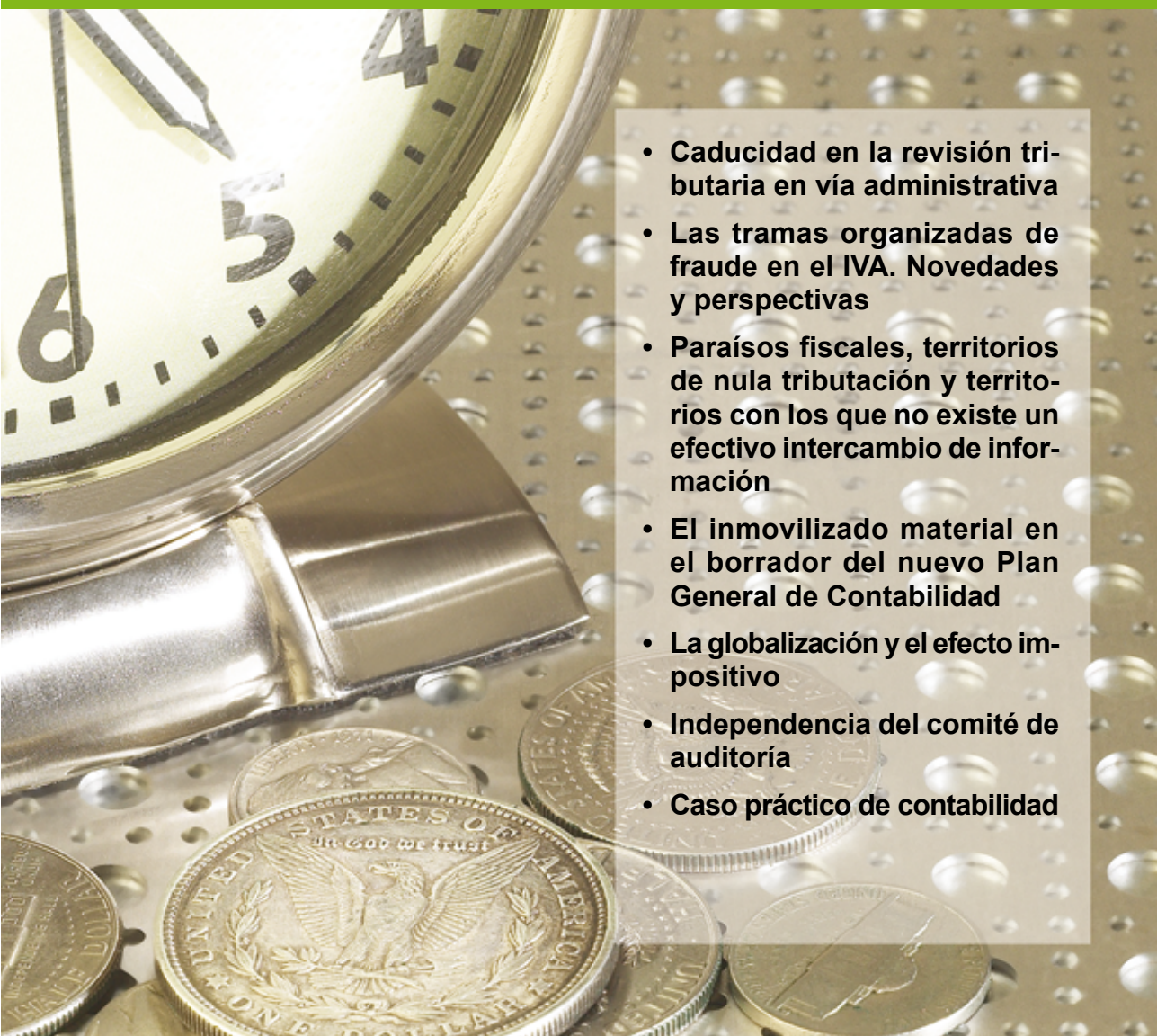




- Caducidad en la revisión tributaria en vía administrativa
- Las tramas organizadas de fraude en el IVA. Novedades y perspectivas
- Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información
- El inmovilizado material en el borrador del nuevo Plan General de Contabilidad
- La globalización y el efecto impositivo
- Independencia del comité de auditoría
- Caso práctico de contabilidad

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Viriato, 52
28010 MADRID

Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

Alboraya, 23
46010 VALENCIA

Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

MAYO 2007 – NÚMERO 290

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 & Guillaumot 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	
31/2007 La caducidad de los procedimientos de revisión tributaria en vía administrativa. (Andrés García Martínez)	3
32/2007 Las tramas organizadas de fraude en el IVA. Novedades y perspectivas. (Marcos Álvarez Suso)	39
33/2007 Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información. (Juan Jesús Martos)	63
CONTABILIDAD	
34/2007 El inmovilizado material en el borrador del nuevo Plan General de Contabilidad. (Ángel González García)	107
35/2007 La globalización y el efecto impositivo: los dos enfoques del método de la deuda ante la reforma del PGC. (Gregorio Labatut Serer y Josefina Peraire Saus)	131
36/2007 La capacidad de los directivos para limitar la independencia del comité de auditoría: estudio empírico de las empresas cotizadas españolas. (Emiliano Ruiz Barbadillo, Estibaliz Biedma López y Nieves Gómez Aguilar)	171
37/2007 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Auditoría y Contabilidad. (Sotero Amador Fernández y José Tovar Jiménez)	209
RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	239

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.

LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN TRIBUTARIA EN VÍA ADMINISTRATIVA *

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

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

Extracto:

LA Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) ha introducido, como una de las novedades destacables, la caducidad de los procedimientos tributarios debida a la inactividad de la Administración, en sintonía con lo que para el procedimiento administrativo común ya disponía el artículo 44 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), cuya aplicación al ámbito de los procedimientos tributarios había estado vedada por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT de 1963 y en la disposición adicional quinta de la mencionada LRJPAC. Junto a ella, cabe apreciar también la caducidad del procedimiento debida a la inactividad del obligado tributario, o caducidad de la instancia, esta sí, de amplia raigambre en el ámbito tributario. En el presente trabajo, a raíz de la aprobación del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, realizamos un pormenorizado estudio de la aplicación de la caducidad como forma de terminación de los procedimientos de revisión de actos tributarios en vía administrativa.

La LGT ha establecido, como consecuencia del incumplimiento de la Administración de dictar y notificar resolución expresa en los procedimientos especiales de revisión, la caducidad de los mismos, con un criterio que se aparta en algunos casos del criterio general plasmado en el artículo 104. A la vez, el Reglamento en materia de revisión no ha previsto de forma expresa la caducidad de la instancia en el recurso de reposición, ni en el procedimiento económico-administrativo, lo que obliga a una cierta labor interpretativa e integradora de la normativa contenida en la LGT sobre la cuestión. De los problemas que plantea la aplicación de la institución de la caducidad o perención del procedimiento, tanto de la motivada por la inactividad de la Administración como de la motivada por la inactividad del contribuyente, en el orden de revisión en vía administrativa de los actos tributarios se ocupa, pues, este trabajo.

Palabras clave: revisión en vía administrativa, caducidad del procedimiento y caducidad de la instancia.

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación SEJ2006-11841, «Nuevas perspectivas en la justicia administrativa tributaria (los nuevos procedimientos de revisión de actos tributarios en vía administrativa)» financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia y el FEDER.

Sumario

1. Introducción.
2. La regulación de la caducidad de los procedimientos de revisión tributaria.
3. La caducidad de los procedimientos por inactividad de la Administración.
 - 3.1. El régimen general del artículo 104 de la LGT.
 - 3.2. La caducidad en los procedimientos especiales de revisión.
 - 3.3. Valoración crítica.
 - 3.4. Configuración general de la caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración.
4. La caducidad de los procedimientos por inactividad del interesado.
 - 4.1. El régimen general de la caducidad de la instancia.
 - 4.2. La caducidad de la instancia en los procedimientos de revisión.
 - 4.3. Ámbito objetivo de la caducidad de la instancia en los procedimientos de revisión.
 - 4.4. Configuración general de la caducidad de la instancia.
5. Los efectos de la caducidad del procedimiento.
 - 5.1. La terminación del procedimiento.
 - 5.2. La enervación del efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con el inicio del procedimiento caducado.
 - 5.3. Los pagos efectuados una vez iniciado el procedimiento caducado se considerarán voluntarios.

1. INTRODUCCIÓN

El término *caducidad* encuentra distintas aplicaciones en el ordenamiento jurídico-tributario, designando realidades o situaciones distintas en unos y otros casos. Así, cabe hablar de una *caducidad sustantiva*, referida a las acciones o a los derechos potestativos, caracterizada porque transcurrido el plazo señalado por la norma para su ejercicio decae tal acción o derecho y no puede, en consecuencia, hacerse valer por su titular, no siendo susceptible de interrupción dicho plazo, a diferencia de lo que sucede con el plazo de prescripción ¹.

Así, por ejemplo, por lo que respecta a la revisión en vía económico-administrativa, el derecho del obligado tributario a instar de los órganos económico-administrativos la revisión de un acto de gestión tributaria, entendido este último término en sentido amplio, o a acudir a una segunda instancia dentro del orden económico-administrativo constituye un derecho potestativo del obligado tributario sometido por la ley a un plazo de caducidad en cuanto a su ejercicio ².

Cabe hablar también de una *caducidad procedimental*, caracterizada por ocasionar la terminación de un procedimiento sin que la misma afecte de forma directa a los derechos sustantivos que se estaban ejerciendo a través del mismo. Esta *caducidad del procedimiento* es conocida también como *perención* y como *caducidad de la instancia* ³.

¹ Como explica GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente: prescripción y caducidad*, Consejo General del Poder Judicial-Fundación Wellington, Madrid, 2006, pág. 290, en referencia a la caducidad como extinción por el paso del tiempo de derechos, «la extinción por el transcurso del tiempo resulta inexorable: no cabe suspensión o interrupción alguna del plazo de caducidad por el contrario de lo que ocurre con la prescripción. Basta que se compute el transcurso del tiempo marcado por la Ley, para que se dé por extinguido el derecho afectado.»

² Como señala la STSJ de Cataluña de 16 de enero de 1997 (rec. 1775/1993), «sin duda alguna, el plazo de quince días improporables para la interposición de la reclamación económico-administrativa, que se contempla en el artículo 92.2 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, de 20 de agosto de 1981, es un plazo de caducidad porque se trata de un derecho inmerso en el procedimiento de reclamación tributaria, que ya se hace con un plazo de duración limitada, de manera que el simple transcurso del lapso de tiempo prefijado, extingue automáticamente el derecho.»

³ DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *QF*, núms., 12-13/2005, págs. 11 y 12, se muestra firme partidario de utilizar el término *perención* para designar la caducidad del

La caducidad del procedimiento se va a producir por la inactividad de las partes que intervienen en el mismo. Ciñéndonos a los procedimientos tributarios, entendido este término en sentido amplio comprensivo tanto de los propios del orden de gestión como de los del orden de revisión, la caducidad de los mismos es susceptible, en principio, de producirse, en unos casos, por la inactividad imputable a la Administración tributaria y, en otros, por la inactividad imputable al obligado tributario en el cumplimiento de determinados trámites ⁴.

A tal efecto, corresponde a la ley determinar en qué casos y con qué consecuencias jurídicas se produce la caducidad del correspondiente procedimiento. La doctrina ha recibido con aplauso la previsión expresa en la nueva LGT de la caducidad de determinados procedimientos tributarios, especialmente, la caducidad motivada por el incumplimiento del plazo máximo para resolver en los procedimientos iniciados de oficio por la Administración susceptibles de causar efectos desfavorables o de gravamen sobre los obligados tributarios, en sintonía con la regulación al respecto contenida en la LRJPAC ⁵. Y ello, aun reconociendo que la nueva LGT se ha quedado corta en el reconocimiento de la caducidad de los procedimientos tributarios por inactividad de la Administración al no haberla extendido al procedimiento de inspección tributaria ⁶.

El fundamento de la caducidad de los procedimientos se halla en la protección de la seguridad jurídica frente a determinadas situaciones en las que se produce una clara vulneración de este principio constitucional, caracterizadas porque la situación jurídica de una de las partes en el procedimiento depende de la voluntad de la otra parte ⁷.

El Tribunal Supremo ha distinguido la finalidad perseguida por la perención del procedimiento debida a la inactividad de la Administración de la perseguida por la caducidad de la instancia o

procedimiento administrativo, señalando que «los derechos prescriben, las acciones caducan, los procedimientos perimen y los trámites precluyen». A su juicio, «la caducidad se refiere al derecho, o más precisamente a la acción, mientras que la perención es un instituto eminentemente procesal, muy próximo a lo que nuestra doctrina procesalista clásica, y la propia LECiv, califican como caducidad de la instancia». Desde nuestro punto de vista, tan válido es acudir al término perención como al de caducidad del procedimiento, máxime cuando el Derecho positivo tanto en la LRJPAC como en la nueva LGT utiliza expresamente esta última expresión. Por esta razón y por resultar quizá más descriptiva, utilizaremos preferentemente la expresión caducidad del procedimiento.

⁴ Como señala la STS de 27 de septiembre de 2002 [rec. 6691/1997 (NFJ013583)], «la perención únicamente significa que el expediente o actuaciones administrativas practicadas, han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido por el tiempo y en las condiciones que marca la ley, o por haber rebasado su duración el tiempo máximo que la Ley señaló para su conclusión; pero tales efectos (puramente adjetivos) para nada afectan al derecho subjetivo o potestativo que en el expediente se actuaba, el cual sigue unas vicisitudes y una vida propias, distintas de aquellos.»

⁵ Cfr., MARTÍNEZ GINER, L.A., «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *QF*, núm. 11/2004, págs. 17 y ss.; DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención)...», cit., págs. 15 y ss.; BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad de los procedimientos tributarios iniciados de oficio en la nueva Ley General Tributaria», en AA.VV., *Estudio de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, T. I, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 560 y ss.; GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 308 y ss.

⁶ Especialmente crítico con ello se muestra MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad de los procedimientos...», cit., págs. 23 y 24.

⁷ Señala, en este sentido, BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *La caducidad en el Ordenamiento Tributario Español*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 76, que «la caducidad combate la inseguridad que conlleva la existencia de un procedimiento pendiente o la de un derecho potestativo, en la medida en que de ellos se deriva que la situación jurídica de una persona está sujeta a las resultas de la voluntad de otra.»

perención procedimental derivada de la inactividad del interesado, señalando que *«cuando la paralización es imputable a la Administración, la perención cumple la finalidad de evitar que el procedimiento se eternice con menoscabo para la seguridad jurídica; cuando la paralización obedece a la conducta del particular, la perención presupone una decadencia en el interés de que se llegue al pronunciamiento administrativo»*⁸.

En este estudio nos proponemos analizar la caducidad de los procedimientos de revisión tributaria, tanto la imputable a la Administración por el transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento, como la imputable al obligado tributario por incumplimiento de determinados trámites o actuaciones, conocida como caducidad de la instancia. Numerosas son las cuestiones que se plantean sobre este tema, como iremos analizando, a la luz de la nueva LGT y de su Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante RGRVA), comenzando por la cuestión misma de la propia configuración jurídica y aplicación de este instituto jurídico en los diferentes procedimientos de revisión tributaria, destacadamente, en el económico-administrativo.

2. LA REGULACIÓN DE LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN TRIBUTARIA

Determinar la concreta configuración normativa de la caducidad de los procedimientos administrativos de revisión tributaria plantea, por asombroso que parezca, ciertas dificultades interpretativas derivadas de la técnica legislativa de que hace gala la nueva LGT y el RGRVA.

El mencionado RGRVA no lleva a cabo, a diferencia de lo que hacían sus predecesores en esta materia, una regulación específica de la caducidad de los procedimientos de revisión⁹. Lo cual conduce a que sea la LGT el cuerpo normativo que deba ocuparse con cierto detalle de la configuración, aplicación y virtualidad de este instituto jurídico en materia de revisión tributaria o, en su defecto,

⁸ STS de 27 de septiembre de 2002 [rec. 6691/1997 (NFJ013583)].

⁹ Ya el artículo 25 del Reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas aprobado por Real Decreto de 29 de julio de 1924, estableció una caducidad general de la instancia en el procedimiento económico-administrativo, que se producía *«siempre que el interesado no haya reinstado el curso del expediente en el plazo de cuatro años, a contar desde la última gestión que hubiera practicado o desde la última diligencia en que hubiera intervenido, cuando se trate de expedientes de única y primera instancia, y en plazo de dos años cuando se trate de la segunda instancia»*; así como una caducidad especial de la instancia, que se declaraba *«cuando los interesados dejasen de presentar, en el plazo de cuatro meses, los documentos que le hubiesen sido reclamados como necesarios para la resolución del expediente, o por su causa no pudiera fallarse aquel en igual plazo»*. El antecedente inmediato del RGRVA en la regulación del procedimiento económico-administrativo, el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, reguló, asimismo, la caducidad de la instancia. Disponía, al respecto, su artículo 108.1 que *«cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al interesado, el órgano competente le advertirá que, transcurridos tres meses desde el requerimiento, se producirá la caducidad del mismo. Consumido este plazo sin que el particular realice las actividades necesarias acordará el archivo de las actuaciones, notificándose al interesado. No procederá la caducidad si antes de acordarse se removiese el obstáculo.»*

que se plantee la posible aplicación de las normas reguladoras con carácter general de la caducidad de los procedimientos administrativos contenidas en la LRJPAC ¹⁰.

La nueva LGT, como no podía ser menos, lleva a cabo, efectivamente, una regulación del instituto de la caducidad de los procedimientos tributarios, pero la misma es víctima del desmedido afán definidor y clasificador que caracteriza a este nuevo texto normativo, que, por otra parte, tan fundamental papel está llamado a cumplir en el logro de la justicia y la eficacia en la aplicación del sistema tributario.

Y ello porque los preceptos normativos en los que se configura la caducidad están contemplados en el artículo 104 de la LGT, ubicado sistemáticamente en el Título III de la misma, cuya rúbrica es «la aplicación de los tributos», que se abre, como es sabido, con el artículo 83, en el que se excluye del ámbito del concepto *aplicación de los tributos* la revisión en vía administrativa de los actos de gestión tributaria, circunscribiendo el concepto a las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes y a los tradicionales procedimientos de gestión, inspección y recaudación tributaria. Lo cual no deja de ser un mero convencionalismo, perfectamente discutible, por cuanto tan ordenados a la aplicación de los tributos están las actuaciones y procedimientos incardinados en el tradicional orden de gestión como aquellas actuaciones y procedimientos incardinados en el orden de revisión en vía administrativa de los actos tributarios.

Como no podía ser de otra manera, la lógica y la realidad del acontecer administrativo se imponen a tan estrecho corsé y desbordan los márgenes en los que el legislador ha pretendido encerrar la expresión *aplicación de los tributos*, contemplando en el propio Título III toda una serie de normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, entre las que se encuentran, por lo que ahora nos interesa, aquellas dedicadas a la caducidad de los mismos, cuya virtualidad se proyecta igualmente sobre los procedimientos de revisión en vía administrativa de los actos tributarios.

El Legislador ha intentado recomponer la situación acudiendo a la técnica, un tanto farragosa, de las remisiones internas entre unos y otros preceptos del cuerpo normativo que constituye la LGT. Así, el Título V de la misma, dedicado a «la revisión en vía administrativa», contempla en uno de sus primeros artículos, el 214, las normas dedicadas a «capacidad y representación, prueba, notificaciones y plazos de resolución» que se limitan a efectuar una prolija remisión a las normas sobre estas materias contempladas en el Título III de la ley, dictadas para los procedimientos de aplicación de los tributos.

La cuestión no habría pasado de la constatación del hecho de un cierto deslizamiento del nuevo texto normativo de la LGT por la pendiente de la fàrraga, si no fuese porque, precisamente, en lo que atañe a la caducidad, la remisión del artículo 214 de la LGT a las normas sobre los plazos de resolución es incompleta, esto es, se queda corta, dejando con ello en un cierto *limbo jurídico* la configuración de la caducidad aplicable en los procedimientos administrativos de revisión en el ámbito tributario.

¹⁰ Se aprecia en esta materia el celo reglamentista que anima la nueva LGT, como ha destacado, entre otros, DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención)...», cit., pág. 15.

En efecto, señala, a este respecto, el artículo 214.3 de la LGT que *«a efectos del cómputo de los plazos de resolución previstos en este título será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley»*. El artículo 104 de la LGT se ocupa de regular los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, entre los cuales se encuentra la caducidad de la instancia que es, consecuentemente, objeto de regulación expresa. Sin embargo, incomprensiblemente, la remisión no se efectúa a todo el precepto, sino únicamente al párrafo 2, que se limita a especificar que a los efectos de entender notificada la resolución expresa dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos previsto en la ley será suficiente con acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución, así como a especificar que las dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas del mismo no se computarán para la determinación del plazo máximo de duración del procedimiento.

A la vista de ello, la cuestión que queda en el aire es si resulta o no aplicable la regulación de la caducidad contenida en el artículo 104 de la LGT a los procedimientos de revisión tributaria.

La interpretación lógica, funcional y finalista de la norma conduce a una respuesta afirmativa. La respuesta negativa, basada únicamente en una interpretación sistemática del precepto, crearía serios problemas de integración de todo el texto normativo de la LGT y una diferenciación en cuanto a la aplicación del instituto jurídico de la caducidad en el orden de gestión y en el de revisión tributaria que no encuentra justificación alguna y que, como hemos señalado anteriormente, no sería más que un efecto colateral de la deficiente técnica legislativa utilizada en la concepción del nuevo texto de la LGT.

La mayor parte de la doctrina que se ha ocupado de la cuestión, sin embargo, se ha atenido a la interpretación sistemática para excluir la posibilidad de aplicación de la configuración legal de la caducidad que realiza el artículo 104 de la LGT a otros procedimientos distintos a los que para la LGT son procedimientos de aplicación de los tributos, excluyendo, por tanto, del ámbito objetivo del mencionado artículo el procedimiento sancionador y los procedimientos de revisión ¹¹.

Lo cual, como acabamos de argumentar, no nos parece acertado jurídicamente, debiéndose imponer una interpretación lógica, funcional y finalista del precepto por lo que a la configuración

¹¹ Así, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad de los procedimientos...», cit., pág. 32, pese a considerar que el artículo 104.3 de la LGT establece un régimen general respecto a la caducidad de la instancia aplicable a todos los procedimientos tributarios iniciados a instancia de parte, dada su ubicación sistemática, circunscribe su ámbito de aplicación a los procedimientos de aplicación de los tributos en sentido estricto, señalando, en consecuencia, que «habrá que atender a la regulación expresa que sobre este particular se lleve a cabo, si así se produjera, en el ámbito de los procedimientos de revisión en vía administrativa». En esta línea, para DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención)...», cit., pág. 15, «la ubicación sistemática del art. 104 LGT en el Cap. II del Título III dedicado a *"la aplicación de los tributos"*, la delimitación de su ámbito objetivo en el art. 83 LGT, y la regulación separada de la potestad sancionadora, y del procedimiento sancionador, que se incardinan en el Título V de la LGT, nos permite concluir que el régimen general del art. 104 LGT no es de aplicación al procedimiento sancionador, ni tampoco a las reclamaciones económico-administrativas (art. 83.2 LGT). Su radio de acción quedaría circunscrito a los procedimientos que se contemplan en el art. 83.1 LGT». En el mismo sentido, considera BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad de los procedimientos...», cit., pág. 561, que la ubicación sistemática del artículo 104 de la LGT en el Título III impide su aplicación supletoria a los procedimientos de revisión, salvo que exista una remisión expresa. En este orden de ideas, finalmente, también GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 326.

de la caducidad de los procedimientos en materia tributaria respecta, al constituir un instituto jurídico perfectamente aplicable tanto a los procedimientos propios del orden de gestión como a los del orden de revisión tributaria y, también, a los sancionadores en esta materia. Igual que no parece lógico ni funcional regular en la LGT el instituto de la prescripción y considerarlo aplicable solo y estrictamente a los procedimientos de aplicación de los tributos, debiéndose regular, en su caso, de forma independiente la prescripción aplicable a los procedimientos de revisión o los sancionadores en esta materia, tampoco parece lógico configurar con carácter general el instituto jurídico de la caducidad y restringir su aplicación a los procedimientos de aplicación de los tributos, obligando a una nueva regulación de los perfiles generales de tal instituto en los procedimientos de revisión ¹².

El propio artículo 104 de la LGT parece corroborar esta tesis, al configurar un *régimen general* sobre los plazos de resolución de los procedimientos tributarios y sobre los efectos de la falta de resolución expresa, entre los que puede encontrarse la caducidad del procedimiento, que se aplicará en defecto de una regulación específica sobre esta cuestión para un determinado procedimiento ¹³. Lo cual encuentra su lógica desde la perspectiva de que no todos los procedimientos tributarios son susceptibles de revestir la misma complejidad a efectos de la fijación de un plazo máximo de duración estándar aplicable a todos ellos por igual. Por ejemplo, con carácter general, no reviste la misma complejidad el procedimiento de verificación de datos que el procedimiento de inspección tributaria. De ahí que la nueva LGT haya salvaguardado la posibilidad de que atendiendo a la naturaleza y finalidad de un determinado procedimiento, su regulación específica prevea un plazo máximo de duración distinto o unos efectos derivados del incumplimiento del mismo también distintos a los previstos con carácter general en el artículo 104 de la LGT.

Ahora bien, una vez que en un procedimiento específico se prevé un plazo de resolución determinado y la consecuencia de la caducidad del mismo derivada de su incumplimiento, no sería lógico que la normativa específica que regula ese procedimiento definiese nuevamente los perfiles de ese instituto jurídico de la caducidad, pues esta función es propia que la cumpla la LGT con un carácter general que permita, en su caso, su aplicación a todos los procedimientos. Por ello entendemos que la configuración de la caducidad del procedimiento, bien sea por incumplimiento del plazo para resolver, bien sea por paralización del mismo debida a la inactividad del obligado tributario, debe quedar regulada como tal instituto jurídico en la LGT y ser aplicable con carácter general en todos aquellos procedimientos tributarios en los que bien por previsión expresa, bien por aplicación subsidiaria del artículo 104 de la LGT, la misma deba desplegar su virtualidad ¹⁴.

¹² En este orden de ideas, considera PALAO TABOADA, C., «Procedimientos especiales de revisión», en AA. VV., *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 592, que, por ejemplo, a la hora de regular los efectos del transcurso del plazo para resolver en el procedimiento de nulidad de pleno derecho hubiera sido preferible que el artículo 217 de la LGT se hubiese remitido simplemente a la norma general, constituida por el artículo 104.4 de la LGT.

¹³ Como señala MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 17, «será en ausencia de una regulación específica de cada procedimiento cuando opere y sea efectiva la regulación de los efectos del incumplimiento del plazo para resolver que establece el artículo 104 de la nueva LGT. Por lo tanto se trata de un *régimen general de carácter subsidiario* que se aplicará en defecto de regulación expresa de tales efectos en cada procedimiento.»

¹⁴ En este orden de ideas, considera MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 18, que el párrafo tercero del artículo 104.3 de la LGT, que prevé la caducidad de la instancia por paralización del procedimiento debida a la inactividad del

Cabe plantear, no obstante, la cuestión de la posible aplicación de la LRJPAC respecto a la caducidad de los procedimientos de revisión en vía administrativa de actos tributarios. Sin embargo, la disposición adicional quinta de la LRJPAC parece no dejar margen para ello, pues, por una parte, establece expresamente en su segundo apartado que la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en la LGT y las disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma y, por otra parte, en su primer apartado respecto a los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos solo prevé la aplicación de la misma con carácter supletorio, en defecto de norma tributaria aplicable. Además, deja sentado muy claramente que en todo caso en los procedimientos tributarios los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria ¹⁵.

Con lo cual, aun admitiendo hipotéticamente la posible aplicación supletoria de la LRJPAC en los procedimientos de revisión tributaria, la existencia de la regulación de un régimen general de la caducidad de los procedimientos tributarios en el artículo 104 de la LGT constituye una norma de preferente aplicación a la del régimen general de la caducidad de los procedimientos regulada en la LRJPAC, por lo que solo ante la existencia de una laguna podría recurrirse a la misma ¹⁶.

Ello no obstante, la jurisprudencia ha dejado sentado en algunas ocasiones que en materia de caducidad de los procedimientos tributarios no es aplicable el régimen previsto en la LRJPAC, en virtud de la consabida disposición adicional quinta de la misma ¹⁷.

contribuyente, es de aplicación general y directa a cualquier procedimiento tributario de aplicación de los tributos, si bien, este autor excluye su aplicación, por la interpretación sistemática del precepto, a los procedimientos de revisión en vía administrativa.

¹⁵ Interpreta, al respecto, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 32, que en el caso de la caducidad de la instancia, esto es, la caducidad motivada por la inactividad del interesado, sería aplicable con carácter supletorio el artículo 92 de la LRJPAC, salvo en el ámbito de los procedimientos de revisión tributaria por impedirlo en este caso lo dispuesto en el segundo párrafo de la disposición adicional quinta de la LRJPAC.

¹⁶ Como destaca RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios en vía administrativa», *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57, 2004, pág. 348, la especificidad de la materia tributaria, argüida por la Exposición de Motivos de la Ley 4/1999, de reforma de la LRJPAC, se consigue «en mejor y mayor medida por la vía de la supletoriedad que no por vía de la subsidiariedad, ya que la primera supone la entrada del Derecho supletorio solo en caso de laguna, mientras que la segunda da entrada al Derecho subsidiario en el caso de concurso de normas tributarias y administrativas». Por lo que, a su juicio, la modificación que la Ley 4/1999 hace en la disposición adicional quinta de la LRJPAC cambiando la referencia a la aplicación subsidiaria de la misma a los procedimientos tributarios por la de la aplicación supletoria, «reduce las posibilidades de intervención del ordenamiento administrativo, con lo cual se está defendiendo la "especificidad" del ordenamiento tributario.»

¹⁷ Señala, en este sentido, la STSJ de Madrid de 9 de septiembre de 1999 (rec. 1321/1997), que «respecto al régimen de caducidad del procedimiento establecido en la Ley 30/1992 (cfr. Artículos 43.4 y 92.3) esta Sala tiene ya declarado que tales disposiciones no son aplicables al ámbito de las reclamaciones económico-administrativas en virtud de lo establecido en la disposición adicional quinta de la propia Ley 30/1992, de 26 de noviembre». En esta línea, señala la SAN de 4 de noviembre de 2004 (rec. 325/2002), que «en relación con la cuestión de la caducidad, es preciso señalar que, como reiteradamente se ha señalado, la caducidad que, como causa extintiva de los procedimientos administrativos se prevé en la Ley 30/1992, del Procedimiento Administrativo Común, no es extensible a los procedimientos tributarios».

3. LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS POR INACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

3.1. El régimen general del artículo 104 de la LGT.

Constituye una novedad de la nueva LGT el haber regulado expresamente para el ámbito tributario, en sintonía con lo que estableciera ya la LRJPAC, la caducidad del procedimiento por inactividad de la propia Administración. Bajo la vigencia del artículo 105.2 de la LGT-1963, la inobservancia de los plazos por la Administración no se sancionaba con la caducidad del procedimiento, sino que tan solo habilitaba al contribuyente a reclamar en queja. Desde el punto de vista de las garantías del contribuyente, la tardanza de la Administración en resolver podía dar lugar a que entrase en juego la prescripción de la obligación tributaria por el transcurso del plazo previsto para ello, lo cual, por lo que a los procedimientos de revisión respecta, ha cobrado una cierta relevancia en el procedimiento económico-administrativo ¹⁸.

El artículo 104.4 de la nueva LGT contempla la caducidad del procedimiento como efecto del incumplimiento del plazo máximo para notificar la resolución expresa en aquellos procedimientos iniciados de oficio que sean susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen.

En el caso de los procedimientos iniciados de oficio que no produzcan esos efectos desfavorables o de gravamen, esto es, de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas que produzcan efectos favorables, señala el mencionado precepto que el efecto del incumplimiento del plazo máximo para notificar la resolución expresa es el del silencio negativo ¹⁹.

Esta es una regulación general de los efectos que produce la falta de resolución expresa en el plazo establecido legalmente que tiene, como hemos señalado, un carácter subsidiario en el sentido de que la normativa reguladora de un procedimiento concreto puede disponer otra cosa al respecto. En materia de revisión tributaria existen determinados procedimientos especiales que son o pueden ser iniciados de oficio por parte de la Administración. La propia LGT ha establecido respecto a los mismos, de forma expresa, la previsión de este efecto de la caducidad por inactividad de la Administración y, como veremos a continuación, lo ha hecho en algunos casos rompiendo la lógica del régimen general que establece el efecto de la caducidad para los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables y el silencio negativo para aquellos susceptibles de producir efectos favorables al interesado.

¹⁸ Sobre ello nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Prescripción de tributos de otras Administraciones por inactividad de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado y responsabilidad patrimonial de la Administración». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 284 (noviembre 2006).

¹⁹ El artículo 104.4 de la LGT tiene su correlato en el artículo 44 de la LRJPAC.

3.2. La caducidad en los procedimientos especiales de revisión.

3.2.1. Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

Este procedimiento puede iniciarse de oficio por parte de la Administración o iniciarse a instancias del interesado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 217.2 de la LGT. El efecto de la caducidad del procedimiento por incumplimiento del plazo máximo con que cuenta la Administración para resolver solo se prevé expresamente respecto a este procedimiento cuando es iniciado de oficio por la propia Administración, siendo el silencio negativo el efecto que se produce en estos casos si el procedimiento fue iniciado a instancias del interesado.

A tal efecto, centrándonos en el caso de que el procedimiento se inicie de oficio, el artículo 217.6 de la LGT establece el plazo máximo de un año para notificar la resolución expresa de este procedimiento, a computar desde que se le notifique al interesado el acuerdo de iniciación de oficio del mismo. En cuanto a los efectos que produce el transcurso de este plazo sin que se haya notificado la resolución expresa, el precepto establece la caducidad, añadiendo que ello no impide el inicio posterior de un nuevo procedimiento ²⁰.

Por lo tanto, para el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho varía respecto al régimen general establecido en el artículo 104 de la LGT, en primer lugar, el plazo máximo de duración del procedimiento, que en este caso se establece en un año, mientras que el plazo previsto en el artículo 104 de la LGT con carácter general es de seis meses ²¹. En segundo lugar, puede observarse una diferencia también respecto a las consecuencias derivadas del incumplimiento de ese plazo. En efecto, el artículo 217.6 a) de la LGT prevé para el caso de que este procedimiento sea iniciado de oficio la caducidad, sin establecer la distinción que, a estos efectos, sí efectúa el artículo 104.4 a) de la LGT que distingue entre aquellos procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos favorables para el interesado, a los que depara el silencio administrativo negativo y aquellos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, a los que depara la caducidad. Siendo posible que en algunos casos el procedimiento de nulidad de pleno derecho iniciado de oficio produzca efectos favorables para el interesado, como ha destacado PALAO, hubiese sido preferible una remisión al artículo 104.4 a) de la LGT a estos efectos ²².

²⁰ Señala MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 28, que «la inseguridad que supondría sujetar indefinidamente al contribuyente, al cual se le dará audiencia, en este procedimiento de revisión a la voluntad de la Administración aconseja que el mismo caduque por inactividad de la misma.»

²¹ RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios...», cit., págs. 359-360, critica la elevación del plazo máximo de resolución en el procedimiento de nulidad de pleno derecho a un año, cuando en el régimen administrativo general el plazo es de tres meses (art. 102.5 de la LRJPAC). A su juicio, no se alcanza a ver la justificación que el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT efectúa del establecimiento de este plazo, amparada en la necesidad de dictamen del Consejo de Estado, «cuando en el régimen administrativo general de tres meses también es necesario el mencionado dictamen.»

²² Señala PALAO TABOADA, C., «Procedimientos especiales...», cit., pág. 592, que «el artículo 217.6 no contempla la posibilidad, que sí toma en consideración el 104.4 a), de que de la revisión iniciada de oficio pudieran derivarse efectos favorables para el interesado, situación, aunque rara no imposible, en la que el efecto del transcurso del plazo de resolución es el silencio administrativo negativo. Posiblemente hubiera sido preferible, por ello, que el artículo 217 se hubiese remitido simplemente a la norma general.»

Ello entrañaría, ciertamente, la dificultad de distinguir cuándo un procedimiento es susceptible de producir efectos favorables y cuándo desfavorables para el interesado ²³. Extender el efecto del silencio administrativo negativo en vez de la caducidad del procedimiento, tal como establece el artículo 104.4 a) de la LGT, hubiese sido una solución más garantista de los derechos del contribuyente en aquellos casos en los que el procedimiento iniciado de oficio en su caso concreto no pudiera resultarle desfavorable ²⁴.

3.2.2. Procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables.

Se trata de un procedimiento especial de revisión iniciado de oficio por la Administración y que, por su propia naturaleza, es susceptible de provocar efectos desfavorables o de gravamen en los obligados tributarios. Como señala el artículo 218.1 de la LGT en su segundo párrafo, la Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

La declaración de lesividad de sus propios actos constituye una potestad de la Administración que está sometida en cuanto a su ejercicio, según manifiesta la mayoría de la doctrina, a un plazo de prescripción, por lo tanto, susceptible de interrupción ²⁵. Como señala el artículo 218.2 de la LGT, la declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento. Si, efectivamente, se trata del plazo general de prescripción de cuatro años aplicable en materia tributaria, la redacción del artículo 218.2 de la LGT no puede ser más desafortunada pues, aparte de no mencionar expresamente que se trata del plazo de prescripción a fin de no dejar lugar a la duda, como hace en otros casos, por ejemplo, en el artículo 220.1 respecto al procedimiento de rectificación de errores, la redacción del precepto parece categórica al afirmar que la declaración de lesividad no podrá *adoptarse* una vez transcurridos esos cuatro años. Pero para la adopción de la

²³ Como destaca DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 17, reviste una cierta complejidad no exenta de dificultad deslindar si un procedimiento iniciado de oficio es susceptible de producir efectos favorables o desfavorables para el interesado, «toda vez que cuando se inicia un procedimiento se desconoce cuál va a ser su resultado, y si este va a ser o no favorable al obligado tributario, precisamente el procedimiento se sustancia para desembocar en una resolución fundada en Derecho independientemente del resultado favorable o adverso para el obligado tributario.»

²⁴ BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad...», cit., pág. 564, considera que «el interesado pudiera preferir la continuación de un procedimiento, de los juzgados en principio como susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, por entender que, en su caso concreto, la resolución le puede reportar alguna ventaja». En vista de ello, este autor propone la necesidad de instaurar la posibilidad de renuncia de la caducidad por parte del interesado a fin de que el mismo no se vea injustamente perjudicado por la inactividad de la Administración. Para FALCÓN y TELLA, R., «Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT», *QF*, núm. 11/2003, pág. 6, en el caso de que un procedimiento de los iniciados de oficio produzca tanto efectos favorables como desfavorables, «el particular puede acogerse al silencio negativo para reclamar su derecho y que al mismo tiempo el procedimiento ha de entenderse caducado en cuanto a los posibles efectos desfavorables del mismo». Entiendo que esta última tesis, aunque muy sugerente, rompe la unidad que debe presidir todo procedimiento, por lo que puede resultar de difícil aplicación.

²⁵ En este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 28; GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 367; BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., «La revisión de actos nulos de pleno derecho y la declaración de lesividad», en AA.VV., *Revisión de actos tributarios*, CEF-IEF, Madrid, 2006, págs. 60 y 61.

declaración de lesividad es necesario previamente realizar una serie de actuaciones por parte de la Administración tendentes a ello, algunas con un carácter meramente interno y otras, destacadamente la iniciación formal del procedimiento, que han de ser debidamente notificadas al obligado tributario, tal y como dispone el artículo 7 del RGRVA. Sin embargo, el artículo 218.2 de la LGT no parece haber contemplado la posible eficacia interruptiva de tales actos respecto a ese plazo de cuatro años.

Dada la literalidad de la norma, se genera la duda de si la adopción de la declaración de lesividad se está sometiendo a un plazo de caducidad y no de prescripción, lo cual implicaría que la potestad administrativa para la declaración de la lesividad de un acto estaría sometida en cuanto a su ejercicio a un plazo de cuatro años computados desde la notificación del acto, sin posibilidad de interrupción.

Y, efectivamente, una vez dictado el acto administrativo, la inexistencia de un derecho o de una acción en curso susceptible de posibles interrupciones con actos de ejercicio hace difícil hablar en estos casos de un plazo de prescripción para la adopción de la declaración de lesividad del mismo. En consecuencia, el plazo de cuatro años para declarar la lesividad de un acto de naturaleza tributaria, aun coincidiendo con el plazo general de prescripción de acciones y derechos en materia tributaria contemplado en el artículo 66 de la LGT no funciona como un auténtico plazo de prescripción, sino como un plazo de caducidad, no susceptible de interrupción ²⁶.

Lo que no plantea duda, a tenor de lo señalado en el artículo 218.3 de la LGT, es que el procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables está sometido a un plazo de duración máxima de tres meses, cuyo transcurso sin que se haya declarado la lesividad provoca la caducidad del procedimiento. Esta caducidad procedimental es la que nos interesa desde el punto de vista de nuestro estudio.

La especialidad de la caducidad-perención del procedimiento de declaración de lesividad respecto al régimen general subsidiario del artículo 104 de la LGT estriba, nuevamente, en el plazo de duración máxima del mismo, que en este caso se cifra en tres meses. Mejor dicho, la caducidad de este procedimiento, como efecto derivado de la inactividad de la Administración para dictar resolución expresa en el plazo marcado por la ley, no plantea diferencias respecto a la caducidad de los procedimientos iniciados de oficio regulada en el artículo 104 de la LGT, lo que varía, pero esto constituye un presupuesto previo a la entrada en juego de la caducidad, es el plazo máximo de resolución.

²⁶ Como destaca PALAO TABOADA, C., «Procedimientos especiales...», cit., pág. 602, en relación con el plazo para iniciar el procedimiento de revocación de actos, pero extrapolable igualmente al procedimiento para la declaración de lesividad de los actos administrativos, «al dictarse el acto administrativo se consuma la acción liquidatoria de la Administración, salvo en el caso de actos provisionales. Es evidente, por otra parte, que la norma citada [art. 219.2 de la LGT] no puede referirse a la acción recaudatoria, a cuya prescripción no tendría sentido vincular la revocación del acto. Hay que concluir, pues, a nuestro juicio, que es impropio hablar en este caso de plazo de prescripción. Entendemos que lo que quiere decir la LGT es que será aplicable el de cuatro años que rige para todas las acciones en materia tributaria (art. 66 de la LGT), transcurrido el cual no se podrá revocar el acto, pero este plazo no funciona como auténtico plazo de prescripción, sino como plazo de caducidad, ya que, en ausencia de un derecho o acción que pueda dar lugar a actos de ejercicio, dicho plazo no podrá ser interrumpido.»

La especial naturaleza de este procedimiento cuya finalidad es posibilitar el que la propia Administración recurra en el orden contencioso-administrativo un acto propio gravemente lesivo del interés general, obliga a los órganos administrativos que proponen la iniciación del mismo a una detenida consideración previa de la lesividad de tales actos. Ello ha generado conflictos entre la Administración y los contribuyentes, precisamente, en orden a determinar cuándo se entiende iniciado el procedimiento de declaración de lesividad a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de tres meses determinante, en su caso, de la caducidad del procedimiento ²⁷. La jurisprudencia ha sido clara al establecer que el inicio del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento se produce con el acto formal que establece el inicio de tal procedimiento, sin que a tal efecto puedan tomarse en consideración actuaciones previas de la Administración encaminadas a posibilitar el inicio de tal procedimiento, pero que no constituyen en sí actuaciones del procedimiento mismo ²⁸.

Sin que, a tal efecto, la necesidad de la existencia de esas actuaciones previas a la iniciación del procedimiento, en las que la Administración realiza una cierta valoración sobre la procedencia en el caso concreto de iniciar o no el procedimiento de declaración de lesividad vacíen de contenido el plazo de tres meses establecido como duración máxima del procedimiento una vez este se haya iniciado formalmente ²⁹.

La doctrina, pese a la ausencia de una norma específica en la regulación de este procedimiento que así lo disponga, ha coincidido en señalar que la caducidad del procedimiento de declaración de lesividad no impide la apertura posterior de un nuevo procedimiento con esta finalidad en tanto en cuanto no haya transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años ³⁰. La posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento similar al caducado dentro del plazo de prescripción constituye un efecto general de la configuración de la caducidad en el ámbito tributario, cuya excepción expresa viene constituida por el procedimiento sancionador en materia tributaria aunque sin una fundamentación sólida, por lo que, de conformidad con la tesis que venimos sosteniendo, el amparo normativo que

²⁷ Conflictos de este tipo se plantean, por ejemplo, en la SAN de 30 de junio de 2004 [rec. 933/2001 (NFJ018027)], y en la STSJ de Canarias de 26 de noviembre de 2002 (rec. 633/2000).

²⁸ Como señala la SAN de 30 de junio de 2004 [rec. 933/2001 (NFJ018027)], hasta tanto no se produce el acuerdo en que formalmente se decide iniciar el procedimiento de lesividad, *«no pueden ser tenidas en cuenta las actuaciones preliminares encaminadas, no tanto a acreditar la conveniencia de declarar lesivo el acto, informes cuyo centro de atención viene constituido por el acto mismo que se pretende declarar lesivo, sino a determinar la procedencia de abrir el procedimiento de lesividad, actuaciones cuyo sentido y finalidad es el de evitar preliminarmente la adopción de acuerdos de lesividad previos al ejercicio de acciones insostenibles o abocadas al fracaso en vía jurisdiccional, si tal conclusión es apreciable mediante un examen inicial del caso. Es por tanto, el momento formal de la iniciación del procedimiento, que en este caso tuvo lugar el 14 de marzo de 2001, el que determina el "dies a quo" para contar el periodo de caducidad previsto en el artículo 103.3 de la Ley 30/92 puesto que así lo determina el propio precepto al señalar que "transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento..."*, expresión que no puede identificarse con el conjunto de actuaciones previas encaminadas a constatar la necesidad de abrir el expediente.»

²⁹ Señala, en este sentido, la SAN de 30 de junio de 2004 [rec. 933/2001 (NFJ018027)], que *«tratándose de un requisito preprocesal de necesario cumplimiento para que la Administración reaccione jurisdiccionalmente contra sus propios actos declarativos de derechos, no parece razonable interpretar que con tales actividades preliminares se esté dilatando artificialmente un plazo máximo legal, orillando o defraudando las exigencias temporales, idea que queda aquí patente ante la comprobación del escaso lapso temporal transcurrido desde el informe del Inspector de la ONI a que antes se ha hecho referencia y la adopción del acuerdo que da comienzo al procedimiento»*.

³⁰ En este sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 28; GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 369.

permite extender este efecto al procedimiento de declaración de lesividad, cuya normativa reguladora guarda silencio sobre la cuestión, se encuentra en el artículo 104.5 de la LGT. La jurisprudencia ha admitido, igualmente, la posibilidad de que en relación con el procedimiento de declaración de lesividad se promueva un nuevo procedimiento tras caducar por el transcurso del plazo máximo de duración un procedimiento anterior referido al mismo acto administrativo ³¹.

3.2.3. *Procedimiento de revocación de actos.*

El procedimiento de revocación de actos de naturaleza tributaria se iniciará de oficio y es un procedimiento que beneficia siempre al interesado, como acredita el artículo 219.1 de la LGT. El procedimiento para la revocación del acto podrá instarse, según declara expresamente el artículo 219.2 de la LGT, en tanto en cuanto no haya transcurrido el plazo de prescripción. Sin embargo y, como hemos argumentado anteriormente respecto al plazo para instar el procedimiento de declaración de lesividad, tal plazo no funciona como un plazo de prescripción, sino como un plazo de caducidad al que queda sometido el ejercicio de esta potestad administrativa, no susceptible, por tanto, de interrupción ³².

El plazo de duración máxima de este procedimiento lo establece el artículo 219.4 de la LGT en seis meses, y se computa desde que se notificó al interesado el acuerdo de iniciación del procedimiento hasta que se produce la notificación al mismo de la resolución expresa. En caso de que se incumpla por parte de la Administración este plazo máximo para dictar resolución expresa, el artículo 219.4 de la LGT establece que se producirá la caducidad del procedimiento.

Ligar a la inactividad administrativa en este caso el efecto de la caducidad del procedimiento rompe con la lógica que inspira la atribución de este efecto en los procedimientos iniciados de oficio por la Administración, ya que la regla general, plasmada en el artículo 104.4 de la LGT, es que la caducidad se liga a procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para el interesado y el silencio negativo a procedimientos susceptibles de producir efectos favorables al interesado. Como explica el profesor RAMALLO, el Anteproyecto de LGT establecía para el caso del incumplimiento del plazo máximo para resolver en el procedimiento de revocación el efecto del silencio negativo. Lo cual planteaba el problema de que al tratarse de un procedimiento que solo puede iniciarse de oficio difícilmente podía el interesado entender rechazada por silencio administrativo una revocación que nunca pudo solicitar. No obstante, tal como había señalado el Consejo de Estado, cabía interpretar que ese efecto se predicaba respecto a los interesados que hubiesen comparecido en el expediente, lo que salvaba la dificultad interpretativa mencionada. Sin embargo, por vía de enmienda en el Senado se modificó la consecuencia de la falta de notificación expresa en plazo sustituyéndose el silencio administrativo por la caducidad del procedimiento ³³.

³¹ Como manifiesta la STSJ de Extremadura de 27 de febrero de 2004 (rec. 112/2002), «la declaración de caducidad no cierra la posibilidad de una nueva reapertura del procedimiento, porque por sí sola no supone la prescripción de las acciones de la Administración en este caso, sino solo que el procedimiento caducado no interrumpe el plazo prescriptivo».

³² Cfr., PALAO TABOADA, C., «Procedimientos especiales...», cit., pág. 602.

³³ RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios...», cit., págs. 366 y 367.

La doctrina ha criticado la extensión de la caducidad por inactividad administrativa al procedimiento de revocación de actos, por cuanto, al tratarse de un procedimiento encaminado a producir un resultado favorable al interesado, este tendrá, lógicamente, interés en la continuación del mismo hasta la obtención de una resolución expresa por parte de la Administración ³⁴.

3.2.4. Procedimiento de rectificación de errores.

El procedimiento de rectificación de errores puede iniciarse tanto de oficio como a instancia del interesado. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220.2 de la LGT el plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses, computados, para el caso de que el procedimiento se haya iniciado de oficio, que es el que ahora nos interesa, desde la notificación al interesado del acuerdo de iniciación del procedimiento. El efecto del incumplimiento de este plazo por parte de la Administración producirá la caducidad del procedimiento en los casos en que el mismo se hubiese iniciado de oficio y el silencio negativo si se hubiese iniciado a instancia del interesado. Especifica el artículo 220.2 a) de la LGT que la caducidad del procedimiento no impedirá que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad. Ello será posible, lógicamente, en tanto en cuanto no haya prescrito la correspondiente obligación tributaria ³⁵.

Anudar el efecto de la caducidad del procedimiento al incumplimiento del plazo máximo para resolver en el caso de que el mismo se haya iniciado de oficio redundaría en la seguridad jurídica del contribuyente, que no puede quedar a expensas de la voluntad de la Administración en la rectificación de errores. Este procedimiento de rectificación de errores es susceptible de producir efectos desfavorables para el contribuyente, pero también lo es, en algunos casos, de producir efectos favorables para el mismo, dado que la Administración tiene que servir con objetividad los intereses generales y ha de actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103.1 de la CE), por lo que no cabe descartar que un procedimiento de rectificación de errores iniciado de oficio por el propio órgano administrativo que dictó el acto o resolución beneficie de forma clara

³⁴ RAMALLO MASSANET, J., «La revisión de actos tributarios...», cit., pág. 367, entiende que la introducción de la caducidad en el procedimiento de revocación en lugar del silencio administrativo negativo no encuentra fundamento si se atiende al régimen general previsto para la revocación en el artículo 44.2 de la LRJPAC. En esta línea, entiende MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 28, que se trata de un supuesto especial de caducidad por resultar aplicable a un procedimiento iniciado de oficio en beneficio de los interesados. Sin embargo, acto seguido, este autor, quizá en un intento de encontrar un acomodo a este supuesto de caducidad en la lógica que inspira el régimen general de la caducidad por inactividad administrativa en los procedimientos iniciados de oficio, señala que «ello no obsta para que a los contribuyentes la revocación de un acto tributario sí que les suponga un cierto efecto desfavorable», opinión que no compartimos, por cuanto, por su propia naturaleza, finalidad y presupuestos habilitantes, la revocación de actos tributarios opera siempre en beneficio de los contribuyentes. Más crítico se muestra BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad de los procedimientos...», cit., pág. 573, para el que «la situación podría llegar a ser absurda si estando el sujeto interesado en la resolución del procedimiento, por los efectos favorables que del mismo pudieran derivarse, la falta de diligencia de la Administración impidiera aquella resolución como consecuencia de la caducidad del procedimiento». De ahí que este último autor proponga que se arbitre en estos casos la posibilidad de renuncia a la caducidad ganada.

³⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 29, manifiesta un juicio positivo a la introducción en la nueva LGT del plazo máximo de resolución para este procedimiento con la consecuencia de la caducidad del mismo en los casos de iniciación de oficio por inactividad de la Administración. Con ello «se evita la inseguridad que supondría estar sometido a la voluntad de la Administración a resultados de este procedimiento al objeto de verificar si se rectifica o no un error material, aritmético o de hecho.»

al obligado tributario. De ahí que, como hemos señalado anteriormente respecto al procedimiento de nulidad de pleno derecho, hubiese sido más apropiado que el legislador se hubiese remitido en cuanto a las consecuencias del incumplimiento del plazo para resolver al régimen general previsto en el artículo 104 de la LGT, que prevé el silencio administrativo negativo en vez de la caducidad para aquellos procedimientos iniciados de oficio de los que se deriven efectos favorables para el interesado. Al no hacerlo así y establecer como consecuencia derivada del incumplimiento del plazo de resolución la caducidad de este procedimiento, la misma será aplicable también, en contra de la lógica del régimen general, cuando del procedimiento en concreto resulten con toda evidencia efectos favorables para el obligado tributario.

3.2.5. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado. El artículo 221.1 d) *in fine* de la LGT extiende al procedimiento de devolución de ingresos indebidos la regulación del plazo máximo de resolución y los efectos de su incumplimiento prevista en el artículo 220.2 de la LGT para el procedimiento de rectificación de errores. Por lo tanto, para el caso de incumplimiento del plazo máximo para notificar la resolución en procedimientos iniciados de oficio, la consecuencia será la caducidad del procedimiento.

La mayoría de la doctrina se ha mostrado muy crítica con esta extensión del efecto de la caducidad a los casos en que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se haya iniciado de oficio, por cuanto se trata de un procedimiento que produce efectos beneficiosos para el interesado o, dicho en sentido negativo, no es de esos procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para los interesados, con lo que se produce una incongruencia de este supuesto de caducidad con el régimen general contemplado en el artículo 104 de la LGT ³⁶.

³⁶ Señala, en este sentido, DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención)...», cit., pág. 22, que «no nos parece razonable que la inactividad de la Administración conlleve la perención de un procedimiento que está llamado a producir efectos favorables para el obligado tributario». En esta línea, BAYONA GIMÉNEZ, J. J., «La caducidad de los procedimientos...», cit., pág. 573, entiende que el fundamento de la aplicación de la caducidad reside en la protección del interés del interesado en no verse sometido a una dilación injustificada en la resolución del procedimiento y que ello puede presumirse siempre que de la resolución del mismo pudieran derivarse efectos que le fueran desfavorables, lo que no sucede ni en el procedimiento de revocación ni en el de devolución de ingresos indebidos, por lo que, a su juicio, en esta clase de procedimientos «el legislador ha podido excederse, en su celo por preservar la seguridad jurídica». En sentido contrario se manifiesta MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 29, para el que «con independencia de los efectos favorables o desfavorables que este procedimiento pudiera acarrear, la situación-base de inseguridad jurídica que en el procedimiento iniciado de oficio se pudiera crear debe ser salvada aplicando el instituto perentorio». De ahí que manifieste abiertamente su juicio positivo, al señalar que «valoramos positivamente la aplicación de la caducidad al incumplimiento del plazo para resolver el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. El contribuyente gozará así de la debida protección ante la inactividad de la Administración». No compartimos la tesis de este último autor por cuanto consideramos, como explicaremos más adelante, que en estos supuestos de inactividad administrativa respecto a procedimientos que producen efectos favorables para el contribuyente la consecuencia debe ser el silencio administrativo negativo, que abre al contribuyente otras vías impugnatorias en defensa de sus intereses y no la caducidad del procedimiento, que únicamente le permite, en tanto en cuanto no haya concurrido la prescripción de la correspondiente obligación tributaria, instar de nuevo el mismo tipo de procedimiento que fue declarado caducado.

3.3. Valoración crítica.

Del análisis del régimen general de la caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración en los procedimientos tributarios iniciados de oficio, contenido en el artículo 104.4 de la LGT, y del análisis de la regulación de la caducidad en cada uno de los procedimientos especiales de revisión que pueden ser iniciados de oficio, se extrae como conclusión la existencia de una cierta incongruencia entre dicho régimen general y la consecuencia de la caducidad ligada a dicha inactividad administrativa en algunos de los procedimientos especiales de revisión. Como hemos visto, en el régimen general la caducidad del procedimiento se predica de los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen para el interesado, mientras que el silencio negativo se predica respecto de aquellos procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos y otras situaciones jurídicas individualizadas en cuanto a los efectos favorables para el interesado que de ellos pudieran derivarse. En los procedimientos especiales de revisión iniciados de oficio de los que pueden derivarse tales efectos favorables para el interesado, tales como el procedimiento de nulidad de pleno derecho, de revocación de actos y de devolución de ingresos indebidos, el legislador ha desconocido el régimen general, predicando como efecto de la inactividad administrativa la caducidad de tales procedimientos. Por lo tanto, dado el carácter subsidiario que la aplicación del régimen general del artículo 104.4 de la LGT tiene sobre lo dispuesto específicamente para un procedimiento concreto, se impone en estos casos la aplicación de la caducidad aunque claramente los efectos derivados de tales procedimientos sean favorables al interesado.

La cuestión no es baladí, por cuanto afecta a los derechos y garantías del contribuyente. El silencio negativo permite al contribuyente, bien conceder a la Administración un plazo mayor para que dicte una resolución expresa, con lo que, en última instancia, cabe la posibilidad de que el procedimiento continúe hasta que el contribuyente obtenga la resolución esperada, de signo favorable, o bien, y esto también es muy importante, le permite entender desestimadas sus pretensiones y acudir contra esa resolución presunta a otras instancias administrativas y, sobre todo, jurisdiccionales para hacer valer su derecho³⁷. La caducidad del procedimiento, en cambio, solo permite al contribuyente esperar que la Administración inicie un nuevo procedimiento sobre lo mismo o instar de alguna manera a esta a que lo haga, pero con el riesgo de que se haya producido o se vaya a producir la prescripción, pues uno de los efectos de la declaración de caducidad estriba, precisamente, en que se elimina la interrupción de la prescripción que se produjo con la iniciación del procedimiento caducado. Ello puede suponer, de alguna manera, dejar en manos de la propia Administración el provocar la prescripción de derechos o acciones de cuyo ejercicio resulten indudablemente efectos favorables para el contribuyente³⁸.

³⁷ En esta línea de pensamiento, considera GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 375, en referencia a la vía económico-administrativa, que el silencio negativo tiene mayores garantías para el administrado que una hipotética caducidad del procedimiento, por cuanto la vía económico-administrativa es vía preceptiva y previa a la jurisdiccional por lo que indefectiblemente una vez caducado el procedimiento por inactividad de la Administración, el interesado se vería ineludiblemente obligado a iniciar otro para poder agotar la vía administrativa previa, si su intención es poder acudir a la jurisdiccional.

³⁸ Como destaca VEGA BORREGO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad. (Comentario a la Sentencia del de la Comunidad Valenciana de 10-02-2003, rec. núm. 559/2000)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 242, (mayo 2003), págs. 125 y 126, la caducidad del procedimiento es susceptible de producir indirectamente efectos materiales sobre los derechos y acciones que se ejercen a través del mismo, pues «aunque la caducidad del pro-

Del contraste entre el régimen general y los regímenes contemplados para los procedimientos especiales de revisión, también se extrae la conclusión de que uno de los aspectos que requiere de una regulación específica en cada procedimiento es el plazo máximo otorgado a la Administración para notificar la correspondiente resolución expresa, de cuyo incumplimiento deriva, precisamente, la consecuencia de la caducidad o, en su caso, del silencio administrativo. Lo cual es lógico, pues tal plazo máximo de duración del procedimiento, como hemos señalado anteriormente, variará en función de la naturaleza misma del procedimiento. El incumplimiento del plazo máximo para resolver constituye el presupuesto desencadenante, en el caso de que así esté legalmente previsto, de la caducidad del procedimiento. A estos efectos, salvo la duración de dicho plazo, cabe una regulación general de la configuración de este primer presupuesto de la caducidad.

3.4. Configuración general de la caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración.

3.4.1. El cómputo del plazo máximo para notificar la resolución expresa.

La primera cuestión que, en este sentido, se plantea es la del cómputo del plazo máximo para resolver. En los procedimientos iniciados de oficio el momento inicial del cómputo de este plazo, como hemos visto, está constituido por la fecha de notificación al interesado del acuerdo de inicio del procedimiento. En cuanto al momento final del cómputo de ese plazo, está constituido por la fecha de notificación de la resolución expresa que ponga fin al procedimiento, bastando a tal efecto con la acreditación de que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 104.2 de la LGT. Entendemos que ha de tratarse de un *intento válido* de notificación de la resolución expresa, esto es, como ha destacado GANDARILLAS, de un intento de notificación que cumpliendo con la totalidad de los requisitos legalmente previstos por la norma, según el procedimiento utilizado para materializar el acto de comunicación, por causas ajenas y no dependientes de la voluntad o intervención del notificante, no llegue a su destinatario ³⁹.

3.4.2. La imputabilidad a la Administración del incumplimiento del plazo máximo para notificar la resolución expresa del procedimiento.

La inactividad determinante de la caducidad ha de ser imputable a la Administración competente para dictar la resolución en el correspondiente procedimiento. De ahí que el artículo 104.2 *in fine* de la LGT establezca que los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración tributaria no se incluirán en

cedimiento no incide directamente sobre el derecho, sin lugar a dudas la circunstancia de que desaparezca el efecto de la interrupción como consecuencia de su inicio, determinará que en muchos casos la Administración no pueda iniciar un nuevo procedimiento por los mismos hechos y contra los mismos sujetos, porque su derecho ya habrá prescrito.»

³⁹ GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 340.

el cómputo del plazo de resolución. Parece lógico que los supuestos de interrupción justificada del plazo máximo para resolver sean especificados por la normativa reguladora de cada procedimiento, atendiendo a la naturaleza y características del mismo ⁴⁰. Sin embargo, ello no excluye la posibilidad de tipificar en una norma con un ámbito objetivo de aplicación más general determinados supuestos de interrupción justificada del plazo para resolver que, por sus características, puedan encontrar una aplicación común en los procedimientos tributarios, a modo como el artículo 42.5 de la LRJPAC prevé una serie de causas de suspensión del plazo para resolver aplicables con carácter general en los procedimientos administrativos ⁴¹.

Las dilaciones en el procedimiento tienen que ser imputables a la propia Administración competente para tramitar y resolver el procedimiento en cuestión. Cabe plantear si ello excluye del cómputo del plazo máximo de resolución las dilaciones producidas por caso fortuito o por fuerza mayor ⁴². La imputabilidad a la Administración de la inactividad causante del transcurso del plazo para resolver y notificar la resolución apunta, en principio, a una respuesta afirmativa. Sin embargo, no puede desconocerse que en algunos supuestos el caso fortuito o la fuerza mayor pueden dar lugar a una pérdida del objeto del procedimiento o a una imposibilidad de continuación o conclusión del mismo, por lo que la Administración, en estos casos, puede poner fin al procedimiento declarando la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, contemplada expresamente en el artículo 100.1 de la LGT como una forma de terminación de los procedimientos tributarios y regulada, asimismo, en el artículo 87.2 de la LRJPAC ⁴³. Por ello, entendemos que solo cuando el caso fortuito o la causa de fuerza mayor representen una dilación del procedimiento que no suponga pérdida de su objeto y que no impida su posterior continuación y resolución en un plazo razonable, tal dilación podrá considerarse como una interrupción justificada del plazo para resolver, en otro caso, la Administración vendrá obligada a dictar resolución declarando la imposibilidad material de continuar el procedimiento por causas sobrevenidas y, de no hacerlo, al cabo se producirá la caducidad del procedimiento por incumplimiento del plazo máximo para resolver, pues cabría ya apreciar una inactividad imputable a la Administración.

También se excluyen del cómputo del plazo máximo para dictar resolución aquellas dilaciones provocadas por otras Administraciones que deban evacuar un trámite o emitir algún informe ⁴⁴. Cabe plantearse si deben excluirse también del plazo máximo para resolver las dilaciones de otras Administraciones que realizan actuaciones sustantivas de colaboración en la gestión tributaria ⁴⁵.

⁴⁰ Considera, en este sentido, GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 341, que «la llamada al reglamento no parece que sea a un reglamento genérico sobre la materia, sino a las disposiciones reglamentarias concretas de cada procedimiento administrativo».

⁴¹ Entiende DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 16, que en tanto en cuanto no se produzca el desarrollo reglamentario de dichas causas de suspensión en el ámbito tributario, serían aplicables las causas de suspensión del plazo previstas en el artículo 42.5 de la LRJPAC.

⁴² Tal y como, en el supuesto de la caducidad de la instancia por paralización del procedimiento imputable al interesado, admite la STS de 15 de julio de 2001 (rec. 8007/1990).

⁴³ Considera, al respecto, GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción, caducidad y perención administrativas», *Justicia Administrativa. Revista de Derecho Administrativo*, núm. 4/1999, pág. 38, que la perención «tendrá lugar, aunque la paralización obedezca a causas de fuerza mayor (para eso está el art. 87.2 LRJPAC, que permite poner fin al expediente "declarando la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas")», pues es suficiente que la paralización no sea imputable al interesado aunque tampoco lo sea a la Administración.»

⁴⁴ Cfr., DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 16.

⁴⁵ Para DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 16, también este supuesto quedaría excluido del cómputo del plazo máximo para resolver.

La duda surge por la existencia en nuestro sistema tributario de impuestos de *gestión compartida* en los que, pese a la existencia de dos Administraciones distintas con competencias en la aplicación de los mismos, existe una unidad funcional en el desarrollo de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos en virtud tanto de la distribución del ejercicio competencial entre ambas Administraciones como de la inserción en tales procedimientos de los precisos mecanismos de colaboración, cooperación y coordinación interadministrativa ⁴⁶. En estos casos entendemos que la colaboración de una de las Administraciones en la aplicación del tributo correspondiente a otra Administración no es esporádica o puntual, sino que forma parte necesaria e ineludible del desarrollo del propio procedimiento de aplicación del tributo en cuestión, por lo que las dilaciones de una u otra Administración en el desarrollo del procedimiento han de computarse a efectos de determinar el posible incumplimiento del plazo máximo para resolver. Por lo tanto, solo aquellas dilaciones de otra Administración en la realización de actuaciones de colaboración en la gestión tributaria que tengan un carácter puntual, en aplicación del deber general de colaboración o de una específica concreción del mismo, deberían quedar excluidas del cómputo del plazo máximo para resolver, pero no aquellas actuaciones incardinadas en la normal aplicación de un tributo, en los casos en los que, desde un punto de vista funcional, se produce una auténtica gestión compartida del mismo entre dos Administraciones ⁴⁷.

Finalmente, deben excluirse del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento las dilaciones imputables al obligado tributario. En el caso de que en los procedimientos iniciados de oficio se produzca la inactividad del obligado tributario, la consecuencia habitual será que se produzca la preclusión del trámite, por ejemplo, cuando el obligado tributario deje transcurrir el plazo otorgado para presentar alegaciones sin cumplir el trámite, sin que ello impida la continuación del procedimiento, impulsado de oficio, hasta la notificación de la resolución expresa.

Cabe plantearse si en estos procedimientos de revisión iniciados de oficio podría tener virtualidad la caducidad de la instancia por inactividad del obligado tributario, dando lugar con ello a la terminación del procedimiento. El artículo 104 de la LGT regula la caducidad de la instancia en el apartado 3, dedicado a los procedimientos iniciados a instancia de parte, lo que parece apuntar a su exclusión en los procedimientos iniciados de oficio. Esto encuentra pleno sentido respecto a los procedimientos iniciados de oficio de los que pudieran derivarse efectos desfavorables o de gravamen para el obligado tributario, por cuanto admitir la caducidad del procedimiento por la inactividad del propio obligado tributario en el cumplimiento de un trámite esencial supondría dejar en manos del mismo la suerte del procedimiento, esto es, que la Administración pueda o no llegar finalmente a

⁴⁶ Sobre ello nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 145 y ss.

⁴⁷ Así lo ha entendido el Tribunal Supremo respecto al instituto de la prescripción tributaria. Como señala la STS de 20 de diciembre de 2001 [rec. 6495/1996 (NFJ011815)], dictada en un recurso de casación para unificación de doctrina, «la existencia de diferentes planos administrativos, estatal, autonómico y local (que tradicionalmente comprende Provincias y Municipios) es fruto de la decisión política que establece un reparto de competencias, que aunque se llegue a calificar en la más reciente legislación con el plural (Administraciones Públicas), no puede alterar la relación esencialmente unívoca entre el ciudadano y el Poder y menos justificar la pérdida de derecho alguno por el administrado, que no puede terminar sufriendo el perjuicio de inactividades de otros y de retrasos que le sean ajenos». Sobre esta doctrina y sus consecuencias tanto en las relaciones entre el contribuyente y la Administración, como en las existentes entre las Administraciones implicadas nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Prescripción de tributos de otras Administraciones...», cit.

dictar resolución sobre el fondo del asunto. De ahí que el artículo 44.2 *in fine* de la LRJPAC prevea para estos casos que la paralización del procedimiento por causa imputable al interesado tendrá la consecuencia de interrumpir el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución. Quizá esta deba ser la consecuencia lógica en todo procedimiento iniciado de oficio, por el interés de la Administración en dictar resolución sobre el fondo del asunto y por el impulso de oficio de tales procedimientos. Sin embargo, hemos visto cómo respecto a determinados procedimientos especiales de revisión iniciados de oficio, cual el procedimiento de revocación de actos o el de devolución de ingresos indebidos, la LGT establece la consecuencia de la caducidad por inactividad de la Administración, pese a los indiscutibles efectos favorables que la resolución de los mismos produce al obligado tributario. Pues bien, si en uno de estos procedimientos susceptibles de producir efectos favorables al obligado tributario se produce la paralización por causas imputables al propio obligado, ¿acaso no podría deducirse de ello el desinterés del mismo en la continuación del procedimiento y, por tanto, en la defensa de sus derechos e intereses, a fin de fundamentar la caducidad de tal procedimiento por inactividad del interesado? ⁴⁸ La no previsión de la caducidad de este tipo de procedimientos por causas imputables al obligado tributario pone de manifiesto, una vez más, la incongruente regulación en los mismos de las consecuencias derivadas de la inactividad de las partes ⁴⁹.

3.4.3. El carácter declarativo del acto formal que declara caducado el procedimiento en los casos de inactividad de la Administración.

La caducidad del procedimiento por inactividad de la Administración se produce de forma automática, una vez verificado el presupuesto del transcurso del plazo de tramitación del correspondiente procedimiento debido a la paralización del mismo por causas imputables a la Administración. Ello implica que tal caducidad ha de apreciarse de oficio, sin necesidad de que el obligado tributario advierta de tal circunstancia a la Administración ⁵⁰. Con lo cual, el acto formal dictado por la Administración en el que se declara caducado el procedimiento y se ordena el archivo de las actuaciones no es un acto que tenga carácter constitutivo respecto a la caducidad, sino declarativo de la misma ⁵¹.

⁴⁸ GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., págs. 31 y 32, propone que en los casos de procedimientos iniciados de oficio que sean de carácter favorable para el interesado, la paralización de los mismos por causas imputables al propio interesado dé lugar a la caducidad de la instancia por aplicación analógica de lo previsto en el artículo 92 de la LRJPAC para los procedimientos iniciados a solicitud del interesado en que se produce tal circunstancia.

⁴⁹ Con un alcance incluso más general, entiende BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *La caducidad...*, cit., pág. 176, que el legislador ha limitado inadecuadamente los procedimientos susceptibles de caducar por la inactividad del interesado a aquellos que él mismo haya iniciado, pues, en su opinión, «la inactividad del administrado, si produce una paralización del procedimiento no susceptible de ser resuelta mediante el impulso de oficio del mismo, supone una agresión a la seguridad jurídica de la Administración que bien podría ser resuelta mediante la aplicación del instituto perentorio, sin perjuicio de que, atendiendo a otros posibles intereses distintos del amparo de su seguridad, la Administración decidiera renunciar a la caducidad». Comparte esta tesis, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 33.

⁵⁰ Como explica VEGA BORREGO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad...», cit., pág. 125, «la caducidad-perención pivota sobre el dato objetivo del tiempo, sin necesidad de calibrar si hay incumplimiento de una obligación, por lo que no es necesario dar valor constitutivo a su declaración». En el mismo sentido, GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 296 y ss.

⁵¹ Cfr., VEGA BORREGO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad...», cit., pág. 125; GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 297.

4. LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS POR INACTIVIDAD DEL INTERESADO

4.1. El régimen general de la caducidad de la instancia.

La caducidad del procedimiento por la inactividad del obligado tributario se circunscribe por el artículo 104.3 *in fine* de la LGT a los procedimientos tributarios iniciados a instancia de parte. En el ámbito del procedimiento administrativo común, el artículo 92 de la LRJPAC prevé la caducidad por inactividad del interesado para los procedimientos iniciados a solicitud del mismo.

Señala, al respecto, el artículo 104.3 de la LGT que cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

La primera idea que debe quedar clara es que esta caducidad del procedimiento debida a la inactividad del obligado tributario, que tradicionalmente ha recibido el nombre de *caducidad de la instancia*, no se produce por el transcurso del plazo máximo para dictar y notificar la correspondiente resolución administrativa, sino por la paralización del procedimiento motivada por causas imputables al obligado tributario y el caso omiso del mismo al requerimiento administrativo para que cumplimente el trámite correspondiente en un plazo máximo de tres meses.

El transcurso del plazo máximo para resolver en los procedimientos de revisión iniciados a instancia del interesado conlleva otra consecuencia jurídica, el que el mismo pueda considerar desestimada su pretensión por silencio administrativo a fin de poder dirigirse a otra instancia administrativa o, en su caso, jurisdiccional para hacer valer sus derechos. Claro que esta constituye una opción para el obligado tributario, dado que este puede continuar esperando la resolución expresa de la Administración más allá del plazo legalmente establecido para la tramitación del procedimiento. Si elige esta segunda opción, la paralización del procedimiento por causas imputables a la Administración puede dar lugar a la prescripción de la correspondiente obligación tributaria ⁵².

4.2. La caducidad de la instancia en los procedimientos de revisión.

Ni la LGT ni el RGRVA en la regulación específica que efectúan de los procedimientos de revisión que pueden iniciarse a instancia de parte han llevado a cabo la configuración de la caducidad de los mismos por inactividad del propio interesado o caducidad de la instancia. A lo más que ha llegado la LGT, en el artículo 238.1, es a establecer la *caducidad de la instancia* como una forma de terminación del procedimiento económico-administrativo que se sigue en única o primera instancia. De lo cual se deduce ineludiblemente la aplicación de la caducidad como forma de terminación motivada por la inactividad del interesado en el procedimiento económico-administrativo. Ante el silen-

⁵² Sobre ello, nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, A., «Prescripción de tributos...», cit.

cio del RGRVA, que no lleva a cabo una regulación específica de la caducidad de la instancia, se plantea la cuestión de si a estos procedimientos de revisión resulta aplicable el régimen general relativo a este supuesto de caducidad del procedimiento previsto en el artículo 104.3 de la LGT y, como ya hemos analizado anteriormente con carácter general, la respuesta ha de ser positiva.

4.3. Ámbito objetivo de la caducidad de la instancia en los procedimientos de revisión.

El ámbito objetivo de la caducidad de la instancia en el orden de revisión administrativa de los actos tributarios está constituido por aquellos procedimientos iniciados a instancia de parte. Entre estos se cuentan los procedimientos especiales de revisión de actos nulos de pleno derecho, de rectificación de errores y de devolución de ingresos indebidos cuando hubiesen sido iniciados a instancia del interesado y los procedimientos ordinarios de revisión, esto es, el recurso de reposición y el procedimiento económico-administrativo.

A continuación nos centraremos en el análisis de los presupuestos que dan lugar a este supuesto de caducidad del procedimiento, para concluir nuestro estudio con los efectos jurídicos que produce la caducidad del procedimiento, sea esta motivada por la inactividad de la Administración o por la del interesado.

4.4. Configuración general de la caducidad de la instancia.

4.4.1. La paralización del procedimiento iniciado a instancia de parte por causas imputables al interesado.

El primer presupuesto procedimental de la caducidad de la instancia consiste en la paralización del procedimiento imputable al interesado respecto a un trámite esencial del mismo, que impida su continuación en tanto en cuanto no sea cumplimentado por el interesado. En efecto, no toda dilación procedimental debida al interesado es susceptible de producir la caducidad de la instancia, sino únicamente aquella que afecte a un trámite relevante, indispensable, para dictar la resolución ⁵³.

La jurisprudencia muestra distintos supuestos de trámites esenciales cuyo incumplimiento por parte del interesado da lugar a la caducidad de la instancia. Se trata, en la mayoría de los casos, de la falta de acreditación o del bastanteo de la representación ⁵⁴. Aunque también se contemplan otros

⁵³ En este sentido, DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., págs. 17.

⁵⁴ Así, por ejemplo, en el caso planteado en la SAN de 13 de octubre de 2003 (rec. 945/2001), se señala que «consta en autos que, en efecto, por Providencia de la Secretaría del TEAR de Valencia de 11 de febrero de 1997, la cual fue notificada a la hoy actora el día 7 de marzo siguiente mediante correo certificado con acuse de recibo, el citado Tribunal le requirió para que en el plazo de diez días acreditase la representación de quien reclamaba en su nombre, sin que aque-

casos en los que la ausencia de cumplimentación por el interesado del trámite requerido impide al órgano de revisión continuar con el procedimiento ⁵⁵.

Dado el carácter esencial e indispensable de los trámites cuyo incumplimiento impide la tramitación del procedimiento y la consecuente resolución del mismo, la jurisprudencia ha resaltado que el cumplimiento por el interesado de trámites posteriores no equivale a una subsanación de esos trámites esenciales, especialmente en el caso de que el trámite esencial incumplido se refiera a la falta de acreditación o al bastanteo de la representación, que suele ser el trámite cuyo incumplimiento con mayor frecuencia da lugar a la caducidad de la instancia en el procedimiento económico-administrativo ⁵⁶.

El carácter de esencial e ineludible para la continuación o resolución del procedimiento que ha de tener el trámite incumplido por el interesado permite establecer la distinción entre la caducidad del procedimiento o caducidad de la instancia y la *preclusión del trámite* o pérdida del derecho al mismo. Solo cuando el trámite incumplido tenga ese carácter esencial e ineludible se producirá la caducidad del procedimiento. Cuando el trámite no tenga tal carácter y, en consecuencia, no impida al órgano de revisión continuar la tramitación del procedimiento en virtud del principio de impulso de oficio del mismo, el incumplimiento por parte del interesado da lugar a una pérdida del derecho de este al trámite en cuestión o, lo que es lo mismo, a la preclusión de tal trámite ⁵⁷.

lla contestase en forma alguna, por lo que el Tribunal Regional dictó Diligencia de fecha 6 de septiembre de 1997, haciendo constar que habían transcurrido más de tres meses desde el citado requerimiento sin que el mismo fuese cumplimentado, y por Resolución de 30 de octubre de 1997, declaró caducada la reclamación y ordenaba el archivo del expediente sin más trámite, en estricto cumplimiento del art. 108, en relación con el 34, del Reglamento Procedimental, [RD 391/1996, de 1 de marzo, que aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas] antes transcritos, por lo que es claro que la Administración ha actuado en este caso con perfecta sujeción a derecho». Un caso similar se observa en la STSJ de Asturias de 8 de noviembre de 2002 (rec. 2986/1998).

⁵⁵ Como sucede, por ejemplo, en el caso de la SAN de 14 de junio de 2001 (rec. 691/1998), en el que el requerimiento de subsanación de defectos señalaba que «con el fin de proceder a la reglamentaria tramitación de la reclamación económico-administrativa de referencia interpuesta por usted ante este Tribunal Regional, deberá, remitir la cédula de notificación del acto administrativo impugnado, necesario para tomar los datos exactos que permitan tramitar la reclamación, bajo apercibimiento de que en caso de no aportarlo se declarará la caducidad del expediente, una vez transcurridos tres meses desde la fecha de notificación, conforme al art. 112 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.»

⁵⁶ Como señala la STSJ de Asturias de 23 de octubre de 2002 (rec. 2983/1998), en un caso en el que sin haber acreditado la representación en el económico-administrativo se procede a presentar las alegaciones, que «la norma reguladora al hablar de paralización implica que las causas que la motivan y a partir del momento en que se dan como la omisión o el incumplimiento de un trámite debido, tienen que considerarse en el tiempo y forma en que tuvieron que cumplirse sin que se pueda obviar mediante el cumplimiento de otro trámite posterior; dado el carácter de orden público que tal exigencia conlleva y porque con ello no se puede subsanar el defecto de origen, y ello sin olvidar, que de admitirse tal proceder se podría llegar al absurdo de prescindir de un trámite esencial por el mero hecho de realizar otro posterior; que por otra parte, supondría que el cumplimiento del trámite posterior se llevaría a cabo por quien no tiene capacidad para hacerlo por no haberse cumplido o subsanado en el momento procesal oportuno, lo que conduciría a que el trámite realizado apareciera viciado de nulidad». En el mismo sentido, STSJ de Asturias de 8 de noviembre de 2002 (rec. 2986/1998).

⁵⁷ Como señala la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de noviembre de 2002 [rec. 734/1999 (NFJ013520)], «ello no significa que cualquier inactividad del interesado dé lugar a la caducidad de la instancia y consecuente archivo de las actuaciones. Eso solo pasará cuando la inactividad del interesado no pueda ser suplida por el impulso de oficio del procedimiento. Por eso, la consecuencia normal de la inactividad del interesado será la caducidad de su derecho al trámite; es decir, la preclusión respecto de ese trámite en cuestión, pero no el archivo de las actuaciones.»

La jurisprudencia y la doctrina del TEAC muestran ejemplos en los que la consecuencia del incumplimiento del trámite por el interesado no es la caducidad del procedimiento sino la preclusión de aquel, referidos, en la mayoría de los casos, al trámite de alegaciones ⁵⁸.

La paralización del procedimiento tiene que ser imputable al interesado, por lo que no darían lugar a la caducidad de la instancia los casos en los que la paralización es motivada por caso fortuito o fuerza mayor ni aquellos imputables a la propia Administración ⁵⁹.

Además, la paralización procedimental debe ser imputable al interesado a cuya solicitud se inició el procedimiento y no a cualesquiera otras personas que puedan tenerse por interesadas en el procedimiento ⁶⁰.

Especial relevancia adquiere la inactividad del órgano que dictó el acto impugnado en remitir el expediente al órgano económico-administrativo, pues en este caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 52.5 del RGRVA, el Tribunal reclamará su envío, sin perjuicio de poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el Tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado. Como muestra la jurisprudencia, en algún caso los órganos económico-administrativos han realizado un uso viciado de la caducidad de la instancia en el supuesto de que se produjera un retraso o inactividad del órgano que dictó el acto en remitir el expediente al órgano económico-administrativo, por cuanto, en vez de apercibir a dicho órgano de las consecuencias que su incumplimiento podría acarrear, se han dirigido al interesado para que sea él el que aporte los antecedentes, apercibiéndole de la caducidad de la instancia en caso de incumplimiento cuando, en definitiva, la situación ha sido originada por un funcionamiento anormal de la propia Administración ⁶¹.

⁵⁸ Señala, en este sentido, la Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2002 [rec. 1122/2000 (NFJ013515)], que *«la falta de presentación en plazo de escrito de alegaciones en el recurso ordinario de alzada solo produce la pérdida del derecho a dicho trámite pero no la caducidad del procedimiento (art. 108.2 del Real Decreto 391/1996)»*. En la misma línea y bajo la vigencia ya de la nueva LGT, destaca la Resolución del TEAC de 27 de octubre de 2005 [rec. 3064/2005 (NFJ021660)], que *«es criterio de este Tribunal que la falta de presentación de escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, no determina por sí sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras que a esta vía atribuye el artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.»*

⁵⁹ Como ejemplifica la STS de 15 de julio de 2001 (rec. 8007/1990), *«en el caso de autos la inactividad se produjo por un supuesto de caso fortuito excepcional, como fue el extravío de los autos como consecuencia de la reordenación de los archivos, causa no imputable en absoluto a la entidad recurrente»*. En la Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1995 (rec. 5542/1994), el Tribunal revoca la declaración de caducidad de la instancia realizada por el TEAR de Andalucía al no ser imputable la paralización procedimental al interesado, pues, *«en esta segunda instancia ha quedado demostrado que ..., en 31 de enero de 1991, presentó los documentos que le habían sido requeridos cinco días antes por el Tribunal Regional de Andalucía, si bien estos documentos no llegaron a incorporarse al expediente debido, al parecer, a un error en el número de identificación de la reclamación. Siendo así, en virtud del principio "pro actione", debe revocarse la declaración de caducidad y reanudarse el curso de la reclamación, tarea que, por economía procesal, asume este Tribunal Central.»*

⁶⁰ Cfr., GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., págs. 32.

⁶¹ Esto es lo que sucede, por ejemplo, en el caso planteado en la STS de 1 de abril de 2002 [rec. 6614/1996 (NFJ012136)], señalando el Tribunal que *«en la providencia dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, se invoca el art. 93 del Reglamento de las Reclamaciones Económico-Administrativas [RD 1999/1981, de 20 de agosto]*

4.4.2. El requerimiento administrativo.

El segundo presupuesto procedimental de la caducidad de la instancia es la existencia de un requerimiento dirigido por el órgano que está sustanciando el procedimiento al interesado para que active el procedimiento paralizado por su causa con el apercibimiento de que, si no lo hace en el plazo de tres meses, se podrá declarar la caducidad de dicho procedimiento. Se trata, por lo tanto, de una advertencia formal de la posible caducidad del procedimiento, que funciona como una auténtica intimación cautelar dirigida al interesado para que active el procedimiento, so pena de incurrir en causa legal de caducidad ⁶².

Para que este requerimiento administrativo cumpla efectivamente su función tiene que ser válidamente notificado al interesado. Ello implica, en primer lugar, que la notificación se efectúa de acuerdo con las formalidades requeridas por el procedimiento utilizado para materializar el acto de comunicación ⁶³. En segundo lugar, que el acto notificado contiene los elementos sustantivos necesarios para cumplir su función, especialmente, la advertencia al interesado de que se producirá la caducidad del procedimiento si en el plazo de tres meses no cumple con lo requerido ⁶⁴.

pero, olvidando que su finalidad es la de asegurar la resolución de la reclamación aunque no se remita el expediente, sin que conste que se hubieran iniciado actuaciones disciplinarias contra el funcionario responsable de dicha falta de remisión de los antecedentes y sin que conste que al reclamarlos por segunda vez se formulara al Jefe de la dependencia la advertencia antes descrita sobre la posibilidad de resolver sin expediente, a quien se dirige la advertencia es al interesado y para anunciar que si no reitera su interés en que continúe la tramitación y aporta él antecedentes, en tres meses se producirá la caducidad de la instancia, con lo que se convierte una garantía en una carga. Trasladando en perjuicio del administrado, lo que solo era fruto de un funcionamiento anormal de la propia Administración y actuando como si el trámite se paralizara "por causa imputable al interesado", al citar el art. 112 del Reglamento.»

⁶² En este sentido, DDE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 17, para el que con este requerimiento se trata de poner fin a la situación de pendencia que soporta la Administración, en aras de la seguridad jurídica.

⁶³ En este sentido, la STS de 12 de julio de 1995 (rec. 76-M/1991), considera incorrecto el archivo de las actuaciones llevado a cabo por el TEAR de Madrid al entender caducado el procedimiento por inactividad del interesado, porque «no cabe considerar que se haya producido tal paralización imputable al contribuyente puesto que la notificación [del requerimiento del TEAR para la presentación de la documentación necesaria para la resolución de la cuestión] no reúne los requisitos exigidos por la doctrina de la Sala que en relación a las notificaciones por correo con acuse de recibo, ha declarado (...), es la Orden del Ministerio de Gobernación de 20 de octubre de 1958, sobre aplicación por el Servicio de Correos de los artículos 66 y 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo, la que establece que de no hacerse la entrega al propio destinatario se hará constar en la libreta de entrega la condición del firmante que reciba la notificación, constando tan solo, en el caso examinado, el sello de un gestor administrativo». En la misma línea, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de febrero de 2001 (rec. 782/1997), considera que «no cabe entender válidamente practicada la notificación de la providencia del TEAR de 22 de febrero de 1996 por la que se requería la acreditación de la representación con que actuaba el reclamante, y en consecuencia resulta contraria a derecho la resolución del TEAR declarando la caducidad del expediente y el archivo de las actuaciones», toda vez que en el expediente obra tal providencia de 22 de febrero de 1996 y «junto a ella un acuse de recibo de correos en el que se refleja la fecha de 14 de marzo de 1996 y una firma ilegible, sin indicación alguna acerca de la identidad del firmante».

⁶⁴ Ilustra de ello la STSJ de Cataluña de 9 de marzo de 1999 (rec. 680/1995), cuando señala que «en el caso que nos ocupa en el acuerdo de la oficina gestora de fecha 15 de octubre de 1993 notificado al interesado, se le requirió para que en el plazo de 10 días acreditara el nombramiento de representante, pero en dicho acuerdo no solo no se advirtió al recurrente que se produciría la caducidad del expediente si en tres meses no cumplía con el requerimiento tal como taxativamente ordena el artículo 92 de la Ley 30/1992, sino que justamente se le advierte expresamente de todo lo contrario y es que las consecuencias de su inactividad, incumpliendo con lo solicitado por la oficina gestora, determinaría que esta procediera "a resolver conforme a los antecedentes obrantes en el expediente"». En vista de ello, entiende el Tribunal que la Administración ha colocado en indefensión al interesado y «ello determina que no pueda declararse la caducidad y sí,

4.4.3. La inactividad del interesado durante tres meses.

El tercer presupuesto procedimental para que se pueda declarar la caducidad de la instancia es que el interesado desatienda el requerimiento administrativo en el plazo señalado de tres meses, o en un momento posterior en tanto no haya recaído la resolución expresa de la Administración declarando caducado el procedimiento ⁶⁵.

Dicho plazo se computará desde la fecha de notificación del requerimiento administrativo, siendo irrelevante a efectos de declarar la caducidad el tiempo que haya transcurrido de paralización del procedimiento con anterioridad a dicha notificación ⁶⁶.

El plazo de tres meses para que el interesado desbloquee la paralización del procedimiento y realice la actividad requerida por la Administración a tal fin puede ser objeto de suspensión por causa de fuerza mayor o por cualquier otra causa independiente de la voluntad del interesado ⁶⁷.

La Administración goza de un cierto margen de discrecionalidad para declarar la caducidad del procedimiento cuando la paralización del mismo es imputable al interesado, a diferencia de lo que ocurre cuando tal paralización es causada por la inactividad de la Administración ⁶⁸. La literalidad del

en cambio, y conforme a lo previsto por el artículo 63 de la Ley 30/1992 que prevé la anulabilidad de los actos por defecto de forma al carecer de los requisitos indispensables para alcanzar su fin al haberse dado lugar a indefensión del interesado y puesto que este la primera noticia sobre caducidad del expediente la tiene cuando ya nada podía hacer para evitarla, procede ordenar se retrotraigan las actuaciones al momento del incumplimiento por la Administración de los trámites legalmente establecidos que, en el caso de autos, se refiere al momento de la notificación defectuosa provocadora de indefensión del Acuerdo de fecha 15 de octubre de 1993 que debe ser nuevamente notificado, con las menciones legales previstas al efecto, es decir, con la advertencia de que pasados tres meses sin cumplimentar lo solicitado se producirá la caducidad del mismo.»

⁶⁵ En este sentido, entiende MENÉNDEZ REXACH, A., «Procedimientos administrativos: finalización y ejecución», en AA.VV., *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común*, (dirigida por LEGUINA VILLA y SÁNCHEZ MORÓN), Tecnos, Madrid, 1993, pág. 261, que en el período que va entre la concurrencia de la caducidad y la declaración fomal de la misma el interesado puede desbloquear la paralización del procedimiento, y cumplir con lo requerido por la Administración. Más aún, considera, al respecto, TARDÍO PATO, J. A., «Consideraciones sobre la caducidad del procedimiento administrativo», *REALA*, núms. 298-299, 2005, pág. 23, que «no solo entre la concurrencia del plazo de caducidad y su declaración expresa, sino también entre la declaración expresa y la notificación de la misma, el interesado puede todavía reaccionar frente a su inactividad desbloqueando la paralización del procedimiento, al remover el obstáculo que se lo impedía».

⁶⁶ Cfr., TARDÍO PATO, J. A., «Consideraciones sobre la caducidad...», cit., pág. 22.

⁶⁷ Al respecto, considera GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., pág. 33, que aunque nada se haya previsto en la LRJPAC, ante situaciones de fuerza mayor, auténtica y debidamente acreditada, los Tribunales suelen acomodar la legalidad a exigencias de equidad o justicia material en las que podría sustentarse la posibilidad de suspensión del referido plazo de tres meses. TARDÍO PATO, J. A., «Consideraciones sobre la caducidad...», cit., pág. 22, efectivamente, señala que la suspensión de tal plazo es posible y recoge jurisprudencia del Tribunal Supremo, por ejemplo, la STS de 20 de julio de 1998, referida a actas de notoriedad notariales sobre aprovechamiento de aguas cuya expedición se dilata en el tiempo por causa ajena al interesado, en la que el Tribunal admite la suspensión del referido plazo.

⁶⁸ En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 154 y 155, y DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 18. También admite la existencia de ese ámbito discrecional MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 32, aunque este autor critica que la regulación del artículo 104.3 de la LGT se haya apartado en este punto de la dicción del artículo 92 de la LRJPAC, dando pábulo a ese ámbito discrecional, que en su opinión no ofrece la necesaria garantía de la seguridad jurídica que el instituto de la caducidad persigue. En

artículo 104.3 de la LGT parece no admitir dudas al respecto, al señalar que transcurridos los tres meses sin que el requerimiento haya sido atendido, la Administración «podrá declarar la caducidad del mismo». El artículo 92.1 de la LRJPAC, en cambio, utiliza en este caso la expresión «se producirá la caducidad del mismo», lo que parece apuntar a una operatividad automática de la misma. No obstante, el apartado 4 del artículo 92 de la LRJPAC señala que «podrá no ser aplicable la caducidad en el supuesto de que la cuestión suscitada afecte al interés general, o fuera conveniente sustanciarla para su definición o esclarecimiento». Lo cual, desde mi punto de vista, supone también la constitución de un ámbito de discrecionalidad administrativa que apela a razones de interés general o de conveniencia en la aplicación o no de la caducidad del procedimiento producida por la inactividad del interesado ⁶⁹. Interpretado en su conjunto, no parece que exista tanta distancia en este punto entre la regulación contenida en el artículo 104.3 de la LGT y la contenida en el artículo 92 de la LRJPAC ⁷⁰.

Consecuencia de ello es que el acto que declara la caducidad del procedimiento en los casos de inactividad del interesado tiene naturaleza constitutiva, a diferencia del acto que declara la caducidad por inactividad de la Administración que, como vimos, tiene naturaleza declarativa ⁷¹.

Esta diferencia en uno y otro caso encuentra su razón de ser en la distinta posición que en el procedimiento ocupa el órgano de la Administración competente para su tramitación y resolución y el interesado. Enfocado el problema desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, que se encuentra en la base del instituto de la caducidad, resulta evidente que la agresión a la seguridad jurí-

contra de esta tesis se pronuncia claramente GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., págs. 345 y 346, para el que la caducidad del procedimiento por causas imputables al interesado se produce de forma automática por el transcurso del plazo de los tres meses sin que se haya atendido el requerimiento.

⁶⁹ Como ha destacado GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., pág. 34, el artículo 92.4 de la LRJPAC «evidencia la voluntad legislativa de otorgar a la Administración una cierta capacidad o margen de decisión para declarar (mejor dicho, para decidir o constituir) la caducidad.»

⁷⁰ Se lamenta, al respecto, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 32, de la separación de la redacción del artículo 104.3 de la LGT de la contenida en el artículo 92.1 de la LRJPAC, considerando que «hubiera sido más correcto y más conveniente, si eso es lo que el legislador ha querido regular, que la caducidad operara de manera inmediata –por su propia naturaleza– y que en casos excepcionales, tal y como regula el artículo 92.4 LRJPAC, se pudiera renunciar a la caducidad por parte de la Administración cuando la cuestión en concreto afectara al interés general.»

⁷¹ Como señala DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 18, en los casos de perención del procedimiento por inactividad imputable al administrado «la perención no se produce *ope legis*, sino que es necesario un acto administrativo formal que, con carácter constitutivo, declare perimido el procedimiento. En tanto no medie este acto administrativo, de eficacia constitutiva, el obligado tributario puede cumplimentar el trámite que bloqueaba la continuación del procedimiento. Declaración de perención que habrá que notificar al obligado tributario». En contra de esta tesis se ha manifestado GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 346, para el que la declaración de la caducidad del procedimiento tanto cuando esta es debida a la inactividad de la Administración como cuando lo es a la inactividad del interesado tiene carácter declarativo, dado que la caducidad se produce de forma automática por el transcurso del plazo establecido. En coherencia con su tesis que otorga carácter declarativo y no constitutivo a la declaración de caducidad por inactividad del interesado, este último autor interpreta el «podrá declarar» del artículo 104.3 de la LGT en el sentido de que ello «es consecuencia de lo establecido en el artículo 103.2 de la LGT, que exime a la Administración de resolver de manera expresa en los procedimientos en que se produzca la caducidad, salvo "cuando el interesado solicite expresamente" que sea declarada. En este supuesto se le impone la obligación a la Administración de contestar a su petición». De ahí que concluya señalando que «la posibilidad de que la Administración pueda o no pronunciarse de manera expresa sobre el concurso de la caducidad, no significa que la institución en los procedimientos iniciados a instancia de parte tenga carácter constitutivo. Siempre es declarativa la resolución de la Administración en que se reconoce la caducidad del procedimiento con independencia de su origen inicial.»

dica de la Administración que supone el depender de la voluntad del interesado en la realización del correspondiente trámite procedimental se ve conjurada con el instituto de la caducidad del procedimiento por causas imputables al interesado. Y ello no se ve en entredicho por el carácter constitutivo del acto de declaración de caducidad en estos casos, pues tal acto, cuando se den los presupuestos legales para ello, corresponde dictarlo a la propia Administración, por lo que el carácter constitutivo de la declaración de caducidad no menoscaba la garantía de la seguridad jurídica de la Administración, pues esta no tiene más que dictar el correspondiente acto administrativo declarando caducado el procedimiento para verse libre de la pendencia en el procedimiento del actuar del interesado.

Antes bien, al tener carácter constitutivo el acto que declare la caducidad del procedimiento, la Administración puede hacer entrar en juego una ponderación entre la seguridad jurídica y otros valores e intereses, igualmente dignos de protección, perseguidos por la Administración en el concreto procedimiento, a fin de poder «conceder más tiempo» al interesado para que cumplimente los trámites requeridos, con el objetivo de que el procedimiento pueda continuar hasta su resolución. Y ello, sin necesidad de introducir *a posteriori* una especie de posibilidad de renuncia a la caducidad ganada, que parece avenirse mal con la operatividad y efectos propios de la caducidad.

Además, la Administración debe constatar que, efectivamente, el interesado no ha cumplido, en los términos y plazos contemplados en el preceptivo requerimiento, con lo solicitado, por lo que la declaración formal y expresa de la caducidad del procedimiento no debe quedar al arbitrio de la Administración en el sentido de que esta pueda dictarla o no dado su pretendido carácter declarativo, sino que, antes bien, constituye una exigencia tanto desde el punto de vista de la seguridad jurídica del interesado, que ha de tener constancia fehaciente de la caducidad del procedimiento, como desde el punto de vista del derecho del interesado a recurrir en vía administrativa o jurisdiccional contra tal declaración de caducidad ⁷².

Finalmente, puesto que nos acabamos de colocar en la posición del interesado, desde esta perspectiva hemos señalado que el fundamento de la caducidad de la instancia, debida a la inactividad del propio interesado, estriba en la decadencia del interés del mismo en que se llegue al pronunciamiento administrativo. Resulta evidente que si el interesado cumplimenta el trámite requerido una vez transcurrido el plazo de tres meses, pero antes de que la Administración emita el acto declarando caducado el procedimiento, ha desaparecido de escena esa decadencia del interés del interesado en la continuación del procedimiento.

⁷² Como ha destacado la STS de 15 de junio de 1983, «para que se produzca la terminación del proceso por caducidad no basta que se den los requisitos anteriores, ya que el quedar el expediente incurso en caducidad no es idéntico a estar caducado, situación esta que requiere una expresa declaración y subsiguiente notificación al interesado, a fin de que si no la encuentra conforme a Derecho pueda utilizar los recursos que sean procedentes». En la misma línea, razona la STS de 29 de enero de 1994 (rec. 2341/1992), que «al afectar indudablemente la extinción o terminación del procedimiento a los derechos o intereses del administrado, ha de dársele la oportunidad de recurrir, y, para ello, no basta con requerirle, en su momento, sino que es necesario notificarle la resolución y, previamente, dictarla (haciendo la expresa y constitutiva declaración de la caducidad)». En aplicación de esta doctrina, la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de febrero de 1997 [rec. 312/1994 (NFJ005557)], ante la cuestión planteada en el caso enjuiciado de «*si la falta de notificación de la Providencia de 27 de enero de 1993 declarando la caducidad de la instancia, que consta como no notificada a la interesada, provoca tal grado de indefensión que debe conducirnos a la anulación de la reclamación económico-administrativa que más tarde condujo al archivo de actuaciones*», concluye que «*para que la caducidad se entienda producida se requiere una expresa declaración del órgano competente en tal sentido*». En la doctrina administrativista, postulan el carácter constitutivo del acto formal que acuerda la caducidad de la instancia, prevista en el artículo 92 de la LRJPAC, entre otros, GÓMEZ PUENTE, M., «Prescripción...», cit., págs. 35 y ss., y TARDÍO PATO, J.A., «Consideraciones...», cit., pág. 23.

La necesidad de que se produzca la declaración expresa de caducidad del procedimiento y la consiguiente notificación de la misma al interesado permite residenciar en el ámbito del procedimiento económico-administrativo en los Secretarios de estos Tribunales la competencia para notificar la declaración de caducidad y, por tanto, dar por caducado el procedimiento con el subsiguiente archivo de las actuaciones, en atención a las funciones que a los Secretarios atribuye el artículo 30.9 del RGRVA, que expresamente menciona, entre otras funciones, la dirección y coordinación de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, el impulso de oficio del procedimiento y la de notificación de actos ⁷³.

El acuerdo que adopte la caducidad de la instancia debe ser motivado. De conformidad con lo señalado en el artículo 238.2 de la LGT, cuando se produzca la caducidad de la instancia en el procedimiento económico-administrativo el Tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones ⁷⁴. Este acuerdo ordenando el archivo de las actuaciones en dicho procedimiento puede ser objeto de revisión en vía administrativa a través del recurso de anulación contemplado en el artículo 239.6 c) de la LGT.

5. LOS EFECTOS DE LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO

5.1. La terminación del procedimiento.

La caducidad del procedimiento, sea debida a la inactividad de la Administración o lo sea a la inactividad del interesado, produce un efecto jurídico directo sobre el procedimiento, cual es su terminación. Así lo contempla expresamente el artículo 100.1 de la LGT al mencionar la caducidad entre las formas de terminación de los procedimientos tributarios. El procedimiento termina en este caso sin una resolución sobre el fondo del asunto. El órgano correspondiente, declarada la caducidad del procedimiento, tiene que acordar u ordenar el archivo de las actuaciones, tal como preceptúa el artículo 104.5 de la LGT ⁷⁵.

El procedimiento se extingue en su totalidad, quedando la cuestión de fondo imprejuzgada. Lo cual no impide que la Administración o, en su caso, el interesado puedan iniciar un nuevo procedi-

⁷³ En la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de febrero de 1997 [rec. 312/1994 (NFJ005557)], se plantea, entre otras, la cuestión de la nulidad radical de la declaración de caducidad del procedimiento al haber sido adoptado el acuerdo de caducidad por el Secretario del Tribunal Económico-Administrativo. El Tribunal niega que el acto haya emanado de un órgano incompetente, precisamente en atención al carácter constitutivo de la declaración de la caducidad de la instancia y consiguiente notificación al interesado. Como señala el Tribunal, *«como quiera que la caducidad señalada sobrevino en el momento en que fue notificada la Resolución adoptada por el TEAR en 27 de octubre de 1993 y dado que la Providencia de 27 de enero de ese mismo año, se limitaba a declarar que el procedimiento se hallaba incurso en caducidad, la efectiva paralización del expediente sobrevino con la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional aquí recurrida que se notifica por su Secretario, función que sí tiene expresamente atribuida por el citado art. 19 y por ello, la entendemos ajustada a Derecho sin que quepa apreciar causa de nulidad que vicie su contenido.»*

⁷⁴ Considera DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 18, que la caducidad del procedimiento deberá motivarse en todo caso.

⁷⁵ Como señala la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de noviembre de 2002 (rec. 734/1999), *«la caducidad de la instancia es una causa de archivo de las actuaciones, de finalización del procedimiento sin resolución sobre el fondo, que se da cuando el procedimiento queda paralizado como consecuencia de una falta de actividad imputable al interesado.»*

miento por los mismos hechos y con identidad de partes, siempre y cuando no haya prescrito el correspondiente derecho a hacerlo o, en su caso, no haya transcurrido el plazo de caducidad al que queda sometido el ejercicio del derecho o acción ⁷⁶.

La caducidad afecta, por lo tanto, de una forma directa al procedimiento, sin que los derechos y obligaciones de carácter sustantivo encauzados a través de ese procedimiento se vean afectados directamente por esta caducidad. En tanto en cuanto no haya concurrido la prescripción sobre los mismos, pueden hacerse valer en un nuevo procedimiento de idéntica naturaleza y configuración subjetiva que el procedimiento caducado ⁷⁷.

En materia de revisión tributaria, la posibilidad de iniciación de los diferentes procedimientos está sometida a un plazo que, como hemos explicado, en muchos casos es de caducidad, por lo que la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento tras el declarado caducado va a depender de que haya transcurrido o no este plazo de caducidad del ejercicio del derecho o acción. Significativo, en este sentido, resulta el plazo de caducidad al que queda sometida la posibilidad de iniciar los recursos y reclamaciones, que es de un mes. Por lo tanto, caducado un procedimiento seguido a raíz del recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa ya habrá transcurrido en la normalidad de los casos el plazo de un mes para interponer tales recursos y reclamaciones contra el acto que fue objeto de impugnación en el procedimiento caducado, que habrá adquirido firmeza, por lo que difícilmente podrá ya el interesado entablar un nuevo procedimiento de similares características ⁷⁸.

A tal efecto, señala el artículo 104.5 *in fine* de la LGT que las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

La caducidad del procedimiento, por lo tanto, entraña la pérdida de efectos formales de las actuaciones practicadas, pero no la nulidad de sus efectos materiales. Con lo cual, aunque la Administración, en el nuevo procedimiento que inicie no podrá dar por cumplidos los trámites que se realizaron en el procedimiento caducado, tales como alegaciones, prueba, audiencia, etc., en cambio sí podrá utilizar informes o pruebas practicadas válidamente durante el procedimiento caducado ⁷⁹.

⁷⁶ Cfr. VEGA BORRERO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad...», cit., pág. 125.

⁷⁷ BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad...*, cit., pág. 132, considera que en los procedimientos iniciados de oficio cuya caducidad se produce por la inactividad de la Administración no es suficiente para garantizar la seguridad jurídica del obligado tributario la limitación que supone el plazo de prescripción para que la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento similar al caducado sobre los mismos hechos, proponiendo en estos casos que se limite el número de procedimientos que puede iniciar la Administración. A mi modo de ver, esta limitación en cuanto a los procedimientos que puede iniciar la Administración tras la declaración de caducidad de un procedimiento puede desvirtuar la operatividad y función del instituto de la caducidad, desbordando el margen de los efectos sobre el procedimiento para inmiscuirse de una forma intensa en el ámbito sustantivo de los derechos y obligaciones que son objeto del correspondiente procedimiento tributario.

⁷⁸ Como destaca TARDÍO PATO, J. A., «Consideraciones...», cit., pág. 26, en relación con los recursos administrativos, «en principio, la caducidad del procedimiento no supondrá la prescripción de la acción ni la caducidad del recurso y podría intentarse un nuevo recurso, pero, cuando esto ocurra, ya habrán transcurrido los plazos correspondientes y el recurso será inadmisibile, no por el juego de la caducidad, sino por el de firmeza del acto impugnado.»

⁷⁹ Cfr. GANDARILLAS MARTOS, S., *Garantías del contribuyente...*, cit., pág. 299.

5.2. La enervación del efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con el inicio del procedimiento caducado.

El segundo párrafo del artículo 104.5 de la LGT señala que, aunque la caducidad del procedimiento no producirá por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el artículo 27.1 de la LGT.

La caducidad del procedimiento es susceptible de producir, por lo tanto, de forma indirecta efectos materiales sobre los derechos y obligaciones que se sustancian a través del mismo. Y ello porque a resultas de la declaración de caducidad del procedimiento, al borrarse el efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con el inicio del mismo y con los demás trámites de dicho procedimiento de los que haya tenido conocimiento formal el interesado, es posible que haya transcurrido el plazo determinante de la prescripción del correspondiente derecho u obligación⁸⁰. Con lo cual, a raíz de la prescripción de la correspondiente obligación tributaria, ni Administración ni interesado podrán ya actuar sus derechos y acciones sobre la misma, por lo que no será posible ya, en aras de la seguridad jurídica, iniciar un nuevo procedimiento.

La doctrina ha mostrado su perplejidad ante este efecto enervador de la interrupción de la prescripción anudado a la caducidad del procedimiento cuando la misma tiene lugar por la inactividad del obligado tributario. En concreto, respecto a la prescripción de la obligación tributaria, bien sea del derecho a liquidar, bien del derecho a recaudar que ostenta la Administración, entiende la doctrina que resulta absurdo que en el seno de una reclamación económico-administrativa el interesado pueda provocar con su inactividad la caducidad del procedimiento y que la misma conduzca a enervar el efecto interruptivo de la prescripción que tuvo la interposición de dicha reclamación⁸¹.

Para evitar ese «presunto absurdo», FALCÓN ha propuesto una interpretación de esta proposición normativa en el sentido de que la declaración de caducidad de la instancia no borra el efecto interruptivo de la prescripción de la obligación tributaria provocado por la reclamación interpuesta, sino que habrá de comenzar a computarse un nuevo plazo desde el momento de dicha declaración⁸². Otros autores que se han ocupado de la cuestión, aun admitiendo con FALCÓN el «presunto absurdo», no consideran correcta esa interpretación propuesta por el mismo, porque una declaración de caducidad del procedimiento no constituye acto alguno de ejercicio o reconocimiento de un derecho o acción y, por lo tanto, no puede establecerse el inicio del cómputo de un nuevo plazo de prescripción en ese momento⁸³. Con lo cual, estos autores van más allá y consideran que la interpretación correcta para

⁸⁰ Como destaca VEGA BORREGO, F. A., «Procedimiento de inspección y caducidad...», cit., pág. 126, «la caducidad del procedimiento determina la obligación de computar el tiempo transcurrido antes y durante su tramitación a efectos de determinar la prescripción del derecho o la acción».

⁸¹ Señala FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, cit., pág. 156, que resulta absurdo que la conducta posterior del particular pueda excluir el efecto interruptivo de la prescripción de la obligación tributaria que se produce con la interposición de la reclamación económico-administrativa. Siguen esta opinión, BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad...*, cit., págs. 181 y 182 y MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 33.

⁸² Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, cit., págs. 157.

⁸³ En este sentido, BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad...*, cit., págs. 182; MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 33.

salvar la racionalidad de la norma consiste en, efectivamente, considerar que la caducidad del procedimiento debida a la inactividad del interesado no borra el efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con la interposición de la reclamación económico-administrativa, pero –y he aquí la novedad–, el cómputo de un nuevo plazo de prescripción ha de comenzar a realizarse desde la fecha de interposición de la reclamación o desde aquella del último trámite realizado en el procedimiento con conocimiento formal del interesado antes de la declaración de caducidad del mismo ⁸⁴.

A mi modo de ver, el razonamiento de estos autores parte de una premisa incorrecta si atendemos al fundamento tanto de la prescripción como de la caducidad, pues ambos institutos se encuentran interrelacionados en este caso y ambos han de ser tenidos en cuenta, pues si solo nos fijamos en el fundamento de la prescripción y nos olvidamos del de la caducidad, puede que nuestro razonamiento discurra por unos caminos que nos lleven, efectivamente, al absurdo. La premisa irrenunciable de la que parte la tesis de estos autores es que la interrupción de la prescripción que se produce con la interposición de la reclamación económico-administrativa no puede verse eliminada con la inactividad posterior en dicho procedimiento del interesado. Dicho en otros términos, esa interrupción de la prescripción no puede quedar ya al arbitrio de la voluntad del interesado. La razón de ello se encuentra en el fundamento de la prescripción, esto es, en que la interposición de la reclamación económico-administrativa ha roto el silencio de la relación jurídico-tributaria.

Pues bien, la primera cuestión a tener presente es que no toda inactividad del interesado da lugar a la caducidad de la instancia. Como hemos visto, solo aquella inactividad que afecte al cumplimiento de trámites esenciales que no permitan la continuación del procedimiento en virtud del principio de impulso de oficio. En estos casos el fundamento de la caducidad se apoya en el decaimiento del interés del interesado en la continuación y resolución del procedimiento. La caducidad, por lo tanto, elimina del mundo jurídico el procedimiento en sí en cuanto conjunto de actuaciones de la Administración y del particular ordenadas a un determinado fin. Con lo cual, la interposición y tramitación de una reclamación económico-administrativa es un acto o conjunto de actos susceptibles de interrumpir la prescripción en tanto en cuanto dicho procedimiento cumpla con el fin propio al que está ordenado, pues es entonces cuando tales actos implican una activación de la relación jurídico-tributaria. Si, justamente, con la caducidad de la instancia lo que se produce es una especie de renuncia del interesado al procedimiento que él mismo ha iniciado, esto es, un decaimiento del concreto interés perseguido con el mismo, no parece descabellado pensar que en virtud de esa caducidad nada se ha avanzado en el desenvolvimiento de la relación jurídica, que a efectos de apreciar la prescripción, ha permanecido inactiva.

Sería, desde esta perspectiva, equivalente la actitud del contribuyente que deja transcurrir el tiempo sin interponer la reclamación económico-administrativa contra un acto de liquidación que la del contribuyente que, interponiendo en plazo la reclamación contra la liquidación, incumple poste-

⁸⁴ Señala, en este sentido, BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *La caducidad...*, cit., pág. 182, que «entendiendo que el efecto interruptivo provocado por la iniciación del procedimiento económico-administrativo no puede ser eliminado por la mera voluntad del interesado, provocando con su inactividad la caducidad del mencionado procedimiento, creemos que la solución más acertada sería la de privar a la caducidad, en este concreto supuesto, del efecto enervante de la interrupción de la prescripción que generalmente la acompaña. Es decir, considerar el cómputo de un nuevo plazo de prescripción desde la iniciación del procedimiento de reclamación económico-administrativa o, alternativamente, desde la última actuación realizada en el mencionado procedimiento». En parecidos términos, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La caducidad...», cit., pág. 33.

riormente trámites esenciales en el procedimiento determinantes de la imposibilidad de su continuación y resolución y, por ello, de la caducidad del mismo.

Ello conduce a pensar que el artículo 104.5 de la LGT se ha preocupado de que el procedimiento no despliegue en sentido activo efectos indirectos sobre los derechos y obligaciones sustanciados a través del mismo, garantizando con ello la desaparición jurídica del procedimiento y de los efectos que le son inherentes. Con lo cual, despojado el procedimiento caducado de la eficacia interruptiva de la prescripción, la interrupción de la prescripción y el inicio del cómputo de un nuevo plazo se producirá, en su caso, con el inicio del nuevo procedimiento ⁸⁵.

Sin embargo, ello deja subsistente el problema de que en algunos supuestos la inactividad del interesado en el procedimiento económico-administrativo, con la mediación de la caducidad de la instancia, podría dar lugar a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y de su derecho a recaudar. Lo cual cobra importancia desde el punto de vista de la Administración en aquellos casos en los que el obligado tributario haya logrado la suspensión de la ejecución del acto de liquidación impugnado, esto es, en aquellos casos en los que la Administración aún no ha percibido la deuda tributaria. Resulta claro que en estos casos la paralización del procedimiento económico-administrativo por la inactividad del obligado tributario, aun tratándose de un procedimiento que ha sido instado por este, no resulta indiferente desde el punto de vista de los intereses de la Administración acreedora del tributo correspondiente, en la medida en que dicha inactividad pueda determinar la caducidad de la instancia y, con ello, que resulte sobrevenida la prescripción de la obligación tributaria, con lo que no sería posible ya para la Administración el ejercicio de su derecho a determinar la deuda tributaria ni a recaudar. El interés de la Administración acreedora puede verse salvaguardado, en los casos en los que efectivamente de la declaración de la caducidad de la instancia sobreviniese sin solución de continuidad la prescripción, estimando que en ese supuesto en concreto y para evitar la prescripción del crédito tributario, no resulta conveniente declarar la caducidad de la instancia y, por tanto, esperar a que el interesado realice el trámite requerido que permita la finalización del procedimiento. Ello constituiría un legítimo ejercicio del ámbito discrecional que la norma otorga a la Administración a la hora de declarar la caducidad de la instancia.

Pero no debemos olvidar que la prescripción es cosa de dos. Esto es, que el silencio de la relación jurídica debe obedecer a la conducta de las dos partes que la integran, o lo que es lo mismo, que tal silencio puede ser roto tanto por el obligado tributario como por la Administración. Desde esta perspectiva, un requerimiento dirigido por la Administración al obligado tributario que mantiene paralizado con su inactividad el procedimiento económico-administrativo instándole a que active dicho procedimiento por el interés de la Administración en no ver prescrita la correspondiente obligación tributaria tiene eficacia interruptiva de la prescripción. Cabe preguntarse, entonces, si el requerimiento administrativo que el órgano económico-administrativo ha de dirigir necesariamente al interesado instándole a la realización del correspondiente trámite o actuación que mantiene paralizado el procedimiento bajo apercibimiento de caducidad de la instancia en caso contrario puede desplegar en el plano sustantivo del objeto del procedimiento el efecto interruptivo de la prescripción por lo que representa de prueba del interés de la Administración en hacer avanzar el procedimiento

⁸⁵ En este sentido, DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 19.

y en que, consecuentemente, no prescriba la correspondiente obligación tributaria. Si admitimos que pueda ser así, la caducidad de la instancia habrá, efectivamente, como preceptúa la norma, enervado el efecto interruptivo de la prescripción que se produjo con el inicio del procedimiento económico-administrativo y con otros actos de la tramitación del mismo notificados al interesado, pero no habrá eliminado el efecto interruptivo de la prescripción que se produce con el requerimiento que una vez constatada la paralización del procedimiento por la inactividad del interesado la Administración dirige al mismo instándole a la actividad del procedimiento. La interpretación puede resultar algo forzada por cuanto ese requerimiento administrativo obedece a la propia mecánica de la tramitación del procedimiento económico-administrativo y constituye presupuesto inexcusable para la declaración de la caducidad de la instancia. Pero si a ese requerimiento o a cualquier otro que la Administración realice *ad hoc* en este sentido se une la mención expresa del interés de la Administración en la continuación del procedimiento paralizado por causa del interesado a fin de enervar la posibilidad de una prescripción sobrevinida por la subsiguiente declaración de caducidad, entendemos que tal requerimiento conserva su eficacia interruptiva de la prescripción aunque el procedimiento económico-administrativo en cuestión sea declarado caducado. Ello implicaría que habría de computar un nuevo plazo de prescripción desde la fecha de notificación del requerimiento de la Administración al interesado para que active el procedimiento paralizado por su causa, siempre que, como hemos señalado, tal requerimiento contenga la mención expresa del interés de la Administración en la interrupción de la prescripción de la correspondiente obligación tributaria.

Con ello se puede evitar, también, que la prescripción de la obligación tributaria pueda depender de la voluntad del interesado en el procedimiento económico-administrativo, cuando la Administración ostente un claro interés en que tal prescripción no se produzca por el evidente perjuicio que ello le supone.

5.3. Los pagos efectuados una vez iniciado el procedimiento caducado se considerarán voluntarios.

Finalmente, el otro efecto de la caducidad que contempla el segundo párrafo del artículo 104.5 de la LGT es la posibilidad de realizar pagos voluntarios extemporáneos en los términos del artículo 27.1 de la LGT, esto es, con exclusión del interés de demora y de las sanciones. Lo cual se incardina en la línea de eliminar cualquier efecto colateral activo derivado del procedimiento que es declarado caducado, en este caso, considerando que la iniciación del mismo no representa un requerimiento al obligado tributario dirigido a la exacción del tributo ⁸⁶.

⁸⁶ Considera DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad...», cit., pág. 20, que el legislador se ha quedado corto en el diseño específico del régimen de la caducidad por lo que atañe a la eliminación de los efectos activos derivados del procedimiento caducado, al no haber incluido una norma que expresamente excluyese los intereses devengados durante el tiempo de tramitación de un procedimiento caducado. Esta hipotética norma entendemos que podría tener alguna virtualidad respecto a los procedimientos caducados por la inactividad de la Administración, pero no respecto a los caducados por inactividad del obligado tributario.

LAS TRAMAS ORGANIZADAS DE FRAUDE EN EL IVA. NOVEDADES Y PERSPECTIVAS

MARCOS ÁLVAREZ SUSO
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

LA Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal introduce en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) una serie de disposiciones relativas a la consideración de supuestos de autoconsumo de servicios, valoración a precios de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidad vinculadas y un régimen especial de consolidación fiscal en el IVA.

En lo relativo estrictamente a la lucha contra el fraude fiscal la principal novedad en el IVA introducida en la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (a la que nos referiremos como LMPF) se encuentra en la creación en nuestro ordenamiento jurídico de un supuesto de responsabilidad subsidiaria para aquellos empresarios o profesionales que hayan adquirido bienes en cuya cadena de adquisiciones o transmisiones se haya producido un impago de las cuotas de IVA correspondiente a las entregas realizadas.

La exposición de motivos de la LMPF ya explica que este nuevo supuesto de responsabilidad obedece a la intención del legislador de erradicar las tramas organizadas de defraudación en el IVA, un fraude al que la propia exposición de motivos califica de «especial gravedad».

El presente estudio pretende realizar una aproximación a la dimensión y gravedad del fraude cometido mediante entramados organizados en el IVA, a las posibles medidas que las Administraciones Tributarias pueden emplear para combatir esta práctica, a los pronunciamientos que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha realizado sobre la materia y finalmente un análisis de la configuración legal del nuevo supuesto de responsabilidad que introduce la LMPF en relación con estas tramas de defraudación.

Palabras clave: tramas fraude, carrusel, deducción IVA, responsabilidad y abuso de derecho.

Sumario

1. Introducción. Las tramas de fraude organizado en el IVA.
2. Las tramas de fraude en el IVA en la jurisprudencia del TJCE.
 - 2.1. Sentencia de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-254/03 (Optigen Ltd.), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd.) y C-484/03 (Bond House Systems Ltd.).
 - 2.2. Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. y County Wide Property Investments Ltd.).
 - 2.3. Sentencia de 11 de mayo de 2006, asunto C-384/04 (Federation of Technological Industries y otros).
 - 2.4. Sentencia de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 (Alex Kittel) y C-440/04 (Recolta Recycling SPRL).
 - 2.5. Conclusión general de la doctrina del TJCE.
3. Las diferentes posibilidades legales de combatir este fraude.
 - 3.1. Negación del derecho a la deducción del IVA soportado.
 - 3.2. Establecimiento de supuestos de responsabilidad en los adquirentes.
 - 3.3. La respuesta penal.
 - 3.4. La generalización del supuesto de inversión del sujeto pasivo.
4. El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria introducido en la LMPE.
5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN. LAS TRAMAS DE FRAUDE ORGANIZADO EN EL IVA

La creación de tramas organizadas de empresas con la finalidad de defraudar en la tributación del IVA es una realidad de sobra conocida por las sociedades europeas. Probablemente sea el sistema de fraude fiscal organizado que más repercusión tiene en la opinión pública actual.

Basta recordar la reciente operación denominada «Medina», en la que en diciembre de 2006 la Agencia Estatal de Administración Tributaria en colaboración con los órganos judiciales destacó «el mayor fraude de facturas falsas en el IVA» (Diario *El País* del viernes 1 de diciembre), con una defraudación estimada en más de 400 millones de euros (Diario *El Mundo* del viernes 1 de diciembre) instrumentado a través de «sociedades pantalla, facturas falsas y cajas de cartón con ladrillo en el mayor fraude de IVA en España» (Diario digital *El confidencial.com*, de la misma fecha).

Uno de los primeros aspectos que llama la atención sobre las tramas organizadas de fraude en el IVA es la aparente sencillez de su creación y modo de actuar. En esencia, basta con que en una cadena de distribución de bienes o servicios cuya entrega o prestación esté sujeta a IVA un operador/proveedor repercuta el IVA a un destinatario empresario o profesional con las aparentes formalidades de facturación correctamente cumplidas, generando en este el consiguiente derecho a la deducción del IVA soportado, pero con la intención de no ingresar en la Hacienda Pública esa cuota efectivamente repercutida.

Además, si la entrega previa efectuada al operador fraudulento o «trucha» ha sido efectuada por un empresario establecido en otro Estado miembro y se ha aplicado el régimen establecido para las operaciones intracomunitarias, la mercancía no habrá pagado IVA en el Estado de origen, por realizarse una entrega intracomunitaria exenta, mientras que el aparente operador establecido en Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) habrá realizado formalmente una adquisición intracomunitaria de bienes, en la que el IVA devengado coincide con el IVA soportado. La consecuencia económica de la operación es que con la aplicación legal de las reglas del impuesto para las operaciones intracomunitarias la mercancía ha llegado a la «trucha» sin pagar IVA.

La entidad que repercute el IVA pero no lo ingresa es conocida en el argot como «trucha» o *missing trader*, mientras que el operador aparentemente legal que se beneficia de la deducción de unas cuotas de IVA que no van a ser ingresadas en el Tesoro Público se denomina también en el lenguaje especializado como distribuidor o *broker*.

En la práctica, los entramados defraudatorios son mucho más complejos porque con la finalidad de dificultar a la Administración Tributaria el control y eliminación de estas tramas se realizan operaciones intracomunitarias, se interponen numerosas entidades entre la trucha y el distribuidor, conocidas como pantallas o *buffers*, se utilizan testaferros, empresa de duración efímera y sin estructura organizativa real, etc.

Una más detallada explicación del funcionamiento de estas tramas de fraude organizado en el IVA en sus diversas modalidades puede encontrarse en el trabajo de Miguel GIL DEL CAMPO (*Carta tributaria* 14/2006, «Novedades en el Proyecto de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal»).

Los tipos de mercancías empleadas en este tipo de cadenas defraudatorias son por esencia aquellas de fácil transporte y elevado valor. Sin descartar que otro tipo de mercancías puedan utilizarse con esta finalidad, para hacerse una idea de los sectores afectados basta echar un vistazo a la lista de productos que la norma británica anti-fraude (art. 77A de la VAT Act de 1994, añadido por la Ley de finanzas de 2003), a la que posteriormente se hará referencia, establece como sospechosos de fraude:

- Teléfonos y cualesquiera otros equipos, incluidas partes y accesorios, fabricados o adaptados para su uso en telefonía o telecomunicaciones.
- Ordenadores y cualesquiera otros equipos, incluidas partes, accesorios y software, fabricados o adaptados para su uso en relación con ordenadores o sistemas informáticos.

En la Europa continental además se ha constatado la actuación de estas tramas en relación con vehículos automóviles de alta gama, en el que recientemente se han visto involucrados determinados clanes familiares vinculados al narcotráfico gallego, entregas intracomunitarias ficticias de bebidas alcohólicas, desviadas al consumo interno e incluso operaciones con oro en la denominada operación «Fénix» realizada a principios de noviembre de 2006.

No obstante, es una evidencia que el fraude podría extenderse a otros tipos de mercancías e incluso, como consecuencia de la presión de comprobación y vigilancia, desaparecer en algunos sectores económicos donde tradicionalmente se ha concentrado y desplazarse a otro tipo de mercados. De hecho, el Reino Unido ha solicitado recientemente de las Autoridades Comunitarias (Comisión y Consejo) la autorización para aplicar medidas legislativas excepcionales consistentes en la inversión generalizada del sujeto pasivo para el comercio de mercancías como cámaras digitales, reproductores de audio MP3, reproductores portátiles de DVD, videoconsolas de juego con pantalla, etc.

En una primera modalidad de fraude, en la que existe realmente una circulación de mercancías destinadas al consumo final, los beneficios obtenidos de la existencia de este fraude fiscal organizado permiten adquirir bienes por los distribuidores e incluso por los consumidores finales a un precio muy inferior al que los operadores cumplidores de sus obligaciones obtienen en el mercado, puesto que el beneficio que se obtiene por la trucha es precisamente la cuota de IVA que no se ha ingresado pero cuya deducción debe admitirse, y por ello puede ofrecer precios muy reducidos, incluso por debajo del coste de las mercancías.

En una segunda modalidad general de fraude las mercancías no van a ser destinadas al consumo final, se crea una apariencia de circulación de las mismas, fundamentalmente entre diferentes Estados miembros de la Unión Europea, aunque también con países terceros, con la finalidad de obtener devoluciones del IVA soportado por el operador que efectúa entregas intra-comunitarias o exportaciones exentas del IVA, pero con derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Este es el denominado estrictamente «fraude carrusel», debido a la circulación constante de las mercancías.

La sucinta explicación del funcionamiento de estas tramas no significa ni prejuzga en modo absoluto que todo operador adquirente de bienes respecto de los cuales en algún momento de la cadena de distribución se haya dejado de ingresar el IVA repercutido esté implicado o intervenga de modo culpable en el fraude, cuestión esta que será analizada posteriormente.

Aunque resulta muy difícil dar cifras de la dimensión real del fraude organizado en el IVA sirve como aproximación la estimación de la comunicación (2006) 404 de 19 de julio de 2006 de la Comisión Europea. En dicha comunicación se estima que las tramas de fraude en el IVA afectan al 2 por 100 de facturación de IVA en Alemania. De acuerdo con los datos de la Administración británica plasmados en la comunicación (2006) 555 de 28 de septiembre de 2006 de la Comisión Europea en Gran Bretaña se estiman unas pérdidas para el erario público de entre 1.120 millones y 1.900 millones de libras esterlinas entre 2004 y 2005.

Las últimas estimaciones efectuadas por la Comisión Europea sitúan la importancia de la defraudación en el IVA en aproximadamente el 10 por 100 de la total recaudación por ese impuesto.

La propia Memoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del ejercicio 2004 menciona que en relación con este tipo de fraude se han tramitado 204 expedientes por delito contra la Hacienda Pública.

Y como una última idea de la enorme preocupación existente en la Unión Europea respecto de las tramas de fraude en el IVA baste señalar que algunos Estados miembros, entre ellos Alemania y Gran Bretaña, han puesto sobre la mesa la propuesta de modificar completamente el sistema de circulación intracomunitaria de bienes, introduciendo lo que en principio era el sistema definitivo del IVA (tributación en origen) o bien generalizando la regla de inversión del sujeto pasivo. Sobre este último aspecto se volverá en apartados posteriores de este trabajo.

2. LAS TRAMAS DE FRAUDE EN EL IVA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE

La reciente jurisprudencia del TJCE ha analizado en 2006 al menos en cuatro ocasiones asuntos relacionados con el derecho a la deducción del IVA soportado cuando ha existido una operación fraudulenta en la cadena de entregas de bienes, así como la posible responsabilidad del adquirente de los bienes respecto del IVA dejado de ingresar por otro operador de la cadena de entregas.

2.1. Sentencia de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-254/03 (Optigen Ltd.), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd.) y C-484/03 (Bond House Systems Ltd.).

El asunto sometido a conocimiento del TJCE en esta sentencia se centraba en la denegación de las solicitudes de devolución del IVA soportado por las autoridades aduaneras del Reino Unido del año 2002 en la compra de microprocesadores que después fueron exportados a otros Estados miembros. Las operaciones formaban parte de cadenas de entregas en las que intervinieron, sin conocimiento de las sociedades en litigio, operadores incumplidores o *missing traders*.

El TJCE en su sentencia entiende que las operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude, al IVA, pero que forman parte de una cadena a lo largo de la cual sí se ha producido tal fraude, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo en el marco de una actividad económica a los efectos del impuesto, con independencia de cual sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo que no tenía conocimiento ni podía tenerlo de la existencia de ese fraude.

También concluye el TJCE que el derecho a deducción de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones no puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte esas operaciones se haya producido fraude, sin que el sujeto pasivo tenga o pudiera tener conocimiento de dicha circunstancia.

2.2. Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. y County Wide Property Investments Ltd.).

El asunto planteado no trata especialmente una trama de fraude en el IVA, pero aporta conclusiones útiles para el problema.

Nuevamente se cuestionaba el derecho a la recuperación del IVA soportado por la entidad Halifax Group, cuya actividad estaba principalmente constituida por la prestación de servicios financieros, sin derecho general a la deducción del IVA soportado. Esta entidad, necesitando construir unos edificios para su actividad, utilizó un complejo entramado de intermediación de sociedades en las que participaba al 100 por 100 para poder obtener la devolución del IVA soportado en la construcción de dichos edificios.

El TJCE viene a concluir que operaciones como las controvertidas constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica a los efectos previstos en la Sexta Directiva, siempre que cumplan los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la finalidad de obtener una ventaja fiscal sin otro objetivo económico.

No obstante, la Sexta Directiva se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que ese derecho se basa son constitutivas de una práctica abusiva.

Será el órgano jurisdiccional nacional quien deba analizar los elementos objetivos que concurran en la operación para decidir si a pesar del cumplimiento formal de los requisitos previstos en la Sexta Directiva y la legislación nacional, las operaciones de que se trate tengan como resultado una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por estas disposiciones.

Caso de apreciarse ese abuso de derecho, las operaciones realizadas formalmente deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido las operaciones constitutivas de prácticas abusivas.

Debe señalarse que en el asunto planteado era meridianamente claro que todas las entidades implicadas, que pertenecían al mismo grupo financiero, actuaron en connivencia para conseguir un resultado fiscal artificial.

2.3. Sentencia de 11 de mayo de 2006, asunto C-384/04 (Federation of Technological Industries y otros).

Esta sentencia es la que más directamente puede guiar las futuras cuestiones que se planteen en relación con la nueva legislación española de responsabilidad en tramas de IVA, puesto que analiza un supuesto de responsabilidad similar (que no idéntico) establecido en la legislación británica.

Dicha sentencia (en adelante asunto FTI) contempla una cuestión prejudicial planteada en el marco de un litigio entre la Federación mencionada, que agrupa a 53 empresarios del sector de los teléfonos móviles y los ordenadores, y **las autoridades fiscales del Reino Unido** (Commissioners of Customs & Excise), relativo a la compatibilidad del Derecho Comunitario con dos artículos de la Ley británica que establecían: 1. La **obligación de constituir garantías en algunos supuestos para poder obtener devoluciones** de IVA; 2. La **responsabilidad solidaria de los respectivos proveedores** de determinadas categorías tasadas de artículos (teléfonos y ordenadores, entre otros) para el caso de que se pudiese sospechar que el IVA correspondiente a dicha entrega o a una entrega anterior o posterior quedaría impagada, con las condiciones que en dicha ley se establecen: que se presume esta circunstancia cuando el precio pagado por esta adquisición fuera inferior al de mercado o al pagado por esos mismos bienes en adquisiciones anteriores.

El Tribunal de Justicia responde a las cuestiones prejudiciales formuladas declarando en su sentencia:

- Que el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva permite adoptar a los Estados miembros una normativa nacional que establezca que un sujeto pasivo, al que se le haya efectuado una entrega de bienes o prestación de servicios y que sabía o podía razonablemente sospechar que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto. No obstante, dicha normativa debe respetar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad. En los fundamentos 32 y 33 de la sentencia se dice expresamente que, para evitar un sistema de responsabilidad objetiva, debe permitirse a los operadores que adopten todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de no estar inmersos en una cadena de fraude de IVA, confiar en la legalidad de dichas operaciones y evitar así ser considerados responsables del pago del IVA.
- Que el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva no permite adoptar a los Estados miembros una normativa nacional que establezca que un sujeto pasivo, al que se le haya efectuado una entrega de bienes o prestación de servicios y que sabía o podía razonablemente sospechar que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto, ni tampoco exigir a dicho sujeto pasivo la constitución de una garantía del pago del IVA adeudado. No obstante, dicha disposición no se opone a que una persona considerada solidariamente responsable del pago del IVA a resultas de una disposición nacional adoptada en base al artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva deba constituir una garantía del pago del IVA adeudado.

Como conclusión práctica puede extraerse que el Tribunal acepta la conformidad con el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva de la normativa británica que declara **responsable solidario** del pago del IVA a un operador que haya adquirido bienes en estas condiciones:

- a) Que formen parte de determinadas categorías tasadas en la ley, actualmente teléfonos y ordenadores, aunque por decreto se pueden ampliar las categorías de bienes incluidas.
- b) Que el adquirente supiera o pudiera razonablemente saber que la totalidad o parte del IVA correspondiente a dicha entrega, o a cualquier entrega anterior o posterior, quedaría impagada.
- c) Se presumirá ese conocimiento por parte del adquirente, con posibilidad de prueba en contrario, cuando el precio pagado por los bienes fuere inferior al precio más bajo que se pueda encontrar razonablemente en el mercado, o al precio pagado por esos bienes en adquisiciones anteriores.

No obstante, el propio TJCE, siguiendo las conclusiones del Abogado General, expresa sus reservas sobre este tipo de cláusulas, exigiendo que se respete la seguridad jurídica y el principio de proporcionalidad. En particular, parece sugerir que mediante algún procedimiento de verificación

previa de las condiciones de la operación por parte del operador adquirente de los bienes que adquiriera mercancías de este tipo pueda quedar exonerado de responsabilidad.

También, de acuerdo con los principios mencionados, se exigiría que esta presunción sea refutable mediante prueba en contrario.

2.4. Sentencia de 6 de julio de 2006, asuntos acumulados C-439/04 (Alex Kittel) y C-440/04 (Recolta Recycling SPRL).

El asunto principal analizado en dicha sentencia (en adelante asunto Kittel) contempla una cuestión prejudicial planteada en el marco de un litigio entre el Sr. Kittel y Recolta Recycling SPRL, por una parte, y el Estado belga, por otra, en relación con la negativa de la Administración Tributaria belga a admitir el derecho a la deducción del IVA soportado en operaciones implicadas en fraudes de tipo carrusel, al considerarse que los acuerdos entre compradores y vendedores tienen causa ilícita y son nulos de pleno derecho conforme a la legislación nacional.

En ambos casos se trata de compras y ventas sucesivas de componentes informáticos o vehículos en los que algún operador incluido en la cadena de producción había dejado de ingresar el IVA efectivamente repercutido a su cliente.

La diferencia es que en el caso Kittel, el Tribunal belga declaró probado que la empresa representada (Computime) había participado deliberadamente en un fraude tipo carrusel, mientras que en el caso Recolta, no se había considerado probado que la propia empresa conociese la existencia del fraude, aunque sí estaban involucrados en él los anteriores proveedores y el posterior cliente.

El Tribunal de Justicia responde a las cuestiones prejudiciales formuladas declarando en su sentencia:

- Que el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una norma de Derecho nacional según la cual la anulación de un contrato de venta, en virtud de una norma de Derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor, implica la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes.
- En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir.

La doctrina del Tribunal es clara: solo en la medida en que el fraude fiscal sea cometido por el propio sujeto pasivo debe entenderse que este no está actuando como tal en el ejercicio de su actividad

económica. El derecho a la deducción del IVA soportado puede negarse a quien con su actuación es partícipe, colaborador o cómplice del fraude, pero no a operadores posteriores que ni sabían ni podían haber sabido que la operación de que se trate formaba parte de un fraude cometido por el vendedor.

De un modo sutil se está sugiriendo que no se puede establecer la negación del derecho a la deducción del IVA soportado en tramas de fraude con carácter objetivo, sino que hay que atender al principio de culpabilidad del operador que pretende ejercitar ese derecho a la deducción.

2.5. Conclusión general de la doctrina del TJCE.

En relación con las operaciones de tramas de IVA y fraude carrusel, tanto para establecer un sistema de responsabilidad de los sucesivos adquirentes de bienes o servicios, como para poder denegar la deducción del IVA soportado por un operador económico, debe poder probarse que este concreto operador y no otros anteriores o posteriores en la cadena, ha conocido o debido razonablemente conocer que la operación en la que está involucrado forma parte de un fraude cometido por el proveedor o proveedores anteriores. Se previene por ello respecto de un sistema de responsabilidad objetiva.

No obstante, se considera acorde con los principios de la Sexta Directiva una norma de derecho interno que establezca la presunción, con admisión de prueba en contrario, de que quien se haya beneficiado en su adquisición de un precio anormalmente bajo podía razonablemente conocer su implicación en una trama de fraude cuando el precio pagado por los bienes fuere inferior al precio más bajo que se pueda encontrar razonablemente en el mercado, o al precio pagado por esos bienes en adquisiciones anteriores.

Ninguna de las sentencias analizadas efectúa una valoración de las pruebas aportadas ante los Tribunales de cada Estado miembro para demostrar que el adquirente de un bien conocía o podía razonablemente conocer que en fases anteriores del proceso de distribución se había cometido un fraude en el IVA. Tal decisión corresponde siempre a las instancias judiciales nacionales.

Y, finalmente, el TJCE cree conveniente que, en aras del principio de seguridad jurídica, se articule algún tipo de sistema mediante el cual, los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no estén implicadas en un fraude, puedan confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder el derecho a la deducción del IVA soportado.

3. LAS DIFERENTES POSIBILIDADES LEGALES DE COMBATIR ESTE FRAUDE

Además de diseñar legalmente medidas preventivas para evitar que sujetos fraudulentos puedan realizar operaciones intracomunitarias en el IVA, fundamentalmente asociadas al control

de la expedición del Número de Operador Intracomunitario y el acceso al Registro de Operadores Intracomunitarios, cuya regulación se encuentra actualmente en el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, que regula la composición y forma de utilización del NIF y el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, que regula determinados censos tributarios, las posibilidades legales que los Estados miembros pueden utilizar al objeto de combatir el fraude una vez cometido o en fase de consumación son diversas.

En los siguientes apartados se expondrán algunas de ellas, con su fundamento legal, sus requisitos de aplicación y se hará un breve comentario sobre su grado de efectividad.

3.1. Negación del derecho a la deducción del IVA soportado.

Una de las posibilidades de limitar el beneficio económico obtenido con el fraude es la negación del derecho a la deducción del IVA soportado por un operador cuando en alguna de las entregas efectuadas en las cadenas de distribución de las mercancías adquiridas el IVA repercutido no ha sido ingresado en la Hacienda Pública.

Lo primero que debe destacarse al respecto es que se trata de una medida en principio contraria a la neutralidad del impuesto y al contenido de la Sexta Directiva si es aplicada con carácter general. El TJCE ya ha manifestado en reiteradas ocasiones que el derecho a la deducción del IVA soportado por un operador no puede quedar limitado ni restringido en función de la conducta que hayan desarrollado sus proveedores.

En concreto, en los asuntos Optigen (STJCE de 12 de enero de 2006) y Axel Kittel (STJCE de 6 de julio de 2006) se expone que «el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de las que forman parte dichas operaciones, sin que el sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA», y que «esta conclusión no puede ser diferente cuando tales operaciones, sin que el sujeto pasivo lo sepa ni lo pueda saber, se realicen en el marco de un fraude cometido por el vendedor.»

Y ello «porque el principio de neutralidad del IVA se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas». Y porque «la calificación como censurable de una operación no implica en sí misma, una excepción a la sujeción al Impuesto.»

Sin embargo, como señalan las sentencias Axel Kittel y Halifax (STJCE de 21 de febrero de 2006) «los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividad económica no se cumplen en el caso de fraude fiscal cometido por el propio sujeto pasivo». Y continúa la sentencia Axel Kittel que «Si a la Administración le consta que el derecho a deducir se ha ejercitado de manera fraudulenta, puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas» y «corresponde al órgano juris-

diccional nacional denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta».

En resumen, de acuerdo con la consolidada doctrina del TJCE al respecto, el derecho a deducir el IVA soportado es uno de los pilares del sistema establecido en la Directiva, y debe ser respetado con carácter general para respetar la neutralidad del impuesto, incluso aunque algún operador interviniente en la cadena de distribución del bien haya actuado de forma fraudulenta.

Por excepción, si quien pretende ejercer su derecho a la deducción sabía o debía haber sabido que mediante su adquisición participaba en una cadena de fraude en el IVA, y tal circunstancia queda probada mediante datos objetivos ante un órgano jurisdiccional nacional, en la medida que el sujeto pasivo colabora en el fraude y se convierte en cómplice del mismo, procede denegar el derecho a la deducción.

Cabe finalmente plantearse dos cuestiones relativas a la posibilidad de denegar el derecho a la deducción: a) A quién corresponde la carga de la prueba en estos casos de la connivencia entre el destinatario de las operaciones que pretende ejercitar el derecho a la deducción y el operador fraudulento, y b) Si debe exigirse la prueba de un conocimiento exacto del fraude cometido y una voluntad de colaborar en el mismo por parte del destinatario de la operación para denegar el derecho a la deducción, o, por el contrario, si es suficiente considerar que en función de las circunstancias concurrentes un sujeto pasivo diligente debió haber conocido o supuesto la existencia del fraude.

Respecto de la primera cuestión, en la mayoría de las operaciones de compraventa de productos en los que se haya producido fraude en algún momento de la cadena de entregas el empresario que pretende esta deducción podrá justificar su adquisición mediante la factura correspondiente, los medios de pago empleados, e incluso el medio de transporte utilizado para mover las mercancías. Si tal prueba del derecho a la deducción concurre, será la Administración Tributaria quien deberá desacreditar esos medios de prueba formalmente válidos mediante la prueba de la existencia de un ánimo defraudatorio o de una actuación culpable no en el operador que materialmente dejó de ingresar sino en aquel que pretende ejercitar su derecho a la deducción.

Según expone a este respecto BARRACHINA JUAN, Eduardo, en *Gaceta Fiscal* 257/2006 «La deducción de las cuotas soportadas en el IVA en un contrato de compraventa con causa ilícita», la doctrina del TJCE lleva a entender que «será la existencia de buena fe en el adquirente de la entrega de bienes la que permitirá excluir la influencia negativa de esa causa ilícita del Código Civil, para reconocer el derecho a la deducción del IVA soportado. No caben interpretaciones contrarias al principio de presunción de buena fe, a menos que el conocimiento de la causa ilícita en el adquirente pueda acreditarse mediante la correspondiente prueba a efectos de desnaturalizar la presunción anteriormente indicada».

Y respecto de la segunda cuestión, la doctrina del TJCE en especial en la sentencia Axel Kittel antes citada considera acorde con el Derecho Comunitario denegar el derecho a la deducción del IVA soportado no solo cuando se considere probado ante un órgano jurisdiccional nacional el conocimien-

to del fraude, es decir, una intervención dolosa en la cadena defraudatoria, sino también cuando se considere probado que quien pretende ejercitar tal derecho y en función de datos objetivos, debiera haber sabido que mediante su adquisición participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, es decir, una intervención negligente o culposa en las operaciones.

Los datos objetivos que permitan considerar que un sujeto diligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias debiera haber conocido la existencia del fraude no están por supuesto tasados, debiendo ser las autoridades fiscales y, en su caso, jurisdiccionales quienes valoren las circunstancias concurrentes caso por caso para apreciar la negligencia de tal conducta.

3.2. Establecimiento de supuestos de responsabilidad en los adquirentes.

Una segunda posibilidad de atajar el fraude organizado en el IVA es considerar responsable del tributo impagado al adquirente de los bienes en determinadas condiciones. Las legislaciones de diversos Estados miembros, entre ellos, Reino Unido, Alemania y Países Bajos, cuentan con supuestos tipificados de responsabilidad directamente relacionados con fraudes en el IVA.

Dado que este sistema de responsabilidad será objeto de análisis más detallado en el último punto de este documento, simplemente merece la pena señalar dos peculiaridades de esta medida. Por una parte, se trata de un procedimiento que lógicamente se va a desarrollar en un momento temporal posterior a aquel en el que se habría podido producir la denegación del derecho a la deducción (por ejemplo, si ya se ha concedido una devolución del IVA y con posterioridad se descubre que parte del IVA soportado proviene de un operador fraudulento), y dada su menor inmediatez a la comisión de los hechos resultará de más difícil aplicación. Por otro lado, medidas como esta se han demostrado limitadamente eficaces en la lucha contra el fraude en otros países, como prueba de ello, los nuevos proyectos legislativos que entre otros Estados miembros, entre ellos el Reino Unido, barajan para combatir estas situaciones.

3.3. La respuesta penal.

Cuando el importe de lo defraudado supera el umbral objetivo establecido en el artículo 305 del Código Penal, actualmente 120.000 euros en cómputo anual tratándose de IVA, la infracción cometida puede tener trascendencia penal como delito de defraudación tributaria.

La autoría material o directa del delito corresponderá a aquel sujeto que haya llevado a cabo la conducta típica, debiéndose calificar su conducta como dolosa. El principal inconveniente que presenta la vía penal como fórmula de ataque a estas conductas delictivas es que con estas condiciones los autores materiales del delito son las personas que dirigen o administran las «truchas», normalmente individuos deslocalizados, testaferros o en general personas que ni han diseñado ni son los principales beneficiarios de la estructura defraudatoria, por lo que una eventual condena

penal de las mismas resulta escasamente disuasoria para otros sujetos que sí obtienen grandes beneficios del fraude.

Por ello, la persecución eficaz del delito de defraudación en el caso de tramas organizadas en el IVA debe centrarse en que ante el juzgador se pruebe la existencia conjunta de una trama organizada de entidades y personas, con todas sus ramificaciones, no solo quienes dejaron de ingresar el tributo efectivamente repercutido, sino también quienes a sabiendas de la existencia del fraude (recordemos que debe concurrir dolo) se beneficiaron de devoluciones de IVA o de precios notoriamente inferiores en la adquisición de mercancías a los que habrían podido encontrar en el mercado en condiciones normales.

La prueba de la connivencia entre la «trucha» y el «distribuidor» es especialmente difícil de obtener en sede de un procedimiento administrativo, como no sea a través de pruebas indiciarias cuya fuerza probatoria para destruir la presunción de inocencia siempre es más limitada que la prueba directa.

Por ello, en determinados supuestos, sería preferible que fueran los órganos jurisdiccionales los que recaben pruebas relativas a las diferentes personas participantes en estas tramas, dado que disponen de mayores facultades y medios de investigación que un órgano administrativo: escuchas telefónicas, seguimiento de personas, peritajes documentales, etc.

La potenciación de actuaciones de investigación típicamente judiciales como son la observación de comunicaciones postales o telefónicas, registros domiciliarios y seguimientos policiales es una de las principales recomendaciones de una reciente Instrucción del Fiscal General del Estado en la que además se incide en la necesidad de efectuar estas actuaciones durante el tiempo en que los individuos y entidades implicados en las tramas se encuentren activos (Fuentes: Diarios *Expansión* de 28 de marzo de 2007 y *La Gaceta* de 9 de abril de 2007).

También se apunta en la citada instrucción un importante problema en la persecución penal del fraude, consistente en que el tipo penal tal y como está configurado actualmente obliga a esperar a que se presente la última declaración del año natural para poder efectuar la denuncia, lo que perjudica la inmediatez en la persecución de este tipo de tramas organizadas de efimera (en ocasiones unos pocos meses) pero intensa actividad.

Hasta la fecha y con independencia de concretas actuaciones exitosas en sede penal que han permitido desarticular determinadas organizaciones, lo cierto es que las actuaciones penales también se han demostrado limitadas en cuanto a su eficacia para acabar con las tramas organizadas de defraudación en el IVA.

No obstante, no puede dejar de señalarse que el Proyecto de Ley Orgánica de reforma del Código Penal, actualmente en tramitación parlamentaria y cuyo texto puede ser consultado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, presenta una especial sensibilidad hacia este tipo de delitos. Las novedades introducidas en dicho texto en las que puede descubrirse este especial interés en la

persecución del delito contra la Hacienda Pública son las siguientes, sin perjuicio de su eventual modificación en la tramitación parlamentaria:

- a) En primer lugar, la propia exposición de motivos del Proyecto menciona, de acuerdo con el Derecho comparado, que el objetivo de la reforma es **que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación** de la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello. Será necesario para ello modificar el artículo 180 y la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria: los supuestos, condiciones y limitaciones en la continuación del procedimiento administrativo de liquidación y recaudación desarrollado «en paralelo» con el proceso penal serán determinados por la ulterior reforma, pero evidentemente suponen una importante novedad respecto al régimen actual, que impone la suspensión del procedimiento administrativo en el caso de apreciarse la existencia de indicios de la comisión de un delito fiscal.
- b) Es destacable también la **ampliación del plazo de prescripción** de este tipo de delitos, que pasa a establecerse en diez años, aunque no pueden dejar de señalarse la aún mayor disparidad entre el plazo de prescripción de la acción administrativa para liquidar y sancionar y del delito contra la Hacienda Pública.
- c) También en consonancia con los ordenamientos penales de nuestro entorno, **se eleva la pena prevista para determinados delitos contra la Hacienda Pública** que pueden considerarse especialmente graves. En concreto, para aquellos delitos en los que se utilice persona interpuesta (testaferros, etc.) de manera que quede oculta la verdadera identidad del obligado tributario, o en atención a la especial trascendencia y gravedad de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios, la pena a imponer será de dos años y seis meses a seis años de prisión, y multa del tanto al séxtuplo.

Es evidente que en caso de demostrarse la existencia de una trama de fraude organizado en el IVA, la pena a imponer será la prevista en esta nueva redacción y no la establecida para el delito fiscal en general (de uno a cuatro años de prisión), lo que en la práctica podría conllevar que puedan ingresar físicamente en prisión los autores de estos delitos fiscales «agravados», circunstancia hasta la fecha que ha sido prácticamente inaplicable.

- d) Es también novedosa la previsión de un nuevo apartado 5 al artículo 305 del Código Penal, que va a permitir que la pena de multa y la responsabilidad civil que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar **por prescripción** u otra causa legal en los términos de la Ley General Tributaria, incluidos los intereses de demora, **se exigirán por el procedimiento de apremio**.
- e) Y como última novedad destacable puede señalarse que podrá **hacerse responsable del delito fiscal** cometido en el marco o con ocasión de la **actividad de una persona jurídica a la propia entidad y no solo a las personas físicas**, en el marco del novedoso

artículo 31 bis del Código Penal, imponiéndose en estos casos la pena de multa del tanto al séxtuplo, inhabilitación para contratación pública y pérdida del derecho a obtener subvenciones por un tiempo de dos a cinco años.

3.4. La generalización del supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Una de las propuestas más novedosas planteadas para erradicar el fraude de tramas organizadas en el IVA es aplicar la inversión del sujeto pasivo en todas las entregas de bienes hasta la fase minorista o de consumo final donde el impuesto correspondiente al total valor añadido al producto será repercutido íntegramente al consumidor final, quien no tendrá derecho a la deducción del IVA. El último operador empresarial de la cadena sería de este modo el obligado a ingresar materialmente en el Tesoro Público la totalidad del IVA correspondiente al producto final.

Respecto de las posibilidades de que una modificación normativa general a nivel comunitario de este calado pueda implantarse en el futuro, inicialmente la Comisión Europea en su comunicación (2006) 404 de 19 de julio de 2006 se ha mostrado reticente a modificar el sistema de repercusión de un sujeto y deducción por el destinatario en la totalidad de las operaciones gravadas, tal y como contempla la propuesta alemana y austriaca.

Sin embargo, la Comisión ha remitido al Consejo una comunicación (2006) 555 de 28 de septiembre de 2006 con opinión favorable a una propuesta británica de introducir una excepción en el sistema general de funcionamiento del IVA. Dicha propuesta contempla la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo para operaciones efectuadas entre empresarios, a partir de un límite cuantitativo de 1.000 libras esterlinas (unos 1.450 €) y limitada a las entregas de determinadas categorías de mercancías, fundamentalmente, telefonía móvil, componentes de ordenador y hardware, pero también grabadores y reproductores portátiles de imágenes y sonido, aparatos de localización por satélite (GPS) e incluso consolas de juegos.

Aunque inicialmente la autorización de tal medida excepcional por el Consejo parecía lejos de poder ser obtenida por el Reino Unido al requerir un importante consenso entre todos los Estados miembros, lo cierto es que en los primeros meses de 2007 la especial sensibilidad de los principales Estados miembros afectados por el fraude ha permitido avanzar notablemente en la decisión favorable del Consejo, que está previsto se produzca en fechas muy próximas al momento de escribirse estas líneas.

Y, asimismo, como comentario adicional a la tramitación de tal medida es de destacar que algunos Estado miembros, entre ellos España, han manifestado su apoyo a que medidas similares a la propuesta británica puedan ser autorizadas en sus legislaciones propias. Habrá por ello que prestar atención en el futuro a eventuales movimientos del legislador español respecto a la introducción de esta inversión del sujeto pasivo «limitada» para sectores y operaciones concretos afectados por tramas de fraude en el IVA.

La inversión del sujeto pasivo como medio para atajar el fraude en determinados sectores de actividad no es completamente novedosa en el IVA. En la legislación española existe desde hace tiempo en los sectores de materiales de recuperación y en el oro de inversión, con resultados cuando menos alentadores, aunque es evidente que no ha terminado con el fraude en su totalidad.

Asimismo, dicha inversión del sujeto pasivo ha tenido en la legislación de determinados estos miembros de la Unión Europea una mayor implantación como medida para luchar contra el fraude en el IVA. En Alemania, por ejemplo, se estableció hace años que en determinadas entregas o prestaciones de servicios relacionadas con inmuebles, la inversión del sujeto pasivo fuese la regla general de funcionamiento del impuesto.

Esta previsión hasta hace poco excepcional tiene pleno reflejo como opción para introducir en la legislación de cualquier Estado miembro en la nueva Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de fecha 28 de noviembre (publicada en el DOCE de 11 de diciembre), relativa al sistema común del IVA y que viene a sustituir a partir de 1 de enero de 2007, entre otras, a la Sexta Directiva.

En concreto, en el artículo 199 de la nueva Directiva se establece que los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las operaciones (operaciones «internas» recordémoslo) que se enumeran en sus letras a) a g). Entre estas operaciones se encuentran las prestaciones de servicios de construcción, reparación, limpieza, sobre bienes inmuebles, la puesta a disposición de personal que realice estas actividades, la propia entrega de bienes inmuebles cuando se haya renunciado a la exención, la entrega de bienes aportados como garantía y posteriormente ejecutados y la entrega de bienes inmuebles vendidos en el marco de un procedimiento obligatorio de ejecución.

Realizando un análisis crítico de esta propuesta de utilizar la inversión del sujeto pasivo como medio para atajar el fraude organizado en el IVA pueden apuntarse como ventajas que el control se centraría en un número mucho más reducido de operadores (los distribuidores a consumo final fundamentalmente), y que elimina el principal incentivo del fraude carrusel, como es generar un derecho a deducción del IVA soportado de cuotas que no se van a ingresar nunca en el Tesoro Público.

Como desventajas del sistema ya planteadas por la Comisión en las comunicaciones anteriormente citadas puede citarse que supone una alteración completa del sistema de IVA ya asentado, conocido y cumplido por la inmensa mayoría de operadores. También añade la dificultad para el operador que efectúa una entrega de bienes de distinguir al consumidor final de otro empresario adquirente en la última entrega. Y no puede olvidarse la posibilidad de que la totalidad del fraude se concentre en una sola fase, la minorista, mediante la declaración de contraprestaciones inferiores a las reales, e incluso la omisión de operaciones en las autoliquidaciones.

Siendo una propuesta interesante, como también lo sería la apuntada por determinados estudios y por algunos autores como GARCÍA NOVOA, César (*Quincena Fiscal* 10/2006 «El proyecto

de Ley de Prevención del Fraude II»), de implantar el sistema definitivo del IVA, basado en una generalización de la tributación en origen, e incluso el gravamen de las entregas intracomunitarias a un tipo único del 15 por 100 en toda la Unión Europea, lo cierto es que modificaciones legislativas de semejante calado distan de momento de tener visos de obtener a corto plazo el necesario beneplácito de todos los Estados miembros.

4. EL NUEVO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA INTRODUCIDO EN LA LMPF

En este contexto de atajar el fraude organizado en el IVA mediante modificaciones legislativas se enmarca el nuevo artículo 87, apartado Cinco de la LIVA, introducido por la LMPF, que conforme establece la disposición transitoria tercera de la misma ley será aplicable a las operaciones cuyo IVA se devengue a partir de la entrada en vigor de esta ley, es decir, a partir de 1 de diciembre de 2006.

Entrando en el análisis del precepto las notas caracterizadoras de la responsabilidad son las siguientes:

- En cuanto al ámbito subjetivo de aplicación, se trata de un supuesto de **responsabilidad para aquellos destinatarios de operaciones gravadas que sean empresarios o profesionales**, nunca se podrá declarar responsable por este precepto de las cuotas de IVA defraudadas en una cadena de entregas a quien adquirió un bien actuando a título particular, por ejemplo, al comprador privado de un vehículo o de un ordenador.

- El ámbito objetivo al que se puede extender la responsabilidad se centra en **las entregas de bienes**. De la redacción del precepto no parece que pueda aplicarse a otro tipo de operaciones gravadas por el impuesto, como, por ejemplo, las prestaciones de servicios.

Lo que sí resulta especialmente destacable respecto de otras normas antifraude establecidas en la legislación de otros Estados miembros es que su aplicación no se circunscribe a las entregas de determinadas categorías de bienes, sino que con la dicción del precepto se podría aplicar este supuesto de responsabilidad al adquirente de **cualquier categoría de bienes o mercancías**.

Este es uno de los aspectos cuestionables del precepto aprobado por cuanto aporta de incertidumbre en el comercio general de bienes. De hecho en la tramitación parlamentaria algunas enmiendas propusieron que se acotara el supuesto de responsabilidad a determinadas categorías de mercancías en cuyo comercio se ha detectado la existencia de tramas de fraude organizadas en el IVA tal y como se establece, por ejemplo, en la norma británica, sin embargo, la redacción final del precepto permite su aplicación a cualquier tipo de entrega de bienes.

La doctrina ha criticado por este motivo el precepto por resultar desproporcionado a los fines que pretende alcanzar, así GARCÍA NOVOA, César, en obra ya citada, mantiene que la norma citada «supondrá poner un manto de sospecha sobre todas las operaciones en las que se haya obtenido una ventaja económica, lo que es a todas luces desproporcionado» y FALCÓN Y TELLA, en *Quincena Fiscal* 2/2006 critica también que la medida no se limite a una categoría de bienes, lo que unido a las circunstancias de precios notoriamente anómalos en que la responsabilidad se puede exigir conduce según este autor a una responsabilidad objetiva.

- Para poder declarar la responsabilidad debe concurrir en el adquirente de los bienes una mínima **culpabilidad**. De acuerdo con las sentencias del TJCE de 11 de mayo de 2006 (Federation of Technological Industries) y 6 de junio de 2006 (Axell Kittel) dicha responsabilidad es claramente exigible al operador respecto del que se demuestre que conocía la existencia del fraude. Es decir, la prueba de una intervención dolosa conduce inequívocamente a declararlo responsable. Sin embargo, cuando concurre dolo en el adquirente de los bienes este nuevo precepto no aporta nada nuevo, puesto que tal responsabilidad puede ser exigida con carácter solidario e incluyendo las sanciones impuestas al deudor principal tal y como ya establece el artículo 42.1 letra a) de la Ley General Tributaria.

Donde entendemos que resulta novedoso el precepto es en el caso de que no se consiga demostrar la existencia de dolo en el adquirente o connivencia con el proveedor, sino en expresión de la redacción legal cuando **el adquirente debía razonablemente presumir** que el impuesto repercutido o que hubiese debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso. Y ello se considera por la ley en caso de haber satisfecho por los bienes un **«precio notoriamente anómalo»**.

Y se entiende que un precio es notoriamente anómalo en dos casos:

1. Que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
2. Que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

La norma contempla, además, que a efectos de determinar un valor normal de mercado con el que comparar el precio satisfecho en la operación deberá analizarse por la Administración la documentación disponible, la que aporte el destinatario y el valor dado a las mercancías en otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden similitud con la analizada.

Finalmente, cabe la posibilidad de que el interesado justifique el carácter anómalo del precio por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto.

Esta consideración de que la existencia de un precio notoriamente anómalo puede conducir a que el destinatario de la operación debía razonablemente presumir que el IVA resultaría impagado ha sido objeto de dura crítica por parte de la doctrina. Así FALCÓN Y TELLA, en obra ya citada, califica el supuesto de responsabilidad objetiva, PUEBLA AGRAMUNT, Nuria, en *Quincena Fiscal* 10/2006 «Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», entiende que el precepto atenta contra los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica consagrados en el Derecho Comunitario. A conclusiones similares en cuanto a la calificación como responsabilidad objetiva y contraria a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad llega GARCÍA NOVOA, César, en obra ya citada, y BANCLOCHE PALAO, Carmen, en *Impuestos* 21/2006 «El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA: operadores que soportan el IVA en operaciones intracomunitarias fraudulentas».

A la hora de configurar la responsabilidad el precepto introducido en la ley se fundamenta en conceptos jurídicos indeterminados como son el precio «sensiblemente inferior» al de mercado o al de adquisiciones anteriores de los mismos bienes. En principio esta indeterminación puede crear cierta inseguridad, pero debe tenerse en cuenta que la referencia al precio que habrían tenido esos mismos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación se encuentra presente en numerosos artículos de nuestro ordenamiento, como puede ser en la regulación de los precios de transferencia o incluso en la propia LIVA en la nueva redacción del artículo 79. Cinco.

Por otra parte, la comparación entre el precio realmente satisfecho y el que se habría obtenido en las condiciones en que se ha realizado la operación y especialmente al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos entra dentro de la esfera de conocimiento de un operador diligente. Si el precio satisfecho es anómalo en estas condiciones un operador diligente debería cuando menos cuestionarse si ello es debido a justificaciones económicas válidas o a que puede haberse producido algún momento de la cadena de entregas un fraude fiscal.

Además de ello en ciertos casos pueden concurrir circunstancias no exactamente vinculadas con el precio que deberían hacer nacer en un operador diligente la sospecha de que puede haberse producido tal fraude, pensemos, por ejemplo, en que el proveedor no disponga de almacenes ni personal siendo su único contacto un teléfono móvil, que sea el mismo empresario quien le suministra los mismos bienes pero con frecuentes cambio de denominación social, que la entrega se realice en lugares u horarios poco habituales para ello, o que todos o casi todos los proveedores de un distribuidor estén o hayan estado implicados en fraudes organizados en el IVA. Todas estas circunstancias, unidas a la existencia de un precio anómalo deberían razonablemente conducir a sospechar cuando menos que el adquirente de los bienes no actuó de forma diligente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Es cierto que ello no supone una prueba directa de la connivencia entre proveedor y adquirente o de un conocimiento de todas las circunstancias de la trama organizada de fraude en el adquirente, pero sí constituyen todas ellas pruebas indiciarias que valoradas en su conjunto pueden

destruir la presunción de inocencia. La más reciente jurisprudencia de la jurisdicción penal, entre otras muchas, en sentencias del Tribunal Supremo de 17 de febrero, 20 de marzo, 30 de abril y 29 de mayo de 2003, de 19 de enero de 2005, ha venido perfilando la figura de la «ignorancia deliberada» como una modalidad del dolo eventual suficiente para destruir la presunción de inocencia. Esta ignorancia deliberada puede apreciarse en quien pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto o colaboración que se le pide se mantiene en situación de no querer saber, pero, no obstante, presta su colaboración, haciéndose de ese modo acreedor a las consecuencias penales de su antijurídico actuar.

Un último aspecto especialmente destacable relativo al elemento de culpabilidad es que el precepto legal no establece una presunción de conocimiento del fraude irrefutable por el presunto responsable, puesto que siempre se permite al adquirente de los bienes justificar la existencia de un precio notoriamente anómalo por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto, como pueden ser circunstancias excepcionales del mercado, volumen de pedidos, depreciación de ciertos tipos de mercancías, etc.

Como conclusión final de este debatido aspecto, en nuestra opinión el precepto debe ser aplicado con apoyo en todos los elementos objetivos que concurran en la operación y no solo en el precio notoriamente anómalo para poder suponer que un operador diligente debió razonablemente suponer que se había cometido fraude en algún momento de la cadena de entregas. Pero una vez que concurren dichos elementos objetivos, y habida cuenta de la posibilidad de justificar por el adquirente la existencia de razones extrafiscales para haber satisfecho un precio notoriamente anómalo, creemos que las pruebas indiciarias pueden ser suficientes en estos casos para destruir la presunción de inocencia.

Y además, con los matices que se han señalado respecto de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad al extender a cualquier categoría de bienes la posible responsabilidad, el precepto introducido en la LIVA no se aparta en lo sustancial de normas e incluso de razonamientos similares aceptados por el TJCE como conformes al ordenamiento comunitario para denegar el derecho a la deducción del IVA soportado (sentencias Optigen, Halifax y Kittel), o para aceptar la declaración de responsabilidad del adquirente de determinadas mercancías (sentencia FTI).

• El **aspecto procedimental de declaración de responsabilidad** viene regulado en los apartados 3 y 4 del precepto. En primer lugar, el apartado 3 menciona que la Administración Tributaria debe acreditar la existencia de una falta de declaración e ingreso del tributo repercutido o que debió haberse repercutido.

En segundo lugar, una vez constatada la falta de ingreso como elemento objetivo de la responsabilidad y la existencia de una conducta culpable en el adquirente como elemento subjetivo, el procedimiento para declarar la culpabilidad será el establecido en el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria, es decir, deberá dictarse un acto administrativo de declaración de responsabilidad previa audiencia del interesado.

No compartimos la opinión de algunos autores como PUEBLA AGRAMUNT, Nuria o GARCÍA NOVOA, César, en trabajos anteriormente citados, respecto de que con la redacción del precepto citado la Administración pueda declarar la responsabilidad sin necesidad de dictar acto administrativo en este sentido. Y ello porque, por una parte, la remisión al artículo 41.5 de la LGT así parece imponerlo y porque cuando la legislación permite exigir tal responsabilidad directamente, la ley concreta debe decirlo expresamente, de acuerdo con lo establecido en el propio artículo 41.5 ya citado.

Una cuestión que, sin embargo, puede hacer escasamente operativo el precepto es el carácter subsidiario de la responsabilidad. Entendemos que al configurar la responsabilidad como subsidiaria el legislador ha querido ser prudente quizá por las reservas formuladas contra el precepto en la tramitación parlamentaria, pero lo cierto es que tanto la Sexta Directiva como la norma británica admitida como conforme al ordenamiento comunitario establecen la responsabilidad como solidaria.

Y configurar una responsabilidad como subsidiaria exige que previamente se haya agotado la acción de cobro no solo contra el deudor principal (la trucha en este caso), sino contra los posibles responsables solidarios. Habida cuenta de que algunos de los operadores involucrados en estas tramas han podido intervenir en ellas con carácter doloso deberá también agotarse previamente la acción de cobro contra ellos en cuanto responsables solidarios por causar o colaborar en la comisión de infracciones tributarias, lo que puede retrasar en el tiempo la posibilidad de ejercitar la acción de cobro contra el responsable subsidiario y por ello hacer perder eficacia a tal medida de recuperación de lo defraudado.

Finalmente y conectado con el aspecto procedimental debe señalarse un problema práctico de aplicación de este supuesto de responsabilidad, centrado en la obligación para la Administración Tributaria de remitir todas las actuaciones al Ministerio Fiscal cuando se aprecien indicios de delito en el curso de las actuaciones de comprobación. En numerosos casos la cuantía de lo defraudado y el grado de culpabilidad advertido en la conducta del defraudador (normalmente la trucha o las sociedades pantalla como cooperadores) alcanza la gravedad necesaria y suficiente para resilienciar las actuaciones ante la jurisdicción penal.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 180 de la Ley General Tributaria, la Administración Tributaria continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados incluso si el Tribunal no aprecia la existencia de delito.

Mediando una intervención del juez de lo penal declarando autores o cooperadores del delito a determinadas personas que en muchos casos pueden resultar insolventes, resulta discutible que posteriormente la Administración Tributaria pueda declarar responsable en sede administrativa a personas diferentes. Ello viene a dificultar notablemente la restitución económica de lo defraudado respecto de personas que habiendo actuado con negligencia, beneficiándose de la defraudación y disponiendo de patrimonio contra el que ejecutar la acción de cobro, sin embargo, no han sido declaradas responsables del delito en el proceso penal.

5. CONCLUSIONES

1. Las tramas organizadas de fraude en el IVA suponen un gravísimo problema tanto para las Haciendas Públicas de los diferentes Estados miembros, como para los operadores que intervienen en determinados sectores económicos que cumplen regularmente con sus obligaciones fiscales, que pueden verse expulsados del mercado por estas actuaciones ilegítimas.
2. La más reciente doctrina del TJCE adopta una actitud más beligerante contra estas tramas de fraude, pero respetando el principio de presunción de inocencia exige, tanto para establecer un sistema de responsabilidad de los sucesivos adquirentes de bienes o servicios, como para poder denegar la deducción del IVA soportado por un operador económico, que se pruebe que este concreto operador y no otros anteriores o posteriores en la cadena, ha conocido o debido razonablemente conocer que la operación en la que está involucrado forma parte de un fraude. Además, el TJCE ha manifestado que en la persecución mediante modificaciones legislativas de este tipo de fraudes deben respetarse los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.
3. Ninguna de las medidas preventivas o represoras de este tipo de fraude ha demostrado ser plenamente eficaz para erradicarlo. Hasta el momento, la combinación de medidas preventivas como el control de acceso al registro de operadores intracomunitarios o la detección precoz de las tramas, combinadas con medidas represoras de las conductas de fraude ya consumado en el ámbito penal y administrativo parece ser la mejor manera de intentar limitar los efectos de estas perniciosas tramas. No debe descartarse que a medio plazo se pueda modificar el sistema de funcionamiento actual del IVA para erradicar estas tramas, mediante la tributación en origen o el gravamen de las entregas intracomunitarias. Habrá que prestar especial atención a la evolución legislativa de la propuesta de generalización en determinados sectores de la regla de inversión del sujeto pasivo, tal y como ya han propuesto y/o apoyado determinados Estados miembros y la propia Comisión Europea, y como parece que en breve va a autorizar el Consejo para el Reino Unido.
4. En la reforma del Código Penal actualmente en tramitación parlamentaria se puede advertir claramente un endurecimiento de las medidas para la represión de estos delitos, en aspectos tan variados como la importancia de las penas establecidas, la prescripción o la responsabilidad de las personas jurídicas involucradas en tales tramas y también se pone de manifiesto un especial énfasis en intentar facilitar a la Hacienda Pública la recuperación de las cuantías defraudadas y las multas impuestas por los jueces.
5. El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 87. Cinco de la LIVA nace acompañado de luces y sombras. Como principales objeciones, la doctrina critica su excesivo ámbito de aplicación y su eventual utilización como responsabilidad objetiva. Respecto de su posible utilidad para conseguir el objetivo perseguido en la exposición de motivos de la ley, debe señalarse que preceptos similares no han demostrado una especial eficacia para combatir este fraude en Estados de nuestro entorno, que siempre

deberá darse preferencia al orden penal y que su configuración como responsabilidad subsidiaria y no solidaria limita grandemente su aplicación práctica. Sin embargo, normas de contenido similar han sido aceptadas como conformes al ordenamiento comunitario fundamentalmente en la sentencia del TJCE de 11 de mayo de 2006 (Asunto C-384/04 Federation of Technological Industries y otros). Por otra parte, la presunción establecida en el precepto, acompañada de otros elementos objetivos de prueba, generalmente indiciarios, podrían permitir actuar en un procedimiento administrativo contra aquellos operadores respecto de los que si bien no queda probada una intervención dolosa en la conducta defraudatoria, puede considerarse que se colocan en situación de ignorancia deliberada, no queriendo conocer toda la realidad de la trama, pero beneficiándose económicamente y aceptando las consecuencias de la misma.

PARAÍSO FISCALES, TERRITORIOS DE NULA TRIBUTACIÓN Y TERRITORIOS CON LOS QUE NO EXISTE UN EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

JUAN JESÚS MARTOS

Profesor Contratado Doctor.

Departamento Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Granada

Extracto:

UN paraíso fiscal es un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información, y en algunos casos puede ser también un territorio de nula tributación. Cuando así ocurra, le serán aplicables los tres grupos de medidas sin que exista incompatibilidad entre ellas. Por ello, podemos afirmar que la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha supuesto un incremento indirecto del bloque dispositivo previstos en nuestro ordenamiento frente a los paraísos fiscales, que probablemente seguirá creciendo en los próximos años.

No obstante, no todos los territorios con los que no existe efectivo intercambio de información, ni todos aquellos de nula tributación, serán calificados en todos los casos como paraísos fiscales, por lo que el alcance de los dos nuevos grupos de medidas es independiente de la consideración del destinatario como paraíso fiscal, diversificando su aplicación.

Palabras clave: paraísos fiscales, nula tributación, efectivo intercambio de información, fiscalidad internacional y fraude fiscal.

Sumario

1. Introducción.
2. Calificación de un territorio como paraíso fiscal.
 - 2.1. Mecanismo de entrada: lista de territorios que son calificados como paraísos fiscales.
 - 2.2. Mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales.
 - 2.3. Mecanismo de reentrada.
 - 2.4. Problemas jurídicos para calificar como paraísos fiscales a territorios que forman parte de la Unión Europea.
3. Calificación de un territorio de nula tributación.
 - 3.1. Concepto.
 - 3.2. Distinción del país o territorio de nula tributación con los paraísos fiscales.
4. Calificación de un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información tributaria.
5. Consecuencias de la calificación de paraíso fiscal: disposiciones antiparaísos.
 - 5.1. Disposiciones antiparaísos no modificadas.
 - 5.2. Disposiciones antiparaísos modificadas o introducidas por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y por la LIRPF.
6. Disposiciones aplicables a los territorios de nula tributación.
7. Disposiciones aplicables a los territorios con los que existe un efectivo intercambio de información.
8. Conclusiones.
 - 8.1. Revisión inmediata de la lista de paraísos fiscales.
 - 8.2. Revisión periódica de la lista de paraísos fiscales.
 - 8.3. Incorporación de nuevos mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales.
 - 8.4. Criterios a seguir en la futura revisión de la lista de paraísos fiscales.
 - 8.5. Compatibilidad de las medidas antiparaíso con las disposiciones previstas para territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información o, en su caso, con las referentes a territorios de nula tributación.

1. INTRODUCCIÓN

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha establecido a efectos tributarios tres calificaciones jurídicamente relevantes de los territorios o países: paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria.

Según dispone la Exposición de Motivos de esta norma *«Con esta modificación se proporciona al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional; en tal sentido se permite que la norma interna de cada tributo se remita en el futuro a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así, de manera más eficaz y eficiente, las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información»*.

Por tanto, se ha mantenido la clásica consideración de paraíso fiscal, pero, como novedad, se ha diferenciado este concepto, clara y genéricamente, de los territorios de nula tributación.

Por otro lado, también se incorpora una tercera calificación: los territorios con los que existe un efectivo intercambio de información, que a nuestro juicio está íntimamente ligada al mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales, y que formulada en sentido negativo, ha sido utilizada por el legislador para implantar algunas medidas específicas en el IRNR.

A lo largo de este trabajo pasamos a exponer cuándo será aplicable cada una de ellas y qué consecuencias jurídicas llevarán aparejadas que, como es obvio, difieren sensiblemente entre sí; consecuencias manifestadas a través de disposiciones normativas de carácter defensivo y fines desincentivadores, directamente aplicables a operaciones relacionadas con cada uno de estos tres grupos de territorios, deteniéndonos especialmente en aquellas que se han instaurado o han sido modificadas con la Ley 36/2006 de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y la Ley 35/2006, del IRPF.

2. CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL

2.1. Mecanismo de entrada: lista de territorios que son calificados como paraísos fiscales.

El Real Decreto 1080/1991 estableció una enumeración de territorios que tendrán la consideración de paraíso fiscal, configurando una lista negra de jurisdicciones a las que les serán aplicables las disposiciones antiparaísos previstas en nuestra normativa.

La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal sigue la misma técnica legislativa que el citado Real Decreto e igualmente realiza en su disposición adicional primera una remisión reglamentaria para determinar qué territorios tendrán esta consideración, convalidando en su disposición transitoria segunda la lista contenida en el Real Decreto 1080/1991 hasta nuevo desarrollo reglamentario. Esa lista la conforman los siguientes territorios y países:

- | | |
|---|--|
| 1. Principado de Andorra. | 25. Islas Marianas. |
| 2. Antillas Neerlandesas. | 26. Mauricio. |
| 3. Aruba. | 27. Monserrat. |
| 4. Emirato del Estado de Bahrein. | 28. República de Naurú. |
| 5. Sultanato de Brunei. | 29. Islas Salomón. |
| 6. República de Chipre. | 30. San Vicente y las Granadinas. |
| 7. Emiratos Árabes Unidos. | 31. Santa Lucía. |
| 8. Gibraltar. | 32. República de Trinidad y Tobago. |
| 9. Hong-Kong. | 33. Islas Turks y Caicos. |
| 10. Anguilla. | 34. República de Vanuatu. |
| 11. Antigua y Barbuda. | 35. Islas Vírgenes Británicas. |
| 12. Las Bahamas. | 36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América. |
| 13. Barbados. | 37. Reino Hachemita de Jordania. |
| 14. Bermuda. | 38. República Libanesa. |
| 15. Islas Caimanes. | 39. República de Liberia. |
| 16. Islas Cook. | 40. Principado de Liechtenstein. |
| 17. República de Dominica. | 41. Luxemburgo. |
| 18. Granada. | 42. Macao. |
| 19. Fiji. | 43. Principado de Mónaco. |
| 20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal). | 44. Sultanato de Omán. |
| 21. Jamaica. | 45. República de Panamá. |
| 22. República de Malta. | 46. República de San Marino. |
| 23. Islas Malvinas. | 47. República de Seychelles. |
| 24. Isla de Man. | 48. República de Singapur. |

De esta lista llama poderosamente la atención dos aspectos. En primer lugar, que el Real Decreto 1080/1991 no estableciese en su redacción inicial ninguna referencia a los criterios utilizados por

el Ministerio de Economía y Hacienda para calificar como tales a los citados territorios, circunstancia que se ha mantenido en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. No obstante, atendiendo a la época en que se dictó y a los criterios que las instituciones internacionales utilizaban para identificar a estas jurisdicciones, puede inferirse que se usaron dos directrices: su bajo nivel de tributación en comparación con el de los países miembros de la OCDE y su opacidad informativa.

En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, el carácter cerrado de la enumeración de territorios que la engrosan, lo que ofrece gran seguridad jurídica, ya que no plantea dudas interpretativa ni al contribuyente ni a la Administración sobre la consideración del territorio como paraíso fiscal.

No obstante, la falta de revisión y actualización de la lista, hizo que surgieran algunas voces críticas con ella. En efecto, la falta de revisión podría contravenir la propia finalidad originaria de la norma, dado que algunos países o territorios incluidos en la lista podrían haber modificado su sistema fiscal de forma que posteriormente al momento de su promulgación careciese de sentido su inclusión en la misma; al tiempo que es también posible que otros países o territorios no incluidos inicialmente, merecieran con posterioridad tal calificación¹. Evidentemente, con el transcurso de los años, se necesitaba clarificar esta situación.

2.2. Mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales.

Quizás por estas críticas y sobre todo debido al cambio de criterio adoptado por la OCDE, a partir de 2001 para determinar qué territorios debían ser considerados como paraísos fiscales, el Real Decreto 116/2003 introdujo un mecanismo de salida de la citada lista. Según este, un paraíso fiscal dejaría de tener esta consideración cuando firmase con España, y entrase en vigor, uno de estos dos tratados:

- a) Un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.
- b) Un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

Por tanto, con esta disposición también se evidenciaba el cambio de criterio de la Administración española, ya que a partir de entonces solo resultaba relevante la transparencia y el intercambio de información para que se produjese la exclusión de la lista negra.

En esta línea, la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal mantiene y otorga rango legal al mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales, si bien especifica en mayor grado cuándo se considerará que el acuerdo de intercambio de información resultará apto para salir de la misma.

¹ CARMONA FERNÁNDEZ, *Guía del IRNR*, Ciss, Valencia, 2003; GUTIÉRREZ DE PABLO, «Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de paraísos fiscales», *Impuestos*, núm. 10, 1995; SALTO VAN DER LAAT, «Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española», *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000; CALDERÓN CARRERO, J.M., MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, págs. 41-98.

Así, desde el momento en que resulten aplicables, dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España:

- a) Un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, o
- b) Un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración (paraíso fiscal).

La cláusula de salida prevista en la ley sigue acudiendo a la firma de un Convenio o de un Acuerdo con España para que el territorio deje de ser calificado como paraíso fiscal. No obstante, la novedad radica en que nos indica qué ocurrirá en caso de que el instrumento ratificado no contenga ninguna mención en relación a esta cuestión, atribuyendo efectos contrarios a uno y a otro instrumento.

Para dejar de ser calificado como paraíso fiscal resultará suficiente la firma de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, sin que sea necesario que este lo indique expresamente. El silencio del Convenio sobre esta cuestión presumirá la suficiencia de la información intercambiada.

Por el contrario, en el caso de la firma de un Acuerdo de intercambio de información será necesario que este contenga de forma expresa una disposición que establezca que el Estado contratante dejará de ser calificado como paraíso fiscal. En este caso, el silencio presumirá la insuficiencia de la información intercambiada y, por tanto, el mantenimiento de su condición de paraíso.

Notemos que la cláusula de salida y, por tanto, la propia calificación de paraíso fiscal, está directamente asociada a otro nuevo concepto que introduce la Ley de Prevención del Fraude Fiscal: territorios con los que existe efectivo intercambio de información tributaria, que quedan definidos en virtud de la existencia de algún Convenio o Acuerdo con España y donde el silencio sobre esta materia debe ser interpretado de igual manera a como se prevé para la cláusula de salida, esto es, en el caso de los Convenios para evitar la doble imposición, el silencio presupone la suficiencia de la información intercambiada para considerar que existe efectivo intercambio de información, mientras que ocurre a la inversa cuando de Acuerdos de intercambio de información se trata.

Ante esta situación, cabe preguntarse cuál es la razón que justifica este trato diferenciado entre Convenios y Acuerdos internacionales para que el territorio que los firme deje de ser calificado como paraíso fiscal, y, en su caso, para que se considere que con ellos existe un efectivo intercambio de información.

El motivo no puede ser otro que la distinta naturaleza de la información intercambiable y, en última instancia, del grado de soberanía que se cede a través de uno u otro tipo de instrumento.

La cesión de soberanía fiscal que se deriva de la firma de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información es mucho mayor que la resultante de la firma de un

acuerdo de intercambio de información. Para CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, *«Tampoco puede perderse de vista que la firma de un CDI por parte del «paraíso fiscal» también puede traer consigo un aumento de determinado tipo de inversiones (empresariales) en su territorio y una prohibición de determinadas discriminaciones fiscales (artículo 24 MC OCDE), mientras que la firma de un mero acuerdo de "suministro" de información no lleva asociada este tipo de consecuencias económicas y jurídicas. A la postre, a través de la primera fórmula (firma de un CDI) se persigue dismantelar los aspectos del "sistema fiscal" del paraíso fiscal que poseen efectos más perniciosos para España, esto es, se persigue "dismantelar materialmente" el paraíso fiscal; mientras que a través de la segunda fórmula (firma de un acuerdo de intercambio de información fiscal) únicamente se busca articular un canal de cooperación administrativa entre el "paraíso fiscal" y las autoridades españolas»*².

En relación a los Convenios firmados por España para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio, que incorporan cláusula de intercambio de información, comprobamos cómo con carácter general, y sin perjuicio de determinadas variaciones en casos concretos, dicha cláusula sigue el contenido del artículo 26 del Modelo Convenio OCDE. En el pasado ha existido un alto grado de adecuación de España a las recomendaciones de la OCDE en esta materia, y por ello resulta lógico presumir que el legislador ha fijado como umbral mínimo de información intercambiable el contenido de dicho precepto. No obstante, no deja de ser una presunción basada en los antecedentes históricos, ya que no se precisa el alcance que debe poseer tal cláusula, ni el nivel mínimo de asistencia administrativa que debe articular, ni tampoco el Modelo de Convenio que, en su caso, podría servir como patrón para configurarla.

Además, no debemos ignorar que las cláusulas de intercambio de información que pivotan sobre el Modelo Convenio OCDE, son distintas según la versión del Modelo de Convenio que se tome en consideración. Las posibilidades de intercambio de información que ofrece la redacción del artículo 26 del citado Modelo Convenio, aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 1 de junio de 2004, son sensiblemente mayores que las que contenía la versión anterior. La nueva versión establece la obligación para los Estados contratantes de intercambiar cualquier información que pueda ser relevante para la aplicación de la normativa tributaria en el otro Estado, que podrá ser utilizada tanto para aplicación de impuestos directos como indirectos, no quedando restringida a los impuestos cubiertos por el Tratado. Ahora bien, el párrafo tercero sigue manteniendo ciertas excepciones al intercambio de información, basadas en la necesidad de que la normativa interna del Estado requerida posibilite la obtención de esa información, si bien, y como importante novedad, introduce en los párrafos cuatro y cinco la imposibilidad de que se alegue el secreto bancario o el interés doméstico de la información requerida para rechazar el suministro de información solicitado³.

² CALDERÓN CARRERO, J.M., MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Las normas antiparaíso fiscal españolas...» *op. cit.*

³ En este sentido, CALDERÓN CARRERO, J.M., ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Las normas antiparaíso fiscal españolas...» *op. cit.*, indican que el Modelo Convenio OCDE indicado *«Sigue estableciendo un nivel de suministro de datos cuya mayor o menor amplitud se hace depender en buena medida de lo previsto en el ordenamiento interno de los Estados contratantes; es decir, aun cuando el convenio para evitar la doble imposición recoja la última versión del artículo 26 Modelo Convenio OCDE, lo cierto es que cualquiera de los Estados firmantes podrá restringir a través de su normativa interna (y/o práctica administrativa) el nivel y calidad de suministro de información con trascendencia tributaria que facilitaría a las autoridades españolas. Tal circunstancia no concurre en la misma medida si se siguiera el artículo 26 del 1996 US Treasury Model Convention, el US Tax Information Agreement Model (TIEA model) o el 2002 OECD Model Agreement on Exchange Information in Tax Matters, dado que en estos tres casos se articulan anti-blocking statutes provisions»*.

Pese a que las cláusulas de intercambio de información del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición son distintas según la versión del Modelo Convenio que se tome en consideración, atendiendo a la redacción de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal debemos considerar que ninguno de los Estados con los que España tenga firmado un Convenio de esta naturaleza, con independencia de la fecha y del tipo de Modelo Convenio tomado como referencia, podrán ser calificados como paraíso fiscal. De manera que si tuviésemos que fijar el umbral mínimo de información intercambiable lo situaríamos en el contenido de la redacción previa al año 2004 del artículo 26 del Modelo Convenio OCDE.

Por otro lado, en relación a los acuerdos de intercambio de información en materia tributaria suscritos por España, tampoco se hace referencia a ese umbral mínimo de información intercambiable que permitiría que dejaran de ser calificados como paraísos fiscales. Pese a ello, parece lógico pensar que nuestra Administración tomará como referencia el modelo de intercambio de información de la OCDE, ya que España es miembro de pleno derecho de esta institución y, como hemos indicado, tradicionalmente viene cumpliendo las recomendaciones que de ella emanan.

Notemos que a consecuencia de la entrada en vigor de la Directiva comunitaria sobre el ahorro nuestro país ha suscrito un total de diez Acuerdos de intercambio de información con territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales ⁴, de los cuales, cuatro de ellos –Islas Cayman,

-
- ⁴ • Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 17 de febrero de 2005, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de España y la Isla de Guernesey. (BOE 30-06-2005).
- Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 21 de enero de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de Anguila y el Reino de España relativo al intercambio automático de información en materia de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 30-06-2005).
- Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 12 de abril de 2005, relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de los Países Bajos, en nombre de las Antillas Holandesas y el Reino de España. (BOE 30-06-2005).
- Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 14 de febrero de 2005, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de España y la isla de Jersey. (BOE 30-06-2005).
- Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 11 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Vírgenes y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 29-06-2005).
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 18 de febrero de 2005, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre la Isla de Man y el Reino de España. (BOE 29-06-2005).
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 4 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Turcas y Caicos y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 29-06-2005).
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 26 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Caimán y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 28-06-2005).
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 11 de abril de 2005, relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de los Países Bajos en nombre de Aruba y el Reino de España. (BOE 28-06-2005).
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 7 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de Montserrat y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 28-06-2005).

Aruba, Anguilla y Monserrat– implantan de inmediato el intercambio de información automático en relación a las rentas objeto de regulación en la citada norma.

Inmediatamente debemos preguntarnos si la entrada en vigor de estos cuatro Acuerdos, que permiten el intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro –fundamentalmente intereses, con algunas excepciones, y determinados dividendos y plusvalías procedentes de ciertas instituciones de inversión colectiva– que perciban personas físicas residentes en el otro territorio, ha supuesto que dejen de ser considerados como paraísos fiscales conforme a la normativa española; o, dicho de otro modo, si basta con ofrecer información automática sobre los rendimientos del ahorro correspondientes a personas físicas residentes en España para dejar de aplicar a Islas Cayman, Aruba, Anguilla y Monserrat las normas antiparaísos. ¿Con estos acuerdos se alcanza el umbral mínimo de transparencia e intercambio de información necesario para que se aplique el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales? Lo que en todo caso resulta indiscutible es que estos no señalan expresamente que el territorio firmante dejará de tener la consideración de paraíso fiscal, por lo que según la literalidad de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal seguirán manteniendo esta calificación, lo que a nuestro juicio resulta, cuando menos, llamativo.

Por tanto, de momento, estos cuatro territorios seguirán siendo acreedores del mismo régimen jurídico que el resto de paraísos fiscales, aunque bien es cierto que la futura revisión reglamentaria de la lista podría, y posiblemente debería, excluirlos; sin perjuicio de que algunos de ellos pudiesen ser considerados como territorios de nula tributación, y de que otros, debido al alcance reducido de la información intercambiable, pudieran no ser considerados territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

En todo caso y en lo que respecta al umbral de información a intercambiar para dejar de tener la consideración de paraíso fiscal, parece que el legislador ha apostado por no fijarlo deliberadamente, para de esa forma permitir a la Administración española decidir en cada momento y en función de las circunstancias concretas con cada territorio, cuándo se alcanzará y por consiguiente, dejará de ser calificado como paraíso fiscal.

2.3. Mecanismo de reentrada.

La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal también ha incorporado un mecanismo de reentrada en la lista de territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. Según la disposición adicional primera, los países o territorios que hayan dejado de ser considerados paraísos fiscales por aplicación del mecanismo de salida de la lista, volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

Resulta acertada la incorporación de esta cláusula que previene el incumplimiento de los requisitos necesarios para que los territorios dejen de ser calificados como paraísos fiscales. Otorga a la lista un carácter más dinámico y la hace más adecuada para enfrentarse a entornos cambiantes.

2.4. Problemas jurídicos para calificar como paraísos fiscales a territorios que forman parte de la Unión Europea.

También generan ciertas dudas los territorios calificados como paraísos fiscales en el Real Decreto 1080/1991 y que forman parte de la Unión Europea, como Luxemburgo, Malta y Chipre.

a) Luxemburgo.

En el caso de Luxemburgo, España firmó en 1986 un Convenio con este país para evitar la doble imposición en los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, que incorpora en su artículo 27 un precepto por el que ambas jurisdicciones se comprometen a intercambiar la información necesaria para aplicar el Convenio. No obstante, el Convenio dispone un protocolo anexo que excluye las rentas percibidas por las sociedades *holding* definidas en la legislación especial luxemburguesa contenida actualmente en su ley de fecha 31 de julio de 1929, y el Decreto gran ducal de fecha 17 de diciembre de 1938.

El Real Decreto 1080/1991 establece que Luxemburgo será considerado como paraíso fiscal en relación a las rentas percibidas por dichas sociedades, sobre las que no existiría intercambio de información.

Desde entonces, cabe destacar la aprobación de la Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad del ahorro. Esta directiva articula un intercambio automático de información entre los Estados miembros en relación con ciertas rentas –fundamentalmente intereses, con algunas excepciones, y determinados dividendos y plusvalías procedentes de ciertas instituciones de inversión colectiva– que se realicen por un residente de un Estado miembro a personas físicas residentes de otro Estado miembro de la Unión.

Persigue que los rendimientos del ahorro pagados en un Estado miembro a una persona física cuya residencia fiscal esté en otro Estado comunitario, puedan someterse a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último país (principio de tributación en destino); para lo cual, evidentemente, es necesario que al Estado miembro de residencia del perceptor se le informe de las rentas que hayan sido abonadas en el otro Estado. Por ello, la entidad que los abone debe proporcionar a las autoridades tributarias de su Estado la siguiente información:

- a) La identidad y residencia del perceptor de los intereses.
- b) El número de la cuenta en la que se abonen los intereses o la identificación de los valores de renta fija, activos financieros o acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva que dan lugar a los intereses.
- c) El importe de los intereses abonados ⁵.

⁵ La declaración que contenga toda esta información debe presentarse en el mes de marzo de cada año, con respecto a la información relativa al año natural inmediato anterior, para su posterior remisión a la autoridad competente del Estado miembro donde resida el perceptor.

No obstante, Luxemburgo, junto a Bélgica y Austria, supeditaron la aprobación de la directiva a que determinados países terceros y ciertos territorios dependientes de los Estados miembros (centros financieros relevantes de cara a los mercados de capitales europeos) adoptasen medidas equivalentes, entendiendo como tales mecanismos similares de intercambio de información. Como consecuencia de la negativa de estas tres naciones, las negociaciones para aprobar la directiva se bloquearon durante algún tiempo, y la situación se solventó con la instauración de un régimen transitorio para estos tres Estados que no les obliga a suministrar información a otros países miembros —aunque sí tendrán derecho a recibirla—, pero que a cambio, y con el objetivo de garantizar un mínimo de imposición efectiva de los ingresos del ahorro, les impone la obligación de practicar una retención fiscal, cuyo porcentaje irá aumentando con el paso de los años, y de transferir parte de la recaudación al Estado de residencia del perceptor.

Así, la retención a cuenta será del 15 por 100 durante los tres primeros años (del 2005 al 2007), del 20 por 100 durante el trienio siguiente (del 2008 al 2010) y del 35 por 100 posteriormente (a partir del año 2011) sobre el importe de los intereses abonados a personas físicas residentes en otros Estados miembros.

De las cantidades retenidas, el 75 por 100 se transferirá al Estado donde resida el perceptor de los intereses y el 25 por 100 restante se lo quedaría el territorio pagador.

Por ello, mientras siga vigente este régimen transitorio, Luxemburgo sigue ofreciendo opacidad a los titulares de sociedades *holding*, si bien es cierto que las rentas que perciban serán gravadas y compartidas con el Estado de residencia de aquellos.

Cabe plantearse si este hecho puede afectar a su consideración como paraíso fiscal en relación a las rentas percibidas por estas sociedades. Según la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, gravar y compartir la tributación de las rentas generadas en el paraíso fiscal no se contempla como un mecanismo de salida de la lista, por lo que actualmente Luxemburgo seguiría siendo considerado, en relación a las mismas, como paraíso fiscal, sin perjuicio de que pudiese quedar excluido en una futura revisión de la lista de paraísos que tuviese en cuenta como criterios de inclusión no solo la falta de efectivo intercambio de información tributaria sino también la nula tributación.

No obstante, de momento Luxemburgo forma parte de la lista de paraísos fiscales en relación a las rentas percibidas por sus sociedades *holding*. Es esta condición restringida de paraíso la que hace que nos preguntemos si serían aplicables a este país la enorme cantidad de disposiciones antiparaíso que se han introducido en nuestro ordenamiento desde la promulgación del Real Decreto 1080/1991. A nuestro juicio, su condición de paraíso restringida a ciertas rentas, impide que se le aplique el grueso de medidas previsto en nuestro ordenamiento para estos territorios: por ejemplo, no creemos que debería aplicársele la cláusula antiparaíso contenida en el artículo 8 LIRPF; sin embargo, existen otras disposiciones de aplicabilidad más dudosa, por lo que sería recomendable que la Administración indicase cuál o cuáles de estas disposiciones se aplican en relación a Luxemburgo.

b) Chipre y Malta.

La incorporación en 2004 de Chipre y Malta a la Unión Europea, conforme a los artículos 53 y 54 del Acta relativa a las condiciones de Adhesión de estos Estados, hace que les resulten aplicables las normas comunitarias en materia de asistencia mutua e intercambio de información, entre ellas, las Directivas 77/799/CEE y 2003/48/CE ⁶.

Recordemos que en relación a la Directiva 77/799/CEE, la STJCE de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, asunto C-1/93, también conocida como Sentencia Halliburton, indicaba que *«permite a los Estados obtener cuantas informaciones precisen para que estos puedan realizar una correcta liquidación de los impuestos a los que se refiere la norma comunitaria»*.

Respecto a la Directiva 2003/48/CE, sobre la fiscalidad del ahorro, ninguno de los dos países se acogió al régimen transitorio y, por tanto, desde su incorporación a la Unión Europea vienen intercambiando información de forma automática con los demás Estados miembros.

En todo caso, en relación a todos los territorios comunitarios que aplicasen el intercambio automático de información respecto a los intereses del ahorro, podríamos afirmar que la combinación de las Directivas 77/799/CEE y 2003/48/CE conformaría, a nivel comunitario, un intercambio de información fiscal en la imposición directa superior al resultante de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información y, en la mayoría de los aspectos, también mayor al establecido en el Acuerdo modelo de intercambio de información de la OCDE.

No olvidemos que mientras que la Directiva 2003/48/CE articula un sistema de intercambio automático entre los Estados miembros, el Acuerdo modelo de intercambio de información de la OCDE únicamente contempla el intercambio previo requerimiento. Por otro lado, la Directiva 2003/48 limita su ámbito objetivo a los intereses, con algunas excepciones, y determinados dividendos y plusvalías procedentes de ciertas instituciones de inversión colectiva intereses pagados a personas físicas, mientras que el Modelo OCDE no presenta tal limitación, si bien es cierto que la Directiva 77/799/CEE podría suplir en determinados casos el alcance limitado de la Directiva del ahorro.

Entendemos que la aplicación de estas normas en materia de asistencia administrativa mutua e intercambio de información entre los distintos Estados miembros, otorga a estos territorios un nuevo estatus, en la medida en que quedan obligados a suministrar información fiscal a todos los Estados de la Unión Europea, incluido el español, de una calidad igual o superior al umbral mínimo que establecería la cláusula de intercambio de información del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición.

Por tanto, y sin que directamente España haya suscrito Acuerdos bilaterales de intercambio de información tributaria o Convenios para evitar la doble imposición que incorporen cláusula de inter-

⁶ Los artículos 53 y 54 del Acta relativa a las condiciones de Adhesión de los Estados adherentes establecen que *«Al producirse la adhesión, los nuevos Estados miembros serán considerados destinatarios de las Directivas y Decisiones contempladas en el artículo 249 del Tratado CE y en el artículo 161 del Tratado CEEA, siempre que dichas directivas y decisiones hayan sido notificadas a todos los actuales Estados miembros (...) Los nuevos Estados miembros pondrán en vigor las medidas necesarias para dar cumplimiento desde el momento de la adhesión, a lo dispuesto en las directivas y decisiones contempladas en el artículo 249 del Tratado CE y en el artículo 161 del Tratado CEEA (...)»*.

cambio de información, ambos territorios se han comprometido a facilitar a nuestro país y al resto de Estados miembros de la Unión información que, creemos, sobrepasa el umbral mínimo que deberían exigir las autoridades españolas a cualquier territorio para dejar de ser calificado como paraíso fiscal.

Además, si la Administración española siguiese considerando a ambos territorios como paraísos fiscales, como señalaron CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, la práctica totalidad de las normas antiparaíso serían contrarias al Derecho Comunitario al quebrantar el principio de no discriminación. Estas disposiciones antiparaíso serían presunciones automáticas de evasión que producen efectos que van más allá de lo necesario para luchar contra el fraude, haciendo recaer un gravamen desproporcionado sobre el no residente en territorio español que resida en otro Estado miembro de la Unión Europea (STJCE de 12 de junio de 2003, asunto C-234/01; y STJCE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/2002, entre otras) ⁷.

En esta línea, GARCÍA NOVOA manifiesta que con relación a los Estados miembros de la Unión Europea, el sistema de lista para la fijación de paraísos fiscales no es admisible y considera que *«Podría entenderse que esta exclusión de la existencia de paraísos fiscales se sobreentiende si lo definitorio de los paraísos es el intercambio de información, ya que esta estaría garantizada en la Unión Europea y cumpliría el estándar mínimo»* ⁸.

Sin embargo, no parece que sea esta la postura de nuestro legislador, ya que nuestro ordenamiento contemplaba algunas disposiciones antiparaíso donde expresamente reconoce la posible existencia de paraísos fiscales en el seno de la Unión Europea, como así ocurre en el Régimen de la Transparencia Fiscal Internacional –arts. 91.1.13 LIRPF y 107.15 TRLIS– y en el derecho de opción que se otorga a residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea –art. 46 TRLIRNR–. Esta posición legislativa, lejos de ser revisada, ha sido ratificada en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal al dar nueva redacción a la tributación complementaria de rentas hacia el extranjero, prevista en el artículo 19.3 a) TRLIRNR, al incluir aquellos territorios de la Unión Europea que tengan la consideración de paraísos fiscales.

3. CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO DE NULA TRIBUTACIÓN

3.1. Concepto.

Según la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal: *«Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto*

⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M., ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Las normas antiparaíso fiscal españolas...» *op. cit.* Los autores analizan la jurisprudencia del TJCE y concluyen con la incompatibilidad de las disposiciones antiparaíso con el Derecho Comunitario cuando aquellas se apliquen sobre territorios que forman parte de la Unión Europea. Finalmente ofrecen algunas alternativas que podría seguir el Estado español para evitar que su normativa interna en relación a territorios privilegiados fiscalmente pertenecientes a la Unión fuese contraria al Derecho Comunitario.

⁸ GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, núms. 9 y 10/2006.

idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo».

El legislador condiciona la calificación de territorio de nula tributación a que no exista un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR. Sobre esta definición de territorio de nula tributación debemos hacer algunos comentarios.

En primer lugar, entendemos que para calificar como tal a un territorio y aplicarle una disposición prevista en alguno de los tres impuestos que gravan la obtención de renta en nuestro país, se requiere que no exista en aquella jurisdicción un impuesto idéntico o análogo al que determina la aplicación de la citada disposición en España; siendo indiferente a estos efectos la existencia o la ausencia de los otros dos impuestos que gravan la obtención de renta.

Para aclarar este primer comentario, pongamos un ejemplo. Tomemos la presunción de residencia en España de una entidad que se hubiese domiciliado formalmente en un territorio calificado como de nula tributación, incorporada en el artículo 8 TRLIS por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. Para considerar a ese territorio como de nula tributación, bastaría con que en él no se aplicase impuesto idéntico o análogo a nuestro IS, con independencia de cuál sea su régimen fiscal respecto a la renta de los no residentes y de las personas físicas residentes.

Por tanto, podemos encontrarnos con que califiquemos a una jurisdicción como de nula tributación a efectos de uno de los tres impuestos que gravan en nuestro ordenamiento la obtención de renta, pero que, por el contrario, no sea trasladable esta consideración en relación a los otros dos.

Es más, esta última afirmación nos lleva a la segunda que queremos destacar de este concepto. La calificación de un territorio de nula tributación se ciñe a figuras tributarias de su imposición directa; resulta indiferente el diseño de la imposición indirecta en aquel.

Así, supongamos que el marco de la soberanía propia de cualquier Estado, decidiese gravar exclusivamente las prestaciones de servicios públicos directos a través de tasas y las manifestaciones indirectas de capacidad económica, esencialmente el consumo, no sujetando a gravamen la obtención de renta o la titularidad patrimonial. Imaginemos además que, debido a los altos tipos aplicables, la presión fiscal que soportan los ciudadanos de ese Estado fue más elevada que la de España. Pues

bien, pese a que la cuantía media tributaria per cápita fuese mayor a la que soportamos en España, el territorio sería calificado por nuestro ordenamiento como de nula tributación.

En tercer y último lugar, y como ha señalado acertadamente GARCÍA NOVOA, debemos relativizar la novedad de esta distinción legal de conceptos, pues no cabe duda que ya estaba implícitamente deslindada en el artículo 21 TRLIS, en cuyo contenido se inspira la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal para definir los territorios de nula tributación⁹. El artículo 21 TRLIS establece una exención para evitar la doble imposición internacional por la percepción de dividendos de entidades no residentes gravados en el Estado de la fuente y por la transmisión de participaciones de estas, también gravadas en aquel territorio. Condiciona la aplicación de esta exención al cumplimiento de una serie de requisitos, entre los que se encuentra el que el Estado de la fuente haya gravado esos dividendos o esas rentas con un impuesto idéntico o análogo a nuestro IS.

Tal y como hace la Ley de Prevención del Fraude Fiscal para el concepto de territorio de nula tributación, el artículo 21 TRLIS aclara que bastará con que se haya gravado la renta obtenida por la entidad participada, *«siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta»*. Añade, además, la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal a efectos del IRPF, que tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en los términos previstos a nivel reglamentario; desarrollo aún pendiente de implantación. Notemos que el legislador ignora las disquisiciones doctrinales y la clásica calificación legal de este tipo prestaciones y, por el contrario, las equipara a un tributo que grava la obtención de renta, si bien parece lógico considerar que dichas cotizaciones deben correr a cuenta del trabajador y no del empresario para que se pueda efectuar dicha equiparación.

En términos similares a como se establece en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, el artículo 21 TRLIS considera que se entenderá cumplido este requisito cuando el territorio tenga suscrito y resulte aplicable un Convenio para evitar la doble imposición; si bien, a efectos del artículo 21 TRLIS se exige que dicho Convenio tenga cláusula de intercambio de información, mientras que en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal esta exigencia se omite. Esta omisión resulta lógica en la medida en que el concepto de territorio de nula tributación no va asociado al grado de intercambio de información y de transparencia administrativa de la jurisdicción en cuestión, sino exclusivamente a su ausencia de tributación.

En esta línea, la expresión de impuesto idéntico o análogo al IS también la encontramos en el artículo 91.1 b) LIRPF, si bien en este caso no para referirse a su inexistencia sino como parámetro base sobre el que aplicar el porcentaje del 75 y determinar así la cantidad mínima que se debe haber pagado en el Estado de la fuente por este concepto para evitar aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional.

Por tanto, se puede afirmar que la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha venido a dar nombre a un concepto que, en esencia, ya se contemplaba en el IS; extendiéndolo además al resto de los impuestos que gravan la renta en nuestro territorio: IRPF e IRNR.

⁹ GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)», *op. cit.*

3.2. Distinción del país o territorio de nula tributación con los paraísos fiscales.

Con la entrada en vigor de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, nuestro ordenamiento distingue claramente los territorios que serán calificados como paraísos fiscales de aquellos otros que serán considerados de nula tributación.

Se traslada a nuestro ordenamiento, vía legal, el cambio operado en la OCDE sobre la concepción de paraíso fiscal, de manera que la nula tributación de una jurisdicción no sea un criterio para atribuir esta condición.

En este sentido, debemos recordar que a finales del siglo XX, los primeros trabajos de la OCDE en esta materia consideraban determinante la baja o nula tributación en una jurisdicción para atribuirle la condición de paraíso fiscal ¹⁰. Sin embargo, el cambio de criterio que operó en esta institución, directamente influenciada por la entrada de la Administración Bush en EE.UU., la condujo a reformular este concepto, ignorando el modelo tributario de cada territorio y centrándose exclusivamente en el grado de opacidad o de falta de suministro o intercambio de información tributaria y a la actitud poco o nada colaboracionista que aquel tuviese con otras jurisdicciones ¹¹.

¹⁰ El primer trabajo se publicó en enero de 1998, cuando vio la luz el informe OCDE «Harmful Tax Competition: an emerging global Issue», donde se establecían los criterios para determinar cuándo se ejercía competencia fiscal perniciosa, distinguiendo entre paraísos fiscales y regímenes preferenciales pertenecientes a Estados miembros de la OCDE. Este informe calificaba paraísos fiscales a aquellos que tuviesen una baja o nula imposición y, además, se diese alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Tuviesen un régimen normativo o ejerciesen prácticas administrativas poco transparentes.
- b) No intercambiasen información en tiempo y forma apropiada, por motivos legales o administrativos.
- c) Regímenes que amparasen a los sociedades *off-shore*. Ausencia del requisito de que se ejerza una actividad económica real o tenga una presencia sustancial en el territorio para poder disfrutar de un régimen fiscal ventajoso.

Los requisitos exigibles para calificar como preferencial a un régimen fiscal de algún territorio vinculado a un Estado miembro de la OCDE eran muy similares a los anteriores, si bien inicialmente tenían dos diferencias:

- a) El requisito de ausencia de actividad económica real era sustituido por la consideración de régimen de estanqueidad *—ring-fencing—*, de manera que solo fuese aplicable a no residentes y que excluyese de sus ventajas a los residentes. Para ello, estos últimos no podrían invertir en entidades a las que se les aplicase este régimen o realizar operaciones con entidades acogidas al mismo.

De esta forma, como señala MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., en «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos del IEF*, núm. 01/2002, el país que diseña este tipo de régimen pretende blindar su economía y su recaudación de los efectos perjudiciales que provocaba.

- b) Además, se establecían ocho factores adicionales que, pese a no ser claves, podían ayudar a determinar la existencia de un régimen preferencial.

¹¹ Bajo la Administración Clinton, EE.UU. fue uno de los mayores impulsores del trabajo de la OCDE en materia de competencia fiscal perjudicial. Sin embargo, en febrero de 2001, ya bajo la Administración Bush, empezaron a aparecer publicados en la prensa internacional, diversos artículos con posturas muy críticas sobre este trabajo de la OCDE. El 10 de mayo de 2001 se publicó en el *Washington Times* la «posición oficial» de la Administración Bush.

Así, el Departamento del Tesoro de EE.UU., en la figura de su Secretario de Estado. O'NEILL, «US Treasury Secretary statement on OECD tax havens», *Tax Notes Internacional*, vol. 22, núm. 21, 2001, págs. 2.617 y ss., rechazó la parte del informe OCDE de 1998 en la que se exigía a los países y territorios calificados como paraísos fiscales que estableciesen un nivel impositivo mínimo, como así se derivaba del requisito de ausencia de actividad económica real o presencia sustancial, y consideraba que las medidas defensivas frente a estos debían aplicarse en los mismos términos que a los regímenes preferenciales de la OCDE, lo que suponía aplazar su aplicación hasta el 1 de abril de 2003.

Esta variación de criterio del gobierno de los EE.UU., unido a la posición favorable de la Unión Europea para potenciar este tipo de políticas, como así lo manifestó la Comisión Europea en su informe «Política fiscal en la UE - Prioridades

En virtud de esta nueva concepción, no todo paraíso fiscal tiene por qué ser calificado como territorio de nula tributación, ni viceversa.

Tanto unos como otros ejercen una competencia fiscal frente al resto de jurisdicciones. Sin embargo, y sin perjuicio de que los paraísos fiscales puedan también aplicar una reducida o nula fiscalidad, estos basan su atractivo esencialmente en que suponen un destino idóneo para la ocultación de rentas por la opacidad que ofrecen; mientras que los territorios de nula tributación ofrecen como ventaja comparativa la ausencia de tributación de las rentas de los contribuyentes.

Por tanto, mientras los paraísos fiscales ejercen una competencia fiscal lesiva o perjudicial en el plano internacional, en la medida en que impiden que este pueda determinar y aplicar correctamente sus tributos, fomentando la defraudación en el Estado de residencia del contribuyente; los territorios de nula tributación no tienen por qué hacer este tipo de competencia fiscal lesiva, ya que su calificación se basa en la adopción de un sistema fiscal nulo o de baja intensidad tributaria, opción enmarcada en el ámbito de su soberanía fiscal y que no supone un menoscabo de la soberanía fiscal del resto de Estados, siempre y cuando acepte el intercambio de información para que estos puedan determinar y aplicar correctamente sus tributos.

Al margen de esta distinción esencial entre ambos conceptos, otro aspecto diferenciador radica en el carácter genérico o singular de cada calificación. En efecto, mientras que la calificación de paraíso fiscal suele provocar la aplicación en bloque del conjunto de medidas antiparaíso previstas en nuestro ordenamiento, la calificación de territorio de nula tributación es singular para cada uno de los impuestos que grava la obtención de renta en nuestro ordenamiento. Pensemos, por ejemplo, en un Estado que decidiese eliminar el IS en su territorio, pero que mantuviese el resto de impuestos en términos similares a los nuestros. Su consideración como jurisdicción de nula tributación quedaría acotada a efectos de las rentas obtenidas por o de las sociedades residentes en aquel territorio, no siendo trasladable a aquellas que obtuviesen las personas físicas residentes o los no residentes, ni por supuesto, a efectos de la imposición indirecta.

4. CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO CON EL QUE NO EXISTE UN EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal también prevé la introducción de un tercer concepto: *países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria*, que serán aquellos con los que exista:

«a) Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;

para los próximos años», emitido también en 2001, provocaron un reenfoque de la OCDE en su informe de 2001, «Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report», reconfigurando la propuesta inicial de 1998 y estableciendo como parámetros fundamentales para considerar a un territorio como paraíso fiscal la falta de intercambio de información efectiva y la existencia de normativas o prácticas administrativas poco transparentes.

b) Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria».

Constatemos la extremada relación de este concepto con el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales, ya comentado. En ambos casos, el legislador acude a la firma de Convenios para evitar la doble imposición, con cláusula de intercambio de información, o de Acuerdos de intercambio de información para excluir a los territorios firmantes de la lista de paraísos fiscales e, igualmente, para considerar que existe con ellos un efectivo intercambio de información.

Además, como ya indicamos, para que un territorio deje de ser calificado como paraíso fiscal resultará suficiente la firma de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, sin que sea necesario que este lo indique expresamente. El silencio del convenio sobre esta cuestión presumirá la suficiencia de la información intercambiada para que el territorio deje de tener la condición de paraíso.

Por el contrario, en el caso de la firma de un Acuerdo de intercambio de información será necesario que este contenga de forma expresa una disposición que establezca que el Estado contratante dejará de ser calificado como paraíso fiscal. En este caso, el silencio presumirá la insuficiencia de la información intercambiada y, por tanto, el mantenimiento de su condición de paraíso.

Pues bien, en relación a los territorios con los que existe efectivo intercambio de información tributaria, el silencio sobre esta materia en los convenios o en los acuerdos se interpreta de igual manera. En el caso de los Convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, el silencio sobre la condición que adquirirá el territorio firmante presupone la suficiencia de la información intercambiada para considerar que existe efectivo intercambio de información tributaria; mientras que ocurre a la inversa cuando de Acuerdos de intercambio de información se trata, siendo necesario que se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a estos efectos.

Entonces, expuesto lo anterior, cabe preguntarse por qué el legislador no se ha remitido a este concepto para regular el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales; esto es, ¿Por qué no ha establecido expresamente que dejarán de tener esta condición aquellos territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria?

Lo desconocemos. Una respuesta a esta cuestión podría ser que el legislador ha querido dejar la puerta abierta a una categoría intermedia de territorios: aquellos que intercambian información suficiente para no ser calificados como paraísos fiscales pero que, sin embargo, resulta insuficiente para considerar que existe con ellos un efectivo intercambio de información tributaria.

Este argumento nos llevaría a afirmar que el umbral de información exigible a un territorio para que deje de ser calificado como paraíso fiscal debe ser menor que el que se requiere para que pase a ser considerado como territorio con el que existe un efectivo intercambio de información.

Ahora bien, queda pendiente por determinar dónde se fija el umbral mínimo de información y transparencia en uno y otro caso.

En el caso de los Convenios con cláusula de intercambio de información, al tratar el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales ya indicamos que si tuviésemos que fijar el umbral mínimo de información intercambiable lo situaríamos en el contenido de la redacción previa al año 2004 del artículo 26 del Modelo Convenio OCDE. A tenor de la literalidad de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y de los citados convenios, no se podría calificar como paraíso fiscal a ninguno de los Estados con los que España tenga firmado un convenio que contengan la redacción previa al año 2004 del citado artículo 26 del Modelo Convenio OCDE.

De igual forma y por un motivo estrictamente cronológico, en los citados convenios tampoco se establece que el nivel de intercambio de información sea insuficiente para considerar que existe un efectivo intercambio de información tributaria; sin embargo, el último párrafo del punto tercero de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal nos advierte que reglamentariamente se podrán establecer supuestos en los que, debido a las limitaciones en el intercambio de información, se considere que no exista efectivo intercambio de información tributaria, por lo que nada impide que vía reglamentaria se excluyan de esta calificación a Estados con los que se encuentre vigente algún Convenio o Acuerdo de esta naturaleza.

No obstante, en todo caso, sí que podemos afirmar que todas aquellas jurisdicciones con las que exista un efectivo intercambio de información no serán consideradas paraísos fiscales; pero que, por el contrario, no todas las que no tengan esta última calificación, tendrán un efectivo intercambio de información tributaria con España en los términos legalmente expresados.

De igual modo, parece deducirse que un paraíso fiscal será un territorio con el que no existe en efectivo intercambio de información, lo que nos lleva a formular otra afirmación interesante relacionada con la convivencia en nuestro ordenamiento de ambas realidades jurídicas: a los paraísos fiscales no solo les serán aplicables las disposiciones antiparaísos previstas en nuestra normativa, sino también las disposiciones defensivas previstas para los territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información.

5. CONSECUENCIAS DE LA CALIFICACIÓN DE PARAÍSO FISCAL: DISPOSICIONES ANTIPARAÍSO

Antes de la iniciativa de la OCDE para acabar con la competencia fiscal perniciosa, muchos Estados fueron introduciendo en su normativa disposiciones antiparaísos fiscales, entre ellos, España.

Nuestro ordenamiento recoge un variada gama de este tipo de medidas que han sido implantadas de forma progresiva desde finales de los ochenta y que afectan especialmente a la imposición directa –IRPF, IS e IRNR–. Sin ser este el marco adecuado para tratar en profundidad cada una de ellas, las enumeramos y comentamos sintéticamente, deteniéndonos en aquellas que han sido implantadas o que han sufrido alguna modificación sustancial, más allá de la mera actualización numérica de algún artículo o artículos a los que se refieren, con la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y con la LIRPF.

5.1. Disposiciones antiparaísos no modificadas.

5.1.1. LIRPF.

En la Ley 35/2006 del IRPF se mantienen las siguientes disposiciones antiparaísos fiscales:

a) Residencia habitual en territorio español.

- Artículo 8.2 LIRPF. El cambio de residencia de una persona física de nacionalidad española a un paraíso fiscal no se hará efectivo hasta que transcurra el período impositivo en que se efectúa el cambio y los cuatro períodos siguientes, por lo que durante esos períodos deberá tributar por sus rentas en el IRPF español, con independencia de que realmente siga o no siga residiendo en nuestro territorio.

El legislador establece una presunción *iuris et de iure*, presumiendo que todo traslado de un nacional a un paraíso fiscal se produce, en cualquier caso, por motivos fiscales; y para evitar este cambio ficticio de residencia, establece una prorroga legal de la condición de residente en España.

Notemos que esta disposición discrimina a las personas físicas de nacionalidad española respecto a otras personas físicas que tengan nacionalidad de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea y que residan en nuestro territorio.

Así, para un residente en España, nacional de otro Estado miembro de la Unión Europea (o de un territorio tercero), que decidiese trasladar su residencia a un paraíso fiscal, bastaría con que aportase medios de prueba a la Administración española de su permanencia durante más de 183 días en el citado territorio; con ello, conforme a lo dispuesto en el artículo 9.1 a) LIRPF, se consideraría efectivo el cambio de residencia desde ese mismo período impositivo.

Sin embargo, si el residente en España fuese de nacionalidad española, le sería aplicable esta disposición antiparaíso fiscal que estamos comentando y, por tanto, seguiría siendo considerado residente en nuestro país durante ese período y los cuatro siguientes.

Por ello compartimos la opinión expresada por GARCÍA PRATS que considera que el precepto resulta, cuanto menos, controvertido al hilo de la Jurisprudencia reiterada del TJCE en relación al principio de no discriminación, que tiene como uno de sus propósitos esenciales evitar dentro de un Estado miembro la existencia de diferentes sistemas en virtud de la nacionalidad. Esta sería una variante inversa de discriminación, en la medida en que discrimina de forma negativa a los ciudadanos nacionales en relación a los no residentes, cuando lo habitual suele ser la discriminación de signo contrario ¹².

Ahondando en las dudas jurídicas que plantea este precepto, GÓMEZ CALLEJA cuestiona su constitucionalidad, utilizando como argumento la vulneración del principio constitucional de igualdad, vía proporcionalidad, recogido en el artículo 14 de Constitución Española, al hilo de la doctrina de nuestro máximo intérprete constitucional ¹³. Para esta autora, la imposibilidad de presentar prueba alguna que quiebre esta presunción legal resulta contraria al principio de contradicción contenido en el artículo 24 de nuestra Constitución, dejando al contribuyente en una flagrante indefensión.

En efecto, nuestra reciente jurisprudencia constitucional sobre el principio de proporcionalidad, contenida entre otras en las SSTC 233/2005, 26 septiembre, 70/2002, de 3 de abril y 207/1996, de 16 de diciembre, considera que una disposición legal es respetuosa con dicho principio cuando, «*la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto)*».

En sentencias anteriores, como las SSTC 66/1985 y 50/1995, nuestro Tribunal Constitucional había indicado que el principio de proporcionalidad consistía en una *relación ponderada de medios a fines*, pero este nuevo desarrollo, basado en la exigencia de tres requisitos concretos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, procede del Derecho Comunitario, en especial, en la reiterada y consolidada jurisprudencia del TJCE, que tiene como muestra las STJCE de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96; de 15 de junio de 1999, asunto C-394/97; y de 28 de octubre de 1999, asunto C-55/98, entre otras.

En este sentido cabe preguntarse si no estaríamos ante un precepto desproporcionado atendiendo a los fines perseguidos por el legislador, ya que existen otras alternativas menos agresivas que otorgarían, posiblemente, una eficacia similar, como el mecanismo de inversión de la carga de la prueba, mediante el uso de una presunción *iuris tantum*.

¹² Algunas sentencias que se han pronunciado sobre este tema son: Caso Werner (C112-91) y Asscher (C107/94). Para mayor abundamiento, consúltense a GARCÍA PRATS, (1998), *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid.

¹³ GÓMEZ CALLEJA, I., «La residencia fiscal en las nuevas Leyes del IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, 195/Marzo, 2001. Por otro lado, y como también señala esta autora, una manera de evitar la aplicación del precepto en la práctica será efectuando un traslado indirecto, a fin de que el cambio de residencia hacia un paraíso fiscal se realice tras haber permanecido durante un año en otro país.

- Artículo 9.1 a) LIRPF. Se trata de un precepto previsto para dificultar la traslación de la residencia fiscal de las personas físicas hacia paraísos fiscales. Endurece las condiciones para quebrantar la presunción *iuris tantum* del cómputo de las ausencias esporádicas a efectos de determinar si el período de permanencia en territorio español del sujeto durante el año natural ha superado los 183 días, y, en consecuencia, si pasa a considerarse residente habitual y, por tanto, contribuyente en el IRPF.

A efectos de determinar el período de permanencia en territorio español durante el año natural se incluyen las ausencias esporádicas, salvo que el sujeto presente certificado de residencia fiscal en otro Estado expedido por las autoridades tributarias competentes; sin embargo, cuando se trate de un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no basta con que el sujeto presente un certificado fiscal de residir en aquella jurisdicción, sino que tendrá que aportar otras pruebas que demuestren la permanencia en ese territorio durante más de 183 días.

b) Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (RTFI). Imposibilidad de deducción en cuota y presunciones de aplicación del RTFI

- Artículo 91.1.8 LIRPF. Deducción en cuota líquida. El RTFI establece la integración en la base imponible general del contribuyente de ciertas rentas, entre ellas los dividendos, percibidas por entidades no residentes controladas por aquel. Simultáneamente, para evitar la doble imposición internacional, permite la deducción en cuota líquida de los impuestos que se hayan pagado en el extranjero por este motivo. Sin embargo, establece expresamente la imposibilidad de aplicarse dicha deducción cuando los impuestos hayan sido satisfechos en paraísos fiscales.
- Artículo 91.1.11 LIRPF. Presunciones para aplicar el RTFI. Presunciones, que admiten prueba en contrario, previstas para entidades no residentes localizadas en un paraíso fiscal y controladas por el contribuyente, con la finalidad de imputar en la base imponible general de este último las rentas obtenidas por aquellas.
- Artículo 91.1.13 LIRPF. *Aplicación* del RTFI cuando las entidades no residentes en territorio español lo hagan en otro territorio miembro de la Unión Europea, calificado como paraíso fiscal.

c) Derechos de imagen. Imposibilidad de deducción en cuota

- Artículo 92.4.2 LIRPF. *Deducción en cuota*. El régimen de imputación de renta de los derechos de imagen prevé que cuando exista una relación laboral del contribuyente con una entidad y esta última, o una persona vinculada a ella, se haga indirectamente, a través de la transmisión de un tercero, con los derechos de imagen de aquel, se impute en la base imponible general del contribuyente la cantidad resultante de sustraer a la cuantía pagada por dicha entidad, o la persona vinculada a ella, el ingreso obtenido por el contribuyente por la cesión al tercero transmitente de sus derechos.

Para evitar dobles imposiciones, la imputación de renta va acompañada del derecho a aplicarse una deducción en cuota líquida por los impuestos pagados por el propio contribuyente o por la primera entidad cesionaria correspondientes a la renta que sí imputa. Sin embargo, el legislador prevé la imposibilidad de que el contribuyente pueda aplicarse esta deducción cuando los tributos hayan sido pagados en paraísos fiscales.

d) Obligaciones de información.

- Disposición adicional decimotercera LIRPF. Los contribuyentes en el IRPF o en el IS deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

5.1.2. TRLIS.

En el TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, se mantienen las siguientes disposiciones antiparaísos fiscales:

a) Gastos no deducibles.

- Artículo 12.3 y 12.4 TRLIS. Imposibilidad de dotar provisión por depreciación de valores mobiliarios cuando la entidad participada resida en paraísos fiscales, excepto que consolide sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.
- Artículo 14.1 g) TRLIS. En el caso de las prestaciones de servicios, se presume un valor de mercado cero para la prestación al considerarla como gasto no deducible, salvo que el pagador demuestre que el gasto responde a una operación efectivamente realizada.

b) Subcapitalización sin excepciones.

- Artículo 20.3 y 20.4 TRLIS. No aplicación de las excepciones a la regla de subcapitalización cuando las operaciones se efectúen con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

c) Exclusión de exenciones.

- Artículo 21.1 b) TRLIS. Impide la aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos pagados por una entidad no residente en territorio español, cuando esta se encuentren localizada en un paraíso fiscal.

- Artículo 21.2 TRLIS. Impide la aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
- Artículo 22.1 b) TRLIS. Impide la aplicación de la exención prevista para las rentas obtenidas en el extranjero por un establecimiento permanente, que procedan de una actividad empresarial y que hayan sido gravadas por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS, cuando dicho establecimiento se encuentre situado en un paraíso fiscal.

d) Exclusión de deducciones en cuota.

- Artículo 37.2 TRLIS. De igual modo, tampoco será posible la deducción en cuota del 25 por 100 del importe de las inversiones o gastos acometidos en las actividades de exportación, cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado o territorio calificado como paraíso fiscal.
- Artículo 42.4 TRLIS. Improcedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuando ésta se materialice en la compra de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier entidad residente en un paraíso fiscal. El precepto excluye la aplicación de esta deducción a la compra de valores de entidades no residentes cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 TRLIS y entre ellas, como hemos indicado con anterioridad, se encuentran las que residan en un paraíso fiscal.

e) Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (RTFI). Imposibilidad de deducción en cuota y presunciones de aplicación del RTFI.

- Artículos 107.9, 107.12 y 107.15 TRLIS. Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe anterior en relación a las disposiciones antiparaísos fiscales sobre el RTFI en el IRPF.

f) *Sociedades de capital-riesgo. Atracción de rentas y exclusión de la exención.*

- Artículo 55.5 TRLIS. Los dividendos y las participaciones en beneficios percibidos de las entidades de capital-riesgo y las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o los fondos propios de las entidades de capital-riesgo se entenderán obtenidas en territorio español cuando la renta se obtenga a través de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
- Artículo 55.6 TRLIS. Pérdida de la exención del 99 por 100 de las rentas que se obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las empresas, cuando la persona o entidad adquirente de los valores sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

g) Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros. Atracción de rentas.

- Artículo 118.4 TRLIS. Se limitan los beneficios del régimen de las empresas de tenencia de valores extranjeros a favor de no residentes en España en el caso de que el perceptor de las rentas resida en un paraíso fiscal. En ese caso se considera que las rentas se han obtenido en territorio español.

h) Imputación de rentas.

- Artículo 60.1 TRLIS. *Régimen fiscal especial de las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) constituidas en paraísos fiscales*. Este precepto se repetía literalmente en el TRLIRPF, que se mantiene en la nueva LIRPF, si bien esta última ha añadido un punto cuarto que comentaremos en el siguiente epígrafe.

Dirigido a sujetos pasivos que tributen en el IS o en el IRNR que obtengan sus rentas mediante establecimiento permanente en España, pretende desincentivar la participación en IIC constituidas en paraísos fiscales y para ello, establece que se imputará anualmente en la base imponible del impuesto la cuantía positiva resultante de la diferencia entre el valor liquidativo de las participaciones al día de cierre del período impositivo y el valor de adquisición.

Para determinar el valor liquidativo presupone, salvo prueba en contrario, que será el 15 por 100 del valor de adquisición. En relación a este último valor, considera que las rentas que se imputen anualmente por este concepto pasarán a ser consideradas como mayor valor de adquisición, mientras que los dividendos que reparte este tipo de IIC, que no se imputarán en base ni darán derecho a deducción por doble imposición internacional, minorarán el valor de adquisición.

- Artículo 87.5 TRLIS. *Canje de valores*. Integra en la base imponible del IS o del IRPF, según corresponda, las rentas manifestadas en los canjes de valores en que intervengan personas domiciliadas o establecidas en paraísos fiscales.
- Artículo 88.4 TRLIS. *Tributación de los socios en la operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial*. Integra en la base imponible del IS o del IRPF de los socios, según corresponda, las rentas manifestadas en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en paraísos fiscales.

i) Exclusión de deducción en base.

- Artículo 89.3 TRLIS. *Imposibilidad de aplicar una deducción en base imponible prevista para las operaciones de absorción y escisión total o parcial* en los casos en los que la entidad adquirente participe en al menos un 5 por 100 del capital de la entidad transmitente, cuando este último resida en un paraíso fiscal.

5.1.3. TRLIRNR.

En el TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, se mantienen las siguientes disposiciones antiparaísos fiscales:

- a) Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y sin presencia en territorio español que obtengan renta en nuestro territorio.
 - Artículo 39 2.b) TRLIRNR. Prevé aplicar la regulación general de tipos impositivos en el IRNR, a las retenciones que correspondan a rentas percibidas por entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en un paraíso fiscal, sin entender que pueda resultar posible acreditar la residencia de los miembros de la entidad y sin posibilidad de aplicar exenciones.
- b) Exclusión de la opción de tributación según la normativa del IRPF para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.
 - Artículo 46 TRLIRNR. Este precepto posibilita que una persona física residente en un Estado miembro de la Unión Europea y que haya obtenido durante el ejercicio en España, por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el IRNR, siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el IRNR. No obstante, esta opción no se otorga a contribuyentes que residan en paraísos fiscales situados en la Unión Europea.

5.2. Disposiciones antiparaísos modificadas o introducidas por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y por la LIRPF.

Las novedades introducidas por la Ley 35/2006 del IRPF son:

5.2.1. LIRPF.

- a) Exclusión de exención.

• Artículo 7 p), párrafo 2.º LIRPF. El Real Decreto Legislativo 3/2004, que aprobó el TRLIRPF, ya condicionaba la aplicación de la exención prevista para los rendimientos del trabajo percibidos por actividades efectivamente realizadas en el extranjero a que se efectuasen en un país o territorio donde se aplicase un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y que no haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. La LIRPF mantiene esta exclusión, pero

como novedad ha incorporado una última aclaración, según la cual se considerará cumplido este requisito cuando el territorio en cuestión tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Advirtamos que en una primera lectura de este nuevo apéndice, el lector pueda encontrar alguna confusión a tenor del contenido de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. Como señalamos, según la disposición adicional primera de esa ley, dejan de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos territorios que firmen con España un convenio como el descrito anteriormente, y además, aquellos otros que suscriban con nuestro país un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración.

Por tanto, este mecanismo de salida de la lista de territorios considerados como paraísos fiscales contempla dos alternativas para que dejen de ser considerados como tales; aunque bien es cierto que el punto cuarto de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, señala expresamente que las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esa disposición.

En virtud de ello cabría preguntarse si acaso el artículo 7 p) párrafo 2.º de la LIRPF considera que a efectos exclusivos de este precepto, el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales se restringe exclusivamente a aquellos casos en los que se produzca la firma con ese territorio del citado convenio, ignorando aquellos supuestos en los que exista un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se indique que el territorio deja de ser considerado paraíso fiscal a efectos de la normativa española.

No obstante, la respuesta a la pregunta anterior es claramente negativa. El motivo es que el párrafo 2.º del artículo 7 p) de la LIRPF establece dos requisitos en uno. El primero, que el territorio no sea calificado como paraíso fiscal, circunstancia que como hemos indicado también se conseguiría con la firma de un Acuerdo; y, el segundo, que dicho territorio aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF, o utilizando la terminología introducida por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, que no se trate de un territorio de nula tributación en relación a la renta de las personas físicas residentes.

En este sentido, encontramos un precedente en el artículo 21 TRLIS. Este precepto deja exentos los dividendos y participaciones en beneficios cuando se cumplan varios requisitos y, entre ellos, que la entidad participada no sea residente en un paraíso fiscal y que haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS, entendiendo cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

De igual modo, el inciso introducido por el legislador en el párrafo 2.º del artículo 7 p) de la LIRPF entiende garantizado ambos requisitos cuando se produzca la firma de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de transferencia de información, y no con un mero Acuerdo de inter-

cambio de información. Como ya hemos comentado al estudiar el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales, la distinta naturaleza de la información intercambiable, y en última instancia, del grado de soberanía que se cede a través de uno u otro tipo de instrumento, justifica un trato normativo desigual. Y en este último sentido, la firma del Convenio para evitar la doble imposición implica la existencia de un impuesto idéntico o análogo, aunque sea aplicando unos tipos muy reducidos, mientras que el Acuerdo de intercambio de información fiscal únicamente articula un canal de cooperación administrativa.

Con la firma de un Acuerdo de intercambio de información fiscal el territorio, de encontrarse en la lista, dejará de ser calificado como paraíso fiscal si expresamente así lo dispone el propio texto. Pero para aplicar la exención del artículo 7 p) LIRPF, habrá que constatar además que el citado territorio disponga un impuesto idéntico o análogo al IRPF.

b) Instituciones de Inversión Colectiva (IIC).

- Artículo 95.1 LIRPF. Como hemos indicado al abordar las disposiciones antiparaíso previstas en el TRLIS, esta medida está presente también en el IRPF, y hasta la entrada en vigor de la Ley 35/2006, compartiendo idéntica literalidad. Por tanto, igualmente pretende desincentivar la participación en IIC constituidas en paraísos fiscales y para ello, establece que se imputará anualmente en la base imponible del impuesto la cuantía positiva resultante de la diferencia entre el valor liquidativo de las participaciones al día de cierre del período impositivo y el valor de adquisición.

Para determinar el valor liquidativo presupone, salvo prueba en contrario, que será el 15 por 100 del valor de adquisición.

En relación a este último valor, considera que las rentas que se imputen anualmente por este concepto pasarán a ser consideradas como mayor valor de adquisición, mientras que los dividendos que reparte este tipo de IIC, que no se imputarán en base ni darán derecho a deducción por doble imposición internacional, minorarán el valor de adquisición.

No obstante, cuando las participaciones hayan sido adquiridas antes del 1 de enero de 1999, entra en juego la disposición transitoria octava LIVA, que ha actualizado la disposición transitoria duodécima TRLIRPF, adecuándola al nuevo numerado de artículos y sustituyendo la referencia temporal indirecta que contenía por esta fecha concreta. En virtud de esta, el valor de adquisición sería el valor liquidativo a 1 de enero de 1999; aclara además que la diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

En consonancia, cuando los dividendos distribuidos por las IIC procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, entendiendo que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados, sí se integrarían en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos.

La LIRPF incorpora el punto cuatro que establece cómo determinar el valor de transmisión o reembolso de las participaciones que posea el contribuyente en la IIC constituida en un paraíso fiscal, a efectos de imputar en la base imponible general la diferencia de renta manifestada con este tipo de operación. Para ello, se remite a lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, advirtiendo que debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los apartados anteriores.

Según esta disposición, en el caso de transmisiones de participaciones en los fondos de inversión cotizados, esto es, aquellos cuyas participaciones estén admitidas a negociación en bolsa de valores, realizadas a través, el valor de transmisión será el mayor valor de los dos siguientes: el precio pactado o el de cotización.

En el resto de los casos, el valor de transmisión o reembolso se determinará atendiendo:

1. Al *valor liquidativo* aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, el último valor liquidativo publicado.
2. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el *valor teórico* resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del nuevo numerado de artículos y para sustituir una referencia temporal indirecta por la fecha concreta del devengo del impuesto.

En todo caso, el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: el precio efectivamente pactado en la transmisión y el valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores.

Respecto al valor de adquisición en las operaciones de transmisión o reembolso de valores, se remite a lo expuesto anteriormente para determinarlo.

5.2.2. TRLIS.

a) Presunción de residencia fiscal.

• Artículo 8.1 TRLIS. El nuevo párrafo incorporado en este precepto por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal establece lo siguiente: *«La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en este, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel*

país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.»

Con ello, la Ley para la Prevención del Fraude Fiscal ha incorporado a efectos del IS una presunción de residencia fiscal en España de aquellas entidades que se hubiesen domiciliado formalmente en un paraíso fiscal o en un territorio calificado como de nula tributación, que no pudiesen acreditar que su dirección y gestión efectiva se encuentra allí y que, además, su constitución y su operativa responde a razones económicas y empresariales sustanciales, distintas de la simple gestión de valores u otros activos. Por tanto, se trata de una presunción de residencia fiscal en España prevista para aquellas entidades que ofrezcan indicios razonables de que este hecho no es más que una apariencia para evitar la aplicación del ordenamiento tributario español y vincularse a un régimen fiscal mucho más benévolo ¹⁴.

Por otro lado, resaltan las notables diferencias existentes respecto a la disposición antiparaíso prevista en el artículo 8.2 LIRPF para los cambios de residencia de personas físicas de nacionalidad española.

En primer lugar, esta presunción de residencia fiscal de personas jurídicas en España se aplicaría no solo cuando el lugar donde estuviesen formalmente domiciliadas fuese un paraíso fiscal, como ocurre en el IRPF, sino también cuando se encuentre en un país o territorio calificado de nula tributación.

Pese a las diferencias evidentes que ambos grupos de territorios presentan, y que ya hemos comentado anteriormente, la medida prevé la presunción de residencia fiscal de las personas jurídicas en España para aquellas entidades que se encuentren domiciliadas formalmente en alguno de ellos, sin distinguir, en este caso, el régimen jurídico aplicable entre uno y otro tipo de territorios.

¹⁴ Según GARCÍA NOVOA «la disposición contenida en el artículo primero del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude adolece de un defecto de construcción jurídica. En efecto, se utiliza la técnica de la presunción que consiste en crear una verdad formal a través de la ley, con el fin de relevar a la Administración de la prueba en el ámbito de gestión de los tributos. Dos son, por tanto, los rasgos característicos de las presunciones legales en materia tributaria; las mismas consisten en la fijación de una verdad formal, a partir de un hecho conocido, y, esa fijación se orienta a relevar de la prueba a la Administración tributaria. La presunción prevista en el Anteproyecto hace referencia a un concepto jurídico como es la residencia, y los conceptos jurídicos, en cuanto creaciones normativas, no son objeto de prueba. No se presume la residencia, sino los hechos constitutivos de la misma. Decir que se utiliza una presunción legal de la residencia no es más que una redefinición legal del concepto de residencia sobre la base de un ensanchamiento de la idea de residencia efectiva, basada aquí en que los activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español o cuando su actividad principal se ejercite en el mismo. La única ventaja comparativa para el obligado tributario que supone recurrir en un supuesto como este al expediente técnico de la presunción es que permite hacer referencia a la posibilidad de prueba en contra por parte del contribuyente. Se podrá acreditar "que la dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas de la simple gestión de valores u otros activos". GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, núms. 9 y 10/2006.

Con el establecimiento de la citada presunción, cuando se presenten los requisitos previstos para su aplicación, la carga de la prueba se invierte y recae sobre la entidad. Esto nos lleva a manifestar la segunda diferencia con la disposición antiparaíso prevista en el artículo 8.2 LIR-PF. Mientras que la presunción de residencia fiscal en España de personas jurídicas es una presunción *iuris tantum*, admitiendo prueba en contra que la destruya, la presunción de residencia en nuestro país de personas físicas nacionales cuando se trasladen a un paraíso fiscal es *iuris et de iure* y, por consiguiente, no permite que el contribuyente aporte pruebas que la invaliden. Con esta decisión, se salvan las principales críticas vertidas sobre la disposición antiparaíso prevista para las personas físicas, esto es, su inconstitucionalidad, por ser contraria al principio de igualdad, de proporcionalidad y al principio comunitario de no discriminación en su formulación inversa.

No obstante, esta presunción de residencia fiscal de la persona jurídica en España se condiciona y se quiebra a través de diversos conceptos jurídicos indeterminados que deben ser aclarados.

Se condiciona a que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español; o bien, a que su actividad principal se desarrolle en este.

Inmediatamente nos asaltan diversas dudas. En primer lugar, si entendemos por activos el conjunto de bienes y derechos que conforman el activo del balance de situación de la entidad, ¿cuáles serán calificados como principales? y, en todo caso, ¿qué criterio se seguirá para su valoración: El precio de adquisición o coste de producción; el precio de mercado; o el valor contable?

En segundo lugar, cabe preguntarse cuándo entenderemos que su actividad principal se desarrolla en territorio español. Hay sectores económicos donde esta cuestión no resulta fácil de determinar, como ocurre en el ámbito del comercio electrónico. En este caso, el desarrollo de la actividad principal en territorio español podría estar muy relacionado con el criterio defendido por la Administración española en la OCDE en relación a la reformulación del concepto clásico de establecimiento permanente para acoger a las webs comerciales. Según la opinión defendida por nuestra Administración en el seno de la OCDE, una web puede llegar a constituir una presencia económica continuada en nuestro territorio para la empresa que la explota cuando se puedan corroborar algunos de los siguientes aspectos: volumen mínimo de operaciones durante un año, la posibilidad de cerrar la operación en la Red (en el sentido de perfeccionar el contrato), la utilización de publicidad específicamente dirigida a un público objetivo que solo pueda residir en un país concreto (incluso por medios externos a Internet), la contratación de servicios post-venta con carácter de permanencia (servicio oficial o similar), la aceptación o pertenencia a movimientos institucionales de carácter nacional (patronal, organismos de arbitraje comercial, etc.), la tenencia o alquiler de depósitos de mercancías, la vinculación estable con instituciones financieras o la operatoria financiera nacional; la vinculación estable con empresas de mensajería o paquetería nacional, y a los que nosotros podríamos añadir que la web se encuentre traducida a la lengua oficial de esa jurisdicción o que tenga la extensión de dominio propia de aquella jurisdicción.

Por otro lado, no cabe duda que la presunción que estamos comentando va encaminada a evitar perjuicios indebidos a aquellas entidades que se han constituido para llevar a cabo una actividad empresarial real y que efectivamente se gestionan y dirigen desde aquellos territorios, sin que su domiciliación allí se haya fijado con ánimo defraudador.

Por ello, la presunción se quiebra cuando la entidad domiciliada en un paraíso fiscal o en un territorio de nula tributación pueda probar simultáneamente:

1. Que la dirección y efectiva gestión se efectúa desde ese territorio y no desde España.
2. Que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Ahora bien, estas entidades se encontrarán el problema de qué tipo de pruebas aportar para considerar quebrada la presunción.

Para vencer esa presunción no bastaría con el hecho de celebrar regularmente los Consejos de Administración o la Junta de Accionistas en aquella jurisdicción, como medio de prueba de que la sede de dirección efectiva se encuentra allí ¹⁵. Además, sería necesario que se probase que la efectiva gestión también se lleva a cabo desde aquel territorio y lo que resulta más impreciso y difícil de probar el juicio de intenciones que fundamenta su constitución y funcionamiento, esto es, que existieron «*motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos*».

Al referirse a «motivos económicos válidos» excluye aquellos que tengan exclusivamente la búsqueda de una ventaja fiscal ¹⁶. Creemos que utiliza el sentido originario que preveía la Directiva 90/434/CEE y que expresamente señala el artículo 96.2 TRLIS al indicar que «*No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*».

Por tanto, debe haber algo más que la ventaja fiscal como razón de la existencia y operatividad de la entidad, y ese algo más debe ser el ejercicio de una actividad empresarial sustantiva y real.

¹⁵ A la hora de acreditar que su dirección y efectiva gestión se lleva desde allí nos podremos encontrar con ciertos problemas en relación a la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva en el marco de las nuevas tecnologías y, en este sentido, pueden ser de utilidad los trabajos que en esta materia está llevando a cabo la OCDE. Consúltase el informe OCDE «Place of effective management concept: Suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention».

¹⁶ GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)», *op. cit.*

El desarrollo reglamentario debería enumerar parámetros objetivos que evidencien que la entidad domiciliada en alguno de estos territorios realmente tiene una actividad económica real y que no es más que una mera sociedad decorativa y vacía de actividad sustancial; parámetros o variables que ofrezcan seguridad jurídica a las entidades que deciden invertir en el extranjero y que, entre otros factores, hubiesen ponderado las ventajas fiscales de acogerse a un régimen fiscal dulcificado, para no encontrarse finalmente con la aplicación de esta presunción y la alteración de las condiciones que determinaron su decisión; y es que el ejecutivo debe ser especialmente cuidadoso en el desarrollo reglamentario para evitar que esta presunción exija una prueba diabólica para ser destruida, impidiendo con ello el ejercicio de la garantía que persigue el espíritu de la disposición.

b) Regla especial de valoración.

- Artículo 17.2 TRLIS. Valoración de las operaciones efectuadas por o con personas o entidades residentes en *paraísos fiscales a valor de mercado*.

La nueva redacción de esta regla de valoración, introducida por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, convierte lo que anteriormente era un derecho opcional para la Administración en una obligación, de manera que la compele a aplicar el valor de mercado a aquellas operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación.

Ahora bien, cómo podrá el sujeto tener certeza de cuál es realmente el valor de mercado. En este sentido, nos llama poderosamente la atención que para las operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales no se haya previsto para el sujeto pasivo una facultad similar a la que prevé la normativa del IS para las operaciones vinculadas; esto es, que puedan solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas con carácter previo a la realización de estas, acompañando dicha solicitud con una propuesta fundamentada en el valor normal de mercado. En todo caso, aún cabría la posibilidad de que reglamentariamente se habilite un procedimiento de esta naturaleza, que permita dotar de plena seguridad jurídica la actuación del contribuyente.

Por otro lado, sí que incorpora como novedad el establecimiento de obligaciones formales adicionales para quienes efectúen estas operaciones, equiparándolas a las previstas para aquellos que realizan operaciones vinculadas.

En este sentido, recordemos que la *disposición adicional decimotercera TRLIRPF y de la LIRPF*, preveía y prevé la obligación de los contribuyentes del IS de suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Sin embargo, el legislador introduce como novedad su equiparación con las obligaciones de documentación previstas para las operaciones vinculadas; si bien es cierto que la nueva redacción del artículo 16.2 TRLIRPF, donde se establecen estas, se remite al desarrollo reglamentario para concretarlas; desarrollo que aún no se ha producido.

5.2.3. TRLIRNR.

a) Actuación directa frente al depositario o gestor de bienes de residentes en paraísos fiscales

- Artículo 9.3 TRLIRNR. El artículo 9 prevé varios supuestos de responsabilidad solidaria, de los que uno de ellos se centra en el depositario o gestor de los bienes o derecho del no residente. Así, cuando el sujeto pasivo en este impuesto no disponga de establecimiento permanente y resida en otro territorio distinto a un paraíso fiscal, el depositario o gestor, previo acto administrativo declarativo de responsabilidad, se convertirá en responsable solidario.

En este sentido, la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha modificado el tercer punto de este artículo para otorgar a la Administración el derecho de actuación directa, sin necesidad de previo acto administrativo de derivación de responsabilidad, frente al depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en paraísos fiscales. Con ello se ejercita la habilitación que prevé el artículo 41.5 LGT, según la cual, de forma previa a la exigencia de la deuda tributaria a los responsables tributarios, una norma de rango legal podrá eximir a la Administración de la obligación de dictar acto administrativo de derivación de responsabilidad, previa audiencia al interesado, donde se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión.

Esto supone que una vez agotado el período voluntario de pago previsto para el sujeto pasivo residente en algún paraíso fiscal y sin establecimiento permanente en España, la Administración podrá dirigirse directamente frente al depositario o gestor de esos bienes o derechos, exigiéndole el pago de la deuda tributaria.

Advirtamos que este artículo ya contemplaba y mantiene otro supuesto de acción directa frente a un responsable solidario: el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente.

Sobre ambos supuestos cabe plantearse cuándo podrá el responsable solidario impugnar el presupuesto habilitante de la responsabilidad y el alcance de la misma. A falta de acto expreso de declaración de responsabilidad, parecería lógico que el recurso o la reclamación se efectuase sobre el acto administrativo en el que la Administración requiera al responsable el pago de la deuda tributaria. Es más, pese al silencio normativo al respecto, consideramos que la notificación del requerimiento al pago debería también incorporar toda la información exigible al acto administrativo de derivación de responsabilidad, incluida la referente a plazos y acciones que pudiera emprender el responsable en caso de disconformidad. De lo contrario, existiría un defecto formal, quedando el

responsable en una situación de indefensión; y es que la eliminación del procedimiento de declarativo de la responsabilidad no puede suponer la pérdida del derecho a ser correctamente notificado, y en este sentido, la notificación estaría incompleta si no se comunicase al responsable el presupuesto habilitante y el alcance de la responsabilidad.

b) Exclusión de exenciones

- Artículo 14.2 TRLIRNR. La disposición final tercera LIRPF ha incorporado una nueva exención en el artículo 14.1 TRLIRNR, concretamente la nueva letra j), que recae sobre *los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos, sin* mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1.000 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural.

El punto segundo de este precepto ya disponía que determinadas exenciones, las previstas en las letras c), d) i) y h), no serían aplicables cuando el rendimiento o la ganancia patrimonial se obtenga a través de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. Este artículo 14.2 TRLIRNR también ha sido modificado para excluir esta nueva exención en los casos en los que el dividendo o la participación en beneficios se obtenga a través de paraísos fiscales.

c) Tributación complementaria por la transferencia de rentas desde el establecimiento permanente a la casa matriz.

- Artículo 19.3 a) del TRLIRNR. La disposición adicional segunda LIRPF ha incrementado del 15 al 18 por 100 la tributación complementaria prevista para establecimientos permanentes que transfieran rentas al extranjero. No obstante, esta tributación complementaria no resultaba ni resulta exigible cuando las rentas transferidas por un establecimiento permanente tengan como destino una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea. El artículo segundo de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha exceptuado de esta salvedad, y, por tanto, somete a tributación complementaria aquellos casos en los que esos territorios comunitarios de transferencia de la renta sean considerados como paraísos fiscales.

6. DISPOSICIONES APLICABLES A LOS TERRITORIOS DE NULA TRIBUTACIÓN

Nuestro ordenamiento tributario ha utilizado tradicionalmente la existencia en otras jurisdicciones de impuestos de naturaleza idéntica o análoga a nuestros impuestos directos para condicionar la aplicación de algún método de corrección de la doble imposición internacional.

Así, la aplicación del método de exención (en destino), a través de las exenciones del artículo 21 TRLIS (dividendos y renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en

territorio español), artículo 22 TRLIS (rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español) y del artículo 7 p) LIRPF (rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero), queda condicionada, entre otros requisitos, a la existencia en la jurisdicción de origen de impuestos de naturaleza idéntica o análoga a cada uno de ellos.

Por otro lado, también se presenta cuando el método elegido por nuestro legislador es el del crédito fiscal con tope máximo o también conocido como de imputación limitada, como ocurre con las deducciones en cuota contempladas en el artículo 31 TRLIS, en el artículo 80 LIRPF y en los artículos 107.9 TRLIS y 91.8 LIRPF del régimen de transparencia fiscal internacional ¹⁷.

Por tanto, utilizando la nueva terminología introducida por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, nuestro legislador ha venido utilizando en estos tributos referencias a territorios que no tengan nula tributación, pero en ningún caso había regulado materia alguna en relación a territorios de nula tributación.

Como ya dijimos al estudiar las novedades introducidas en las medidas antiparaísos, el artículo 8 TRLIS, introducido por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, establece la nueva presunción de residencia fiscal en España en el IS, y alcanza no solo a paraísos fiscales sino también a los jurisdicciones de nula tributación. Por tanto, se trata de la primera medida que podríamos calificar como disposición defensiva frente a los territorios de nula tributación, en la medida en que desincentiva fiscalmente la utilización de estos lugares como instrumentos de defraudación fiscal.

En relación al contenido de esta medida nos remitimos a los comentarios que realizamos sobre la misma, pues resultan plenamente trasladables. Ahora bien, cabe preguntarse por qué el legislador ha decidido extender el alcance de esta presunción a los territorios de nula tributación. Podríamos considerar que un territorio que ofrezca nula tributación en relación a la renta en cuestión, pero con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, permitiría a la Administración española descubrir que la dirección y gestión efectiva de la entidad, pese a que esté domiciliada allí, se encuentra realmente en España y, por tanto, considerarla residente y convertirla en contribuyente.

Sin embargo, a nadie se le escapa que pese a que sea posible, las dificultades que encontraría nuestra Administración y la demora de tiempo que conllevaría serían normalmente considerables, ya que sobre ella descansaría la carga de la prueba.

¹⁷ Como es sobradamente conocido, el método del crédito fiscal con tope máximo o de imputación limitada supone la concesión a los residentes de un país que obtienen rentas en otro, la posibilidad de deducir en la cuota impositiva que les corresponde pagar en el país de residencia el importe del impuesto satisfecho en el país de la fuente, si bien, dicha deducción tendría un límite máximo: la cantidad que debería haber pagado si dicha renta hubiese sido gravada por el impuesto español. Por ello, se deducirá en cuota la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español (en el caso de impuestos progresivos, el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero).

Sobre métodos para eliminar la doble imposición, puede consultarse la obra coordinada por CORDÓN EZQUERRO, T. *Manual de Fiscalidad Internacional*, editado por el IEF, 2001.

Con el establecimiento de la citada presunción, cuando se presenten los requisitos previstos para su aplicación, la carga de la prueba se invierte y recae sobre la entidad, lo que simplifica y agiliza extraordinariamente el trabajo de la Administración y desincentiva la utilización de estos territorios para crear entidades ficticias con el único fin de ofrecer una apariencia formal que le sirva para confundir a la Administración española y evadir la aplicación de nuestro ordenamiento tributario.

7. DISPOSICIONES APLICABLES A LOS TERRITORIOS CON LOS QUE EXISTE UN EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Hasta la promulgación de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, nuestro ordenamiento no contemplaba medidas específicas dirigidas a territorios con los que existiese o no existiese un efectivo intercambio de información, salvo claro está, las disposiciones antiparaíso fiscal.

Esta ley ha introducido por primera vez una serie de disposiciones, de carácter defensivo, dirigidas especialmente a aquellas jurisdicciones con las que no exista un efectivo intercambio de información, distinguiéndolas de las previstas para territorios de nula tributación y para paraísos fiscales.

a) Obligación de nombrar representante fiscal y consecuencias en caso de incumplimiento.

- Artículo 10.1 LIRNR. *Obligación de nombrar representante fiscal*. Los contribuyentes en el IRNR residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales, estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

- Artículo 10.2 LIRNR. *Representante legal por defecto*. En caso de incumplimiento de la obligación anterior, la Administración tributaria podrá considerar que su representante es el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes.

- Artículo 10.3 LIRNR. *Sanción agravada*. Sin perjuicio de que dicha actuación sea calificada como infracción tributaria grave, y lleve aparejada una sanción de 6.000 euros, en vez de los 2.000 previstos para el resto de los casos.

- Artículo 11.2 LIRNR. *Lugar de notificación*. Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

La misma validez, en defecto de designación de representante por parte de personas o entidades residentes en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, y a falta de responsable solidario, tendrán las notificaciones que se puedan practicar en el lugar de situación de cualquiera de los inmuebles de su titularidad.

Con ello pretende agilizar el procedimiento y cumplir válidamente con el trámite de notificación en aquellos casos en los que el contribuyente incumple su obligación de nombrar representante y, además, no existe responsable solidario al que notificar. Para evitar que el contribuyente se beneficie de su incumplimiento y disponer de un lugar donde efectuar la notificación, el legislador la considerará válidamente realizada cuando se efectúe en cualquiera de los inmuebles de su titularidad.

b) Base imponible de la ganancia patrimonial generada en la venta de participaciones de sociedades titulares de bienes inmuebles localizados en España y afección al pago del impuesto de los bienes inmuebles.

• Artículo 24.4 LIRNR. *Base imponible*. Entre las rentas gravadas por este impuesto el artículo 13.1 i) 3 LIRNR incluye la ganancia patrimonial que proceda, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos, considerándose incluidas las derivadas de derechos o participaciones en una entidad:

- Cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por este tipo de bienes.
- Que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre este tipo de bienes.

Cuando la entidad cuyos derechos o participaciones se transmiten resida en algún territorio con el que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes.

Con esta medida, el legislador pretende evitar que cuando se utilice la transmisión de participaciones en entidades no residentes titulares de inmuebles localizados en España, se declare un valor de transmisión sensiblemente inferior al valor de mercado de esos inmuebles y, con ello, evitar o reducir la tributación de la ganancia patrimonial obtenida.

Se plantean varias cuestiones en relación a esta medida antielusoria. En primer lugar, que debemos entender por «*activo constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos*». A nuestro juicio, debemos acudir a otra disposición antielusoria cuya finalidad es similar a esta pero aplicable en el ámbito de la imposición indirecta. Nos referimos al artículo 108.2 a) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV), según la nueva redacción dada por la propia Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal¹⁸.

¹⁸ Según el artículo 108.2 LMV, se trataría de «(...) entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España (...)».

A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.
- No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

Dado que las entidades residen en un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información, la Administración tendría problemas para conocer la composición del activo de la misma. Creemos que ello provocará que la Administración presuma que el activo de esta entidad estará constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos, y con ello, poder determinar la ganancia patrimonial generada utilizando como valor de transmisión de las participaciones el valor de mercado de los inmuebles situados en nuestro territorio y que sean titularidad de la citada entidad.

Notemos que en caso de que las participaciones transmitidas sean una parte del total, el valor de transmisión será la parte proporcional de la suma de los valores de mercado de los inmuebles situados en territorio español o de los derechos relativos a estos, en sintonía con la nueva redacción del artículo 108.3 de la LMV ¹⁹.

- Artículo 25.3 LIRNR. *Afección al pago del impuesto de los bienes inmuebles.*

En relación a las ganancias patrimoniales que acabamos de exponer, procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, quedarán afectos al pago del impuesto los bienes inmuebles situados en territorio español que las evidencian. Recordemos que según dispone el artículo 76 de la LGT, los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con estos, por derivación de la acción administrativa, si la deuda no se paga. Por ello, una medida de esta naturaleza supone un serio inconveniente para la transmisión de bienes inmuebles que sean titularidad de residentes en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria. El adquirente debe tener en consideración este hecho antes de efectuar la operación de compraventa, ya que puede encontrarse posteriormente con que la Administración reclame dicho bien como pago de la deuda fiscal no cobrada al transmitente.

No ocurre así cuando el titular de dichos bienes inmuebles fuese una entidad con residencia fiscal en España, participada directa o indirectamente por el residente en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria. En estos casos quedarán afecto al pago del impuesto los derechos o participaciones en dicha entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente. Esta medida parece proporcional al objetivo perseguido, ya que con la afección de

- El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.

El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

¹⁹ Artículo 108.3 LMV. «En las transmisiones o adquisiciones de valores a las que se refiere el apartado 2 anterior se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A tal fin se tomará como base imponible:

- a) En los supuestos a los que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación».

las participaciones no se impide que se pueda transmitir el inmueble libre de cargas, siendo el adquirente de las participaciones el que deberá extremar la prudencia para evitar que la Administración pueda reclamarle subsidiariamente estos título como pago de la deuda tributaria del contribuyente.

Por último, comentemos que la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal también ha introducido una disposición dirigida a territorios con los que el Estado español practique un efectivo intercambio de información. Se trata del artículo 14.1 j) LIRNR, ya expuesto al tratar las nuevas medidas antiparaíso, donde equipara a los residentes en este tipo de territorios con los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, haciendo extensible la exención de dividendos y participaciones de beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, con el límite de 1.500 euros.

8. CONCLUSIONES

8.1. Revisión inmediata de la lista de paraísos fiscales.

Debido a los numerosos cambios que se han producido, tanto en el plano nacional como internacional, desde que entró en vigor en 1991 la vigente lista de paraísos fiscales, y atendiendo a la dudosa legalidad que presentan las disposiciones antiparaísos aplicables a territorios comunitarios que acepten y apliquen la normativa de asistencia mutua e intercambio de información entre los Estados miembros prevista en las Directivas 77/799/CEE y 2003/48/CE, sería recomendable que el legislador revisase de inmediato la lista de paraísos fiscales.

8.2. Revisión periódica de la lista de paraísos fiscales.

A nuestro juicio, si el legislador opta por mantener el carácter cerrado de la lista, debería establecer normativamente la obligación de realizar una revisión periódica, que podría tener carácter anual.

El comercio internacional beneficia el crecimiento económico y, en este sentido, la aplicación de las disposiciones antiparaísos suponen medidas que desincentivan el comercio con los territorios a los que van dirigidos. Su justificación solo es razonable en clave de lucha contra la defraudación fiscal, como una actitud defensiva de aquellos Estados que sufren una competencia fiscal perniciosa por parte de territorios que ofrecen opacidad a los defraudadores y se niegan a facilitar información para que los primeros puedan recaudar correctamente sus tributos.

No obstante, cuando esta actitud sea corregida y dejen de ser una amenaza en el plano defraudatorio, lo que utilizando la terminología empleada por la OCDE supondría considerar que adoptan una actitud de colaboración, su mantenimiento en la lista no resulta beneficioso. Si bien es cierto que el mecanismo de salida los excluiría automáticamente, sería recomendable para una mayor claridad que se eliminaran expresamente de la misma.

En todo caso, la principal justificación de las revisiones periódicas radica en la consideración de nuevos territorios que previamente no cumplían los criterios administrativos, con independencia

de cómo los concrete la Administración, para ser calificados paraísos fiscales pero que, posteriormente, debido a cambios en su normativa o/y prácticas administrativas, serían merecedores de ello.

A la hora de realizar estas revisiones, el ejecutivo debería tener en consideración los trabajos e informes de la Unión Europea y de la OCDE en la materia, así como, claro está, los Acuerdos y Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español y por la propia Unión Europea que incorporen cláusula de intercambio de información.

8.3. Incorporación de nuevos mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales.

De lo todo lo expuesto parece evidente que cuando un territorio tenga un efectivo intercambio de información con España en ningún caso podrá ser considerado como paraíso fiscal. Así, aquellos países que forman parte de la lista, porque posiblemente en el año 1991 tenían una baja o nula tributación y ofrecían opacidad informativa a las autoridades españolas, si firman con nuestro país un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un Acuerdo de intercambio de información donde expresamente se recoja que dejan de ser calificados paraísos fiscales, saldrán de ella.

No obstante, creemos que estos dos mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales son insuficientes para reflejar todas las realidades que pueden presentarse y que permitan a nuestro Estado disponer de información efectiva con otros territorios, que alcance o exceda el umbral informativo fijado en estos Convenios y Acuerdos.

Teniendo presente que la combinación de la Directiva 77/799/CEE y de la Directiva 2003/48/CE, en relación a los territorios comunitarios que aplican el intercambio automático de información respecto a los intereses del ahorro, conformaría a nivel comunitario un intercambio de información fiscal en la imposición directa superior al resultante de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información y, en la mayoría de los aspectos, también mayor al establecido en el Acuerdo de intercambio de información de la OCDE, sería recomendable que fuesen calificados como territorios con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria, considerando esta opción como un tercer mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales. Esto supondría la exclusión automática de Malta y Chipre, Estados que forma parte de la lista de paraísos fiscales pero que con su incorporación en la Unión Europea, ofrecen información suficiente a la Administración española, y también al resto de Estados miembros, para que dejen de ser considerados como tales.

Siguiendo esta línea, la Unión Europea como mercado único supone un extraordinario atractivo para cualquier territorio que desee comercializar sus productos en él. Por ello, creemos acertado el planteamiento de la Comisión Europea cuando en relación a la lucha frente a los paraísos fiscales aboga por un enfoque comunitario de la cooperación con terceros países, con la inclusión de cláusulas de cooperación tributaria (intercambio y, en su caso, asistencia) en los acuerdos de asociación económica que firme con sus socios. Las contraprestaciones comerciales que puede ofrecer la Unión Europea a esos territorios puede hacer que estos se muestren más proclives a cambiar su normativa

en materia de transparencia e intercambio de información, lo que redundaría en beneficio de todos los Estados miembros, incluido España ²⁰.

La firma por parte de la Unión Europea de acuerdos de asociación económica que incluyan cláusulas de cooperación tributaria (intercambio y, en su caso, asistencia) debería ser evaluada como un nuevo mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales.

8.4. Criterios a seguir en la futura revisión de la lista de paraísos fiscales.

No obstante, cabe preguntarse si a efectos de una futura revisión de la lista de paraísos fiscales, todos los territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria pasarán a ser calificados como tales. Recordemos que la OCDE viene recomendando desde 2001 que el criterio relevante para calificar a un territorio como paraíso fiscal es la falta de transparencia y el intercambio de información y no el grado de tributación que decida aplicar en el marco de su soberanía fiscal. Por tanto, si España, como Estado asociado, decidiese seguir la posición oficial de este organismo, actitud que se evidenció con el establecimiento en el año 2003 del mecanismo de salida de la lista de paraísos basado en el efectivo intercambio de información, podría plantearse incluir en la lista a todos aquellos territorios con los que este no sea posible.

A tenor del contenido de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, constatamos indicios que nos hacen responder a esta cuestión de forma negativa. En efecto, si esta ley introduce la nueva calificación de territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, de manera que como hemos visto, aquellos con los que no exista tal intercambio de información sufrirán la aplicación de un bloque de medidas defensivas en el IRNR, está manifestando que en el plano de nuestro Derecho positivo se trata de realidades distintas y con consecuencias diferenciadas, ya que las disposiciones frente a unas y otras jurisdicciones difieren sensiblemente.

Ahora bien, llegados a este punto, inmediatamente surge un nuevo interrogante: ¿dónde radican esas diferencias? o cuestionado de otro modo, ¿cual o cuáles son o serán los factores claves que harán que unos territorios se integren en la lista y se les apliquen las disposiciones antiparaísos y otros queden fuera y les resulten aplicables exclusivamente las referentes a territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información?

Francamente, no lo sabemos con certeza. No obstante, lo que sí podemos afirmar con rotundidad atendiendo a la diferenciación que establece la ley entre ambos grupos de territorios, es que el efectivo intercambio de información tributaria es un criterio necesario pero no exclusivo para la consideración de una jurisdicción como paraíso fiscal en nuestro ordenamiento. Obviamente, es necesario porque de lo contrario se activa el mecanismo de salida de la lista y dejaría de ser calificado como tal. Por tanto, para entrar y mantenerse en la misma se requiere que con ese territorio no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

²⁰ Comunicación COM (2006) 254 Final y COM (2004) 611 Final.

Sin embargo, ha quedado demostrado que se requiere algo más, lo que nos conduce a interrogarnos: ¿qué otra u otras variables condicionarían la entrada de una jurisdicción en la lista de paraísos fiscales?, ¿acaso será exclusivamente la decisión arbitraria de la Administración al confeccionar la lista la que determinará este hecho?

Una primera alternativa sería mantener los criterios que se siguieron en el Real Decreto 1080/1991 para confeccionarla, y, por tanto, exigir además la baja o nula tributación en la imposición directa para determinar finalmente la inclusión en la misma. Notemos en este sentido que la calificación legal introducida de un territorio de nula tributación se asocia individualmente al IRPF, al IS y al IRNR, y no a los tres en su conjunto, por lo que no podríamos afirmar que los territorios que reúnan la calificación de lugares de nula tributación, en relación a alguna de estas tres figuras tributarias, y con los que no exista un efectivo intercambio de información, serán incluidos en la futura revisión de la lista de paraísos fiscales. No obstante, si la nula tributación se presenta en relación a las tres figuras impositivas indicadas, la incorporación en la misma parecería razonable, suponiendo que la ausencia de tributación sea la otra variable que la Administración utilizará para calificar los lugares como paraísos fiscales en la futura revisión.

Por otro lado, tampoco debemos ignorar que el silencio que guarda la ley sobre cuál es el mecanismo de entrada en la lista de paraísos fiscales, esto es, sobre qué otro u otros criterios pueden ser relevantes a estos efectos, diseña un marco normativo que deja exclusivamente en manos de la Administración la decisión de calificar a un territorio como tal, sin necesidad de que dicha decisión tenga que someterse a criterios preestablecidos más allá de que con el citado territorio no exista un efectivo intercambio de información. Eso otorga al Estado español una importante facultad que puede utilizar como medida penalizadora en su política internacional, ya que con la inclusión de un territorio en esta lista, se estaría desincentivando extraordinariamente las operaciones con estos lugares.

Por ello, quizás la combinación de estas tres variables –Insuficiente intercambio de información tributaria, nula tributación en la imposición directa y estrategia política– determinen la futura inclusión de un territorio en la lista de paraísos fiscales.

En todo caso y al margen del factor político que puede llevar implícita la decisión de incluir a un territorio en la lista de paraísos fiscales, sí que es cierto que desde un punto de vista estrictamente defraudatorio el riesgo que suponen los territorios informativamente opacos pero con un régimen fiscal similar al de los países de la OCDE, es claramente menor que aquellos que ofrecen inexistencia de efectivo intercambio de información con España y además, nula tributación.

Por tanto, parece sensato que en virtud de la diferente amenaza que suponen unos y otros, nuestro ordenamiento prevea consecuencias distintas para cada uno de estos dos grupos de territorios. En virtud de esta lógica, la próxima revisión de la lista de paraísos fiscales podría incluir a los segundos, aplicándoles el grueso de medidas previstas en nuestra normativa, y excluir a los primeros, a quienes les reservaría exclusivamente otras disposiciones menos agresivas, concretamente las previstas para los territorios con los que no existe efectivo intercambio de información.

Dentro de estos últimos podría estar Luxemburgo en relación a sus sociedades *holding*, al gravar las rentas de ahorro de las personas físicas no residentes y ceder el 75 por 100 de la recaudación al Estado de residencia del perceptor.

Con ello el Estado español no se apartaría de las recomendaciones de la OCDE en relación a la calificación de paraísos fiscales, sino que simplemente establecería dos categorías de territorios con los que no existe efectivo intercambio de información, determinando la inclusión en una u otra en virtud del grado de tributación aplicable por cada uno de ellos.

8.5. Compatibilidad de las medidas antiparaíso con las disposiciones previstas para territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información o, en su caso, con las referentes a territorios de nula tributación.

De lo todo lo expuesto parece deducirse que un paraíso fiscal será, al menos, un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información, sin que esta afirmación pueda realizarse a la inversa.

Lo anterior nos lleva a formular otra afirmación interesante relacionada con las consecuencias jurídicas que prevé nuestro ordenamiento para ambos grupos de territorios:

A los paraísos fiscales les serán aplicables las disposiciones antiparaísos previstas en nuestra normativa, pero también, en todos los casos, las disposiciones defensivas o antielusorias contempladas para los territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información; sin embargo, cuando estos últimos estén excluidos de la lista, no les serán aplicables las disposiciones antiparaísos.

De igual modo, si en un futuro surgieran disposiciones aplicables a territorios de nula tributación, distintas al artículo 8 TRLIS, que no hiciesen mención expresa a los paraísos fiscales como destinatarios de las mismas, nada impediría que se les aplicase si estos territorios no dispusiesen de un impuesto idéntico o análogo en los términos expresados para los territorios de nula tributación.

Ante el silencio de la normativa, entendemos plenamente compatibles las disposiciones previstas para territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información y, en su caso, para territorios de nula tributación, con las disposiciones antiparaísos.

Un paraíso fiscal es un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información, y en algunos casos puede ser también un territorio de nula tributación. Cuando así ocurra, le serán aplicables los tres grupos de medidas, sin que exista incompatibilidad entre ellas. Por ello, podemos afirmar que la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha supuesto un incremento indirecto del bloque dispositivo previsto en nuestro ordenamiento frente a los paraísos fiscales, que probablemente seguirá creciendo en los próximos años.

No obstante, no todos los territorios con los que no existe efectivo intercambio de información, ni todos aquellos de nula tributación, serán calificados en todos los casos como paraísos fiscales, por lo que el alcance de los dos nuevos grupos de medidas es independiente de la consideración del destinatario como paraíso fiscal, diversificando su aplicación.

EL INMOVILIZADO MATERIAL EN EL BORRADOR DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA
Profesor del CEF

Extracto:

EL presente artículo está dedicado al estudio de inmovilizado material conforme al borrador de febrero del Plan General de Contabilidad. La gran novedad que presenta esta norma es la clasificación de los inmovilizados según su destino, frente a la clasificación según sus características que es la que se recogía en el Plan General de Contabilidad de 1990.

Se presta una especial atención a las novedades del nuevo Plan General de Contabilidad, entre ellas el estudio de las permutas con la distinción de comerciales y no comerciales, las aportaciones no dinerarias en los procesos de constitución y el tratamiento más pormenorizado de las pérdidas por deterioro, así como a la presentación de esta masa patrimonial en el balance de situación. La última parte del estudio está dedicada al estudio de las inversiones inmobiliarias. Todo el desarrollo del trabajo se ha completado con abundantes ejemplos para facilitar la comprensión de los tratamientos contables oportunos.

Palabras clave: inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y borrador del Plan General de Contabilidad.

Sumario

1. Introducción.
2. Clasificación del inmovilizado material.
3. La valoración del inmovilizado material.
 - 3.1. Valoración.
 - 3.2. Permutas.
 - 3.3. Aportaciones no dinerarias.
4. Las correcciones de valor. Amortizaciones y provisiones.
 - 4.1. Amortización.
 - 4.2. Pérdidas por deterioro (provisiones).
 - 4.3. Baja del inmovilizado.
 - 4.4. Presentación en el balance de amortizaciones y pérdidas por deterioro.
 - 4.5. Cambios en las amortizaciones.
5. Inversiones inmobiliarias.

1. INTRODUCCIÓN

Lo primero que nos sorprende cuando miramos por primera vez el balance del borrador es la estructura y los nombres de los mismos. Ha desaparecido el activo fijo, el inmovilizado de toda la vida y se ha sustituido por el *activo no corriente*, pero el cambio no se queda solo en los nombres, sino que además ha cambiado algo en la estructura del mismo. Observamos la desaparición de varias cuentas, la reubicación de otras y la aparición de varias nuevas

En cuanto a las normas de valoración, que nos determinan *por cuanto y qué* aparece en el balance, si a primera vista el cambio no es mucho, este es más importante a nivel conceptual, porque introduce la idea del flujo de caja como aspecto destacado de las operaciones. El plan ha dejado de ser preponderantemente jurídica para tener una clasificación principalmente económica.

En esta línea nos encontramos con la desaparición del apartado A) del balance tradicional, *Accionistas por desembolsos no exigidos*. ¿Significa esto que las sociedades anónimas ya no pueden desembolsar parcialmente su capital social? No, el Plan General de Contabilidad (PGC) sólo regula la presentación de la información contable, pero nos podemos preguntar: ¿tiene la misma capacidad de producir ingresos en una empresa una máquina y un derecho contra los socios? Lógicamente, la respuesta es no, por lo que no deberían estar en el mismo apartado del balance. La idea del borrador, basándose en las NIIF, es que los fondos propios de la empresa, si bien jurídicamente es la cifra de capital social, económicamente solo es lo efectivamente aportado por los socios, por lo que se ha producido una reubicación de la cuenta «Accionistas por desembolsos no exigidos», que ha pasado al pasivo del balance, como una parte negativa del patrimonio de la empresa.

El mismo camino ha seguido la cuenta de «Acciones propias», que de estar en el activo del balance dentro del inmovilizado ha pasado al pasivo del balance, también como una parte negativa del patrimonio de la empresa.

En cuanto a los gastos por intereses diferidos, han desaparecido directamente del balance por dos causas. La primera por no cumplir la definición de activo del marco conceptual¹, es decir, no están controlados económicamente por la empresa, y no se esperan beneficios económicos en el futuro. Recordemos que esta cuenta tiene su origen principalmente en los contratos de *leasing*, donde recoge los intereses reconocidos también en el pasivo del balance. Como esta forma de contabilizar las deudas ha cambiado y las deudas se llevan al coste amortizado, ha desaparecido esta cuenta, como veremos posteriormente.

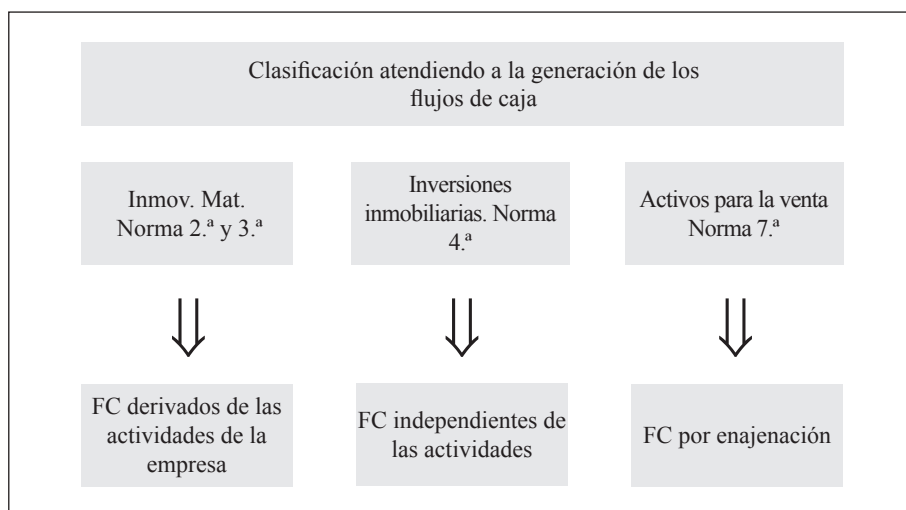
¹ Activo, según el marco conceptual son los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de derechos pasados, de los que se esperan beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

2. CLASIFICACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Si bien los cambios en cuanto al inmovilizado material no son especialmente grandes, suponen un cambio de mentalidad. Estamos acostumbrados a incluir en el inmovilizado material a aquellos elementos que «se pueden tocar» y que van a durar más de un año, independientemente de su destino, uso, función dentro de la empresa...

El borrador del nuevo plan de contabilidad cambia esta visión, y clasifica el inmovilizado material atendiendo no ya a sus características sino a su destino dentro de la organización de la empresa, y más que a su destino, a la forma en que van a generar los flujos de caja, como corresponde a un plan eminentemente financiero. Pasamos de una sola categoría dentro del balance a contar con al menos tres.

Así, los bienes tangibles de la empresa los podemos clasificar en:



Inmovilizado material. Corresponde con la definición clásica del mismo, e incluimos todos los inmovilizados que van a ser usados en el proceso productivo normal de la empresa. Las inversiones se van a recuperar a través del ciclo de explotación de la empresa. Se encuentra en el activo no corriente o fijo.

Inversiones inmobiliarias. Esta nueva clasificación corresponde a los edificios que la empresa no usa sino que tiene para la obtención de rentas o plusvalías. Los ingresos se originan independientemente de la actividad de la empresa. Se encuentra en el activo no corriente o fijo.

Activos dispuestos para la venta. Otro nuevo apartado en el balance, dentro del activo corriente o circulante, que surge cuando la dirección tiene un plan para vender en el inmovilizado a corto plazo y, por lo tanto, las inversiones se van a recuperar a través de la venta y no a través del uso dentro de la empresa.

3. LA VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

3.1. Valoración.

De acuerdo con la norma 2.^a, el inmovilizado se valorará al precio de adquisición o coste de producción tanto inicialmente como con posterioridad, sin que en ningún momento se pueda revalorizar, por lo que, dicho esto, las variaciones con respecto al Plan de 1990 en la mayoría de las ocasiones van a ser mínimas. Como novedades en relación al PGC de 1990, podemos señalar:

- Tratamiento de los descuentos.
- Tratamiento de los intereses.
- Tratamiento de los costes de desmantelamiento.

3.1.1. Descuentos en el momento de adquisición.

Ahora bien, se clarifica este punto, señalando que se incluyen todos los gastos adicionales hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, y *se deducirán cualquier tipo de rebaja o descuento*, incluyendo, por lo tanto, los pronto pagos, por volumen... que se contabilizarán como menor valor del inmovilizado.

EJEMPLO 1:

La sociedad «ATALAYA» compra una máquina por un importe de 1.000 euros al contado. El proveedor nos concede un descuento por pronto pago de 100 y por motivos varios de 50.

BORRADOR

850	Maquinaria (213)		
		a Bancos, c/c (572)	850
		x	

3.1.2. Intereses en el precio de adquisición.

Se trata de una diferencia en una palabra que cambia el tratamiento de los intereses en relación al inmovilizado. Se sustituye la expresión «*se permite*» del PGC de 1990 por la expresión «*se incluirán*», por lo que es obligatoria la activación de **todos** los gastos financieros que se hayan devengado

antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo... Con la redacción actual de este párrafo se incluirán todos los intereses, independientemente del periodo de instalación de la máquina, dure 15 días o 2 años, lo cual quizás dé lugar a problemas de orden. En cuanto a la activación de los intereses de fuentes no específicas, no se establece nada en el borrador. Se espera que, posteriormente a la aprobación del borrador, salgan resoluciones que desarrollen estos puntos.

3.1.3. Costes de desmantelamiento en el precio de adquisición.

Quizás nos encontramos aquí con una de las novedades más importantes, la obligación de incluir el valor actual de los gastos de desmantelamiento como mayor valor del inmovilizado. Supone en principio una ruptura de la concepción tradicional del precio de adquisición, entendiendo por este el importe pagado.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, no es tal, sino una mayor información. Si pensamos en términos de flujos de caja, cuando realizamos una inversión, esta nos producirá entradas de efectivo durante toda su vida útil, pero, ¿qué coste tienen esos flujos de caja? Pues por la inversión inicial una salida en el momento de la puesta en marcha y otra salida de efectivo en el momento del desmantelamiento. Pues bien, el valor del inmovilizado incluirá el coste actualizado del inmovilizado, la inversión necesaria para la obtención de los ingresos, se produzcan los pagos ahora o al final de la vida útil del bien.

Esta diferencia no va a afectar al resultado del ejercicio. El gasto coincide con el PGC de 1990 y con el borrador, pero, en este último caso, todo el impacto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias va por la vía de la amortización. Veamos las operaciones con un ejemplo.

EJEMPLO 2:

La sociedad «CHELES» adquiere varios molinos de viento por un precio de 100.000 euros al contado, con una vida útil estimada de 10 años. La comunidad autónoma donde hemos realizado la instalación nos obliga a desmantelar los mismos al final del periodo de explotación con un coste estimado actualizado de 20.000 euros.

PGC DE 1990

100.000 Maquinaria (223)

a Bancos, c/c (572)

100.000

x

Anualmente, realizaremos la amortización del inmovilizado.

.../...

.../...

10.000	Amortización del inmovilizado material (682) (100.000 / 10)	a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	10.000
		x	

La provisión para desmantelamiento se incluirá dentro del subgrupo 14 del PGC de 1990.

2.000	Reparaciones y conservación (622)	a Provisión desmantelamiento (143)	2.000
		x	

El inmovilizado figura en las cuentas anuales por 100.000 euros, y anualmente se dota la provisión por 2.000, por lo que el endeudamiento aumentará en esta cantidad anualmente. El gasto anual es de 12.000 euros.

BORRADOR

La adquisición del inmovilizado se registra por el importe pagado más la estimación anual de los gastos de desmantelamiento.

120.000	Maquinaria (213)	a Bancos, c/c (572)	100.000
		a Provisión desmantelamiento (143)	20.000
		x	

Anualmente:

12.000	Amortización del inmovilizado material (682)	a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	12.000
		x	

Observamos que el gasto anual es en ambos casos igual, 12.000 euros, pero con el borrador el valor del inmovilizado es mayor y también el importe del endeudamiento de la empresa.

Ahora bien, si se producen cambios en la estimación de los costes de desmantelamiento, se deberá modificar el valor del inmovilizado, ya que se ha modificado el coste de los ingresos producidos por la instalación. No ocurre así con la imputación de los intereses, ya que anualmente deberemos imputar como gasto financiero la actualización del importe de la provisión e incrementar el importe del endeudamiento.

EJEMPLO 3:

BORRADOR

Al comienzo del siguiente ejercicio, estimamos que los gastos financieros del período son de 100, y que los gastos de desmontaje subieron en 900.

Por la actualización financiera del valor de la provisión de desmantelamiento:

100	Intereses de deudas (662)		
	a	Provisión por desmantelamiento (143)	100
_____	x	_____	

En cuanto al cambio de la estimación de los gastos de desmantelamiento, incrementaremos el importe de la provisión, y como señala la definición de la cuenta, con cargo al inmovilizado. «La cuenta 143 se abonará... al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 21...».

900	Maquinaria (213)		
	a	Provisión por desmantelamiento (143)	900
_____	x	_____	

Lógicamente, este cambio en el valor del bien, afectará a la amortización, que de acuerdo con la norma 22.^a. Cambios de criterios y estimaciones contables, se tratará de forma prospectiva, es decir, hacia delante. Los cálculos serían:

Nuevo valor del inmovilizado (100.000 + 20.000 + 900) ²	120.900
Amortización acumulada	12.000 ³
Valor neto.....	108.900
	.../...

² Está compuesto por el valor inicial de la maquinaria, 100.000 euros, más el importe de la provisión original, 20.000, más el importe de la revisión de la misma por los 900 euros.

³ Es la amortización de un año sobre el anterior valor.

.../...	
Vida útil restante	9 años
Nueva cuota (108.900/9)	12.100
12.100 <i>Amortización del Inmovilizado Material (682)</i>	
	<i>a Amortización acumulada del 12.100 inmovilizado material (281)</i>
_____ x _____	

3.2. Permutas.

3.2.1. Introducción.

La variación en la contabilización de las permutas rompe con la regulación que existía anteriormente, distinguiendo dos tipos de permutas:

- **Permutas no comerciales.** Son aquellas que tienen por objeto activos de la misma naturaleza y uso para la empresa, y para aclarar este concepto, tenemos que volver a pensar en los flujos de caja. Los flujos de caja originados por el nuevo bien son básicamente iguales que los originados por el antiguo.
- **Permutas comerciales.** Es la novedad. Se suponen comerciales cuando cambia significativamente el importe o la estructura de los flujos de caja originados por el nuevo bien, es decir, cambiamos un bien por otro que no tienen nada que ver entre sí.

Observamos, por lo tanto, que la clave para determinar el carácter de una permuta está en los flujos de caja originados por los nuevos bienes. Si el nuevo bien va a producir flujos de caja similares al antiguo, la valoración será la del antiguo, porque el coste de esos flujos de caja ya estaba recogido en el valor del bien. Ahora bien, si cambia la estructura de estos, en la contabilidad debería aparecer el coste de estos nuevos flujos, que no podrá ser el coste del bien entregado, sino el valor razonable del bien entregado en el momento de la entrega.

El problema se traslada, pues, a la determinación de los flujos de caja –como corresponde a un plan contable de carácter financiero y no legal– . Para ver si varían los flujos de efectivo se comparará:

- Plazo.
- Importes actualizados.
- Riesgos o probabilidades de obtención.

3.2.2. Contabilización de las permutas.

En cuanto a la contabilización, siguiendo el anterior esquema, distinguimos:

Permutas no comerciales. La contabilización permanece básicamente igual que en el Plan de 1990, es decir, el nuevo bien se recoge por el valor razonable del bien entregado, recogiendo pérdidas, pero en ningún caso beneficios. Los flujos de efectivo del nuevo bien serán similares a los del bien entregado.

EJEMPLO 4:

BORRADOR

Una empresa con dos edificios administrativos los permuta por uno solo donde concentra sus oficinas centrales, ambos con similar vida útil y similar superficie. Estimamos que el uso que se le va a dar al edificio nuevo es similar al de los antiguos. Consideramos:

- El valor de mercado del **nuevo** es de 1.000 euros.
- El precio de adquisición de los dos edificios viejos es de 500 y su amortización acumulada de 450 euros.
- Efectivo entregado de 800 euros.

(*) Prescindimos del valor del suelo para simplificar el ejemplo.

Partiendo de que el uso que se le va a dar al nuevo edificio es el mismo que estábamos dando al antiguo, y con similar vida útil, podemos clasificar la permuta como no comercial, porque no cambian sustancialmente los flujos de efectivo, el aprovechamiento, del nuevo bien con respecto a los antiguos. Así, la contabilización será exactamente igual con las reglas del borrador que con las del PGC de 1990.

850 Construcciones «nuevas»
(211)

450 Amort. acumulada
inmovilizado material
«viejo» (281)

a Bancos, c/c (572) 800

a Construcciones «viejas» (211)⁴ 500

_____ x _____

Permutas comerciales. Estas suponen la novedad. Permiten el reconocimiento no solo de pérdidas, sino también de beneficios. Contabilizaremos el inmovilizado material recibido por el valor razonable del activo entregado, salvo que tengamos mejor evidencia del valor razonable del activo recibido, y con el límite de este último. Las posibles diferencias, como ya hemos indicado, irán direc-

⁴ Con el objeto de simplificar el ejemplo, se ha prescindido del valor del terreno.

tamente al resultado del ejercicio. Como ya indicamos anteriormente, y volvemos a repetir, es necesario que los flujos de efectivo del nuevo bien difieran sustancialmente de los del antiguo en configuración (riesgo, plazos e importes) o bien difiera el valor actual del efectivo.

Manteniendo el principio de prudencia –aunque no con carácter preferencial, como se ha indicado en los anteriores artículos de esta serie– existe una presunción en la calificación de las permutas como no comercial, con el objeto de evitar el reconocimiento del beneficio, cuando no se pueda obtener una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, cuando no se pueda determinar la estructura de los futuros flujos de efectivo o cuando se permuten activos de la misma naturaleza o uso para la empresa.

EJEMPLO 5:

La empresa «AHIGAL» tiene en su activo un terreno por un valor de 1.000 euros procedente de una operación para el cambio de sede que al final no se realizó. Decide permutar dicho terreno por una maquinaria con un valor razonable de 1.500 euros. En la operación no hay ningún desembolso de efectivo por ninguna de las dos partes.

PGC DE 1990

Independientemente de la naturaleza y condiciones de la permuta, según la Resolución del ICAC sobre inmovilizado material, valoraremos el bien recibido por el valor contable del bien entregado, con el límite del valor de mercado.

1.000	Maquinaria (223)		
	a Terrenos y bienes naturales (220)	1.000	
_____	x	_____	

BORRADOR

En primer lugar, antes de contabilizar nada, debemos analizar la operación, y determinar qué tipo de permuta es. Los flujos de caja esperados del terreno difieren sustancialmente de los flujos de la máquina, además de que su uso va a ser distinto dentro de la empresa, por lo tanto, tiene la calificación de permuta comercial.

1.500	Maquinaria (213)		
	a Terrenos y Bienes Naturales (220)	1.000	
	a Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)	500	
_____	x	_____	

.../...

.../...

Observamos, por lo tanto, que se produce una diferencia en la valoración del activo recibido, que aparece por el valor razonable, y en el beneficio de la empresa.

Resumiendo, si los flujos de caja que vamos a recibir van a ser similares a los que recibíamos con el bien entregado, no se ha producido ninguna variación con contenido económico, porque los beneficios esperados del activo empresarial van a ser los mismos por lo que no se produce ningún cambio en la valoración de dichos activos. Si los flujos de efectivo van a ser distintos, se debe proceder también a cambiar la composición y valoración de los activos con el objeto de reflejar mejor la imagen fiel de la empresa.

3.3. Aportaciones no dinerarias.

En la constitución de sociedad mediante aportaciones no dinerarias, tenemos la Resolución del ICAC que trata el tema y que en parte se sigue. Tenemos que distinguir dos puntos de vista, el de la sociedad receptora, donde estamos principalmente a lo dispuesto en las leyes mercantiles, y el de la sociedad aportante, donde se aplican las normas de permutas.

3.3.1. Sociedad receptora.

En cuanto a la sociedad receptora, rige el valor de la escritura, de tal forma que contabilizará el bien recibido por el valor fijado en escritura. Este valor fijado en escritura coincidirá normalmente con el valor razonable, ya que en caso contrario no se produciría la inscripción registral, como señala el Reglamento del Registro Mercantil, que no procederá a la inscripción si el valor escriturado difiere en más de un 20 por 100 del valor de la tasación.

Si pensamos que el capital social aparecerá sin ninguna duda por el importe escriturado, el importe de los bienes recibidos deberá ir obligatoriamente por dicho importe, porque en caso contrario se produciría un descuadre en el balance. No se produce ningún resultado en la operación.

3.3.2. Sociedad aportante.

En este caso estamos a lo dispuesto en las normas de permutas, y antes de contabilizar la operación, debemos plantearnos. ¿Se va a producir una variación sustancial en el plazo, importes y características de los flujos de caja? La respuesta a esta pregunta marcará la forma de contabilización, porque determinará si la operación, asimilada a una permuta, se califica como comercial o no y, por lo tanto, se puedan reconocer resultados positivos.

Cuando la empresa posee un bien, el uso normal es en el proceso productivo, produciéndose los beneficios por tal uso, dependiendo de los importes de la gestión de la empresa. Si aportamos ese bien a otra sociedad, ya no manejamos la gestión de ese bien, sino que solo somos accionistas. Por otra parte, los flujos de caja que recibamos dependerán de la política de reparto de dividendo de la sociedad y de los requerimientos legales. En base a estas circunstancias, podemos concluir diciendo que los flujos de caja que recibiremos del bien difieren sustancialmente de los que podemos recibir de las acciones, por lo que aplicando las normas de las permutas clasificaremos a esta como comercial y, por lo tanto, recogeremos los posibles beneficios que se produzcan en la cuenta de resultados.

Mención especial requiere el hecho de que aportemos los bienes a otra sociedad del grupo, porque aquí la respuesta a los interrogantes anteriores no será la misma. Obviamente, la gestión y aprovechamiento de dichos bienes será la misma, porque en ambos casos los gestionaremos nosotros, bien sea en nuestra empresa o en una filial nuestra. Además, al tener el poder de decisión y de gestión en la otra empresa, los flujos de efectivo *a disposición* del grupo son los mismos, bien por la vía del dividendo o por cualquier otro medio. Esta *no alteración de los flujos de efectivo* en caso de aportación no dineraria a una empresa integrada bajo la misma unidad de decisión en los términos señalados en la norma relativa a las operaciones entre empresas del grupo hace que se califique a la operación como **no comercial** y, por lo tanto, no se reconozcan beneficios en dicha operación.

EJEMPLO 6:

BORRADOR

La sociedad «BALBOA» tiene su activo con un coste histórico de 5.000 euros. Acude con dicho bien a una ampliación no dineraria de la sociedad «MEDELLÍN». El valor otorgado en la escritura de ampliación es de 20.000 euros. Contabilizar dicha operación bajo el punto de vista de ambas sociedades considerando:

- a) La participación alcanzada por la sociedad «BALBOA» en la sociedad «MEDELLÍN» otorga poder de decisión.
- b) La participación alcanzada por la sociedad «BALBOA» en la sociedad «MEDELLÍN» no es significativa y no otorga poder de decisión.

SOCIEDAD «MEDELLÍN» (receptora)

Contabilizaremos los bienes recibidos por el valor de la escritura, porque en primer lugar en ningún momento es obligatorio conocer el valor por el que figuran en la otra sociedad y, además, porque hemos entregado acciones por ese importe.

20.000	Terrenos y bienes naturales (210)	a	Capital social (100)	20.000
_____		x	_____	.../...

...

SOCIEDAD «BALBOA» (aportante)

a) La aportación es a una empresa del grupo.

En este caso, el criterio contable contenido en el borrador coincide sustancialmente con el criterio del PGC de 1990 y de la Resolución del ICAC sobre aportaciones no dinerarias, y determina la valoración de las acciones por el valor contable del bien entregado, sin reconocer beneficios, pero sí pérdidas. Con el Plan de 1990, el asiento que se realiza a continuación se haría siempre, independientemente de la consideración de grupo o no de la sociedad receptora.

500	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	
	a Terrenos y bienes naturales (210)	500

X

b) La aportación no es a una empresa del grupo.

Ahora, como difieren los flujos de caja que recibiremos, se considera permuta comercial, por lo que se reconocerá el correspondiente beneficio en la operación, quedando valoradas las acciones recibidas al valor razonable del bien entregado, que normalmente no diferirá sustancialmente del de mercado.

20.000	Inversiones a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)	
	a Terrenos y bienes naturales (210)	5.000
	a Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)	15.000

4. LAS CORRECCIONES DE VALOR, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

4.1. Amortización.

Según señala la norma 2.^a, la amortización del inmovilizado va a realizarse de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos. Imputaremos como gasto una parte del inmovilizado

conforme nos produzca ingresos, produciéndose de forma racional y sistemática. Hasta aquí, ninguna novedad con el Plan del 1990, pero hay un párrafo que supone una novedad con respecto a lo que estamos acostumbrados, al señalar que «... *se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto de elementos*».

Esto viene a decir algo que todos tenemos presentes: que un inmovilizado es generalmente algo complejo, que está compuesto por partes independientes y con vidas útiles distintas, y que debemos separar en lo posible estas partes, porque a la hora de la amortización producen un desajuste en la cuenta de resultados de la empresa. En este caso, debemos intentar evitar dichos desajustes, lo que se logra separando cada una de las partes del inmovilizado.

Veamos lo dicho con un ejemplo numérico que ayuda mejor a la comprensión de lo señalado anteriormente.

EJEMPLO 7:

La sociedad «CALAMONTE» compra un edificio por un valor de 35.000 euros, correspondiendo 5.000 al valor del terreno sobre el que se alza. La vida útil estimada es de 30 años. Cada 10 años, realiza la renovación de la instalación eléctrica que tiene un coste de 9.000.

PGC DE 1990

5.000	Terrenos (220)		
30.000	Construcciones (221)		
		a Bancos, c/c (572)	35.000
		x	

A partir de ahora, se procederá a amortizar el bien durante su vida útil, fijada en 30 años.

1.000	Amortización del inmovilizado material (682)		
		a	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)
			1.000

Cada 10 años, se procede a la renovación de la instalación eléctrica. Esta operación se trata como una reparación, por lo que cada 10 años nos damos un gasto del ejercicio de 9.000 euros correspondientes a la reparación de dicha instalación.

...

.../...



Observamos que el gasto que imputamos anualmente es de 1.000 euros correspondientes a la amortización, y que en el año 10 y en el año 20, imputamos 9.000 euros como reparaciones del inmovilizado (la instalación inicial nos dura del año 1 al 10, la que ponemos en el año 10 del 11 al 20 y la que ponemos en el año 20 del 21 al 30). El gasto total que imputamos es de 48.000 (19.000 + 19.000 + 10.000), por lo que si el bien nos produce los mismos ingresos durante toda la vida útil, no nos produce los mismos gastos, así que se rompe el principio de correlación de ingresos y gastos. Esta forma de contabilizar era discutible incluso bajo el Plan de 1990, de acuerdo con la Resolución del ICAC sobre inmovilizado material, aunque esta solo trataba las reparaciones y las renovaciones, pero no la existencia de partes con vida útil distinta.

BORRADOR

De acuerdo con el borrador, en la contabilización del bien no hay que hacer ninguna distinción, aunque en la memoria se indicarán los valores, sistemas contables y amortizaciones de cada una de las partes. Por la adquisición del edificio, haremos:

5.000	Terrenos y bienes naturales (220)		
30.000	Construcciones (221)		
		a Bancos, c/c (572)	35.000
		x	

Ahora bien, a la hora de realizar las amortizaciones, existen dos partes, la de la instalación eléctrica, con una vida útil de 10 años, y el resto del edificio, con una vida útil de 30 años, y cada una se deberá amortizar separadamente. Pero, ¿qué ocurre en el año 10? Pues que la instalación eléctrica ha llegado al final de su vida útil, por lo que la daremos de baja y ya procederemos a instalar otra, con la misma duración.

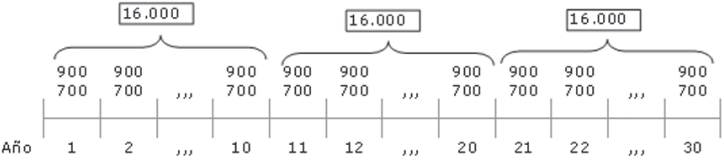
Por lo tanto, a la hora de amortizar, distinguiremos dos elementos, el edificio propiamente dicho y la instalación eléctrica, cada uno con su cuota:

$$\text{Cuota anual} \begin{cases} (21.000 / 30) = 700 \\ (9.000 / 10) = 900 \end{cases}$$

.../...

.../...

Cada diez años, realizaremos la baja de la instalación eléctrica antigua y el alta de la instalación eléctrica nueva, por un importe de 9.000 euros. El esquema del gasto es el siguiente:



El gasto anual que se produce es el mismo, de 48.000 (16.000×3), con una distribución uniforme a lo largo de la duración del bien.

Conceptualmente, esta operación es mucho más clara y más lógica, aunque provoca problemas evidentes a la hora de la estimación del coste de cada una de las partes. Por otro lado, observamos que en el año 1, el coste total imputado es de 1.600 ($900 + 700$), mientras que por el otro método el coste era solo de 1.000 (esta diferencia de coste se compensa en el año 10 y el 20).

1.600	Amortización del inmovilizado material (681)		
		a	Amortización acumulada del inmovilizado material (281)
		1.600	
		x	

4.2. Pérdidas por deterioro (provisiones).

En el Plan de 1990, la regulación de las provisiones nos la encontrábamos tanto en sus normas de valoración como en la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado material, que establecía que «... cuando el valor de mercado de un inmovilizado sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva, se procederá a dotar una provisión siempre que su valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización, que se producen como consecuencia de su utilización».

Pues bien, dicho principio ha sido transcrito a la norma de valoración del borrador del PGC, al establecer que «... se producirá una pérdida por deterioro cuando su valor contable supere a su impor-

*te recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso*⁵». Observamos, pues, que apenas existen diferencias con el Plan de 1990.

EJEMPLO 8:

Un empresa posee una máquina con un valor contable de 1.000 y tiene un valor de mercado de 800, pero la actualización de los flujos de ingresos y gastos es de 1.300. (valor en uso). La empresa no piensa vender el bien.

No procede ninguna corrección valorativa, ni con el Plan del 1990 ni con el borrador del Plan, ya que se recuperará la inversión en el bien a través del uso del mismo en el ciclo normal de explotación.

Como única novedad figura la introducción del concepto de Unidad Generadora de Efectivo (UGE), entendida esta como el grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos. Como ejemplo de una UGE, tenemos el típico de una mina, donde hay elementos que, aunque independientes entre sí, forman un todo, con una vida útil determinada por la duración de la explotación.

Para el cálculo de la pérdida por deterioro, se realizará elemento a elemento de forma individualizada, y solo en el caso de que no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, se determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado. Si dicha UGE tuviese asignado un fondo de comercio, se reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio y si el deterioro superase este, se reducirá el valor de los activos integrantes de la UGE. Como esta está formada por varios bienes, esta reducción será proporcional al valor contable de cada uno de los bienes.

4.3. Baja del inmovilizado.

La venta del inmovilizado se registra de la misma forma que en el Plan de 1990, reconociendo un resultado por la diferencia entre el importe neto que se obtenga y el valor contable. Como diferencia clara, señalar que al haber desaparecido de la cuenta de Resultados la parte de extraordinarios, el resultado que se obtenga por la enajenación o baja del inmovilizado formará parte del resultado de explotación dentro del apartado 11 de operaciones continuadas.

⁵ El valor en uso está definido en el marco conceptual del Borrador y establece que es el *valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio, actualizados a un tipo de interés «adecuado»*.

EJEMPLO 9:

BORRADOR

Vendemos un terreno con un coste de 1.000 por 1.200 al contado.

1.200	Bancos, c/c (572)		
	a Terrenos y bienes naturales (210)	1.000	
	a Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)	200	
	X		

En la cuenta de resultados iría dentro del resultado de explotación.

	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
A) OPERACIONES CONTINUADAS			
1. Importe neto de la cifra de negocios.			
a) Ventas.			
b) Prestaciones de servicios.			
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación.			
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.			
4. Aprovisionamientos.			
a) Consumo de mercaderías.			
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles.			
c) Trabajos realizados por otras empresas.			
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.			
5. Otros ingresos de explotación.			
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.			
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.			
6. Gastos de personal.			
a) Sueldos, salarios y asimilados.			
b) Cargas sociales.			
c) Pensiones.			
7. Otros gastos de explotación.			
a) Servicios exteriores.			
b) Tributos.			
c) Otros gastos de gestión corriente.			
8. Amortización del inmovilizado.			
9. Imputación de subvenciones de capital y otras.			
10. Excesos de provisiones.			
11. Deterioro y enajenaciones del inmovilizado.			
a) Deterioro.			
b) Enajenaciones y otras.			
12. Otros resultados.			
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+/-2+3+/-4+5-6-7-8+9+/-10+/-11+/-12)			

4.4. Presentación en el balance de amortizaciones y pérdidas por deterioro.

Como ya se indicó anteriormente, las amortizaciones y provisiones no irán separadas en una línea del balance, como ocurría en el Plan de 1990, sino que minorarán el valor del inmovilizado.

EJEMPLO 10:

BORRADOR

La empresa «SIRUELA» tiene como único activo una máquina con un valor de adquisición de 1.000 con una amortización de 200 y una provisión de 100. Establecer el balance de dicha empresa.

.../...

ACTIVO (Borrador PGC)	ACTIVO (Plan de 1990)
A) ACTIVO NO CORRIENTE	B) INMOVILIZADO
II. Inmovilizado material	III. Inmovilizaciones materiales
3. Instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje, mobiliario y otro inmovilizado material 700	2. Maquinaria 1.000
	6. Provisiones <100>
	7. Amortizaciones <200>

4.5. Cambios en las amortizaciones.

La intención del nuevo borrador de establecer el balance como un elemento que proporciona información sobre los elementos patrimoniales de la empresa y su evolución, se pone de manifiesto con el tratamiento establecido en los cambios en los criterios de amortización. Para ver las distintas situaciones, debemos remitirnos a la Norma de Valoración n.º 22, donde se regulan estos temas, distinguiendo entre cambio en las estimaciones contables y cambios de criterios.

4.5.1. Cambio en las estimaciones contables.

Los cambios en las estimaciones contables, como consecuencia de obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, se realizarán prospectivamente. Se considera que el resultado de los ejercicios anteriores estaba realizado correctamente con la información que poseía en esos momentos, por lo que no se toca y el efecto de estos cambios de estimaciones deberá producirse en el ejercicio en el que sea detectado y en los siguientes.

Lógicamente, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

EJEMPLO 11:

BORRADOR

Una empresa tiene al comienzo del ejercicio una máquina con una valoración inicial de 1.000 euros, vida útil de 10 años, y una amortización acumulada de 300 euros. Como consecuencia de un cambio en las normas legales, estima que la vida útil restante a partir de ese momento es de 4 años.

.../...

.../...

Se trata de un cambio de los señalados en la norma 22.^a como cambios de estimaciones contables, que hay que tratar prospectivamente. El planteamiento será:

Valoración inicial	1.000
Amortización acumulada .	300
Valor contable	700
Resto de vida útil	4 años
Nueva cuota (700/4)	175

A partir de este momento, el asiento anual será:

175	<i>Amortización del inmovilizado material (681)</i>		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (281)</i>	175
	_____	x _____	

En ningún momento se tocan ni las amortizaciones del ejercicio anterior, ni el resultado, ni la información comparativa.

4.5.2. Cambios en los criterios contables.

Cuando se produce un cambio en un criterio contable, la información que ofrecemos en el ejercicio que se toma la decisión de cambio, al romperse el principio de uniformidad, no es comparable con la de los ejercicios anteriores, por lo que habrá que rehacer la información comparativa, realizando el cambio de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. Este cambio motivará el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos en el saldo inicial del patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado. Estos efectos también se producirán en la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores.

Es decir, ha desaparecido la cuenta *Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores* (679), que permitía llevar a resultados de este ejercicio los errores de ejercicios anteriores. Ahora se debe corregir el patrimonio presentado de aquellos ejercicios en los que se produjo el error.

Para corregir el error se acude a la cuenta de Reservas voluntarias que, de acuerdo con la parte del plan referida a las relaciones contables, tiene el siguiente movimiento.

«... a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error; con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con cargo o abono, en su caso a las respectivas cuentas representativa de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.»

EJEMPLO 12:

Una empresa tiene anualmente unas ventas del 1.100 y una amortización de 100. En el año 2 descubre, horrorizada, que no ha contabilizado la amortización correspondiente al primer ejercicio. Establecer cuál es el beneficio de cada ejercicio y contabilizar las operaciones del año 2.

PGC DE 1990

De acuerdo con el Plan de 1990, el resultado del ejercicio 1 será de 1.100 (ventas de 1.100) y el resultado del ejercicio 2 será de 900 (ventas de 1.100, amortización de 100 y gastos de ejercicios anteriores de 100).

100 Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)

a Amortización acumulada del inmovilizado material (282) 100

_____ x _____

BORRADOR

De acuerdo con el borrador, el beneficio del año 1 presentado a 31 de diciembre del año 1 es de 1.100, sin tener en cuenta la amortización, porque no se había advertido del fallo.

Cuando presente los estados financieros a 31 de diciembre del año 2, se dará un beneficio correspondiente al año 2 de 1.000 y un beneficio correspondiente al año 1 de 1.000, porque habrá reexpresado la información comparativa.

El asiento de ajuste sería:

.../...

.../...			
100	Reservas voluntarias (113)		
		a Amortización acumulada	100
		del inmovilizado material (281)	
		x	

Además, los cambios en los criterios contables tienen su correspondiente ajuste en el **Estado de Patrimonio Neto**, con el siguiente detalle.

	Capital		Prima de emisión
	Suscrito	No exigido	
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X - 2			
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.			
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores			
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1			
I. Total ingresos y gastos reconocidos.			
II. Operaciones con socios o propietarios.			
1. Aumentos de capital.			
2. (-) Reducciones de capital.			

5. INVERSIONES INMOBILIARIAS

Como novedad en el borrador, nos encontramos con el nacimiento de una nueva categoría de inmovilizados, las inversiones inmobiliarias. Esta nueva categoría solo tiene por objeto ofrecer mayor información sobre las cuentas anuales, porque se aplican las mismas normas de valoración que para el inmovilizado material, en ningún caso se valorarán a valor razonable.

Pero, ¿qué es una inversión inmobiliaria? Pues son inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen:

- Para obtener rentas.
- Para obtener plusvalías.
- Para obtener ambas.

Las inversiones inmobiliarias **NO** se tienen para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Es decir, los flujos de efectivo derivadas de estas inversiones inmobiliarias son independientes de la actividad normal de la empresa. Así como cuando una empresa tiene tesorería sobrante y realiza una inversión en acciones de otra sociedad con carácter financiero y no de control, se informa en el balance; también se informa poniéndose en una línea distinta cuando la empresa usa ese exceso de tesorería con el objeto de comprar un edificio no para su uso en el proceso productivo, sino para obtener rentas.

Esta clasificación y separación en el balance se realizará con los activos que se destinan a estas actividades, la obtención de rentas o plusvalías, aunque sea la actividad de la empresa, por ejemplo, una inmobiliaria.

Se reproduce, a continuación, el balance de «INMOBILIARIA COLONIAL» presentado a 31 de diciembre de 2006 en la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Inmobiliaria Colonial Balance a 31/12/06

	EJERCICIO ACTUAL	
I. Inmovilizado material	4000	45.596
II. Inversiones inmobiliarias	4010	5.968.808
III. Fondo de comercio	4020	64.636
IV. Otros activos intangibles	4030	2.255
V. Activos financieros no corrientes	4040	44.427
VI. Inversiones contabilizadas aplicando el método de la participación	4050	25.937
VII. Activos biológicos	4060	9.673
VIII. Activos por impuestos diferidos	4070	0
IX. Otros activos no corrientes	4080	4.421
A) ACTIVOS NO CORRIENTES	4090	6.165.753

Como el objetivo es la obtención de rentas, se califican independientemente, pero, recordando, que según el borrador, solo tiene efectos en su presentación separada en el balance, pero nunca en la valoración de dichas inversiones, que seguirán a precio de adquisición y no a valor razonable.

LA GLOBALIZACIÓN Y EL EFECTO IMPOSITIVO: LOS DOS ENFOQUES DEL MÉTODO DE LA DEUDA ANTE LA REFORMA DEL PGC

GREGORIO LABATUT SERER

*Departamento de Contabilidad. Facultad de Economía.
Universidad de Valencia*

JOSEFINA PERAIRE SAUS

*Profesora de Contabilidad de Formación Profesional.
EE.PP. San José. I.P. Valencia*

Extracto:

ESTE trabajo analiza el proceso de armonización contable experimentado en el campo de la contabilidad del efecto impositivo. Comenzando con los orígenes del método, y tras revisar los diferentes sistemas de contabilización posibles, se analizan las peculiaridades de cada norma, su evolución y las interrelaciones surgidas entre ellas. El objetivo es el análisis del proceso generador de influencias entre normativas que ha tenido lugar hasta llegar al enfoque del balance, para profundizar a continuación en la adopción de este último por la NIC 12 revisada del IASB y proceder finalmente a su comparación con el enfoque en resultados. Se espera así contribuir en la medida de lo posible al debate del proceso regulador abierto en España con la actual reforma del Plan General Contable, en lo que concierne a la forma de contabilizar el impuesto.

Palabras clave: IASB, NIIF, SFAS, FRS, armonización contable, efecto impositivo, método de la deuda, enfoque en resultados, enfoque del balance, base fiscal, diferencias temporarias e impuestos diferidos.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Naturaleza contable y cuantificación del gasto devengado por impuesto.
- III. El efecto impositivo: métodos de contabilización y cuentas registro.
- IV. Evolución de la normativa sobre el efecto impositivo.
 - IV.1. Origen del método del efecto impositivo.
 - IV.2. Influencias entre normativas a lo largo del proceso evolutivo.
 - IV.3. Estados Unidos: problemas del SFAS 96, soluciones y nuevos problemas del SFAS 109.
 - IV.4. Reino Unido: de la asignación parcial del SSAP 15 a la total del FRS-19.
 - IV.5. Normativa sobre la contabilización del efecto impositivo en otros países.
- V. El enfoque en el balance del método de la deuda según la NIC 12 revisada (1996 y 2000).
 - V.1. Hipótesis de partida.
 - V.2. Conceptos básicos.
 - V.3. Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos corrientes con contrapartida distinta a resultados.
 - V.4. Reconocimiento no permitido de activos y pasivos por impuestos diferidos con contrapartida distinta a resultados: excepciones al sistema de asignación total.
 - V.5. Valoración de activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.
 - V.6. Proceso de liquidación contable del impuesto.
 - V.7. Diferencias SFAS 109-NIC 12 revisada.
- VI. Comparación de los dos enfoques del método de la deuda: resultados y balance.
 - VI.1. Diferencias entre magnitudes distintas.
 - VI.2. Terminología de los activos y pasivos fiscales.
 - VI.3. Secuenciación en el proceso de liquidación contable del impuesto.
 - VI.4. Aplicación del tipo impositivo a las diferencias.
 - VI.5. Cálculo de la base imponible según la normativa fiscal.
 - VI.6. Diferencias permanentes *versus* diferencias temporarias.
- VII. Conclusiones.

Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años se está produciendo un proceso vertiginoso de globalización de la economía, principalmente como consecuencia de la necesidad para las grandes compañías de buscar nuevos mercados financieros en los que obtener mejores oportunidades de financiación. Ante esta situación el proceso de armonización y de acercamiento de normativas contables se inició como requisito indispensable para facilitar la comparabilidad de la información financiera en un mercado cada vez más globalizado.

En materia del efecto impositivo el acontecimiento más importante de esta armonización tuvo lugar en 1996 cuando el IASB (entonces IASC) modificaba la NIC 12 en una primera revisión en la que adoptaba el enfoque americano del balance del método de la deuda. Con este suceso podía decirse que quedaba establecido un «*referente internacional claro para la implantación de una alternativa contable concreta: método de la deuda, asignación comprensiva, enfoque sobre el balance y sin posibilidad de descuento*» (ZAMORA, C. y SIERRA, G.J., 2000: 183). En 1997 la *Accounting Standard Board* (AcSB) del *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) aprobaba la sección 3465 del CICA Handbook que sustituyendo a la anterior sección 3470, cambiaba método de capitalización por método de la deuda con enfoque en el balance. El cambio en la normativa canadiense no se producía para conseguir un acercamiento a la NIC 12 revisada sino más bien al SFAS 109 americano. Sin embargo, en el resto de casos la armonización contable en torno al enfoque del balance sí ha venido motivada por un intento de aproximación a la normativa internacional.

En 1999 la *Australian Accounting Standards Board* (AASB) de la *Australian Accounting Research Foundation* (AARF) publicaba la norma AASB-1020 que sustituía enfoque en resultados por enfoque en el balance. También Méjico, Argentina, Indonesia, Malasia, Singapur, Hong Kong y Sudáfrica entre otros, han incorporado el nuevo sistema de diferencias temporarias. Solamente la *Accounting Standard Board* (ASB) de Reino Unido se ha manifestado claramente en contra al aprobar en diciembre de 2000 el «*Financial Reporting Standard N.º 19* (FRS-19) que mantenía el enfoque clásico de diferencias permanentes y temporales.

En España nuestra normativa contable se encuentra en pleno proceso de adaptación ¹. El Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad ² recomendaba rechazar el enfoque del balance

¹ El Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las NIC dejaba opción a los Estados miembros para decidir en sus respectivos territorios sobre la obligatoriedad y permisividad de las NIC en las cuentas consolidadas de grupos no cotizadas y en las cuentas individuales de sociedades tanto cotizadas como no cotizadas. La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social establecía en su disposición final undécima «Normas Contables» la no permisión de las NIC/NIIF para las cuentas individuales. En su lugar se regirían por la normativa española una vez reformada y adaptada a criterios internacionales.

² En marzo de 2001 se aprobaba una Orden del Ministerio de Economía para crear una «Comisión de Expertos» que estudiase cómo reformar la contabilidad en España. El 26 de junio de 2002 esta Comisión terminaba su «Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España» con una serie de recomendaciones.

de la NIC 12 revisada y mantener el enfoque clásico en la cuenta de resultados. Si bien, dentro del Grupo de Trabajo que actualmente está elaborando la reforma del Plan General Contable, el Subgrupo ³ destinado a la contabilización del impuesto ha adelantado ya que se plantea no seguir dicha recomendación en pro de una mayor armonización mundial.

Desde la perspectiva del panorama internacional descrito, la comparación entre ambos enfoques –resultados y balance– parecía lógico y necesario. Este trabajo se planteó con el objetivo de analizar el proceso generador de influencias entre las normativas relativas al efecto impositivo, para profundizar a continuación en el enfoque del balance de la NIC 12 revisada y proceder finalmente a su comparación con el enfoque en resultados. Se espera así contribuir en la medida de lo posible al debate del proceso regulador abierto en España con la actual reforma del Plan General Contable.

Para ello, tras esta breve introducción los epígrafes segundo y tercero se destinan a exponer respectivamente cuál es el origen del problema y las posibles soluciones del efecto impositivo: la proporcionalidad resultado contable-gasto devengado por impuesto y los distintos métodos de contabilización. El cuarto apartado analiza la evolución de las normativas en el proceso de armonización contable experimentado. Para entender el proceso de generación de influencias recíprocas ha sido necesario seguir aquí un criterio cronológico en la narración. Se analizan las peculiaridades de cada norma, su evolución y las interrelaciones surgidas. En el quinto apartado se efectúa el estudio del nuevo enfoque del balance en la versión adoptada por la NIC 12 revisada y en el sexto su comparación con el enfoque en resultados. Por último, el séptimo epígrafe establece las conclusiones y recomendaciones que en nuestra opinión se desprenden para el debate regulador.

II. NATURALEZA CONTABLE Y CUANTIFICACIÓN DEL GASTO DEVENGADO POR IMPUESTO

En el origen de la contabilización del impuesto sobre beneficios existen dos cuestiones que no hay que confundir. Se trata de: 1. La consideración contable del impuesto como distribución de resultados o como gasto; 2. La cuantificación de dicho gasto y en función de ello su asignación (reparto) temporal entre distintos períodos. El problema del efecto impositivo surge del segundo de estos interrogantes, no del primero.

Considerado el impuesto como gasto contable, existen varias alternativas a la hora de cuantificarlo. El *método de la cuota a pagar (Flow-Through Method)*, siguiendo criterios de caja considera como gasto (ingreso) contable por impuesto la cantidad a pagar (o a devolver) por Hacienda. El gasto contable viene determinado en función del resultado fiscal y no guarda relación con el resultado contable. El *método del efecto impositivo o reparto interperíodos*, siguiendo el criterio del devengo considera como gasto (ingreso) contable una cantidad directamente relacionada con el bene-

³ Resolución del ICAC, de 12 de julio de 2005, por la que se crea un Grupo de Trabajo encargado de elaborar un documento base para la reforma del Plan, y Resolución del ICAC, de 22 de septiembre de 2005, por la que se crean los Subgrupos encargados de las diferentes materias.

ficio contable antes de impuestos. Consiste en asignar la carga impositiva como gasto «*no solo al período en que se paga, sino a todos aquellos períodos que se considere que deban soportarla*» (GARCÍA-OLMEDO, 2001: 712). El gasto por impuesto no se debe exclusivamente al fisco, está más bien originado por el «*privilegio de hacer negocios en un período determinado*» (PERRY, 1966: 23), o por el «*derecho a dirigir una compañía con beneficios en un clima favorable provisto por el Estado*» (HENDRIKSEN, 1982). Debe ser, por tanto, proporcional a los beneficios contables.

Pero ¿qué es realmente el «efecto impositivo»? Podemos entenderlo como «la diferencia entre el gasto contable por impuesto y la deuda a pagar con Hacienda». Esta definición es inexacta. Transmite la conclusión errónea de que en el método de la cuota a pagar no existe efecto pues por propia definición ambas magnitudes coinciden. Sin embargo, con este método la cuenta de resultados ofrece un saldo después de impuestos distorsionado, un saldo diferente al que hubiera presentado de considerarse un gasto por impuesto proporcional al beneficio contable. La distorsión indica que el efecto existe y que lo incorrecto es su definición. Más acertado es referirse a él como «la consecuencia fiscal derivada de las diferencias entre dos magnitudes anteriores: resultado contable antes de impuestos y base imponible fiscal». Cuando se dan diferencias entre estas magnitudes se genera efecto impositivo, pero con el método de la cuota a pagar no se registra contablemente y con el método del efecto impositivo sí, y es precisamente esto lo que distorsiona el saldo de la cuenta de resultados después de impuestos.

Actualmente el método de la cuota a pagar está abandonado en casi todos los países. El asunto tiene su lógica: desde el momento en que se acepta la naturaleza contable del impuesto como gasto, este se justifica como consecuencia del derecho a un entorno económico favorable en el cual poder obtener beneficios empresariales (contables). Su cuantía ha de ser, por tanto, proporcional a tales beneficios, no a la base imponible fiscal.

Podemos, pues, concluir que:

- Siempre que hay diferencias entre resultado contable y base imponible fiscal hay efecto impositivo.
- Cuando existe efecto impositivo debe registrarse contablemente para evitar distorsiones en la cuenta de resultados.
- El método del efecto impositivo resulta preferible al método de la cuota a pagar porque, a diferencia de este último, registra el efecto en contabilidad y evita la distorsión de la cuenta de resultados.

III. EL EFECTO IMPOSITIVO: MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN Y CUENTAS REGISTRO

Una vez aceptado que el efecto impositivo debe reflejarse en contabilidad, encontramos distintos métodos en función del tipo de cuentas en las que se registre.

En el método neto de impuestos (*Net-of-Tax Method*) los efectos fiscales de las diferencias entre resultado contable y fiscal se recogen como parte integral de los activos y pasivos que las causaron. Las cifras que estos elementos presentan son ya sus valores una vez descontado el efecto del impuesto. Los inconvenientes de este enfoque son que, se produce confusión entre transacciones y consecuencias fiscales de las mismas; y ante cambios en tipos impositivos no van acompañados de modificación paralela en la tributación diferida pues no existe cuenta específica que la recoja.

En el método de capitalización o del diferido (*Deferral Method*) el efecto impositivo ya es recogido en cuentas específicas, pero estas son ajustes por periodificación. Es decir, ajustes sobre el resultado en los cuales importa el principio del «devengo» no el del «registro». No representan verdaderas deudas o derechos de cobro frente a la Hacienda Pública y, por tanto, siguen sin actualizarse ante cambios en los tipos impositivos.

Por último, en el método de la deuda (*Liability Method*) el efecto impositivo se recoge por fin en cuentas de activos y pasivos específicos que sí representan obligaciones de pago y derechos de cobro y por primera vez se actualizan cuando cambian los tipos impositivos.

Este último método tiene dos enfoques. Dependiendo de aquel en el que nos encontremos la nomenclatura de los activos y pasivos fiscales pone el acento en un momento del tiempo distinto. El enfoque en resultados (*Performance Statement Approach*) pone el acento en el presente. Las deudas y derechos de cobro que la empresa tiene frente a Hacienda son cantidades cuyo pago se difiere (pasivos por impuestos diferidos) o se adelanta (activos por impuestos anticipados) con respecto al devengo contable del gasto por impuesto en el ejercicio presente. Se incide, pues, en la cantidad de impuestos pagados o no en el ejercicio actual.

El enfoque del balance (*Balance Sheet Approach*) pone el acento en el futuro. Los pasivos o activos fiscales son mayores o menores pagos futuros de impuestos por cantidades que resultarán tributables o deducibles al calcular la base imponible fiscal de futuros ejercicios (pasivos y activos por impuestos diferidos⁴). Conceptualmente se trata de los mismos pasivos y activos fiscales, solo que para denominarlos se pone el acento en el presente (enfoque en resultados) o en el futuro (enfoque del balance).

En cuanto al nivel de reconocimiento de las diferencias o sistemas de asignación, nos encontramos con la asignación total y la asignación parcial.

En cuanto al nivel de reconocimiento de estos activos y pasivos fiscales, hay que tener en cuenta que «*el no reconocimiento de un impuesto anticipado por el principio de prudencia, no significa en ningún caso la aplicación del sistema de reconocimiento parcial de diferencias admitido por la norma británica SSAP I5*» (GARCÍA-OLMEDO, 1997: 669). Hay que decir que la aplicación del principio de prudencia solo juega en el reconocimiento de activos, sin embargo, el sistema de asignación, total o parcial, afecta tanto a activos como a pasivos. La asignación parcial (*partial alloca-*

⁴ A nuestro juicio hubiera sido más acertado el empleo de los términos «pasivos por impuestos tributables» y «activos por impuestos deducibles» en lugar de «pasivos y activos por impuestos diferidos».

tion) reconoce únicamente los activos y pasivos por tributación diferida con período de reversión no superior a 3 años. La asignación total (*comprehensive allocation*) reconoce todos los activos y pasivos por tributación diferida, independientemente de su período de reversión. El principio de prudencia en el reconocimiento de activos permite solamente reconocer aquellos que se encuentran en determinadas circunstancias. Tales circunstancias se establecen en cada normativa y difieren de una a otra, pero no versan exclusivamente sobre el período de reversión ⁵. Es esto último, la aplicación del principio de prudencia y no la asignación parcial, lo que constituyó el grave problema del SFAS 96 del que hablaremos luego. La norma estadounidense de 1987 que practicaba la asignación total, introducía por primera vez el enfoque en el balance del método de la deuda, pero debido a su excesiva prudencia en el sentido mencionado, no llegó a entrar nunca en vigor.

El sistema de asignación aplicado, total o parcial, ha sido uniforme entre normativas en los casos del método neto de impuestos y del método de la deuda con enfoque en el balance. El método neto de impuestos siempre ha seguido la asignación parcial (*Accounting Research Bulletin* ARB's 23, y 27 de 1944 y 1946 en Estados Unidos). El enfoque del balance del método de la deuda siempre ha aplicado la asignación total (SFAS's 96 y 109 de 1987 y 1992 en Estados Unidos y NIC 12 revisada de 1996 por el IASC). Sin embargo, dicho sistema ha variado entre normativas que empleaban un mismo método en los casos del método de capitalización y del enfoque en resultados del método de la deuda. El método de capitalización ha seguido tanto la asignación parcial (ARB's 42, 43 y 44 de 1952, 1953 y 1954 en Estados Unidos) como la total (ARB 44 revisado de 1958 y APBO 11 de 1967 ambos también americanos). El enfoque en resultados del método de la deuda ha utilizado la asignación parcial (SSAP 15 y SSAP 15 revisado de 1978 y 1985 en Reino Unido), permitido ambas asignaciones (NIC 12 original de 1979 del IASC), o utilizado solo la total (PGC de 1990 español y el FRS 19 de 2000 británico). En el **cuadro 1** se extrae lo expuesto.

CUADRO 1. Métodos, normativa y tipo de asignación.

MÉTODO		NORMA	ASIGNACIÓN
NETO DE IMPUESTOS (Recomendado frente a Diferido)		ARB 23 (1944) (EEUU)	PARCIAL
		ARB 27 (1946) (EEUU)	
DIFERIDO (CAPITALIZACIÓN)	(Recomendado frente a Neto de Impuestos)	ARB 42 (1952) (EEUU)	PARCIAL
		ARB 43 (1953) (EEUU)	
		ARB 44 (1954) (EEUU)	
		ARB 44 Revisado (1958) (EEUU)	
	(Obligatorio)	APBO 11 (1967) (EEUU)	TOTAL
			.../...

⁵ En este sentido diferimos de la opinión de autores como GALLEGO ÁLVAREZ que consideran la prudencia en el reconocimiento de activos por tributación diferida como una aplicación del sistema de asignación parcial: «Con la utilización de la cuenta de provisión para reducir impuestos anticipados...» (se refiere al medio a través del cual aplica el principio de prudencia el SFAS 109) «...se está limitando el cómputo total de diferencias temporales, reconociéndose solamente los impuestos anticipados que van a revertir en el futuro, por lo que puede entenderse que se tiende hacia un control de las diferencias temporales y, en definitiva, a la asignación parcial de dichas diferencias.» (GALLEGO ÁLVAREZ, 1997: 152).

.../...			
DEUDA	ENFOQUE RESULTADOS	SSAP 15 (1978) (UK)	PARCIAL
		NIC 12 ORIGINAL (1979) (IASC) *	AMBAS
		SSAP 15 REVISADO (1985) (UK)	PARCIAL
		PGC (1990) (ESPAÑA)	TOTAL
		FRS 19 (2000) (UK)	
	ENFOQUE BALANCE	SFAS 96 (1987) (EEUU)	TOTAL
		SFAS 109 (1992) (EEUU)	
		NIC 12 REVISADA (1996) (IASC)	

* La NIC 12 original también permitía el método del diferido.

IV. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA SOBRE EL EFECTO IMPOSITIVO

IV.1. Origen del método del efecto impositivo.

El nacimiento del efecto impositivo y su contabilidad tiene lugar en los Estados Unidos ⁶. Tras la crisis de 1929, la SEC ⁷ empezó a presionar a la profesión contable para que elaborase normas que regularan la contabilidad de las empresas. En 1939 comenzó la emisión de principios contenidos en los *Accounting Research Bulletins* (ARB's), elaborados por el *Committee on Accounting Procedure* (CAP) del entonces *American Institute of Accountants* (AIA). En 1957 este organismo que agrupaba a los profesionales de la contabilidad pasó a llamarse *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).

Entre los primeros ARB's, el ARB N.º 2 *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded* regulaba un aspecto contable muy concreto: la amortización de gastos financieros diferidos –primas de descuento y reembolso– de empréstitos que habían sido rescatados anticipadamente como consecuencia de una caída de los tipos de interés. Ninguna de las opciones presentadas para su amortización permitía llevarlos en su totalidad a resultados del ejercicio en que se hubiese rescatado el préstamo. Sin embargo, fiscalmente sí eran totalmente deducibles. Se generaba una diferencia importante entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible fiscal, siendo aquel superior a esta. Al utilizarse el método de la cuota a pagar, el efecto impositivo derivado de la diferencia disminuía, e incrementaba por la fuerte subida de tipos impositivos a principios de los años 40, y esto no quedaba registrado en contabilidad y generaba una distorsión considerable en resultados. El saldo después de impuestos era mucho

⁶ Un exhaustivo estudio sobre los comienzos del método se lleva a cabo en «GARCÍA-OLMEDO, 2001».

⁷ *Securities and Exchange Comision* (SEC), o Comisión Reguladora de los Mercados de Valores Estadounidenses.

mayor al que habría tenido lugar de contabilizarse un gasto por impuesto proporcional a un resultado contable antes de impuestos más alto. Surgió entonces la necesidad de contabilizar el efecto y evitar la distorsión. Para ello había que registrar un mayor gasto por impuesto (que redujera el saldo de la cuenta de resultados después de impuestos) y un pasivo representativo del diferimiento del pago respecto de su devengo contable. Como dice nuestro admirado compañero GARCÍA-OLMEDO «*La contabilización del efecto impositivo nace por el pasivo*» (GARCÍA-OLMEDO, 2001: 724), por la necesidad de registrar un mayor gasto contable por impuesto, y no al revés, para registrar menos gasto y un activo por impuesto anticipado.

La norma dedicada a regular la contabilización del efecto impositivo en el caso concreto de las diferencias provocadas por el ARB 2 fue el ARB 18 de 1942 *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*. Consistía en una revisión del ARB 2 que incorporaba el nacimiento de la contabilidad del efecto impositivo permitiendo optar entre neto de impuestos o capitalización y abandonando definitivamente el método de la cuota a pagar.

En 1944 se emitía la primera norma que regulaba la contabilización del efecto de manera generalizada: el ARB N.º 23 *Accounting for Income Taxes*, permitía el método de capitalización pero recomendaba neto de impuestos con aplicación del sistema de asignación parcial. El reconocimiento parcial de diferencias continuaría hasta 1958 con el ARB 44 revisado *Declining Balance Depreciation*, que obligaría al reconocimiento total. Una vez instaurado, este sistema de asignación será característico de los Estados Unidos y se mantendrá hasta el presente.

En 1954 la aparición de los sistemas de amortización fiscal degresiva provocaría la difusión del método del efecto impositivo. Las ventajas fiscales a que daban lugar estos sistemas, al diferir el pago del impuesto, se convirtieron en medidas interesantes de política económica que fueron adoptadas por muchos países. Para regular la contabilización del efecto derivado de estas diferencias se emitió el ARB N.º 44 *Declining-Balance Depreciation*. Esta norma ya recomendaba capitalización por delante de neto de impuestos.

El método del diferido se mantendrá hasta los últimos ARB's, se convertirá en obligatorio en 1965 cuando el APB Opinion N.º 6 *Status of Accounting Research Bulletins*⁸ prohibirá neto de impuestos, y será utilizado por última vez en el APB Opinion N.º 11 de 1967. En 1992, ya en época del FASB, será sustituido definitivamente por el método de la deuda del SFAS 109⁹, si bien, con un enfoque completamente distinto al seguido entonces en Europa.

En el **cuadro 2** se resume todo este proceso del nacimiento del efecto impositivo.

⁸ Elaborado ya por el APB de AICPA.

⁹ El método de la deuda había sido introducido ya por el SFAS 96 de 1987: si bien, los problemas que tuvo esta norma impidieron que la misma llegara a entrar en vigor. Así pues, fue el SFAS 109 de 1992 –n.º el SFAS 96– el que sustituyó realmente al APB Opinion N.º 11.

CUADRO 2. *Origen del método del efecto impositivo en Estados Unidos.*

AÑO	NORMA Y ORGANISMO	ASPECTO	MÉTODO	ASIG.
1942	ARB 18 (CAP de AIA)	Caso concreto: «Bonds Refunded»	Intraperíodo Interperíodos: Neto de Impuestos Capitalización	—
1944	ARB 23 (CAP de AIA)	Contabilización Global del Impuesto	Intraperíodo Interperíodos: Recomendación Neto de Impuestos frente a Capitalización	Parcial
1946	ARB 27 (CAP de AIA)	Caso concreto: «Emergency Facilities»	" "	" "
1952	ARB 42 (CAP de AIA)	Caso concreto: «Emergency Facilities»	Recomienda Capitalización frente a Neto de Impuestos	" "
1953	ARB 43 (CAP de AIA)	Compilación de ARB's anteriores	" "	" "
1954	ARB 44 (CAP de AIA)	Difusión del Método: Amortización Fiscal Acelerada	" "	" "
1958	ARB 44 REV	Difusión del Método: Amortización Fiscal Acelerada	" "	Total
1965	APBO 6 (APB de AICPA)		Prohíbe Neto de Impuestos y Obliga a Capitalización	" "
1967	APBO 11 (APB de AICPA)	Contabilización Global del Impuesto	" "	" "

IV.2. Influencias entre normativas a lo largo del proceso evolutivo.

En el estudio de las influencias que unas normativas han tenido sobre otras, el análisis a realizar ha de tener necesariamente una estructura cronológica. En Estados Unidos la contabilización del impuesto venía determinada por los *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP). Estos principios quedaban recogidos en el APB Opinion N.º 11 desde 1967 hasta 1992 (sin considerar al SFAS 96 que no llegó a entrar en vigor). El APBO 11 utilizaba el método de capitalización (no actualizaba por tanto saldos de activos y pasivos por tributación diferida ante cambios en los tipos impositivos) y la asignación total de diferencias.

En España, sistema contable marcadamente continental por aquel entonces en el que se notaba la influencia del Estado, el Plan General de Contabilidad de 1973 consideraba el impuesto como distribución de resultados.

No sucedía así en el resto de Europa. En Inglaterra la norma británica SSAP 15 de 1978 consideraba el impuesto como gasto y establecía una alternativa novedosa y diferente al método de capitalización con asignación total vigente en Estados Unidos: el método de la deuda con

enfoque en resultados y sistema de asignación parcial ¹⁰. Podemos, pues, decir que la posibilidad de actualizar saldos de activos y pasivos por tributación diferida ante cambios en los tipos impositivos surge en el Reino Unido, con el enfoque en resultados, y reconociendo solamente los activos y pasivos por tributación diferida con período de reversión no superior a 3 años.

Por esas mismas fechas el IASC aprobaba su primer borrador en la materia: el E-13, que en julio de 1979 daba lugar a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 Original: *NIC-12 Accounting for Taxes on Income*. Esta norma, como el resto de las emitidas por el IASC en su primera etapa, era demasiado flexible y mostraba influencias de todo tipo: americanas del APBO 11 y británicas del SSAP 15. Permitía tanto el método del diferido como el de la deuda con enfoque en resultados, y cualquier tipo de asignación, total o parcial.

Volviendo a Estados Unidos, en 1986 la reforma fiscal americana («reforma Reagan») supuso fuertes bajadas de los tipos de gravamen. Los saldos de activos y pasivos por tributación diferida del APBO 11 perdían su significado al no poder ser actualizados bajo el método de capitalización. La consecuencia fue la elaboración por el FASB en diciembre de 1987 del SFAS No. 96 *Accounting for Income Taxes*. Bajo la influencia del SSAP 15 y la NIC 12 original, aplicaba el método de la deuda para poder actualizar los saldos mencionados, pero sin abandonar el sistema americano de asignación total. Adoptaba para ello un nuevo enfoque más adecuado a los *Statements of Financial Accounting Concepts* de su marco conceptual y más coherente con el reconocimiento total ¹¹ de diferencias: el enfoque basado en el balance. Aunque estaba destinado a sustituir al APBO 11, no llegó a entrar nunca en vigor por la excesiva rigidez a la hora de reconocer activos por tributación diferida. De esta forma el SFAS 96, que debía aplicarse a partir de 1989, vio aplazada su entrada en vigor tres veces con los SFAS 100, 103 y 108 y fue derogado en 1992 por el SFAS 109 actualmente en vigor.

En 1988 (recién estrenado el SFAS 96 americano), el IASC iniciaba una etapa de revisión de normas en la que encontramos el Proyecto E-33. Su finalidad: reducir alternativas de la NIC 12 original. Este proyecto eliminaba el antiguo método del diferido y mantenía el británico enfoque del método de la deuda en la cuenta de resultados. La agitada vida del SFAS 96 seguramente influyó negativamente de cara a la adopción del nuevo enfoque por el organismo internacional.

En España, 1989 y 1990 son los años de adaptación de la normativa nacional a las Directivas de la Unión Europea. Con el Plan General de Contabilidad de 1990 se adoptaba de golpe y de manera conjunta dos novedades que en el resto de países se habían ido asimilando por separado. Por un lado el impuesto dejaba de ser considerado como distribución de resultados para registrarse como gasto. Por otro, sin pasar por la fórmula intermedia del método de la cuota a

¹⁰ La revisión de esta norma por el *Accounting Standard Committee* ASC británico en mayo de 1985, SSAP 15 Rev. *Accounting for Deferred Tax (Revised 1985)*, continuará con el enfoque en la cuenta de resultados y la asignación parcial.

¹¹ Posteriormente veremos cómo mediante la anticipación de diferencias, el enfoque del balance permite un reconocimiento mayor de activos y pasivos por tributación diferida, siendo de esta forma más coherente con la asignación total.

pagar, se contabilizaba por primera vez el efecto impositivo mediante el método de la deuda basado en resultados. A pesar de su cercanía temporal (se había emitido tan solo tres años antes), no se recogía el nuevo enfoque del balance del SFAS 96. Doce años después del SSAP 15 y once después de la NIC 12 original, las normativas británica e internacional influían más en España que la normativa americana. Esta última se manifestaba tan solo en que el Plan aplicaba el sistema de asignación total.

En febrero de 1992, Estados Unidos aprueba el SFAS 109 *Accounting for Income Taxes*. La norma contabiliza el impuesto como en el SFAS 96 (método de la deuda, enfoque del balance y asignación total), pero intenta solucionar el problema de su predecesor: la excesiva prudencia a la hora de reconocer activos por tributación diferida. Para ello permite el reconocimiento de todos los activos por tributación diferida, pero obliga al mismo tiempo a dotar una provisión (*valuation allowance*) por la cantidad que represente la parte del activo reconocido que sea más probable que no (*more likely than not*) llegue a realizarse.

Si bien el enfoque americano del balance no había influido inicialmente en la normativa del IASC debido a los problemas del SFAS 96, sí lo hace ahora con el SFAS 109. En 1993, el organismo internacional que todavía tenía pendiente la revisión de la NIC 12, abandona para ello el Proyecto E-33 con el antiguo enfoque en resultados. En su lugar, aprueba en 1994 el Proyecto E-49 que sigue el enfoque del balance¹². El resultado será la aprobación en 1996 de la revisión de la NIC 12: *NIC 12 (revised 1996) Income Taxes*¹³ en vigor para los estados financieros comenzados a partir del 1 de enero de 1998. Por otra parte, el organismo suprime la opción de la asignación parcial convirtiendo en obligatorio el reconocimiento total. Es evidente que, como consecuencia de la influencia americana, se produce un distanciamiento entre las normativas internacional y británica. Siendo antes coincidentes en los aspectos fundamentales, pasan a diferir tanto en el enfoque otorgado al método de la deuda, como en el sistema de reconocimiento de diferencias.

La forma de actuar del IASC influyó en las islas británicas que sufrían el aislamiento del sistema de asignación parcial. Como consecuencia en agosto de 1999 la *Accounting Standard Board* aprobaba el borrador FRED-19 *Financial Reporting Exposure Draft N.º 19: Deferred Tax*. Resultado de éste es la aprobación en diciembre de 2000 de la norma FRS-19 *Financial Reporting Standard N.º 19: Deferred Tax* actualmente en vigor. El FRS-19 sustituía al SSAP 15 y adoptaba la asignación total. Las influencias americana e internacional no fueron sin embargo suficientes para que los británicos adoptasen el enfoque del balance. Con los posicionamientos en contra del FASB y del IASC, el FRS-19 seguía adoptando el enfoque en resultados. El propio borrador dice textualmente: «*la Junta se opone frontalmente al enfoque de la NIC 12, que parte de las diferencias temporarias en lugar*

¹² También en 1994 los párrafos de la NIC 12 original fueron reordenados de acuerdo al nuevo formato de las normas internacionales: intercalando las explicaciones y los párrafos en negrita. En su origen estaban dispuestos primero los expositivos (del 1 al 39) y después los de la norma propiamente dicha (del 40 al 56).

¹³ Posteriormente será revisada de nuevo en el 2000. Debido a la diferente magnitud del alcance entre la primera y la segunda revisión de la NIC 12, siendo la de 1996 de mucha más envergadura que la de 2000, nos referiremos al resultado de aquella como «NIC 12 revisada por primera vez», o simplemente «NIC 12 revisada».

de las diferencias temporales. La Junta estima ese enfoque como conceptualmente defectuoso, innecesariamente complicado y no realista en sus consecuencias económicas» (FRED 19, 1999: 65).

Por último y volviendo al IASC, en junio de 2000 la ya mencionada segunda revisión de la NIC 12 comenzaba a prepararse en Copenhague con el Proyecto E-68 *Income Tax consequences of dividends*. La norma era aprobada en la reunión de Tokyo en octubre de ese mismo año como NIC 12 (revisada 2000): *Income Taxes (revised 2000)* (en vigor para los estados financieros de ejercicios que comenzaran a partir de 1 de enero de 2001). Con respecto a la primera, esta segunda revisión no hace más que añadir el tratamiento contable del efecto fiscal del reparto de dividendos ¹⁴.

En el **cuadro 3** se realiza una comparación entre las diversas normativas y las influencias que se han producido en cada una de ellas.

CUADRO 3. Comparación entre las normativas del efecto impositivo e influencias.

	EE.UU.	U.K.	IASC/IASB	ESPAÑA
1967	APBO 11 (Diferido – Total)			
1973		Ley fiscal: ACT <i>Advance Corporation Tax</i>		PGC DEL 73 (Distribución Rtados)
1978		SSAP 15 (Deuda – Rtados – Parcial)	PROYECTO E-13	
1979			NIC 12 ORIGINAL (Deuda – Rtados – Parcial) o (Diferido – Total)	
1985		SSAP 15 REV.		
1986	Reforma Fiscal («Reforma Reagan»)			
1987	SFAS 96 (Deuda – Bce - Total)			
1988			PROYECTO E-33	
1989				DOC. 9 AECA
1990				PGC DEL 90 (Deuda – Rtados – Total)
.../...				

¹⁴ Por no tener trascendencia en lo que al método y enfoque se refieren, hemos obviado mencionar dos pequeñas modificaciones de la NIC 12 que tuvieron lugar entre las revisiones de 1996 y de 2000. Se trata de la llevada a cabo en mayo de 1999 por la «NIC-10 (revisada 1999) Hechos Posteriores a la Fecha del Balance» que modificó el párrafo 88, y de la efectuada por la «NIC-40 Inmuebles de Inversión» en abril de 2000. Esta última modificó diversos párrafos para actualizar las referencias cruzadas y la terminología como consecuencia de su emisión.

.../...				
1992	SFAS 109 (Deuda – Bce – Total)			RESOL. 92 ICAC
1993			ABANDONO PROYECTO E-33	
1994			PROYECTO E-49	
1996			NIC 12 REV (Primera) (Deuda – Balance – Total)	
1997				RESOL. 97 ICAC
1999		- Desaparece la ACT - FRED 19		
2000		FRS 19 (Deuda – Rtados – Total)	PROYECTO E-68 NIC 12 REV (2.ª)	

IV.3. Estados Unidos: problemas del SFAS 96, soluciones y nuevos problemas del SFAS 109.

El SFAS 96, destinado a sustituir el APBO N.º 11, resultó una norma de corta pero revuelta existencia. El problema fundamental era su excesiva prudencia a la hora de reconocer activos por tributación diferida. Para ello solo tenía en cuenta la evidencia procedente de eventos pasados incluidos en los estados financieros del ejercicio actual.

En Estados Unidos, cuando en un ejercicio se obtienen pérdidas fiscales, se compensan primero hacia atrás (*carryback*) contra beneficios de ejercicios anteriores. Como por aquellos se pagaron impuestos, la compensación supone ahora la devolución efectiva de una parte de los mismos y un crédito real contra la Hacienda Pública. Dicho esto, si todavía queda remanente de pérdida, se compensa hacia delante (*carryforward*) contra beneficios de ejercicios futuros en los que se pagarán menos impuestos. La compensación supone ahora un crédito todavía no real: se hará real solo en el caso de que se produzcan beneficios futuros. Pues bien, la diferencia entre los caracteres real y ficticio de un crédito y otro provocaba que el SFAS 96 solo permitiera el reconocimiento del primero de ellos producido por pérdidas *carryback*. Las pérdidas o beneficios posibles de ejercicios siguientes eran eventos futuros no incluidos en los estados financieros del ejercicio actual. No debían por tanto ser anticipados ni constituían evidencia a contemplar. Y los créditos por compensación de pérdidas que necesitasen de tales beneficios para realizarse (*carryforward*) no debían ser reconocidos. En nuestro país, como el sistema fiscal español solo contempla las pérdidas fiscales *carryforward* (no permite las *carryback*), de haber seguido los criterios del SFAS 96 no se reconocerían créditos por pérdidas a compensar de ningún tipo.

En cuanto al resto de activos por tributación diferida (aparte de los créditos por pérdidas *carryback*), el SFAS 96 permitía reconocerlos solo cuando los estados financieros del ejercicio tuvieran registrados pasivos por tributación diferida en cuantía suficiente.

La aplicación del principio de prudencia era demasiado restrictiva. Ignoraba todo tipo de evidencia positiva de generación de beneficios futuros que no estuviera contenida en los estados finan-

cieros del ejercicio en curso: la existencia de oportunidades de planificación fiscal¹⁵, la posibilidad de que las pérdidas se debieran a causas identificables de improbable repetición, la proyección del historial de beneficios de la empresa, la razón de ser de las pérdidas, etc.

Su falta de entrada en vigor fue consecuencia de la presión ejercida sobre el FASB por las empresas americanas de aquellos sectores con elevados activos por tributación diferida. La norma les hubiera obligado a dar de baja estos activos reconocidos con anterioridad, disminuyendo así de manera brusca los resultados del ejercicio. Del SFAS 96 se llegó a decir que *«penalizaba a las empresas americanas con respecto a sus competidoras extranjeras»* (GARCÍA-OLMEDO, 1999: 595)¹⁶. La consecuencia hubiera sido que un porcentaje considerable de las empresas estadounidenses hubieran presentado pérdidas. La derogación resultó un duro golpe para el FASB que en definitiva estaba siendo desacreditado al ceder ante dichas empresas.

En febrero de 1992 es emitida la norma SFAS 109 que derogaba al SFAS 96 y sustituía definitivamente al APBO N.º 11. Permitía el reconocimiento de todos los activos por tributación diferida, pero introducía la novedad de obligar a la dotación de una provisión (*valuation allowance*) por el importe de dichos activos que resultase más probable que no (*more likely than not*)¹⁷ iba a revertir en un futuro. El problema del reconocimiento de activos se estaba trasladando al de su valoración: *«con el ánimo de aliviar la complejidad del SFAS 96, el SFAS 109 introduce sus propias complejidades. La más notable es el requerimiento de utilizar una provisión para estimar el valor de los activos por tributación diferida»* (LEFFELMAN, 1993: 46). La dificultad estribaba en la subjetividad a la hora de establecer ese 50 por 100 de probabilidad según el cual valorar la provisión. *«El SFAS 109 ha introducido una mayor subjetividad en el proceso de evaluación y medida de los activos por tributación diferida»* (PETREE et al., 1995: 77). En España, existe prohibición explícita de dotar una provisión de tales características en la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997.

Podía parecer que el efecto en la valoración neta de la tributación diferida era el mismo en el SFAS 96 que en el 109: el primero reconocía solo determinados activos y el segundo reconociéndolos todos, minoraba su valor neto en el importe de la provisión. Sin embargo no es así, porque para determinar el valor de la provisión el SFAS 109 contempla «toda la evidencia disponible», no solo la procedente de los acontecimientos recogidos en los estados financieros del ejercicio actual (como el SFAS 96), sino también la de posibles eventos futuros: oportunidades de planificación fiscal, proyección del historial de beneficios de la empresa, etc. *«Toda la evidencia disponible, tanto positiva como negativa, habrá de ser considerada para determinar si, en base al peso de esta evidencia, es necesaria la provisión»* (SFAS 109, 1992-párr. 20).

¹⁵ Nos referimos a la elección del momento de tributación de ciertos ingresos financieros siguiendo criterios de devengo o de efectivo, a la decisión sobre el diferimiento o no de ciertas deducciones de la base imponible, a la posibilidad de optar entre el arrendamiento de activos fijos o su venta con el consecuente incremento de patrimonio, etc.

¹⁶ El profesor Ramón GARCÍA-OLMEDO en su artículo «Evolución reciente de la contabilización de los activos por tributación diferida (TD) en la normativa contable de los Estados Unidos» (1999) expresa por qué este comentario tiene su interés al haber sido encontrado en una revista francesa de contabilidad y no en revistas americanas (lógicamente las más interesadas al ser el comentario de tinte nacionalista).

¹⁷ Es decir, con una probabilidad superior al 50 por 100. Según el *FASB Concepts Statement N.º 6* (CON-6) del Marco Conceptual del FASB, los activos (pasivos) del balance se definen como «probables» beneficios (sacrificios) económicos futuros, y de ahí, que en el SFAS 109 se eligiera esta regla para establecer la valoración de la provisión.

IV.4. Reino Unido: de la asignación parcial del SSAP 15 a la total del FRS-19.

Toda la normativa contable británica reguladora del efecto impositivo ha utilizado siempre, y sigue haciéndolo hoy en día, el enfoque en resultados del método de la deuda ¹⁸ (fue en este país donde nació tal método y dicho enfoque). Sin embargo, en cuanto al sistema de asignación, siendo tradicionalmente parcial se ha visto influido por la tendencia internacional, que ha conseguido finalmente introducir la asignación total en las islas.

La ley fiscal británica ACT (*Advance Corporation Tax*) de 1973 se caracterizaba por tipos impositivos muy altos (50%-52%) compensados con generosos incentivos fiscales en las inversiones de capital (amortización fiscal del 100% del coste de la inversión en el año de la compra) y en la venta de valores (desgravaciones por medio de apreciaciones fiscales del coste de las acciones). Consecuentemente las compañías tributaban por un tipo impositivo efectivo muy inferior al 50 por 100-52 por 100. Los incentivos fiscales daban lugar a un elevado número de diferencias temporales negativas, que de reconocerse en su totalidad, habrían provocado la aparición de demasiados pasivos por impuestos diferidos. Con inversiones anuales en capital cada vez más grandes, las diferencias se regeneraban y los pasivos por impuestos diferidos crecían en el balance con un saldo cada vez mayor. Es decir, una parte de dichas diferencias nunca llegaba a revertir. Surgió entonces la noción de que podría resultar más correcto considerar dicha parte como una diferencia permanente, y por tanto no reconocer el pasivo por impuesto diferido correspondiente: la asignación parcial.

La *Accounting Standard Committee* ASC de Reino Unido había aprobado en agosto de 1974 el SSAP 8 dedicado al impuesto corriente *The Treatment of Taxation under the Imputation System in the Accounts of Companies*, y en 1975 la primera norma británica en materia de impuestos diferidos: el SSAP 11 *Accounting for Deferred Taxation*. Esta última seguía el enfoque en resultados y el sistema de asignación total. Por las razones comentadas, el reconocimiento total no era lo más adecuado y no llegó a entrar en vigor. La norma fue sustituida en 1978 por el SSAP 15 *Accounting for Deferred Taxation* que requería el reconocimiento parcial. Podemos, pues, concluir que la asignación parcial surgió así en Reino Unido con la finalidad de solucionar los problemas de los pasivos por impuestos diferidos a largo plazo, para reconocer un menor número de ellos, no para minorar y esto es lo curioso, los activos por tributación diferida. Esta conclusión respalda la ya mencionada necesaria diferenciación a efectuar entre el sistema de asignación utilizado por una normativa y el grado en que la misma aplica el principio de prudencia sobre activos por tributación diferida. Por otra parte, cabe resaltar lo peculiar que resulta la regulación británica al mantener separada la normativa del impuesto corriente de la del impuesto diferido.

La debilidad conceptual de la asignación parcial se dejó percibir en 1992 con los planes internos de jubilación de empleados. Las provisiones contabilizadas por tales planes generaban un gasto contable que no sería fiscalmente deducible hasta un futuro lejano, cuando efectivamente se

¹⁸ Si bien la última norma FRS-19, adoptando el antiguo enfoque de diferencias permanentes y temporales, lo llama de manera distinta como *Incremental Liability Approach* o Enfoque de la Deuda Incremental. Salvo en algunos matices, el *Incremental Liability Approach* responde básicamente al clásico *Performance Statement Approach* o Enfoque en la Cuenta de Resultados.

efectuaron las aportaciones. Daban lugar a diferencias temporales positivas y a activos por impuestos anticipados a muy largo plazo, que bajo un sistema de asignación parcial no se reconocían. Sin embargo, en esta ocasión, se estaba aplicando al mismo tiempo el principio de que activos y pasivos no debían reconocerse cuando se esperase fueran reemplazados en un futuro por equivalentes. Este principio no tenía su paralelo en otras áreas de la contabilidad y reflejaba una falta de consistencia importante en el SSAP 15. Como consecuencia en diciembre de 1992 la ya red denominada *Accounting Standard Board* (ASB) modificaba la norma mediante el SSAP 24 que permitía, aunque no obligaba, el reconocimiento total de las diferencias temporales surgidas de estos planes. Pero la inconsistencia seguía manifiesta: ahora se permitía optar por cualquier sistema de asignación en este tipo de diferencias, pero se mantenía solo la asignación parcial para las diferencias restantes. Resulta curioso que esta modificación hacia la asignación total fuera provocada por los activos por tributación diferida, no por los pasivos.

En 1996 el predominio internacional del sistema de asignación total –originalmente americano– quedaba patente al establecerse como obligatorio en la NIC 12 revisada. La alternativa de la asignación parcial permitida por la NIC original era definitivamente retirada de la normativa del IASC y las Islas Británicas se quedaban aisladas en su aplicación. Sin duda, somos coincidentes con el profesor GARCÍA-OLMEDO al decir: «*la razón fundamental para modificar la contabilización de los impuestos diferidos era la sentida necesidad de acercarse a las prácticas internacionales: las Islas Británicas se quedaban solas en el reconocimiento parcial de los efectos de la tributación diferida*» (GARCÍA-OLMEDO, 2002: 942). Por otra parte, en abril de 1999, se abolía la *Advance Corporation Tax* ACT y con ella los generosos incentivos fiscales que, por generar excesivas diferencias temporales, habían justificado en su día la asignación parcial. Finalmente, la ASB publicaba en agosto de 1999 los borradores FRED-18 y FRED-19 (*Financial Reporting Expousure Draft N.º 18 y N.º 19*) sobre impuestos corriente y diferido. El FRED-18 daba lugar en diciembre de ese mismo año a la norma *Financial Reporting Standard N.º 16: Current Tax* FRS-16 que sustituía al SSAP 8. El FRED-19 incluía ya el cambio hacia la asignación total generalizada para todo tipo de diferencias (no solamente las provocadas por planes internos de jubilación). Este borrador daba lugar en diciembre de 2000 a la norma *Financial Reporting Standard N.º 19: Deferred Tax* FRS-19 que sustituía al SSAP 15. Con ella prácticamente desaparecía del planeta la asignación parcial. Si bien, el FRS-19 establece tantas excepciones a la asignación total que algunos autores han apuntado si realmente está aplicando dicho sistema. Sin ser obligatoria hasta enero de 2002, fue adoptada de manera anticipada por muchas empresas. Todo esto se extracta en el **cuadro 4**.

CUADRO 4. *Evolución de la normativa en Reino Unido.*

AÑO	NORMA	CARACTERÍSTICAS
1973	Influencia de la ley fiscal <i>Advance Corporation Tax</i> (ACT) que establecía numerosos incentivos fiscales a la inversión	
1974	SSAP 8	Impuesto Corriente
	SSAP 11	Impuesto Diferido - Método Deuda - Enfoque Resultados - Asignación Total - <i>No llega a entrar en vigor</i>

.../...

.../...		
1978	SSAP 15	Impuesto Diferido - <i>Método Deuda - Enfoque Resultados - Asignación Parcial</i>
1985	SSAP 15 (Rev)	
1992	SSAP 24	Impuesto Diferido - <i>Método Deuda - Enfoque Resultados - Asignación Total pero solo para diferencias derivadas de planes internos de jubilación</i>
1996	Influencia externa al retirar la NIC 12 revisada por primera vez, la opción de la asignación parcial existente en la NIC 12 original.	
1999	Influencia por la abolición de la ley fiscal (ACT) y desaparición de los incentivos fiscales a la inversión	
	FRED-18	Borrador - Impuesto Corriente
	FRS-16	Contabilización Impuesto Corriente
	FRED-19	<i>Borrador - Impuesto Diferido - Método Deuda - Incremental Liability Approach - Asignación Total</i>
2000	FRS-19	Impuesto Diferido - <i>Método Deuda - Incremental Liability Approach - Asignación Total</i>

IV.5. Normativa sobre la contabilización del efecto impositivo en otros países.

Básicamente diferenciamos entre los países que utilizan hoy uno u otro enfoque del método de la deuda. Aplicando el enfoque en resultados podemos citar a la India, además de España, Reino Unido e Irlanda. Aplicando el enfoque del balance son muchos más: Canadá como cercano a la versión del SFAS 109 estadounidense, Australia, Indonesia, Malasia, Singapur y Hong Kong, como próximos a la NIC 12 revisada del IASB, y otros como México, Argentina o Sudáfrica, que no muestran mayor preferencia por una u otra versión. Como vemos, a la hora de adoptar el enfoque del balance son muchos más los países que emiten regulación cercana a la norma internacional que los que emiten normativa próxima al SFAS 109; y es que el acercamiento a las NIC ha sido el detonante del protagonismo de este enfoque frente al de resultados.

En Canadá la Sección 3465 del *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) Handbook* ¹⁹ sustituía a la antigua Sección 3470 y provocaba el cambio como en Estados Unidos: desde el método de capitalización hasta el enfoque del balance del método de la deuda (sin pasar por el enfoque en resultados). En Australia la norma N.º 1020 (AASB-1020) ²⁰ incorporaba el cambio hacia el enfoque del balance desde el enfoque en resultados, que es como ha sucedido en la mayor parte de países (México, Indonesia, Hong Kong y Sudáfrica). Generalmente, se puede decir que el método de la deuda (y por tanto la actualización de saldos) ya estaba asimilado con el enfoque en resultados cuando se ha venido a adoptar el enfoque del balance.

¹⁹ Aprobada en 1997 por la *Accounting Standard Board (AcSB)*.

²⁰ Aprobada en 1999 por la *Australian Accounting Standard Board (AASB)* de la *Australian Accounting Research Foundation (AARF)*.

V. EL ENFOQUE EN EL BALANCE DEL MÉTODO DE LA DEUDA SEGÚN LA NIC 12 REVISADA (1996 Y 2000)

A continuación, revisaremos la versión que hace la NIC 12 revisada del enfoque en el balance del método de la deuda. Esta adopción se produjo en la primera revisión de 1996 y su alcance es mucho mayor que el de la segunda de 2000, la cual solo añade el tratamiento contable del efecto fiscal del reparto de dividendos en jurisdicciones tributarias con un doble tipo de gravamen. La norma constituye un claro referente internacional en la contabilización del impuesto: efecto impositivo –método de la deuda– enfoque en el balance –asignación total– sin posibilidad de descuento financiero de saldos (ZAMORA y SIERRA, 2000).

V.1. Hipótesis de partida.

La NIC 12 revisada establece dos principios básicos que constituyen la filosofía en que se ha basado el desarrollo de la norma (que pueden estar más o menos acertados). En primer lugar, la «*hipótesis de recuperación*» implica que tras el reconocimiento de un activo o pasivo del balance está inherente en la empresa la expectativa de que se recuperará o liquidará dicho elemento por una cuantía como mínimo igual a su importe en libros. Se trata de una hipótesis implícita en la definición de diferencia temporaria que veremos después. En segundo lugar, la «*hipótesis de coherencia en el registro*» indica que las consecuencias fiscales de las transacciones deben contabilizarse de la misma manera que dichas transacciones. Esta última afecta directamente a las contrapartidas contra las que reconocer los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, de tal forma que serán llevados directamente a neto cuando estén relacionados con partidas cuyo reconocimiento se llevó a neto por aplicación de otras normas internacionales, y serán llevados al fondo de comercio modificando su importe cuando estén relacionados con activos y pasivos surgidos de una combinación de negocios.

V.2. Conceptos básicos.

En el enfoque del balance las *diferencias temporarias* son «*divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos*» (IAS 12 Rev., 2000-párr. 5). Surge entonces el concepto de «base fiscal» de un activo o pasivo que trataremos después. Esta definición de diferencias temporarias hace que, para poder calcularlas, el nuevo enfoque incorpore la necesidad de elaborar un balance fiscal compuesto por las bases fiscales de los activos y pasivos del balance contable. Las diferencias temporarias constituyen cantidades que serán *imponibles o deducibles* al calcular la base imponible fiscal de períodos futuros (aquellos en los que se recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo del balance relacionado según la hipótesis de recuperación).

Los *pasivos (activos) por impuestos corrientes* representan la cuota a pagar a (recuperar de) Hacienda, proporcional a la base imponible fiscal del ejercicio. Los activos y pasivos por impuestos

diferidos surgen a partir de la noción de diferencia temporaria. Respecto a las diferencias temporarias imponibles, al ser cantidades que tributarán en el futuro generan hoy el reconocimiento de un *pasivo por impuestos diferidos* (NIC 12 revisada-párr. 5) por la cuantía del pago de impuestos que supondrán. Respecto a las diferencias temporarias deducibles, al ser cantidades que se deducirán en el futuro generan hoy el reconocimiento del un *activo por impuestos diferidos* por la cuantía del ahorro de impuestos que supondrán.

El *resultado contable* es la ganancia (pérdida) del ejercicio antes de deducir el *gasto (ingreso) por impuesto*. Este último es el gasto (ingreso) total por impuesto contablemente devengado. Siendo proporcional al resultado contable, contiene tanto al *gasto (ingreso) por impuesto corriente* como al *gasto (ingreso) por impuesto diferido*, y se calcula como suma de ambos. El gasto (ingreso) por impuesto corriente y el gasto (ingreso) por impuesto diferido coinciden cuantitativamente con el pasivo (activo) por impuesto corriente y el pasivo (activo) por impuestos diferidos una vez filtrados de las cuantías que directamente deban llevarse a neto o a fondo de comercio. Posteriormente, cuando hablemos del proceso de liquidación contable del impuesto, se verá más claro cuál es el origen y funcionamiento de estas partidas. En cualquier caso, hay que decir que distinguir en la cuenta de pérdidas y ganancias del gasto por impuesto en sus dos componentes: el gasto por impuesto corriente (a pagar) y el gasto por impuesto diferido, es fundamental en el método, y por lo tanto, la reforma en España del Plan General de Contabilidad debe de contemplar estos dos componentes, para acercarnos a la metodología internacional.

La *base fiscal de un activo* es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos futuros que tendrá la empresa cuando recupere el importe en libros de dicho activo (IAS 12 Rev., 2000-párr. 7). Podemos asimilar «base fiscal de un activo» a «lo deducible» fiscalmente en un futuro. Por ejemplo, la rúbrica «gastos de investigación y desarrollo» tiene un importe en libros de 150 y fiscalmente, siguiendo criterios de caja, se han deducido ya en el ejercicio en que se han producido. Se recuperará su importe en libros cuando se amorticen pero entonces no podrán volver a deducirse. Lo deducible fiscalmente en un futuro será 0 porque todo (150) se dedujo ya con anterioridad. La base fiscal del activo es 0 y genera una diferencia temporaria imponible de 150.

La *base fiscal de un pasivo* es igual a su importe en libros menos la cuantía que será deducible fiscalmente respecto de tal partida en un futuro, cuando se liquide el importe en libros de dicho pasivo (IAS 12 Rev., 2000-párr. 8). Podemos asimilar «base fiscal de un pasivo» a «lo no deducible» fiscalmente en un futuro. Por ejemplo, la rúbrica «ingresos cobrados por anticipado» tiene un importe en libros de 150 y fiscalmente, siguiendo criterios de caja, han tributado ya al cobrarse. Se liquidará su importe en libros cuando se devengue el ingreso y entonces no volverán a tributar. Lo no deducible en un futuro será 0 porque todo (150) será deducible. La base fiscal del pasivo es 0 y genera una diferencia temporaria deducible de 150.

Tanto los activos como los pasivos del balance pueden dar lugar a ambos tipos de diferencias temporarias: imponibles y deducibles.

Para que un activo dé lugar a una diferencia temporaria imponible (y al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido), su valor en libros ha de ser superior a su base fiscal. En caso contrario, dará lugar a una diferencia temporaria deducible (y a un activo por impuesto diferido).

Para que un pasivo dé lugar a una diferencia temporal imponible, su valor en libros ha de ser inferior a su base fiscal. En caso contrario dará lugar a una diferencia temporal deducible. Todo esto se indica en el **cuadro 5**.

CUADRO 5. *Cálculo de las diferencias temporarias.*

CÁLCULO DIFERENCIAS TEMPORARIAS	A partir de Activos del Balance	A partir de Pasivos del Balance	TRIBUTACIÓN DIFERIDA (a reconocer)
IMPONIBLES	VNC > BF	VNC < BF	PASIVO POR TD
DEDUCIBLES	VNC < BF	VNC > BF	ACTIVO POR TD

V.3. Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos corrientes con contrapartida distinta a resultados.

Ya hemos dicho que la «hipótesis de coherencia en el registro» influye en cuál es la contrapartida al reconocimiento inicial de activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos: la misma que la de las transacciones que los originaron. Este hecho determinará que en determinadas ocasiones esto provoca que no se utilice la cuenta de resultados.

En el caso de la revalorización contable de activos por su valor razonable, la NIC 16 «Inmovilizado Material» establece que el aumento de valor se registre con abono a reservas de revalorización. Si paralelamente se efectúa el correspondiente ajuste en la base fiscal, la revalorización tributará en el ejercicio generándose un pasivo por impuesto corriente con cargo a las mismas reservas.

En el caso de cambios de política contable o rectificación de errores fundamentales, la NIC 8 «Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables» establece que la partida del balance correspondiente se contabilice directamente contra «reservas por ganancias acumuladas». Lo mismo se hará con el activo o pasivo por impuesto corriente que surja.

La NIC no solo considera las partidas de neto como contrapartida de los impuestos diferidos, sino que también puede ser contrapartida el propio fondo de comercio (NIC 12 Rev., 2000-párr. 58). Este es el caso de una combinación de negocios, la NIC 22 ²¹ establece que los activos y pasivos del balance de la entidad adquirida sean incorporados a la contabilidad de la adquirente por su valor razonable. Cuando a efectos fiscales no se efectúen los ajustes paralelos, los impuestos diferidos surgidos se cargarán o abonarán al fondo de comercio y modificarán su importe al ser este una partida residual (NIC 12 Rev., 2000-párr. 66).

Más tarde hablaremos de la reestimación periódica sobre la recuperabilidad de los activos por tributación diferida, a efectuar en la fecha de cada balance. Cabe comentar ahora lo siguiente: como

²¹ Sustituída en marzo de 2004 por la NIIF-3.

consecuencia de la combinación puede suceder que la empresa adquirente considere probable la recuperación de un activo por impuestos diferidos, no reconocido en el balance de la adquirida por ser mucho más difícil desde la realidad económica de esta última. En base a su propia estimación, la empresa adquirente deberá reconocer este nuevo activo por impuestos diferidos que reducirá en su importe la cuantía del fondo de comercio (NIC 12 Rev., 2000-párr. 67).

Llegados a este punto nos permitimos hacer la siguiente reflexión. En el enfoque en resultados las diferencias entre contabilidad y fiscalidad son diferencias entre ingresos y gastos. Surgen, por tanto, cuando estos quedan afectados. En el enfoque del balance las diferencias surgen en el momento de incorporación a las cuentas de los activos y pasivos del balance. Cuando en dicho momento las transacciones no afectan todavía a resultados, el enfoque del balance resulta teóricamente superior pues anticipa el surgimiento de unas diferencias que todavía no existen para el enfoque en resultados. Son los casos de la NIC 12 revisada aquí mencionados: revalorización contable de activos, y activos y pasivos procedentes de una combinación de negocios y revalorización de activos. Pero veremos que no siempre es así.

V.4. Reconocimiento no permitido de activos y pasivos por impuestos diferidos con contrapartida distinta a resultados: excepciones al sistema de asignación total.

La NIC 12 revisada aplica la asignación total cuando impone el reconocimiento de la tributación diferida derivada de todas las diferencias temporarias. Sin embargo, establece excepciones y prohíbe expresamente su reconocimiento en los siguientes casos:

- a) El pasivo por impuestos diferidos surgido de un fondo de comercio positivo cuya amortización no fuera fiscalmente deducible. Siendo una partida de activo, cuando en un futuro se recupera el valor en libros del fondo mediante su amortización, «lo deducible» sería 0 (puesto que el 100% sería no deducible). La base fiscal del fondo es 0. Al ser el valor en libros del activo mayor que su base fiscal existe una diferencia temporaria imponible, *«no obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante, puesto que el fondo de comercio es un elemento residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el propio importe en libros de la partida en cuestión»* (NIC 12 Rev., 2000-párr. 21).
- b) El activo por impuestos diferidos surgido de un fondo de comercio negativo tratado como ingreso a distribuir y fiscalmente exento. Siendo una partida de pasivo, cuando en un futuro se liquidase el valor en libros del fondo mediante su traspaso a ingresos del ejercicio, «lo no deducible» sería 0 (puesto que el 100% del ingreso sería deducible al estar exento). La base fiscal del fondo es 0. Al ser el valor en libros del pasivo mayor que su base fiscal existe una diferencia temporaria deducible, pero la norma no permite el reconocimiento del activo por impuestos diferidos resultante por la misma razón que antes: la naturaleza residual del fondo de comercio (NIC 12 Rev., 2000-párr. 32).
- c) El activo o pasivo por impuestos diferidos que pudiera surgir en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo del balance, en una transacción que no fuera combinación de negocios y que en

el momento de realizarse no hubiera afectado al resultado contable ni al fiscal (por ejemplo, activos con amortización fiscalmente no deducible, subvenciones fiscalmente exentas tratadas como ingresos a distribuir, etc.). En todos ellos la base fiscal es distinta al valor en libros desde el momento inicial de su reconocimiento. La razón dada por la norma es que *«tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros»* (NIC 12 Rev., 2000-párr. 22 y 33).

Continuando con la reflexión del apartado anterior, en estos casos se da también la mencionada superioridad teórica del enfoque del balance (las diferencias contabilidad-fiscalidad surgen antes que en el enfoque clásico pues la transacción original no afecta al resultado contable ni al fiscal), pero ahora sin embargo no se traslada a la práctica, porque al establecerlos como excepciones a la asignación total la NIC 12 revisada prohíbe expresamente el reconocimiento de los impuestos diferidos que se derivan.

V.5. Valoración de activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.

Los impuestos corrientes (diferidos) deberán valorarse por las cantidades a pagar o recuperar (que se espere pagar o recuperar) de la Hacienda, utilizando los tipos impositivos aprobados o a punto de aprobarse en la fecha del balance. La norma establece «a punto de aprobarse» porque en ciertos países los anuncios oficiales de tipos impositivos tienen un efecto similar al de las normas en vigor, las cuales aparecen unos meses después. Además, para el caso de los impuestos diferidos, los tipos serán aquellos de aplicación en los ejercicios en que se espere serán realizados. De existir distintos tipos para los distintos niveles de base imponible, los impuestos diferidos se valorarán al tipo medio que se espere utilizar (NIC 12 Rev., 2000-párr. 49).

También cabe decir, que los impuestos diferidos deberán valorarse reflejando *«las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos»* (NIC 12 Rev., 2000-51). Se trata de aquellos países donde la legislación establece tipos impositivos distintos en función del tipo de beneficios tributables: rendimientos ordinarios o ganancias de capital. La forma en que un activo del balance sea recuperado puede variar entre la generación de beneficios ordinarios mediante su uso y amortización, o la obtención de ganancias de capital a través de su venta. Si dicho activo del balance lleva asociado un impuesto diferido, la forma en que se esperase recuperar el primero determinaría el tipo impositivo a utilizar en la valoración del segundo.

En cuanto al descuento al momento actual de los saldos de las cuentas de impuestos diferidos, la norma indica que: *«Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados»* (NIC 12 Rev., 2000-párr. 53). Sin embargo, los profesores GARCÍA-OLMEDO y CORONA (2004) piensan que el descuento sería altamente consistente con la utilización del método de la deuda, a fin de representar el saldo por tributación diferida una deuda más real.

La norma no lo permite, porque el modelo contable no contempla de manera generalizada la actualización financiera y no sería coherente establecerla solo para determinadas partidas.

En cuanto a los ajustes posteriores al reconocimiento inicial de la tributación diferida, cabe comentar que la valoración de la tributación diferida, tanto de activos como de pasivos, deberá modificarse cuando se produzca una variación en los tipos o normas fiscales que se esperen de aplicación en los ejercicios de reversión, o cuando se produzca una variación en la forma en que la empresa espere recuperar el importe en libros de los activos y pasivos del balance relacionados (NIC 12 Rev., 2000-párr. 60). Además, en el caso únicamente de los activos por impuestos diferidos, ya se ha mencionado antes como en base a una reestimación sobre su recuperabilidad, el importe en libros se someterá a una revisión periódica en la fecha de cada balance (NIC 12 Rev., 2000-párr. 37, 56 y 60). La contrapartida a estos ajustes posteriores se regula en el párrafo 61: *«El impuesto diferido correspondiente a estos cambios se reconocerá en la cuenta de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto»*. De nuevo impera la hipótesis de coherencia en el registro, no obstante, fijémonos sin embargo, que la norma no ofrece ahora el fondo de comercio como posible contrapartida distinta a resultados, cuando en el reconocimiento inicial de la tributación diferida sí lo hacía. Es decir, que para los impuestos diferidos procedentes de una combinación de negocios, en el caso de su reconocimiento inicial la contrapartida es el fondo de comercio, pero en los ajustes posteriores que modifiquen su valoración, la contrapartida (incumpliendo la hipótesis de coherencia en el registro) es la cuenta de resultados ²².

Finalmente, comentar la forma de contabilizar el efecto fiscal del reparto de dividendos en jurisdicciones que establezcan un trato fiscal diferente para las ganancias distribuidas y las no distribuidas fue el objeto de la segunda revisión de la NIC 12 en octubre de 2000. En ella se añadieron los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C y 91. El párrafo 52A establece que el tratamiento diferenciado no se tendrá en cuenta en el ejercicio de obtención de las ganancias, pues el reparto todavía no ha tenido lugar y tanto impuesto corriente como diferido se valorarán al tipo de las no distribuidas. Añade el párrafo 52B que las consecuencias fiscales del reparto se reconocerán como impuestos corrientes en un ejercicio posterior en el que, al producirse efectivamente la distribución de beneficios, se registre el pasivo por dividendos exigibles que corresponda. Entonces, si el tipo aplicable a las ganancias distribuidas es inferior al de las no distribuidas (caso más habitual), se reconocerá un activo por impuesto corriente por el ahorro fiscal que provocan. En caso contrario, si el tipo aplicable es superior, se reconocerá un pasivo por impuesto corriente. La cuantía del ajuste se calculará aplicando la diferencia de gravamen entre ambos tipos a los beneficios efectivamente repartidos.

V.6. Proceso de liquidación contable del impuesto.

Partimos de un balance contable antes de impuestos a 31 de diciembre que contiene: a) el *resultado contable antes de impuestos*, b) el *saldo inicial de activos y pasivos por impuestos diferidos*. A partir de este momento, se realizan las siguientes operaciones:

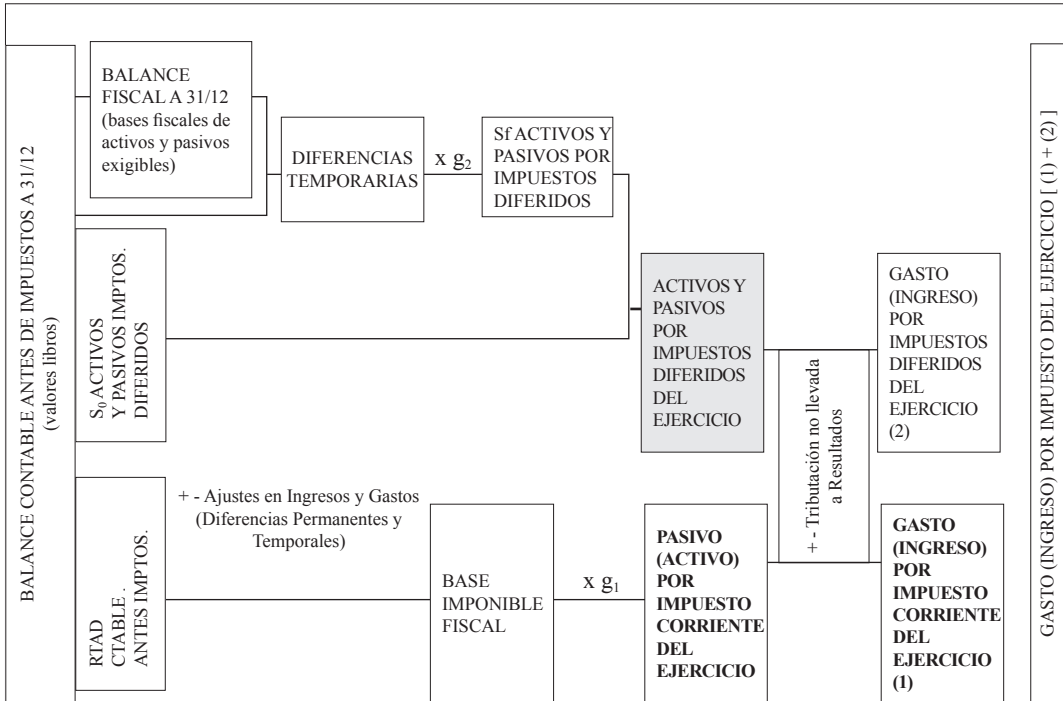
²² Si bien la NIC 12 revisada establece que, de consistir el ajuste posterior a la tributación diferida procedente de una combinación de negocios, en el reconocimiento de un nuevo activo por impuestos diferidos (no pasivo), y solo cuando el fondo de comercio surgido hubiera sido positivo, además de registrarse su contrapartida en resultados (aumentándolos), se efectuará una reducción del fondo de comercio y de su amortización acumulada por el importe correspondiente, llevándose también esto a resultados (disminuyéndolos). La reducción del fondo solo procederá hasta que su valor quede a cero sin poder ocasionar en ningún caso un fondo de comercio negativo (NIC 12 Rev., 2000-párr. 68).

1. A partir de dicho resultado contable antes de impuestos se calcula la *ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio* (base imponible fiscal). Para ello el resultado contable antes de impuestos se modifica por los ajustes positivos y negativos de ingresos y gastos en los que difiera del resultado fiscal. Estos ajustes no son ni más ni menos que las conocidas diferencias temporales y permanentes del enfoque en resultados. En este momento, que nos encontramos al principio del proceso de liquidación, se produce lo que más llama la atención del nuevo enfoque: añade las complejidades propias de las diferencias temporarias sin ahorrarse el cálculo de los ajustes de las diferencias permanentes y temporales al resultado contable para la obtención de la base imponible. En concreto, esto sigue siendo necesario para llegar al resultado fiscal a partir del resultado contable antes de impuestos.
2. Aplicando el tipo impositivo correspondiente a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio, se calcula el *pasivo (activo) por impuesto corriente del período*, es decir, la cuota a pagar (devolver) por Hacienda. Evidentemente, este es un dato que actualmente es muy difícil de obtener con el enfoque del resultado que se aplica en España.
3. Para obtener el *gasto (ingreso) por impuesto corriente del ejercicio (1)*, el pasivo (activo) por impuesto corriente del período se minora en las partidas que no hayan sido llevadas a resultados (sino a neto y fondo de comercio).
4. Volviendo de nuevo al balance contable a 31 de diciembre se elabora un *balance fiscal* paralelo mediante el cálculo de las bases fiscales de los activos y pasivos exigibles del primero. El balance fiscal no incluye valores fiscales de ingresos y gastos ni de cualquier otra partida del neto patrimonial.
5. A partir de ambos balances (contable y fiscal) se calculan las *diferencias temporarias* entre el valor en libros y la base fiscal de los activos y pasivos exigibles ²³.
6. Aplicando el tipo impositivo correspondiente (el esperado para los ejercicios de reversión) a las diferencias temporarias, se calcula el *saldo final de activos y pasivos por impuestos diferidos*.
7. A partir de ambos saldos (inicial y final), como diferencia entre ellos se calcula el cargo o abono del ejercicio en la cuenta de impuestos diferidos, es decir, los *activos y pasivos por impuestos diferidos del período*.
8. Para obtener el *gasto (ingreso) por impuestos diferidos del ejercicio (2)*, los activos y pasivos por impuestos diferidos del período se minoran en las partidas que no hayan sido llevadas a resultados (sino a neto y fondo de comercio).
9. A partir de (1) gasto (ingreso) por impuesto corriente del ejercicio y (2) gasto (ingreso) por impuestos diferidos del ejercicio, como suma de ambos se obtiene el *gasto (ingreso) por impuesto del ejercicio* que es el gasto total por impuesto contablemente devengado y que coincide cuantitativamente con el calculado según el enfoque en resultados.

²³ Nótese que no existen diferencias temporarias asociadas a elementos de neto pues entre otras cosas tales elementos carecen de base fiscal.

En el **cuadro 6** extractamos lo expuesto.

CUADRO 6. *Proceso de liquidación contable del impuesto según enfoque en el balance del método de la deuda (NIC 12 Rev.).*



Esta descomposición del gasto por impuesto sobre beneficios en sus dos componentes: (1) gasto por impuesto corriente, y (2) gasto por impuesto diferido, se considera fundamental ante la modificación que debe realizarse en el Plan General de Contabilidad para adaptarse a la normativa internacional, ya que la solución que finalmente se adopte debe contemplarla, para cumplir con los preceptos de la NIC 12 revisada.

V.7. Diferencias SFAS 109-NIC 12 revisada.

Ambas normativas aplican la asignación total, si bien, la excepción de la NIC 12 revisada de prohibir el reconocimiento del impuesto diferido surgido en el registro inicial de un activo o pasivo no procedente de una combinación de negocios sin que en dicho momento la transacción afectase a resultados, no existe en el SFAS 109 que sí permite y exige su reconocimiento. Para el caso de la tributación diferida procedente de un fondo de comercio positivo o negativo, ambas normativas coinciden y prohíben su reconocimiento.

Por otra parte, la aplicación del principio de prudencia en el reconocimiento de activos por impuestos diferidos se instrumentaliza de manera diferente. Mientras el SFAS 109 utiliza la famosa provisión para reducir el valor neto contable de estos elementos, la NIC 12 revisada se limita directamente a reconocerlos por un menor importe. El criterio para aplicar dicho principio también es diferente. El SFAS 109 dota la provisión por el importe de los activos por impuestos diferidos que sea «más probable que no» que no vaya a revertir en un futuro. Con dicha expresión la probabilidad queda definida en términos del 50 por 100. La NIC 12 revisada reconoce los activos por impuestos diferidos en la medida que resulte «probable» que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que poder cargar las deducciones cuando reviertan las diferencias. Esta redacción de la norma no implica un porcentaje de probabilidad determinado, el cual podría diferir del 50 por 100.

VI. COMPARACIÓN DE LOS DOS ENFOQUES DEL MÉTODO DE LA DEUDA: RESULTADOS Y BALANCE

VI.1. Diferencias entre magnitudes distintas.

Las diferencias contabilidad-fiscalidad se establecen en torno a magnitudes distintas. En el enfoque en resultados las diferencias temporales y permanentes se establecen entre el resultado contable y el fiscal (magnitudes flujo). En el enfoque del balance las diferencias temporarias se establecen entre el valor en libros y la base fiscal de activos y pasivos del balance (magnitudes fondo) ²⁴.

VI.2. Terminología de los activos y pasivos fiscales.

Los activos y pasivos fiscales a que dan lugar las diferencias son equivalentes conceptualmente, si bien la terminología empleada para denominarlos pone el acento en un momento del tiempo distinto. El enfoque en resultados pone el acento en el presente: activos y pasivos por impuestos pagados o no en el presente que con respecto a su devengo contable suponen una anticipación o diferimiento del impuesto (activos por impuestos «anticipados» y pasivos por impuestos «diferidos»). El enfoque del balance pone el acento en el futuro: activos y pasivos por el menor o mayor pago de impuestos que tendrá lugar en el futuro («diferidos»). Algunos autores señalan que, en este último enfoque, habría sido mejor acentuar si la cantidad de impuestos a pagar en el futuro aumenta o disminuye con el impuesto diferido, y, por tanto, más acertado el empleo de los términos activos por impuestos «deducibles» y pasivos por impuestos «tributables».

²⁴ Si bien los impuestos gravan la renta fiscal (magnitud flujo), las diferencias temporarias establecidas en función de magnitudes fondo se convertirán en renta gravable en años futuros cuando se recuperen o liquiden los activos y pasivos del balance (SFAS 109-Sección *basis for conclusions*).

VI.3. Secuenciación en el proceso de liquidación contable del impuesto.

Aunque en ambos enfoques se llegue al mismo gasto contable por impuesto, la diferencia estriba en el proceso de liquidación seguido. En el enfoque en resultados se calcula primero el gasto contable devengado (a partir del resultado contable ajustado en las diferencias permanentes), y como diferencia entre dicha magnitud y la deuda con Hacienda se obtiene la tributación diferida. En el enfoque del balance primero se calcula la tributación diferida (a partir de las diferencias temporarias entre balance fiscal y contable), y después mediante su adición a la deuda con Hacienda (previo filtro en ambas magnitudes de las partidas que no deban llevarse a resultados) se obtiene el gasto contable por impuesto. Por tanto, mientras en el enfoque en resultados el gasto contable devengado es calculado con anterioridad a la tributación diferida, en el enfoque del balance se procede a la inversa. En el **cuadro 7** se esquematiza lo expuesto.

CUADRO 7. *Secuencia del proceso de liquidación contable del impuesto—comparación enfoques.*

ENFOQUE RESULTADOS.	1.º	2.º	3.º
	DEUDA CON HACIENDA (a partir del Resultado Fiscal → a partir del Resultado Contable antes de impuestos modificado en Diferencias Permanentes y Temporales)	GASTO CONTABLE DEVENGADO POR IMPUESTO (a partir del Resultado Contable antes de impuestos modificado en Diferencias Permanentes)	ACTIVOS Y PASIVOS POR TRIBUTACIÓN DIFERIDA (a partir de Diferencias Temporales)
ENFOQUE BALANCE	1.º	2.º	3.º
	DEUDA CON HACIENDA (PASIVOS Y ACTIVOS POR TRIBUTACIÓN CORRIENTE) (a partir del Resultado Fiscal → a partir del Resultado Contable antes de impuestos modificado en ajustes positivos y negativos de ingresos y gastos)	PASIVOS Y ACTIVOS POR TRIBUTACIÓN DIFERIDA (a partir de Diferencias Temporarias → a partir de Balances Fiscal y Contable)	
	↓ Minorado en partidas con contrapartida distinta a resultados ↓	↓ Minorado en partidas con contrapartida distinta a resultados ↓	
	GASTO POR IMPUESTO CORRIENTE	+ GASTO POR IMPUESTOS DIFERIDOS	= GASTO CONTABLE DEVENGADO POR IMPUESTO

VI.4. Aplicación del tipo impositivo a las diferencias.

En el enfoque en resultados la aplicación del tipo impositivo a las diferencias temporales da lugar a la tributación diferida del ejercicio (cargo o abono a efectuar en las cuentas de activos

y pasivos por impuestos anticipados y diferidos). En el enfoque del balance la aplicación del tipo impositivo a las diferencias temporarias da lugar al saldo final de la tributación diferida, y como diferencia entre los saldos inicial y final se calcula el cargo o abono del ejercicio en dichas cuentas.

VI.5. Cálculo de la base imponible según la normativa fiscal.

La forma de cálculo del resultado fiscal es algo que compete a la normativa fiscal, no a la contable. Si la autoridad fiscal establece la determinación de la base imponible a partir del resultado contable, para obtenerla será necesario calcular diferencias entre ingresos y gastos contables y fiscales independientemente del enfoque del método de la deuda adoptado en contabilidad. Si este se basa en el mismo tipo de diferencias que las de la norma fiscal (entre magnitudes flujo), en contabilidad no habrá que hacer nuevos cálculos. Es lo que sucede con el enfoque en resultados. Pero si se basa en un tipo de diferencias distintas (entre magnitudes fondo), al cálculo de las necesarias para determinar la base imponible fiscal habrá que añadir el de las indicadas por la norma contable. En resumen, con una normativa fiscal que establece la base imponible en función del resultado contable, el enfoque del balance de la NIC 12 revisada añade las complejidades propias del cálculo de las diferencias temporarias sin que desaparezca (debido a la legislación fiscal) el cálculo de las permanentes y temporales. De esta realidad se extrae el siguiente argumento: en países con una fuerte influencia de la fiscalidad en la contabilidad, una base imponible que parta del resultado contable facilita la adopción del enfoque en resultados, mientras que una base imponible definida en otros términos facilita la adopción contable del enfoque en el balance.

Debido a esto creímos interesante estudiar cómo se estaba determinando fiscalmente la base imponible en los países de aplicación del enfoque del balance. Teníamos la sospecha de que se hiciera de forma distinta, sin partir del resultado contable, por ejemplo, como diferencia entre capital fiscal a principio y final del periodo (determinado este último como activos menos pasivos exigibles del balance fiscal a 31-12). Hemos de decir que nuestras sospechas no fueron confirmadas. En consonancia con la recomendación del Informe Ruding a la Comisión Europea de 1992, la legislación fiscal de todos los países de nuestro entorno toma como punto de partida los flujos recogidos en el estado de resultados (GARCÍA-OLMEDO, 2002). El citado informe (*Rapport du Comité de Reflexion des Experts Independants sur la Fiscalite des Entreprises*) versaba sobre la armonización fiscal entre países de la Unión Europea e incluía textualmente la siguiente recomendación: «la contabilidad comercial preparada con fines de información financiera debe constituir el punto de partida para el cálculo de la base imponible de todos los Estados Miembros». (Informe Ruding, 1992: 226).

VI.6. Diferencias permanentes *versus* diferencias temporarias.

Continuando con la comparación entre los dos enfoques hay que mencionar que, todas las diferencias temporales son temporarias pero esta afirmación no se cumple a la inversa: existen dife-

rencias temporarias que no son temporales ²⁵. En cuanto a las diferencias permanentes habría que analizarlas más detenidamente para dividirlas en dos grupos:

- a) Diferencias permanentes que se producen junto con el reconocimiento de un elemento del balance, pues dicho reconocimiento afecta bien al resultado contable, bien al resultado fiscal. (por ejemplo, gasto contable por el reconocimiento de la deuda relativa a una sanción fiscalmente no deducible).
- b) Diferencias permanentes procedentes de un elemento del balance, reconocido con anterioridad en una transacción que entonces no afectó ni al resultado contable ni al fiscal y que ahora sí empieza a tener repercusión en ellos (por ejemplo, amortización contable no deducible fiscalmente de un activo del balance).

Las primeras, son diferencias permanentes que no dan lugar a diferencias temporarias pues el valor en libros del elemento del balance reconocido coincide con su base fiscal. Es el caso del pasivo por la sanción: cuando se pague en futuros ejercicios y se liquide su importe en libros «lo no deducible» será el 100%, la base fiscal del pasivo coincide con su valor contable y no hay diferencia temporaria. Ni el enfoque en resultados ni el enfoque del balance ofrecen pues la posibilidad de contabilizar de manera anticipada mediante un impuesto diferido el mayor pago de impuestos que tendrá lugar después, cuando fiscalmente se produzca el ajuste en resultados ²⁶. Ningún enfoque resulta así superior al otro.

Las segundas, son diferencias permanentes que sí dan lugar a diferencias temporarias. En concreto, lo que se produce de manera paralela al surgimiento de las permanentes es la reversión de las temporarias. Estas últimas aparecieron cuando se reconoció el elemento del balance, y revierten cuando la transacción comienza a tener efecto en resultados. Es el caso del activo cuya amortización no es fiscalmente deducible: cuando el activo se reconoce no se origina diferencia permanente (el reconocimiento no afecta al resultado contable ni al fiscal), pero sí diferencia temporaria imponible (la base fiscal del activo es cero porque cuando se recupere el valor en libros del activo mediante la amortización «lo deducible» será cero). Posteriormente, cuando el activo se amortiza y la transacción empieza a repercutir en resultados, surge la diferencia permanente (entre amortización contable y fiscal, siendo esta última cero) y la diferencia temporaria imponible revierte (pues al amortizarse, el valor en libros del activo disminuye aproximándose a su base fiscal). Las diferencias temporarias se producen por tanto en un momento del tiempo anterior a aquel en el que se producen las permanentes. Esta anticipación hace posible reconocer entonces un impuesto diferido por el mayor pago de impuestos que se realizará después. El enfoque del balance resulta en estos casos superior (al menos en teoría) al enfoque en resultados.

En el **cuadro 8** se realiza una comparación del enfoque de resultados y del balance analizando las diferencias.

²⁵ Se trata de diferencias temporarias que son anticipación de futuras diferencias permanentes.

²⁶ En términos de ajustes sí será necesario efectuar un ajuste positivo sobre el resultado contable para calcular la base imponible fiscal (independientemente del enfoque del método de la deuda utilizado en contabilidad).

CUADRO 8. *Análisis de diferencias en el enfoque del resultado y del balance.*

DIFERENCIAS TEMPORALES	→	DIFERENCIAS TEMPORARIAS (Surgen en el mismo momento que las temporales)			
DIFERENCIAS PERMANENTES					
Se producen junto al reconocimiento de una partida del balance pues dicho reconocimiento afecta a resultados (ejemplo: pasivo por multa o sanción)	→	Nada (No hay diferencias temporarias)			
Proceden de partidas del balance reconocidas con anterioridad en una transacción que entonces no afectó a resultados y ahora empieza a tener repercusión en ellos	→	DIFERENCIAS TEMPORARIAS (<u>Surgen antes</u> y revierten cuando se originan las permanentes): SUPERIORIDAD TEÓRICA			
Revalorización contable de activos	→	NIC 12 Rev. permite reconocer la Tr. Diferida	→	SUPERIORIDAD PRÁCTICA	
Activos y pasivos procedentes de combinación negocios					
Fondo de comercio + o –	→	NIC 12 Rev. no permite reconocer la Tr. Diferida	→	La superioridad teórica no se materializa en la práctica	
Activos y pasivos no procedentes de combinación de negocios (ejemplo: activo con amortización no deducible)					

Finalmente, comentar que con el enfoque del resultado no se tiene información del desglose del gasto por impuesto en sus dos componentes: (1) gasto por impuesto corriente, y (2) gasto por impuesto diferido, que se ofrece en el enfoque del balance. Esta distinción se considera fundamental ante la modificación que debe realizarse en el Plan General de Contabilidad para adaptarse a la normativa internacional, ya que es importantísimo realizarla según los preceptos de la NIC 12 revisada.

VII. CONCLUSIONES

Comenzando con el análisis de las interrelaciones entre normativas, podemos situar el nacimiento del método del efecto impositivo en Estados Unidos (1942) con el ARB N.º 18 *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*. Se origina como pasivo por impuesto diferido, por la necesidad de registrar un mayor gasto contable devengado por impuesto (no como activo por impuesto anticipado). La asignación total típicamente americana se instaura en 1958 con el ARB 44 revisado. Tras los primeros ARB’s que permitían neto de impuestos y capitalización, se consolida este último con el APBO 6 de 1965 y el APBO 11 de 1967.

La posibilidad de actualizar saldos ante cambios en los tipos impositivos surge en Reino Unido con el método de la deuda, el enfoque en resultados y el sistema de asignación parcial (SSAP 15,

1978). Todo ello ha sido característico de la normativa británica hasta el año 2000 en que, por presiones internacionales, se sustituía la asignación parcial por la total. Originalmente el reconocimiento parcial surge como consecuencia de la *Advance Corporation Tax* de 1973, para reducir el reconocimiento de los numerosos pasivos por impuestos diferidos a que daba lugar, no para reducir los activos por impuestos anticipados. Este hecho refuerza la separación entre «sistema de asignación parcial» (de reconocimiento tanto de activos como de pasivos) y «principio de prudencia» (en el reconocimiento solo de activos por tributación diferida).

La NIC 12 original del IASC (1979) demasiado flexible, presenta influencias tanto americanas como británicas y permite todas las opciones vigentes en el momento: método del diferido o enfoque en resultados del método de la deuda, asignación total o parcial. Influye posteriormente en el Plan General de Contabilidad español de 1990 que opta por aplicar un sistema mixto con características de ambas procedencias: enfoque en resultados del método de la deuda (británico) y asignación total (americana).

La caída de tipos impositivos de la reforma fiscal americana de 1986 provoca la inconsistencia de los saldos de impuestos diferidos no actualizados del método de capitalización. Manteniendo el típico sistema de asignación total americano, se adopta bajo influencia británica el método de la deuda, si bien a través de un enfoque más acorde con dicho reconocimiento total de diferencias: el enfoque del balance (SFAS 96, 1987). La investigación empírica ha demostrado que el método de la deuda resultó más relevante para el mercado que el de capitalización, pues efectivamente los inversores actualizaban los saldos de los impuestos diferidos.

El polémico SFAS 96 impide que en un primer momento el enfoque americano del balance influya en la normativa del IASC. Sin embargo sí lo hace posteriormente con el SFAS 109: en 1996 la primera revisión de la NIC 12 adopta el enfoque del balance y el reconocimiento total de diferencias. En aras de una aproximación al sistema americano se produce un profundo distanciamiento entre las normativas británica y del IASC.

Desde entonces viene aconteciendo un proceso de armonización internacional en torno al enfoque del balance que está siendo adoptado por la mayoría de países: Canadá, Australia, Méjico, Argentina, Indonesia, Malasia, Singapur, Hong Kong o Sudáfrica. Aunque algunos se aproximan a la versión del SFAS 109, en la mayoría de casos la razón del cambio es el acercamiento a la NIC 12 revisada que se establece como referente claro internacional en la contabilización del impuesto.

Llama la atención la postura de Reino Unido en medio de este proceso. Con el FRS-19 de 2000 los británicos ceden a la presión internacional en favor de la asignación total (a pesar de que la investigación empírica ha demostrado que el reconocimiento parcial es más relevante para el mercado). El sistema de reconocimiento total se introduce curiosamente para aumentar el registro de los activos por impuestos anticipados que eran producidos por planes de jubilación de empleados (no para reconocer más pasivos por impuestos diferidos). Sin embargo los británicos se enfrentan a la corriente imperante a nivel internacional y mantienen el clásico sistema de diferencias permanentes y temporales.

En cuanto al estudio del enfoque del balance y su posterior comparación con el enfoque en resultados, las diferencias se establecen en función de distinto tipo de magnitudes (flujo o fondo), pero los activos y pasivos fiscales a que dan lugar son conceptualmente equivalentes.

El proceso de liquidación contable del impuesto sigue una secuencia diferente. En el enfoque en resultados la tributación diferida se obtiene tras el cálculo del gasto contable devengado. En el enfoque del balance se procede a la inversa: primero, se calcula la tributación diferida, y después, junto con la tributación corriente, se determina el gasto contablemente devengado (previo filtro de las partidas que no deban llevarse a resultados). En ambos casos se llega al mismo gasto contable por impuesto.

Las diferencias permanentes que se producen junto con el reconocimiento de un elemento del balance al afectar dicho reconocimiento a resultados (contable o fiscal), no dan lugar a diferencias temporarias. Ninguno de los enfoques resulta en estos casos superior al otro. Las diferencias permanentes procedentes de un elemento del balance, reconocido con anterioridad en una transacción que entonces no afectó ni al resultado contable ni al fiscal y que ahora sí empieza a tener repercusión en ellos, dan lugar a la reversión de diferencias temporarias surgidas en el momento del reconocimiento. El enfoque del balance resulta en tales casos teóricamente superior al enfoque en resultados, pues anticipa la aparición de las diferencias al momento de incorporación a las cuentas de los activos y pasivos del balance, y ofrece la posibilidad de registrar entonces un impuesto diferido por el mayor o menor pago de impuestos que tendrá lugar después.

Dicha superioridad se traslada a la práctica cuando la norma concreta que aplica el enfoque del balance exige (o al menos no prohíbe) reconocer tales impuestos diferidos. La NIC 12 revisada lo permite en unos casos²⁷ (revalorización de activos a efectos únicamente contables no fiscales; reconocimiento inicial sin afectar a resultados de activos y pasivos procedentes de una combinación de negocios registrados por su valor razonable sin que a efectos fiscales se realice el ajuste correspondiente), y en otros lo prohíbe (fondo de comercio positivo cuya amortización no sea fiscalmente deducible; fondo de comercio negativo tratado como ingreso a distribuir y exento a efectos fiscales; reconocimiento inicial sin afectar a resultados de activos y pasivos no procedentes de una combinación de negocios contabilizados por un valor que en dicho momento no coincidía con su base fiscal). Para el fondo de comercio positivo o negativo, justifica la prohibición por la naturaleza residual de esta partida. El reconocimiento del impuesto diferido modificaría el importe del fondo y tal cosa afectaría de nuevo al impuesto diferido generándose un efecto-bucle que no tendría fin. Para el reconocimiento inicial sin afectar a resultados de activos y pasivos no procedentes de una combinación de negocios, justifica la prohibición apelando a que los ajustes volverían menos transparentes los estados financieros²⁸.

En conclusión, si bien es cierta la superioridad teórica del enfoque del balance, la aplicación práctica hecha por la NIC 12 revisada no lleva tales planteamientos hasta sus últimas consecuencias:

²⁷ Resaltamos cómo en ellos la contrapartida al reconocimiento de la tributación diferida es el neto o el fondo de comercio (no resultados): precisamente la superioridad teórica se da cuando la transacción no afectó originalmente a resultados. Por la hipótesis de coherencia en el registro tampoco lo hacen ahora los impuestos diferidos.

²⁸ Por la hipótesis de coherencia en el registro, la contrapartida al reconocimiento de la tributación diferida en estos casos sería otro activo o pasivo del balance (como tesorería, acreedores, etc). Modificar el saldo de estas partidas, presentándolas netas de impuestos, podría restar transparencia al balance.

aun anticipando la aparición de las diferencias, en algunas de ellas la norma prohíbe expresamente el reconocimiento del activo o pasivo por impuestos diferidos correspondiente.

Por otra parte, con una normativa fiscal que establece la base imponible en función del resultado contable, las diferencias entre ingresos y gastos contables y fiscales hay que calcularlas independientemente del enfoque adoptado en contabilidad. El enfoque del balance añade entonces la complejidad propia de las diferencias temporarias (cálculo de bases fiscales) sin que desaparezca (debido a la legislación fiscal) el cálculo de las permanentes y temporales. Si la influencia del fisco en la normativa contable es considerable, esta situación facilita la adopción del enfoque en resultados.

Existe, no obstante, una posibilidad para evitar el cálculo de las bases fiscales de todas las partidas del balance contable. El balance fiscal es necesario para obtener las diferencias temporarias. Pero si de estas, las que dan lugar a tributación diferida de reconocimiento permitido por la NIC se reducen a: las temporales más otros dos casos (revalorización contable de activos, y activos y pasivos de una combinación de negocios), bastará con calcular las bases fiscales de las partidas que provengan de estos últimos. Las diferencias temporarias restantes no será necesario calcularlas vía bases fiscales porque será equivalente seguir utilizando las temporales.

En los países que, por el proceso de armonización contable internacional de los últimos tiempos, han adoptado el enfoque del balance, la realidad fiscal de una base imponible definida a partir del resultado contable demuestra en ellos la existencia de independencia entre contabilidad y fiscalidad. Esto no implica que de no darse tal combinación ²⁹ el sistema tributario ejerza influencia en la contabilidad: los británicos han permanecido fieles al enfoque en resultados y no ha sido por presión del fisco (no existe país que tradicionalmente muestre mayor separación entre contabilidad y fiscalidad).

En España puede ser que la fiscalidad, con el objetivo de que el proceso armonizador contable afectase lo menos posible al sistema fiscal, haya influido en la decisión española de preferir reformar la normativa española adaptándola a criterios internacionales antes que permitir directamente las NIC/NIIF en las cuentas individuales. Sin embargo, dentro ya de la propia reforma, la recomendación del Libro Blanco de rechazar el enfoque del balance de la NIC 12 revisada no creemos sea cuestión de falta de independencia. La verdad es que resulta cuestionable que la superioridad teórica del nuevo enfoque compense las complejidades que añade (mucho más cuando la versión de la NIC 12 revisada no sabe sacar provecho de ella al no llevar los planteamientos teóricos hasta sus últimas consecuencias). Todo para llegar a un mismo gasto contable por impuesto. Las diferencias temporarias son mucho menos intuitivas y su cálculo incorpora una complejidad excesiva cuya utilidad está aún por demostrar (no se ha encontrado investigación empírica que aporte evidencia de que este enfoque sea más aceptado por el mercado que el enfoque en resultados). Ciertamente, si los impuestos diferidos no hubieran estado ya asimilados de manera generalizada por la práctica contable a principio de los noventa, nadie habría estado inspirado de repente con esta nueva concepción de diferencias temporarias entre contabilidad y fiscalidad. Consideramos que su aparición responde al deseo de establecer un enfoque de mayor coherencia teórica con los marcos conceptuales americano e internacional, en los que el protagonismo reside en las figuras de activos y pasivos, pero en cualquier caso sería deseable que la modificación que se debe realizar en el Plan General de Contabilidad contenga, por un lado, el importe del

²⁹ Fiscalidad: base imponible a partir del resultado contable-Contabilidad: enfoque del balance.

impuesto corriente, esto es, el gasto por impuesto, y, de otro lado, el efecto impositivo de las diferencias, esto es, el impuesto diferido. De este modo se ofrecería una información acorde con las exigencias de la NIC 12 revisada, necesaria en los momentos actuales, según nuestra opinión.

En cualquier caso, vista la evolución seguida por casi todas las normativas domésticas –excepto la británica– que han acabado adoptando el sistema de diferencias temporarias, más tarde o más temprano resultará inevitable que el nuevo enfoque sea de aplicación en nuestro país. Parece ser que, a pesar de la recomendación del Libro Blanco, así lo está considerando el Subgrupo destinado a la contabilización del impuesto, dentro del Grupo de Trabajo que en estos momentos prepara la reforma del Plan. Tal cosa solo tendrá sentido si junto con las diferencias temporarias, se acepta un marco conceptual coherente con los del FASB y el IASB, que otorgue protagonismo a los elementos del balance y proporcione la justificación teórica para el cambio mediante, por lo menos, se cumpla la información requerida en el desglose del gasto por impuesto en sus dos componentes: impuesto corriente e impuesto diferido.

Bibliografía

- ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (BOARD) (ASC/B). [1978]: *Accounting for Deferred Taxation*. SSAP n.º 15. London.
- [1999]: *Deferred Tax*. Financial Reporting Exposure Draft (FRED) n.º 19. London.
 - [2000]: *Deferred Tax*. Financial Reporting Standard (FRS) n.º 19. London.
- AMERICAN INSTITUTE OF (CERTIFIED PUBLIC) ACCOUNTANTS [AI(CP)A]. [1958]: *Declining-Balance Depreciation*. *Accounting Research Bulletin* (ARB) n.º 44. Revisado. New York.
- [1967]: *Accounting for Income Taxes*. Accounting Principles Board Opinion (APBO) n.º 11. New York.
- AMIR, E.; KIRSCHENHEITER, M. y WILLARD, K. [1997]: «The Valuation of Deferred Taxes». *Contemporary Accounting Research*, winter, vol. 14, n.º 4, 597-622.
- ARCE GISBERT, M. y GISBERT CLEMENTE, A. [2003]: «The Acceptability of International Accounting Standard: The Effects of the Form 20-F Adjustments on the Financial Statement Analysis». *Documento de trabajo. Universitat de Valencia y Universidad Autónoma de Madrid*. 1-40.
- ARNOLD, A.J. [1994]: «The Adoption of Partial Deferral in the UK, 1977-78: Evidence on an accounting choice». *Journal of Business, Finance and Accounting*, vol. 21, n.º 6, 875-888.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (AECA). [1989]: «Impuesto sobre Beneficios». Documento sobre Principios Contables, n.º 9. AECA, Madrid.
- [1999]: «Marco Conceptual para la Información Financiera». *Documentos sobre Principios Contables*. s/n. AECA. Madrid.

- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (AASB) [1999]: *Income Taxes*. AASB N.º 1.020. Caulfield. Victoria.
- AYERS, B.C. [1998]: «Deferred Tax Accounting under SFAS N.º 109: An Empirical Investigation of its Incremental Value-Relevance Relative to APB N.º 11». *The Accounting Review*, vol. 73, n.º 1, 195-212.
- BEAVER, W.H. y DUKES, R.E. [1972]: «Interperiod Tax Allocation, Earnings Expectations, and the Behaviour of Security Prices». *The Accounting Review*, abril, 320-332.
- BEECHY, T.H. 1983. *Accounting for Corporate Income Taxes: Conceptual Considerations and Empirical Analysis*. The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.
- BEHN, B.K.; EATON, T.V. y WILLIAMS, J.R.; [1998]: «The Determinants of the Deferred Tax Allowance Account Under SFAS N.º 109». *Accounting Horizons*, vol. 12, n.º 1, 63-78.
- BUCKLEY, J.W. [1972]: «Income Tax Allocation: An Inquiry into Problems of Methodology and Estimation». *Financial Executives Research Foundation*, New York.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA). [1969]: *Section 3470 Corporate Income Taxes*. CICA Handbook. Toronto.
- [1997]: *Section 3465 Corporate Income Taxes*. CICA Handbook. Toronto.
- CHANEY, P.K. y JETER, D.C. [1994]: «The Effect of Deferred Taxes on Security Prices». *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Winter, vol. 9, n.º 1, 91-116.
- CHEUNG, J.K., KRISHNAN, G.V. y MIN, C. [1997]: «Does Interperiod Income Tax Allocation Enhance Prediction of Cash Flows?». *Accounting Horizons*, vol. 11, n.º 4, 1-15.
- CORONA ROMERO, E. [2002]: «Reforma Contable y Fiscalidad». *Partida Doble*, septiembre, n.º 136, 90-99.
- DAVIDSON, S., RASCH, S.F. y WEIL, R.L. [1984]: «Behavior of the Deferred Tax Credit Account, 1973-82». *Journal of Accountancy*, octubre, 138-142.
- DRAKE, D.F. [1962]: «The Service Potential Concept and Interperiod Tax Allocation». *The Accounting Review*, octubre, vol. 37, n.º 4, 677-684.
- ESPAHBODI, H.; ESPAHBODI, P. y TEHRANIAN, H. [1995]: «Equity Price Reaction to the Pronouncements related to Accounting for Income Taxes». *The Accounting Review*, vol. 70, n.º 4, 655-668.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) [1987]: *Accounting for Income Taxes*. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n.º 96. Norwalk, CT: FASB.
- [1992]: *Accounting for Income Taxes*. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) N.º 109. Norwalk, CT: FASB.
- GALLEGO ÁLVAREZ, I. [1997]: «Análisis del SFAS 109 y Consideración Contable de los Impuestos Anticipados: una Interpretación del Caso Español». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 171, 127-154.
- GALLEGO ÁLVAREZ, I. y GALENDE DEL CAMPO, J. [1995]: «Los Estudios Anglosajones sobre las Diferencias entre el Resultado Contable y el Fiscal: Una Aplicación Empírica en las Empresas de Castilla y León». Congreso AECA.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. y ZORIO, A. [2002]: «Características de las empresas europeas que aplican las normas del IASC: evidencia empírica de cara al debate regulador en la nueva fase de armonización contable». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 31, n.º 111, 75-110.

GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. [1997]: «Las Diferencias Temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios». *Técnica Contable*, octubre, vol. 49, n.º 586, 665-680.

- [1999]: «Evolución Reciente de la Contabilización de los Activos por Tributación Diferida (T.D.) en la Normativa Contable de los Estados Unidos. I Jornada de Contabilidad Financiera. ASEPUC. Ponencias y Comunicaciones», vol. 2, 591-606.
- [2001]: «Los Orígenes de la Contabilización de los Tributos Diferidos». *Técnica Contable*, octubre, vol. 53, N.º 634, 705-726.
- [2002]: «Interrogantes en la Aplicación del Enfoque del Balance seguido por la Norma Internacional de Contabilidad» n.º 12. *Técnica Contable*, diciembre, vol. 54, n.º 648, 929-948.

GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. y CORONA ROMERO, E. [2004]: «Impuesto sobre las Ganancias». *Diario Expansión. Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera*. Tomo V, Monografía 16, 141-352.

GARRIDO PULIDO, T.; CÁRDENAS LÓPEZ, A. y OCHOA TORRES, R. [1999]: «El Impuesto sobre beneficios en el método de la deuda basado en el balance de situación: una introducción a la norma internacional de contabilidad núm. 12». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 191, 225-280.

GINER INCHAUSTI, B. y MORA ENGUÍDANOS, A. [2001]: «El Proceso de Armonización Contable en Europa: Análisis de la relación entre la investigación contable y la evolución de la realidad económica». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 30, n.º 107, 103-128.

- [2002]: «La Reforma Contable en Europa. Implicaciones para las Empresas y Profesionales de la Contabilidad». *Revista de AECA*, septiembre-diciembre, n.º 6, 8-11.

GIVOLI, D. y HAYN, C. [1992]: «The Valuation of the Deferred Tax Liability: Evidence from the Stock Market». *The Accounting Review*, vol. 67, N.º 2, 394-410.

GONZALO ANGULO, M.A. [1999]: «Tratamiento del Efecto Impositivo en la Normativa Contable Española y la NIC 12: algunas puntualizaciones». I Jornada de Contabilidad Financiera. ASEPUC. Ponencias y Comunicaciones, vol. 2, 607-622.

GREGORY, G.J.; PETREE, T.R. y VITRAY, R.J. [1992]: FASB 109: «Planning for Implementation and Beyond». *Journal of Accountancy*, december, 44-50.

GUENTHER, D.A. y SANSING, R.C. [2004]: «The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities». *The Accounting Review*, vol. 79, N.º 2, 437-451.

GUJARATHI, M.R. y ROBERT, E.H. [1992]: «Evidence of Earning Management by the Early Adopters of SFAS 96». *Accounting Horizons*, vol. 5, n.º 4, 18-31.

GUPTA, S. [1995]: «Determinants of the Choice between Partial and Comprehensive Income Tax Allocation: the Case of the Domestic International Sales Corporation». *The Accounting Review*, vol. 70, N.º 3, 489-511.

HENDRIKSEN, E.S. [1982]: *Accounting Theory*. Irwin Inc., Homewood, Illinois.

HUSS, H.F. y ZHAO, J. [1991]: «An Investigation of Alternative Treatments of Deferred Taxes in Bond Raters' Judgments». *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, winter, vol. 6, n.º 1, 53-73.

INFORME RUDING [1992]: *Rapport du Comité de Reflexion des Experts Independants sur la Fiscalite des Entreprises*. Comisión Europea. Bruselas.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) [2002]: *Información sobre la Situación Actual de la Contabilidad en España y Líneas Básicas para Abordar su Reforma*. Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España. Madrid.

- [2004]: *Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de Julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y de la séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 sobre contabilidad*. BOICAC n.º 58. Madrid.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (BOARD) (IASC/B). [1996]: *Income Taxes*. International Accounting Standard (IAS) n.º 12 (Revised 1996). London.

- [2000]: *Income Taxes*. International Accounting Standard (IAS) n.º 12 (Revised 2000). London.

JETER, D.C. [1993]: «An Empirical Anlysis by Industry of the Stock Market Effects of Deferred Taxes». *Advances in Quantitative Analysis of Finance and Accounting*, vol. 2, Part A, 155-170.

JETER, D.C. y CHANEY, P.K. [1988]: «A Financial Statement Analysis Approach to Deferred Taxes». *Accounting Horizons*, december, 41-49.

KANTOR, J. y GROSH, M. [1987]: «Deferred Income Tax Accounting: Opinios of Canadians Accountants». *The International Journal of Accounting. Education and Research*, Fall, vol. 23, n.º 1, 83-93.

KHALAF, R. [1993]: «Read those footnotes». *Forbes*, vol. 151, n.º 4, 154.

LABATUT SERER, G. y MARTÍNEZ VARGAS, J. [1999]: «La normativa Internacional en la contabilidad del Impuesto sobre Beneficios. Análisis de sus diferencias respecto a la situación en España». *Auditoria Pública*, n.º 16, 19-26.

LAÍNEZ GADEA, J.A. y BELLOSTAS, A.J. [1995]: «La utilidad del Marco Conceptual como herramienta de normalización. Análisis de la reciente experiencia del IASC». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 24, n.º 85, 1.117-1.146.

LAMB, M. y LYMER, A. [1999]: «Taxation Research in an Accounting Context: Future Prospects and Interdisciplinary Perspectives». *The European Accounting Review*, vol. 8, n.º 4, 749-776.

LEE, I. y STINER, F.M. [1993]: «Stock Market Reactions to SFAS n.º 96: Evidence from Early Bank Adopters». *Financial Review*, vol. 28, n.º 4, 469-491.

LEFFELMAN, T.L. [1993]: «Accounting for Income Taxes: New Standards». *National Public Accountant*, august, vol 38, n.º 8, 28-30.

LEY 62/2003, de 30 de diciembre, *de medidas fiscales, administrativas y del orden social*.

Ley del Congreso Estadounidense [1996]: *National Securities Markets Improvement Law*.

LIVINGSTONE, J.L. [1967]: «Accelerated Depreciation, Cyclical Asset Expenditures and Deferred Taxes». *Journal of Accounting Research*, spring, 77-94.

MARTÍNEZ VARGAS, J. Y LABATUT SERER, G. [1997]: «La Contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Un Estudio Empírico de su aplicación en la empresa valenciana». *Actualidad Financiera*, julio, n.º 7, 37-45. agosto, n.º 8, 13-27.

MILLER, G.S. Y SKINNER, D.J. [1998]: «Determinants of the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets under SFAS n.º 109». *The Accounting Review*, april, vol. 73, n.º 2, 231-233.

- MILLS, L.F. [1998]: «Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustments». *Journal of Accounting Research*, vol. 36, n.º 2, 343-356.
- PERRY, R.E. [1966]: «Comprehensive Tax Allocation». *Journal of Accountancy*, vol. 121, n.º 2, 23-32.
- PETREE, T.R.; GREGORY, G.J. y VITRAY, R.J. [1995]: «Evaluating Deferred Tax Assets». *Journal of Accountancy*, vol. 179, n.º 3, 71-77.
- PULIDO ÁLVAREZ, A. [2002]: «El Camino de la Normativa Contable Española hacia las Normas Internacionales de Contabilidad». Conferencia presentada en el XXVII Congreso de Contadores Públicos Mejicanos, Mazatlán, Noviembre.
- Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Régimen Simplificado de la Contabilidad.
- Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.
- Reglamento (CE) 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.
- Reglamento (CE) 707/2004 de la Comisión de 6 de abril de 2004, por el que se modifica el Reglamento (CE) 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.
- ROBERTS, R.W. y BOBEK, D.D. [2004]: «The politics of tax accounting in the United States: evidence from the Taxpayer Relief Act of 1997». *Accounting, Organizations and Society*, julio-agosto, vol. 29, n.º 5-6, 565-590.
- SANSING, R. [1998]: «Valuing the Deferred Tax Liability». *Journal of Accounting Research*, autumn, vol. 36, n.º 2, 357-363.
- SCHWARTZ, B.N. [1978]: «Estimating Deferred Taxes using Partial Tax Allocation and Determining its Impact on the Financial Statements: An Empirical Study». Tesis Doctoral, University of California, Los Ángeles.
- SKEKEL, T.D. [1984]: «The Deferred Tax Liability: Do Capital-Intensive Companies pay it?». *Journal of Accountancy*, october, 142-150.
- STANLEY, C.J. [1991]: «An Empirical Examination of Firms' Motivations for Early Adoption of SFAS 96 and the Information Content of Firms' Decision to Early Adopt SFAS 96». Tesis Doctoral, University of Kentucky, Lexington.
- TUA PEREDA, J. [2001]: «Armonización Internacional y Análisis Contable: la Incidencia del Marco Conceptual». Ponencia presentada en las VII Jornadas de Trabajo de Análisis Contable, Universidad Complutense-ASEPUC, Madrid, septiembre.
- [2001]: «Armonización de Normas Versus Armonización de Conceptos». *Revista de AECA*, septiembre, n.º 56, 39-40.
 - [2002]: «La Unión Europea acepta las Normas Internacionales de Contabilidad». *Revista Noticias de la Unión Europea*, marzo, n.º 206, 119-138.
 - [2003]: «Algunas Novedades para nuestro Ordenamiento en su previsible Reforma». Ponencia presentada en las X Jornadas de Trabajo de Contabilidad Financiera, Universidad San Pablo CEU-ASEPUC, Madrid, junio.

- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. [1978]: «Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards». *The Accounting Review*, vol. 53, n.º 1, 112-134.
- [1986]: *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall International.
- WEETMAN, P. y GRAY, S.J. [1991]: «A Comparative International Analysis of the Impact of Accounting Principles on Profits: The USA versus the UK, Sweden and The Netherlands». *Accounting and Business Research*, vol. 21, n.º 84, 363-379.
- WISE, T.D. [1986]: «A Note on Additional Evidence on the Behaviour of Deferred Tax Credits». *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 13, n.º 3, 433-444.
- ZAMORA RAMÍREZ, C y SIERRA MOLINA, G.J. [2000]: «Una Perspectiva Crítica desde el Marco Conceptual respecto a la Contabilización del Impuesto sobre Beneficios». *Revista de Contabilidad*, vol. 3, n.º 5, 183-209.
- ZEFF, S. [1998]: «The Coming Confrontation on International Accounting Standards». *Irish Accounting Review*, vol. 5, n.º 2, 89-117.

LA CAPACIDAD DE LOS DIRECTIVOS PARA LIMITAR LA INDEPENDENCIA DEL COMITÉ DE AUDITORÍA: ESTUDIO EMPÍRICO DE LAS EMPRESAS COTIZADAS ESPAÑOLAS

EMILIANO RUIZ BARBADILLO
Universidad de Cádiz

ESTÍBALIZ BIEDMA LÓPEZ
Universidad Pablo de Olavide

NIEVES GÓMEZ AGUILAR
Universidad de Cádiz

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Ramón GONZÁLEZ GARCÍA, doña María Teresa DEL VAL NÚÑEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Alejandro LARRIBA DÍAZ ZORITA, don Juan Antonio MAROTO ACÍN y don Jesús URÍAS VALIENTE.

Extracto:

Los últimos escándalos financieros, así como diversos estudios empíricos, han puesto de manifiesto que los comités de auditoría están fallando en el desempeño del papel para el que fueron creados. Algunos autores lo atribuyen a la falta de independencia respecto a la dirección. Numerosos esfuerzos para reformar el gobierno corporativo apuntan hacia comités de auditoría compuestos exclusivamente por consejeros externos, como medida para reforzar su independencia. El objetivo de este trabajo es determinar el grado de independencia que presentan los comités de auditoría en las empresas españolas. Concretamente, estudiaremos su estructura de composición y los factores que condicionan dicha estructura.

Palabras clave: gobierno de las corporaciones, Consejo de Administración y comités de auditoría.

Sumario

1. Introducción.
2. Gobierno de las empresas y mecanismos de control.
 - 2.1. Delimitación del concepto de gobierno de las corporaciones.
 - 2.2. El origen de los problemas de gobierno en las empresas.
 - 2.3. Mecanismos de control en la estructura de gobierno de las empresas.
3. El papel de los comités de auditoría en el gobierno de las empresas.
4. La independencia del comité de auditoría como factor necesario para su eficacia.
5. El control ejercido por la gerencia como determinante de la composición del comité de auditoría: definición de hipótesis.
 - 5.1. Composición del Consejo de Administración e independencia del comité de auditoría.
 - 5.2. Acumulación de cargos e independencia del comité de auditoría.
 - 5.3. Tamaño del Consejo de Administración e independencia del comité de auditoría.
 - 5.4. Participación en la propiedad de los directivos e independencia del comité de auditoría.
6. Análisis empírico.
 - 6.1. Especificación del modelo y definición de variables.
 - 6.2. Selección de la muestra.
7. Resultados.
 - 7.1. Estadísticas descriptivas y resultados univariantes.
 - 7.2. Análisis multivariante.
8. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años ha habido un resucitado interés por el gobierno de las empresas. Gran parte de la importancia atribuida a este tema se ha debido a los escándalos financieros, los cuales ponen de relieve la existencia de problemas en la estructura de gobierno de las empresas. El debate se ha centrado parcialmente en las dudas generadas sobre la eficiente labor de supervisión asumida por los Consejos de Administración de las empresas, lo cual ha llevado a la elaboración de un buen número de Códigos de Buen Gobierno en los que se incluyen diversas recomendaciones encaminadas a reforzar las prácticas de buen gobierno en las empresas ¹. En dichos códigos se suelen establecer un conjunto de normas de conducta o recomendaciones cuyo objeto es conseguir una actuación más eficiente de los Consejos de Administración, entre las que se encuentra la creación de comisiones especializadas como son los comités de auditoría. Numerosos estudios han puesto de manifiesto la importancia que tiene el papel desarrollado por los comités de auditoría como mecanismos cuyo objeto es mejorar la calidad de la información contable de la empresa. La principal función de los comités de auditoría es mantener una revisión continua de la información financiera de la empresa y del control interno, contribuyendo de esta forma a mejorar la fiabilidad y credibilidad de la información que la empresa divulga, y reduciendo la asimetría de información entre propietarios y gerentes con el consiguiente alivio de problemas de agencia.

En el caso español, como respuesta a la demanda de medidas para la mejora del gobierno de las empresas por parte de algunos sectores profesionales, se publicó en 1998 el «Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas» (más conocido como Informe Olivencia). En dicho informe

¹ En este sentido, pueden resaltarse la emisión de los informes Cadbury (1992), Greenbury (1995) y Hampell (1998) y el «Combined Code» (1998) en el Reino Unido; el informe Cardon (1998) en Bélgica, el informe Peters (1996) en Holanda; los informes Viénot I y II (1995 and 1999) en Francia, el Código Preda (1999) en Italia, el informe Olivencia en España (1998), el «Corporate Governance Rules for German Quoted Companies» (2000) en Alemania, el «Corporate Governance Statements by major ASX Listed Companies» (1995) en Australia, y el informe Toronto Report (1994) en Canadá. Para más información sobre los distintos Códigos de Buen Gobierno en todo el mundo véase http://www.ecgi.org/codes/all_codes.htm (03/05/2004).

se puede leer textualmente lo siguiente: «La Comisión estima, en efecto, que la función general de supervisión del Consejo depende en buena medida de la creación de ciertos órganos de apoyo a los que confiar el examen y seguimiento permanente de algunas áreas de especial relevancia para el buen gobierno de la compañía...». Entre estas áreas de especial relieve señala la información y el control contable, para posteriormente en su recomendación número 8 señalar la necesidad de constituir un comité de auditoría que tenga encomendadas responsabilidades en materia de información y control contable, sirviendo así de apoyo al Consejo de Administración.

A diferencia de otros entornos, el comité de auditoría resulta una figura novedosa sin tradición en nuestro país, si bien la oportunidad de crear estos comités en la estructura de gobierno de las empresas españolas resulta pertinente si atendemos a una serie de razones como las que siguen. En primer lugar, el propio Informe Olivencia señala como una de las causas del problema de gobierno de las empresas en España la falta de transparencia y de fluidez de la información, así como su falseamiento. Este hecho se ve corroborado por reciente investigación empírica que revela que España se encuentra entre los países que presentan un mayor nivel de manipulación de la información contable (LEUZ *et al.*, 2003). Por tanto, se hace necesario que las empresas cuenten con ciertos mecanismos que garanticen que el proceso de gestación, revisión y divulgación de la información contable adquiera fiabilidad para sus usuarios. En segundo lugar, garantizar la fiabilidad de la información emitida es de vital importancia para las empresas españolas si pretenden conseguir que los accionistas confíen en su buen hacer y contribuyan a desarrollar una cultura de mercado que permita el crecimiento de dichas empresas y su salida al mercado exterior, donde tendrán que competir con empresas acostumbradas a mercados con más tradición (Informe Aldama, 2003). Sobre este extremo, en los últimos años las empresas españolas, tanto grandes como pequeñas y medianas, han experimentado un intenso proceso de crecimiento que han tratado de sostener acudiendo a las bolsas de valores. El paso a un sistema basado en bolsas de valores, rompiendo de forma drástica con las estructuras tradicionales, puede explicar la debilidad actual de los mecanismos de control internos como son el Consejo de Administración y la Junta General de Accionistas (Informe Aldama, 2003). En este contexto, la figura de los comités de auditoría puede adquirir especial trascendencia como mecanismo que permita aumentar la eficacia del Consejo de Administración.

El creciente interés por la formación de comités de auditoría se apoya en la idea de que son eficientes como mecanismos de control. No obstante, la evidencia empírica al respecto y los últimos escándalos financieros protagonizados por las grandes compañías revelan que la mera existencia de comités de auditoría no parece evitar enteramente los comportamientos oportunistas por parte de los directivos, ni la existencia de prácticas fraudulentas en el seno de las empresas². Algunos autores atribuyen los fallos en el desempeño de su labor de supervisión del proceso de información financiera de las empresas, al hecho de que los comités de auditoría no son independientes de la dirección de la empresa (CARCELLO y NEAL, 2000; KLEIN, 2000). En aras de recuperar la confianza en este mecanismo y reforzar su eficacia, gran parte de las iniciativas reguladoras se han centrado en aspectos relacionados con la composición del comité de auditoría (por ejemplo, el Informe Ribbon, 1999). La importancia de la composición de los comités estriba en su efecto sobre

² Véase entre otros, JONES (1986), National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR, 1987), BEASLEY (1996), KLEIN (1998) y BEASLEY *et al.* (2000).

la independencia de los mismos respecto a la gerencia de la empresa, cuya labor es objeto de evaluación por parte de los comités. Se considera que un comité formado exclusivamente por consejeros no ejecutivos ofrece mayores garantías sobre la independencia de dicho comité para actuar como mecanismo de control corporativo, lo cual, en última instancia podría traducirse en una mayor eficacia en sus actuaciones.

Este trabajo pretende aportar evidencia empírica para el caso español del grado de independencia con el que se estructuraron los comités de auditoría en España tras la emisión del Informe Olivencia. Hemos de resaltar como desde la publicación del Informe Olivencia en 1998, la figura de los comités de auditoría ha pasado en un escaso período de tiempo de ser una desconocida a convertirse en un requerimiento obligatorio para las empresas que cotizan en Bolsa tras la publicación de la Ley Financiera. No obstante nuestro estudio queda enmarcado temporalmente en un contexto en el cual la formación de comités de auditoría fue voluntaria por las empresas. En concreto, se analizará cómo respondieron las empresas a la formación de comités de auditoría tras la emisión del Informe Olivencia. El estudio de la formación y estructura de composición de los comités de auditoría en un entorno de voluntariedad es importante dado que puede generar evidencia sobre la percepción que tienen las empresas sobre esta figura. En efecto, con la intención de potenciar las prácticas de buen gobierno entre las sociedades españolas, la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) recomendó a las empresas españolas que revelaran el grado de asunción de las recomendaciones que se derivaban del Informe Olivencia. En un estudio que realizó sobre una encuesta a 61 empresas, se puso de manifiesto que las empresas españolas estaban siguiendo mayoritariamente la recomendación de constituir comisiones de auditoría. No obstante, algunos autores (WOLNIZER, 1995; COLLIER, 1996; SPIRA, 1999) han venido resaltando cómo las empresas pueden formar comités de auditoría como medio de crear apariencia de control al objeto de evitar ser sometidas a otras soluciones legislativas de control para mejorar su gobierno, sin pretender con ello que los comités de auditoría resulten instrumentos eficaces. De ahí que el estudio de cómo se estructuran los comités de auditoría formados de manera voluntaria en nuestro país puede arrojar evidencia sobre si las empresas estaban motivadas a crear instrumentos eficaces de gobierno o instrumentos meramente simbólicos.

La mayor parte de la evidencia empírica existente sobre la estructura de independencia de los comités de auditoría se centra en el análisis del entorno anglosajón. Sin embargo, la naturaleza del gobierno de las empresas difiere ampliamente a través de los distintos países, dado que sus peculiaridades están estrechamente vinculadas a la estructura de la organización industrial y del mercado donde operan las empresas. Aspectos característicos de los entornos institucionales como pueden ser el sistema legal de protección de las inversiones de los accionistas, o características del mercado como son el grado de desarrollo de los mercados financieros y la estructura de la propiedad, configuran unas demandas de control específicas y una estructura de gobierno particular en el que deben operar los comités de auditoría. Así pues, el caso español podría proporcionar nueva evidencia, contribuyendo a un mejor conocimiento de este mecanismo.

De esta forma, el estudio del caso español contribuye a la literatura internacional al analizar la independencia de los comités de auditoría en un entorno de gobierno corporativo particular, el cual viene caracterizado por las siguientes singularidades. La primera de ellas se basa en que gran parte de las diferencias entre los sistemas de gobierno de los distintos países se derivan de los sistemas de

protección legal de los inversores que los caracterizan. El alcance con el que las leyes de un país protegen los derechos de los inversores y la eficacia con que se hagan cumplir dichas leyes, va a determinar en parte la forma en la que evolucionará el sistema financiero y el gobierno corporativo de ese país. Dependiendo del origen de estas regulaciones es posible clasificar los países en tres grandes familias ³. España puede incluirse dentro de los pertenecientes al sistema continental, caracterizado por una baja protección de los inversores (LA PORTA *et al.*, 1998 y 2000). De esta forma, las peculiaridades del sistema español de protección legal de los inversores pueden explicar incentivos diferentes para la adopción de comités de auditoría independientes.

La segunda singularidad del caso español descansa en las diferencias existentes entre los sistemas de mercado anglosajón y español. España se caracteriza por tener un mercado de capitales relativamente estrecho centrado en torno a los bancos e instituciones financieras, con un bajo nivel de liquidez, una frecuencia alta de participaciones accionariales cruzadas y capital social concentrado en núcleos estables. Así, el hecho de que las empresas españolas presenten una estructura accionarial concentrada, en contraste con la dispersión característica del sistema anglosajón, puede derivar en que los problemas de agencia procedentes de la separación entre propiedad y control sean menores en nuestro país (LÓPEZ-ITURRIAGA y RODRÍGUEZ-SANZ, 2001) y por tal motivo contar con mecanismos de control como los comités de auditoría y la estructura de los mismos puede resultar diferente a la evidencia empírica previa proveniente del ámbito internacional.

La tercera característica particular del caso español es el dominio que tradicionalmente han ejercido los directivos sobre los Consejos de Administración de las empresas españolas. Esto puede comprometer la labor de control del Consejo y poner en tela de juicio su capacidad para evaluar a los directivos de manera independiente (Informe Olivencia, 1998; RICART *et al.*, 1999). En este trabajo vamos a partir de la tesis que la independencia del comité de auditoría, aspecto este que va a explicar en gran medida su eficacia de funcionamiento, va a depender de la capacidad que tengan los directivos de dominar la labor de supervisión del Consejo de Administración. Para inferir el grado de dominio que los directivos ejercen sobre el Consejo de Administración utilizaremos varios subrogados utilizados en la literatura especializada como la proporción de consejeros ejecutivos en el Consejo, la acumulación de los cargos de presidente del Consejo y director general de la compañía en una misma persona, el tamaño del Consejo y el porcentaje de acciones poseído por los directivos de la empresa. Para llevar a cabo el estudio empírico se utilizará una muestra de empresas españolas cotizadas en Bolsa. Nuestros resultados corroboran una relación inversa entre la independencia del comité de auditoría y la proporción de consejeros ejecutivos, así como con el porcentaje de acciones de la empresa en manos de los directivos.

Este trabajo se ha estructurado en seis apartados. Tras esta introducción, el apartado segundo se dedica a analizar el concepto de gobierno de las empresas y el papel del comité de auditoría en el mismo. El apartado tercero se dedica a la descripción de las hipótesis a contrastar. En el apartado cuarto se describe el estudio empírico a realizar, analizando los resultados que se obtienen en

³ Países pertenecientes a la familia de la common-law (Reino Unido y Estados Unidos), países incluidos en la German-Civil-law (Alemania y Japón) y países pertenecientes a la French-civil-law o sistema continental (entre los que podemos incluir España).

el apartado quinto. El último apartado trata de sintetizar las principales conclusiones que se obtienen de este estudio.

2. GOBIERNO DE LAS EMPRESAS Y MECANISMOS DE CONTROL

2.1. Delimitación del concepto de gobierno de las corporaciones.

El gobierno de las empresas es un tema que se remonta a la segunda revolución industrial cuando emerge lo que algunos han denominado «la moderna empresa de negocios», caracterizada principalmente por la separación entre la propiedad y el control. Sin embargo, en los últimos años una serie de cuestiones han reavivado la preocupación actual por el gobierno corporativo, llegando a adquirir gran importancia en la literatura especializada.

La primera explicación podríamos encontrarla en la visión de las empresas como principal motor del éxito de la economía, lo cual justifica la preocupación por el buen funcionamiento de las mismas. Bajo esta idea, el principal papel del gobierno de las corporaciones sería crear el ambiente adecuado para el florecimiento de las empresas y, a la vez, dirigir los desequilibrios sociales que pueden crear las economías de mercado. Para la Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) un elemento clave para mejorar la eficacia de la economía es el gobierno de las sociedades ⁴.

La segunda explicación está relacionada con la internacionalización de los mercados de capitales y la creación de confianza. Ante el rápido crecimiento experimentado por los mercados, se hace necesario contar con información segura y oportuna en tiempo para poder funcionar adecuadamente ⁵. Los flujos internacionales de capital permiten a las compañías acceder a una financiación por parte de un grupo de inversores mucho más amplio. Para que los países puedan sacar el máximo provecho del mercado de capitales global y atraer capital estable a largo plazo, son necesarias unas disposiciones del gobierno corporativo creíbles y fáciles de comprender en el mundo entero. El cumplimiento de una política eficaz de gobierno implicará un aumento de la

⁴ No obstante, «el gobierno corporativo es solo una parte dentro de un contexto económico más amplio, en el cual operan las firmas y que incluye, por ejemplo, las políticas macroeconómicas y la competencia en los mercados de productos de consumo y de factores de producción. El marco del gobierno corporativo también está sujeto a un entorno legal, normativo e institucional. Además, factores como la ética empresarial y la concienciación corporativa respecto a los intereses medioambientales y sociales de las comunidades en las que está enmarcada, también pueden tener una gran repercusión sobre la reputación y el éxito a largo plazo de una empresa».

⁵ Desde el punto de vista de los inversores, con la emergencia de los mercados globales los inversores actuales se están volviendo más activos y demandan mayores estándares de responsabilidad y actuación que sus predecesores. Las estructuras de gobierno se ven presionadas por estos inversores que buscan oportunidades fuera de sus mercados nacionales. Consolidar la confianza de inversionistas nacionales e internacionales en corporaciones y mercados de acciones significa mucho para la competitividad de las corporaciones a largo plazo, así como para la vitalidad y salud general de las economías nacionales.

confianza de los inversores nacionales e internacionales, que pueda reducir los costes del capital y, en último caso, permitirá establecer unas fuentes de financiación más estables. La esencia de esta idea la puso de manifiesto BERGLÖF (1997) para quien el problema básico de agencia del capitalismo es un «problema de credibilidad al que se enfrentan los empresarios y las empresas cuando intentan convencer a los inversores externos para que aporten fondos». En este mismo sentido, SCHLEIFER y VISHNY (1997) consideraban que el gobierno de la empresa atañe a las formas con las que los oferentes de fondos se aseguran a sí mismos el logro de una corriente de renta sobre su inversión.

En resumen, como señalan DE ANDRÉS *et al.* (2001, pág. 372), toda forma de intercambio requiere de un sistema de gobierno, un conjunto de reglas que regule las relaciones y gobierne las transacciones. Gran parte del gobierno de las empresas estriba en la adecuada configuración de mecanismos para controlar la actividad directiva y sancionar, en su caso, comportamientos no creadores de valor (JOHN y SENBET, 1998). El concepto de gobierno de las empresas se refiere, por tanto, al sistema completo de acuerdos institucionales y relaciones a través de las cuales las empresas son dirigidas y controladas. El objetivo de la estructura de gobierno de las empresas es contribuir al diseño de incentivos y mecanismos de control que minimicen los costes de agencia, es decir, que posibilite que sean alineados los intereses de todos los grupos que intervienen en las relaciones de agencia. En suma, el gobierno de las empresas se centra en cómo es ejercido el control dentro de las empresas y cómo los riesgos y las rentabilidades asociadas a la actividad de estas son asignadas entre los diversos grupos que aportan recursos a las mismas.

2.2. El origen de los problemas de gobierno en las empresas.

La necesidad de diseñar una eficiente estructura de gobierno de las empresas queda justificada por la forma en la cual se estructuran las grandes empresas, basada en una estricta separación entre la propiedad y la gestión. Esta forma de organización se considera racional desde un punto de vista económico debido a que posibilita la obtención de ciertas economías derivadas de la especialización, tanto en la función de gestión de recursos, como en la de la aportación de los mismos y en la asunción de riesgos. Aun cuando la literatura especializada ha aportado visiones alternativas sobre el gobierno de las empresas, la corriente doctrinal más seguida en contabilidad y finanzas se basa en la teoría de la agencia (FAMA y JENSEN, 1983; BAYSINGER y HOSKISSON, 1990; BATHALA y RAO, 1995). Dicha teoría pretende fundamentalmente someter a estudio la base de las relaciones que tienen lugar en el seno de las empresas entre los distintos grupos que la conforman. Especial relieve, para estudiar la separación entre propiedad y gestión, merece la percepción de la empresa como un conjunto de relaciones de agencia, lo cual según JENSEN y MECKLING (1976, pág. 308) no es más que un contrato bajo el cual una o más personas –principal– emplean a otra persona –agente– para ejecutar servicios en su nombre, lo que implica la delegación de la autoridad para la toma de decisiones en el agente. La empresa, bajo esta concepción, no es más que un instrumento para reunir recursos financieros dispersos, reunir otros medios de producción y organizar centralizadamente, bajo la existencia de contratos multilaterales entre los diversos grupos, la actividad económica.

No obstante, esta forma de organización basada en la diferenciación de funciones y la delegación y acumulación de poder en los órganos directivos de la empresa puede, de igual forma, implicar la aparición de determinadas ineficiencias. Dichas ineficiencias vienen explicadas por una serie de aspectos concatenados. En primer lugar, la previsible divergencia en los intereses de los diversos grupos que coalicionan en la empresa motiva que la estructura de objetivos de los distintos grupos que dan contenido a las diversas relaciones de agencia en la empresa no resulte similar ⁶. En efecto, la existencia de unicidad de objetivos entre las distintas partes que interactúan en las relaciones de agencia ha sido definitivamente abandonada de los planteamientos normativos de la teoría de la agencia; así, comienza a postularse que remuneración, poder, prestigio, posición social, etc., son los parámetros que forman parte de la estructura de objetivos de los agentes y que estos objetivos no han de resultar coincidentes con los de los principales. En segundo lugar, la disociación entre propiedad y gestión genera un contexto de asimetría informativa, aspecto este que dificulta la percepción de la labor de los directivos en las organizaciones. Ambos aspectos podrían no convertirse en fuentes de ineficiencia si ambas partes en las relaciones de agencia pudieran acordar cuál es el comportamiento deseable y exigible en cualquier situación. No obstante, la estricta especificación de determinadas cláusulas contractuales que aseguren el comportamiento deseado en los directivos se convierte en una cuestión extremadamente compleja, debido a que los individuos se mueven bajo el principio de racionalidad limitada, lo que imposibilita prever y, por tanto, formular explícitamente el comportamiento deseado ante cualquier contingencia (HART, 1995; SHEIFER y VISHNY, 1997).

En suma, las relaciones de agencia en el seno de las organizaciones están basadas en la existencia de un compromiso imperfecto, debido a que no resulta coste-eficaz diseñar contratos que puedan observar todas las contingencias posibles (MILGROM y ROBERTS, 1993). En opinión de DE ANDRÉS *et al.* (2001, pág. 365), la concentración de poder al más alto nivel de la pirámide organizativa, la asimetría informativa y el compromiso imperfecto han hecho que el problema de agencia en las empresas se convierta en un problema de gobierno de las mismas.

Estos aspectos resaltados generan un contexto en el que resulta plausible que los directivos de las empresas puedan desarrollar comportamientos oportunistas, tomando decisiones que satisfagan sus propios intereses a expensas de los intereses de los principales en las relaciones de agencia. La empresa, siguiendo a JENSEN y MECKLING (1976, pág. 311), no es más que una ficción legal que sirve como nexo de relaciones contractuales y que se caracteriza también por la existencia de derechos residuales sobre los activos y los resultados de la empresa que, por lo general, pueden enajenarse sin autorización de los demás implicados en las relaciones contractuales. JENSEN (1986) posteriormente precisó esta tesis emitiendo la hipótesis de *free cash-flow*, la cual postula que los recursos en exceso sobre las inversiones rentables, pueden ser libremente apropiados por los agentes, pudiendo a través de decisiones de producción, de inversión o de financiación, producir transferencias de riqueza que le benefician. En suma, la empresa moderna puede quedar caracterizada por la existencia de un potencial conflicto de intereses que se materializa en la apropiación y consumo de recursos extras por parte de los directivos, por la realización de políticas de inversión subóptimas derivadas de la aversión al riesgo de estos, por el desa-

⁶ La teoría de la agencia ha prestado especial interés a dos tipos de relaciones de agencia en la empresa como son la relación de agencia del capital y la relación de agencia de la deuda.

rollo de políticas de crecimiento y diversificación no relacionadas al objeto de incrementar prestigio e independencia y, en especial, por el desarrollo de políticas de oportunismo informativo.

Todo ello se debe a la presencia del riesgo moral o riesgo post-contractual al cual están sometidas las relaciones de agencia y que da lugar a la existencia de los costes de agencia, y, en concreto, a los costes de vigilancia o control y a los costes de garantía, los cuales han sido ampliamente estudiados en la literatura especializada. Dichos costes de agencia han de ser soportados por ambas partes, principal y agente, al objeto de que los recursos puestos a disposición de los principales en dichas relaciones sean utilizados de forma eficiente. En última instancia, el nivel que alcancen los costes de agencia puede convertir a las organizaciones en ineficientes. Es decir, siguiendo con los argumentos marginalistas de eficiencia económica, para que las empresas nazcan, crezcan y subsistan sin riesgo de desaparición, los beneficios que se derivan de la especialización obtenida a través de la disociación entre propiedad y gestión deben superar a los costes de agencia.

El razonamiento que venimos desarrollando lleva a la conclusión de la necesidad que tienen las empresas de desarrollar ciertos mecanismos de control cuyo objeto es supervisar la labor de los directivos y evitar que estos desarrollen comportamientos no creadores de valor para aquellos que aportan activos especializados a la empresa. La tesis fundamental en la que se sustenta la teoría de la agencia es que aquellos que ejecutan la función de control, deben ser independientes de aquellos que son controlados.

2.3. Mecanismos de control en la estructura de gobierno de las empresas.

El medio más obvio de reforzar los incentivos de los directivos y evitar que estos desarrollen comportamientos oportunistas es el control directo de su actividad. En este sentido, en la estructura de gobierno de las corporaciones interviene un importante conjunto de elementos como serían la competencia de los mercados de bienes y servicios, el mercado de capitales, el papel disciplinador de la deuda, el papel de los inversores institucionales, el mercado de toma de control de empresas, los Consejos de Administración, la auditoría, etc., cuya importancia individual se hace depender del entorno institucional en el que la empresa opere (véase para una revisión FERNÁNDEZ y GÓMEZ, 1999). En línea con esto, puede argumentarse que las diferencias en los sistemas de gobierno de las empresas reflejan visiones diferentes sobre los derechos de los distintos grupos que coalicionan en la empresa y la eficiencia de funcionamiento del mercado de control corporativo (LA PORTA *et al.*, 1999).

Una revisión de la literatura nos permite clasificar los distintos mecanismos alineadores y supervisores de la actuación directiva según su carácter interno o externo a las organizaciones (FERNÁNDEZ y GÓMEZ, 1999; CRESPI-CLADERA *et al.*, 2002; DELGADO, 2001). Los mecanismos de control externos a la organización «tratan de resolver los conflictos de intereses entre directivos e inversores a través de la disciplina propia de los mercados y de una legislación muy precisa sobre los derechos de cada parte» (MELLE y MAROTO, 1999, pág. 14). Entre estos mecanismos tendríamos: el mercado de capitales, el mercado de control corporativo a través de las Ofertas Públicas de Adquisiciones (OPA), el mercado de personal directivo, el mercado de factores y de productos, la regulación y la auditoría. La presencia de este tipo de meca-

nismos está más extendida en los países anglosajones, con estructuras de propiedad dispersas, mercados más profundos y más líquidos, y un alto grado de protección legal para los inversores.

Los mecanismos de control internos a la organización «ofrecen soluciones al problema de agencia entre accionistas y directivos, para limitar el empleo de los recursos a discreción de los directivos, evitando su apropiación indebida o su asignación a proyectos no rentables; así como garantizando el retorno de una parte de los beneficios obtenidos a los aportantes de capital» (MELLE y MAROTO, 1999, pág. 11). Entre estos mecanismos encontramos: la concentración accionarial, la participación accionarial de la dirección, los sistemas de remuneración del equipo directivo, la Junta general de accionistas, la financiación bancaria y el Consejo de Administración. Estos mecanismos son particularmente importantes en Japón y en los países del continente europeo. Los modelos económicos continentales, dentro de los cuales se encuentra España, se caracterizan por un bajo número de empresas admitidas a cotización en los mercados de valores, unos mercados financieros poco líquidos, relaciones financieras a largo plazo, un bajo grado de protección para los inversores y una elevada concentración de la propiedad.

No obstante, aun a pesar del conjunto importante de mecanismos de control de la actividad gerencial, en los últimos tiempos se han acrecentado los problemas de gobierno de las empresas. En particular, las prácticas de contabilidad creativa desarrolladas por estas, el incremento espectacular en fallos no esperados de las empresas, la aparente facilidad de apropiación de riqueza de directivos, etc., revelan, en opinión de SCHLEIFER y WISHNY (1997), las limitaciones manifiestas de los mecanismos de la competencia en orden a disciplinar el comportamiento de los directivos. Ello explica que en distintos países diversas agencias reguladoras han acometido la labor de emitir códigos de conducta que tienen por objeto exigir el desarrollo de mejores prácticas en el gobierno de las empresas⁷. Un lugar común de todos estos códigos de conducta es que la mejora del gobierno de las corporaciones se hace recaer en el perfeccionamiento de la eficiencia de funcionamiento de los Consejos de Administración de las empresas.

El Consejo de Administración se convierte en el órgano de control interno cuya función principal es la de realizar, por delegación de los accionistas, la función de vigilar y controlar la labor de los directivos de las empresas, con el objetivo de minimizar los costes de agencia inherentes a la separación entre propiedad y control. La mayoría de los códigos de conducta coinciden en atribuirle funciones relacionadas con el desarrollo de la estrategia de la compañía, el control de los directivos, el control de los sistemas de contabilidad y auditoría interna y externa y la comunicación con los propietarios de la compañía. La relevancia de los Consejos de Administración en las grandes empresas se debe a la creciente atomización de la propiedad existente en las mismas, lo que implica que los accionistas de estas cuenten con pocos incentivos para ejercer de forma directa las labores de supervisión de los directivos. Esta delegación ocurre porque los accionistas generalmente diversifican, o al menos pueden hacerlo, su riesgo en numerosas empresas. Dicha diversificación crea un

⁷ En este sentido, pueden resaltarse la emisión de los informes Cadbury, Greenbury, Hampel y el Combined Code en Reino Unido, el informe Janssen en Bélgica, el informe Peters en Holanda, el informe Viénot en Francia, el Informe Oliven- cia en España, el informe Preda en Italia, el informe Mertzanis en Grecia, el informe King en Nueva Zelanda, el German Panel on Corporate Governance en Alemania, etc. Para una revisión de estos informes puede consultarse FERNÁNDEZ y GÓMEZ (1999).

problema de *free-riders* donde los accionistas no cuentan con incentivos para dedicar recursos al objeto de asegurar que los directivos actúan en su favor (GROSSMAN y HART, 1980).

La importancia de la actuación de los Consejos de Administración dentro del gobierno de las empresas ha sido destacada por múltiples tratadistas (véase FAMA, 1980; FAMA y JENSEN, 1983; BAYSINGER y BUTLER, 1985; YERMARK, 1996; FERNÁNDEZ *et al.*, 1998), así como por numerosos estudios empíricos que avalan su validez evidenciando cómo el Consejo de Administración actúa como freno para aquellas actuaciones gerenciales no maximizadoras del valor de la empresa para sus accionistas (LIEBERSON y O'CONNOR, 1972; HELMICH, 1977; SALANCIK y PFEFFER, 1980; JAMES y SOREF, 1981; WAGNER *et al.*, 1984; COUGHLAN y SMITH, 1985; BEATTY y ZAJAC, 1987; WARNER *et al.*, 1988; WEISBACH, 1988; GIBBONS y MURPHY, 1990; BOEKER, 1992; KANG y SHIVDASANI, 1995; KHORANA, 1996; FERNÁNDEZ, 2000).

Todas estas aportaciones han servido de base a los códigos de conducta a los que nos hemos referido, para intentar revitalizar el papel de los Consejos de Administración en los gobiernos de las empresas. En este sentido, se propugna una serie de aspectos al objeto de incrementar la eficacia de los Consejos de Administración en sus labores de supervisión gerencial, en particular, la separación entre presidente del Consejo y primer directivo, la necesidad de introducir consejeros externos sin responsabilidades directivas, la participación accionarial de sus miembros, la dimensión del Consejo de Administración y la necesidad de crear comisiones delegadas en el seno del Consejo que traten con problemas fundamentales del gobierno de las empresas.

Al objeto de este trabajo adquiere especial relevancia la responsabilidad del Consejo de Administración en la provisión de información fiable al mercado, para lo cual debe establecer un entorno apropiado de control y maximizar la efectividad de las funciones dentro de la empresa que resultan críticas para la integridad de la información financiera. En este sentido, destacan de forma especial la creación de comités de auditoría como comisiones delegadas del Consejo de Administración, cuyo objetivo fundamental, como veremos seguidamente, es garantizar la fiabilidad y calidad de la información contable que divulgan las empresas.

3. EL PAPEL DE LOS COMITÉS DE AUDITORÍA EN EL GOBIERNO DE LAS EMPRESAS

La importancia de los comités de auditoría estriba en el papel vital que juega la información contable en el gobierno de las empresas, dado que la misma se convierte en el principal medio de generar visibilidad del comportamiento de los directivos, facilitando, de esta forma, la evaluación de estos y la reducción de las asimetrías de información entre el principal y el agente en las distintas relaciones de agencia (véase BUSHMAN y SMITH, 2001). Esto implica que los directivos de las empresas pueden mostrar intereses precisos por la naturaleza de la información que va a servir de base para la evaluación de su comportamiento (WATTS y ZIMMERMAN, 1986), pudiéndose dar prácticas de ali-samiento de beneficios, ajustes discrecionales al devengo, elección interesada de criterios de valoración, divulgación de información fraudulenta, etc., con la pretensión de afectar al medio de comunicación a través del cual van a ser evaluados. Como señalan KEASEY y WRIGHT (1993, pág. 299), si los individuos afectados por el comportamiento de la empresa comienzan a dudar de lo que

pueden obtener a partir de la información contable, entonces la base contractual del sistema de mercado puede comenzar a erosionarse. En este sentido, la oferta de información creíble se convierte en un aspecto crucial del gobierno de las empresas, sirviendo como puente que reduzca las asimetrías informativas entre directivos y los individuos que aportan recursos especializados en la empresa (WHITTINGTON, 1993). Como señala LEVITT (2000) en los momentos actuales de internacionalización de la economía, se hace necesario realizar importantes esfuerzos por recuperar la credibilidad de los mercados financieros, siendo en este sentido fundamental que el vínculo entre directivos de la empresa y el sistema de información contable se vea revitalizado.

En relación a lo expuesto, podríamos afirmar que la consecución de mejores prácticas en el gobierno de las empresas pasa necesariamente por asegurar la calidad de la información contable que divulgan las mismas. La formación de comités de auditoría en el seno de los Consejos de Administración se presenta como uno de los mecanismos cuyo objeto es la mejora de la calidad de la información contable de la empresa. Por tanto, puede afirmarse que dichos comités son un mecanismo más de la estructura de gobierno de las empresas.

En otras palabras, podríamos definir los comités de auditoría como comisiones delegadas del Consejo de Administración que van a asumir ciertas responsabilidades de este. En particular, su principal función es la de garantizar la integridad y fiabilidad de la información contable que divulgan las empresas. El comité de auditoría no viene a ser un sustituto del Consejo de Administración, sino que únicamente representa y asiste al Consejo en materias relacionadas con la supervisión de la información financiera. Su existencia, así como la eficacia de su funcionamiento, puede convertirse en una evidencia de que el Consejo de Administración ha asumido sus obligaciones estatutarias, pudiendo, igualmente, desterrar del entorno organizativo la posibilidad de que exista fraude de información (EICHENSEHER y SHIELDS, 1985; PINCUS *et al.*, 1989).

El interés suscitado por los comités de auditoría y la confianza depositada en su eficacia como mecanismo de control ha llevado a que, durante varias décadas, organismos reguladores de distintos países hayan tratado de definir las funciones que debe desempeñar dicho comité para asegurar el logro de sus objetivos. Estas funciones y responsabilidades han estado en un continuo proceso de cambio, si bien, los acontecimientos de los últimos años han hecho que las funciones del comité de auditoría vayan abarcando un mayor número de actividades, con el consiguiente aumento de la complejidad en el desarrollo de las mismas, hasta el punto de que, en la actualidad, su actividad acarrea un tiempo y un esfuerzo significativo (VERSCHOOR, 2002). Entre las principales funciones que se le atribuyen destaca la de reunirse regularmente con los auditores externo e interno para revisar los informes financieros de la compañía, el proceso de auditoría y los mecanismos de control interno. Esto contribuye a aliviar los costes de agencia, facilitando la difusión de información contable fiable por parte de los directivos hacia accionistas, acreedores y demás interesados, reduciendo de esta forma la asimetría informativa entre internos y externos (ANDERSON y ZIMMER, 1996).

WOLNIZER (1995) recoge una síntesis de las tareas establecidas para los comités de auditoría por distintas comisiones (Treadway Comisión y Macdonald Comisión entre otras). Clasifica las funciones del comité en tres categorías, dentro de las cuales distingue una serie de tareas específicas⁸:

⁸ Para otros trabajos de revisión de las funciones del comité de auditoría consultar, por ejemplo, MAUTZ y NEUMANN (1970), MARGET (1978), etc.

- Responsabilidades relacionadas con la información financiera y contable: revisar los informes financieros antes de su aprobación por el Consejo de Administración y posterior publicación; revisar las políticas contables existentes y sus cambios; revisar la eficacia y cumplimiento de los sistemas de control internos; evaluar la exposición al fraude; revisar las transacciones significativas; y valorar los juicios, estimaciones y valoraciones realizadas por los directivos, que sirven de base para la elaboración de los estados financieros.
- Responsabilidades relacionadas con el auditor y la auditoría: recomendar el nombramiento y los honorarios de los auditores externos; revisar los planes y la eficacia de la auditoría interna y externa; revisar los acuerdos realizados por los auditores externos e internos para coordinar el trabajo realizado; revisar la carta de recomendaciones para la dirección emitida por los auditores externos; asegurar que los auditores están libres de las restricciones, interferencias e influencia de los gerentes; solicitar información sobre los conflictos entre gerentes y auditores y pedir consejo de otros auditores externos; supervisar los recursos destinados a las funciones de auditoría interna; y revisar la naturaleza y el tamaño de los honorarios de los auditores por sus servicios distintos de la auditoría.
- Responsabilidades relacionadas con el gobierno corporativo: facilitar y aumentar la comunicación entre los auditores externos y el Consejo de Administración; revisar las implicaciones éticas de las políticas y prácticas de gobierno; y vigilar el cumplimiento de código de conducta de la corporación ⁹.

A través del desarrollo de estas funciones se pretende garantizar la calidad de la información contable, lo cual se consigue fundamentalmente por dos razones. En primer lugar, por la mayor implicación de los miembros del Consejo de Administración en el proceso de gestación, verificación y divulgación de la información financiera, incrementando, por tanto, el compromiso en la empresa por la calidad de la información contable. En segundo lugar, porque consigue una comunicación fluida y directa entre el auditor externo y el Consejo de Administración, lo cual refuerza la independencia de la auditoría (MAUTZ y NEUMMAN, 1977; KNAPP, 1987; PINCUS *et al.*, 1989; CARCELLO y NEAL, 2000). Esta cuestión adquiere especial relevancia debido al posible desequilibrio inherente en el contexto de la auditoría, lo cual puede posibilitar que los directivos obtengan importantes concesiones de los auditores, las cuales, de producirse, afectarían de forma importante a la fiabilidad de la información contable ¹⁰.

Cuando este comité opera adecuadamente se le suponen una serie de beneficios como son ¹¹:

⁹ Según VERSCHOOR (2002) se trata de una de las tareas más importantes, y añade que, precisamente, una de las principales causas de los problemas de Enron fue la falta de cumplimiento con las políticas de la compañía y, en especial, con las relativas a su código de conducta.

¹⁰ El propio Comité Cadbury (1992) asignó un papel preciso a los comités de auditoría para asegurar la calidad de la auditoría. En este sentido, puede leerse en su párrafo 4.34 que el comité de auditoría ofrece una seguridad adicional a los accionistas de que los auditores, que actúan en su beneficio, se encuentran en mejor posición para la salvaguarda de sus intereses cuando exista un comité que tenga encomendadas funciones tales como la contratación de auditores, la definición de sus honorarios profesionales, decisiones sobre naturaleza y alcance de la auditoría y la intervención cuando exista algún tipo de desacuerdo entre directivos y auditores.

¹¹ Véase: MAUTZ y NEUMANN (1970), MARGET (1978), GARCÍA BENAÚ *et al.* (2003) y KPMG Survey 2001/2002, entre otros.

- La mejora de la calidad de la información financiera.
- Crear un clima de disciplina y control que reduzca las oportunidades de fraude.
- Capacitar a los consejeros externos para contribuir a la independencia de sus juicios y desempeñar un papel significativo en el control de las operaciones de negocios.
- Ayudar a los directores financieros proporcionándoles un foro en el que puedan exponer los asuntos que les preocupen.
- Estrechar la posición del auditor externo proporcionándole un canal de comunicación y un foro en el que exponer sus preocupaciones. Además, el trabajo estrecho con los auditores puede proporcionar a los miembros del comité un contacto con una fase vital de la función de auditoría, además de un punto de vista desde el cual evaluar la calidad del control interno y la calidad y suficiencia de la información que les suministra la gerencia.
- Proporcionar el marco en el que el auditor externo pueda hacer valer su independencia en el caso de desacuerdos con la gestión. Según MAUTZ y NEUMANN (1970) el comité de auditoría hace responsable al auditor frente al Consejo de Administración (anteriormente lo era frente a la gerencia). En las grandes corporaciones, donde el Consejo de Administración apenas si tiene tiempo que dedicarle al auditor externo, el comité de auditoría realiza esa función.
- Aumentar la confianza pública en la credibilidad y la objetividad de los estados financieros. Esto se traduce en una asignación más eficiente de los recursos y en un menor coste de capital.

En suma, puede afirmarse que desde un punto de vista normativo, dado que múltiples comisiones sobre el gobierno corporativo han aconsejado la formación de comités de auditoría, subyace la idea de que estos son eficaces como mecanismos de controlar la fiabilidad de la información financiera divulgada por las empresas.

4. LA INDEPENDENCIA DEL COMITÉ DE AUDITORÍA COMO FACTOR NECESARIO PARA SU EFICACIA

Los casos de fraude, las irregularidades contables y fallos en los sistemas de control interno que han continuado sucediéndose aun cuando existen en el seno de las empresas comités de auditoría, han puesto en tela de juicio la eficacia de dichos comités como mecanismos de gobierno corporativo (WOLNIZER, 1995; COLLIER, 1996). En este sentido, diversos estudios han tratado de analizar empíricamente la eficacia ¹² de dichos comités en el cumplimiento de sus funciones con resultados contradictorios. Autores como WILD (1994, 1996), DEFOND y JIAMBALVO (1991), COLLIER y GREGORY

¹² La eficacia del comité de auditoría es un término complejo de definir, y así lo han puesto de manifiesto numerosos autores. DEZOORT (1998) la define como la «habilidad colectiva de un comité para lograr sus objetivos de vigilancia». Para una revisión más profunda véase DEZOORT *et al.* (2002).

(1996), DECHOW *et al.* (1996), McMULLEN (1996), BEASLEY *et al.* (2000), CARCELLO y NEAL (2000) y ARCHAMBEAULT y DEZOORT (2000) proporcionan evidencia sobre el cumplimiento de sus responsabilidades en materia de información financiera, auditoría externa y control interno. Sin embargo, otros estudios revelan que las compañías con comités de auditoría no son inmunes al fraude informativo, poniendo así de manifiesto que la formación de comités de auditoría no implica necesariamente un control efectivo por parte de dichos comités (véase, por ejemplo, NCCFR, 1987; WELCHSLER, 1989; VERSCHOOR, 1989, 1990; BEASLEY, 1996).

La falta de una evidencia concluyente sobre el papel de los comités de auditoría en la resolución de problemas de gobierno ha llevado a que los investigadores traten de identificar cuáles son las características que convierten a los comités de auditoría en mecanismos eficaces de control. Estas características no son siempre fácilmente identificables (SPIRA, 1999), por lo que su definición ha sido abordada de diferentes formas desde el ámbito de la investigación, la política y la propia profesión contable, coincidiéndose en que se trata de un constructo multidimensional (DEZOORT, 1998)¹³. No obstante, la independencia de los miembros del comité de auditoría respecto de los directivos de la empresa ha sido una de las dimensiones más estudiadas y que ha recibido una atención considerable por parte de los organismos reguladores en los últimos años (BRC, 1999; SARBANES-OXLEY, 2002). Los comités de auditoría pueden actuar de forma inadecuada si sus miembros no son independientes de la dirección, ya que en tal caso serán incapaces o tendrán poco interés por realizar preguntas indagatorias (CARCELLO y NEAL, 2000; KLEIN, 2000).

La cuestión a dilucidar es cuál o cuáles son los factores que hacen independiente a un comité de auditoría. La respuesta en este sentido es bastante unánime, dado que la mayoría de los autores consideran que para que un comité de auditoría sea independiente debe estar formado exclusivamente por consejeros no ejecutivos (para una revisión véase: MENON y WILLIAMS, 1994; McMULLEN y RAGHUNANDAN, 1996)¹⁴. La evidencia generalmente sugiere que los consejeros no ejecutivos desempeñan un importante papel de control, en especial en situaciones en las que los intereses de los accionistas están en peligro. Esta mayor calidad en el control por parte de los consejeros independientes es atribuible a sus incentivos para construir y mantener su reputación como expertos en el control (FAMA y JENSEN, 1983) y para evitar responsabilidades legales (ABBOTT *et al.*, 2000)¹⁵.

¹³ Entre la gran variedad de dimensiones examinadas por la literatura podemos mencionar la independencia y la experiencia, conocimientos de finanzas, la diligencia de sus miembros, el tamaño del comité de auditoría, el número de reuniones mantenidas por el comité, la duración de estas reuniones, la conformidad con los estándares prescritos y la cooperación de los gerentes (para una revisión véase DEZOORT *et al.*, 2002).

¹⁴ La Treadway Commission (1987) manifestó que tener un comité de auditoría no es suficiente, apuntando a su composición como factor determinante de la habilidad de los comités para actuar de manera independiente y cuestionar a los directivos, y recomendando que los comités de auditoría estén formados exclusivamente por consejeros externos no ejecutivos. Esta cuestión también ha sido considerada por otros organismos como Macdonald Commission (1988), NASDAQ (1989), American Stock Exchange, Cadbury Committee (1992), American Law Institute (1994), AICPA (1993), Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA, 1997), BRC (1999), SEC (1999), y NASD (1999).

¹⁵ Estos argumentos son avalados empíricamente por una serie de estudios que demuestran la relación de los comités de auditoría compuestos exclusivamente por consejeros independientes con la mejora de la calidad de la información contable (McMULLEN y RAGHUNANDAN, 1996; ABBOTT *et al.*, 2000, 2002; BEASLEY *et al.*, 2000; KLEIN, 2002, NOLAND *et al.*, 2004; CARCELLO y NEAL, 2003b) y con una mejora en la función de auditoría externa e interna (SCARBROUGH *et al.*, 1998; ABBOT y PARKER, 2000; ARCHAMBEAULT y DEZOORT, 2001; CARCELLO y NEAL, 2000 y 2003a; ABBOTT *et al.*, 2003).

En el contexto español, el Código de Olivencia (1998), cuando recomendó la creación de comités de auditoría, hizo alusión a la necesidad de que estuvieran compuestos exclusivamente por consejeros externos, reflejando en su composición la relación existente en el Consejo de Administración entre consejeros independientes (definido como aquel que «no está vinculado con el equipo de gestión, ni con los núcleos accionariales de control que más influyen sobre este», además deben ser personas con experiencia, competencia y prestigio profesional) y dominicales (que engloban aquellos consejeros que forman parte del Consejo de Administración en calidad de titulares o de representante de titulares de paquetes accionariales de la compañía, que pueden influir por sí solos, o por acuerdos con otros, en el control de la sociedad). El carácter voluntario de esta recomendación deja la puerta abierta a que las empresas formen comités de auditoría con la intención de crear apariencia de control y ganar confianza en el mercado, más que por garantizar la eficacia en el gobierno corporativo a través de la independencia del comité de auditoría. La presencia de consejeros ejecutivos podría interferir en las funciones de control del comité de auditoría, convirtiéndolo en un órgano puramente simbólico y a merced de la dirección, además de inducir a que los accionistas crean que se está produciendo un control efectivo. A este respecto, y dadas las características antes mencionadas, nuestro estudio puede arrojar luz sobre la independencia de los comités de auditoría en las empresas españolas.

5. EL CONTROL EJERCIDO POR LA GERENCIA COMO DETERMINANTE DE LA COMPOSICIÓN DEL COMITÉ DE AUDITORÍA: DEFINICIÓN DE HIPÓTESIS

Como hemos venido señalando a lo largo de este trabajo, mientras más independientes de la dirección resulten los miembros del comité de auditoría más diligentes se espera que sean en la asunción de las responsabilidades encomendadas. Esta independencia va a venir fundamentalmente garantizada por una composición en la que solo se encuentren representados consejeros independientes. Sobre este extremo, la literatura especializada ha venido destacando una alta diferenciación en la composición de los miembros del comité de auditoría, tanto en lo referido a cualificación profesional de los consejeros que lo forman, como respecto al grado de independencia de los mismos (KLEIN, 2000).

En este sentido, diversos estudios han señalado que, dado que el comité de auditoría es una comisión delegada del Consejo de Administración, su composición puede venir determinada por la propia estructura de composición del Consejo de Administración (KLEIN, 1998, 2000 y 2002; BEASLEY y SALTERIO, 2001). Este argumento parte del reconocimiento de que los directivos pueden tener intereses distintos a los de los propios accionistas que los contrataron y que va a ser el Consejo de Administración quien, por delegación de los accionistas, se encargue de reforzar los incentivos de los directivos, al tiempo que controlar y vigilar la actuación de los mismos (FAMA y JENSEN, 1983). Diversos estudios vienen en los últimos tiempos incidiendo en que aunque es el Consejo de Administración quien tiene el poder formal sobre los directivos, son estos últimos quienes realmente controlan el Consejo (VANCE, 1978; MACE, 1971; PFEFER, 1972; MIZRUCHI, 1983). Según HERMALIN y WEISBACH (2003, pág. 7) los directivos pueden tener intereses para dominar al Consejo de Administración y, de este modo, mantener su trabajo y aumentar sus beneficios. Por otra parte, los consejeros tendrán incentivos para mantener la independencia en sus funciones de control de los directivos.

Siguiendo este argumento la independencia del comité de auditoría puede venir determinada por lucha de poder mantenida entre el Consejo de Administración y los directivos de la empresa. Mientras que los directivos preferirán comités de auditoría poco independientes, el Consejo de Administración estará interesado en mantener un comité de auditoría independiente que le sirva de soporte en sus tareas. En caso de que la gerencia tenga mayor poder de negociación, el Consejo de Administración podría encontrarse con ciertas limitaciones para ejercer su labor de supervisión. En tales circunstancias, y dado que el comité de auditoría está compuesto por miembros del propio Consejo, existe una alta probabilidad de que el comité de auditoría tampoco resulte independiente de la dirección, ya que el Consejo de Administración no tendrá ni los incentivos ni la capacidad para garantizar dicha independencia (KLEIN, 1998; BEASLEY y SALTERIO, 2001). Por el contrario, aquellos Consejos de Administración no dominados por directivos contarán con más incentivos para organizar instrumentos eficaces de control a través de la formación de comités de auditoría totalmente independientes, evitando la presencia de consejeros ejecutivos en su composición.

En este estudio, como subrogados de una posición de poder por parte de los directivos, nos centraremos en el Consejo de Administración compuesto mayoritariamente por consejeros internos, la acumulación de los cargos de presidente del Consejo y de director general de la compañía, un excesivo tamaño del consejo o el efecto atrincheramiento por parte de los directivos-accionistas.

5.1. Composición del Consejo de Administración e independencia del comité de auditoría.

Diversos autores sugieren que la composición del Consejo de Administración es un factor decisivo para la realización de un control efectivo de los directivos (FAMA, 1980; FAMA y JENSEN, 1983). Aun cuando se ha venido resaltando la necesidad de que en el seno del Consejo de Administración estén representados tanto consejeros internos (con capacidad ejecutiva en la empresa) como externos, es importante encontrar un adecuado equilibrio para que la representación de consejeros internos no facilite la dominación del Consejo de Administración por parte de los directivos. La literatura sugiere que el Consejo de Administración debe contar con una alta proporción de consejeros independientes (ZAHRA y PEARCE, 1989; DAILY y DALTON, 1994) porque los consejeros independientes tienen incentivos para ejercer labores de control de la actuación de los directivos. Se espera que estos consejeros no vinculados con los directivos de la empresa velen mejor por los intereses de los accionistas, porque está en juego su reputación. Este razonamiento sugiere que asegurar el control efectivo de la dirección pasa por limitar la discreción de los consejeros ejecutivos, evitando así que el Consejo se convierta en un instrumento de la gerencia ¹⁶. Por tanto, puede concluirse que la propia estructura de representación de consejeros externos e internos en el Consejo de Administración va a determinar la vocación de control del mismo y, en consecuencia, de las comisiones delegadas, como

¹⁶ Por ejemplo, se considera que los consejeros ejecutivos son menos capaces de ejercer juicios independientes en asuntos relacionados con el control de la gerencia, porque son subordinados del director general de la empresa y sus carreras dependen de él (PATTON y BAKER, 1987). Se produce, por tanto, una falta de fe en su capacidad para revisar su propia actuación y la de sus «compañeros» con quienes deben seguir trabajando diariamente.

es el comité de auditoría¹⁷. En este sentido, podemos argumentar que mientras mayor sea el porcentaje de consejeros internos, mayor será el dominio de los directivos sobre el Consejo de Administración. Estos directivos tratarán de debilitar la capacidad de control del comité de auditoría introduciendo «caras amigas» en su composición. En términos formales la hipótesis puede formularse en los siguientes términos:

H1: Cuanto mayor sea la proporción de consejeros internos en el Consejo de Administración de la empresa, menor será la probabilidad de que el comité de auditoría sea absolutamente independiente.

5.2. Acumulación de cargos e independencia del comité de auditoría.

La acumulación de cargos, conocida con el término «CEO Duality», tiene lugar cuando la misma persona tiene acumulados los cargos de primer directivo de la compañía (CEO) y presidente del Consejo de Administración (RECHNER y DALTON, 1991). Esta estructura puede suponer un conflicto de intereses por cuanto, el primer ejecutivo es el responsable de la gestión de la empresa y, a su vez, como presidente del Consejo, sería el encargado de evaluar dicha gestión (FINKELSTEIN y D'AVENI, 1994). Como presidente del Consejo, es el encargado de convocar las reuniones, formular el orden del día, dirigir los debates, velar por que los miembros del Consejo reciban la información necesaria, además de controlar el proceso de nombramiento de los consejeros. Por tanto, puede permitir la presencia en el Consejo de individuos leales al presidente-director general (BERG y SMITH, 1978). El primer ejecutivo podría emplear el poder acumulado para perseguir sus propios objetivos (WEISBACH, 1988, pág. 435), dificultando la capacidad del Consejo para controlar y disciplinar a los directivos de manera eficaz (MALLETTE y FOWLER, 1992)¹⁸. JENSEN (1993) afirma que es importante que se produzca una separación entre los cargos de presidente del Consejo de Administración y primer directivo de la empresa, al objeto de que el Consejo sea un instrumento de control efectivo y evitar comportamientos oportunistas e ineficientes por parte de la gerencia. Por tanto, se espera que cuando ambos cargos estén compartidos por una misma persona, el control ejercido por el Consejo se verá coartado, por lo que el comité de auditoría no estará formado únicamente por consejeros independientes. La hipótesis queda formulada en los términos siguientes:

H2: Las empresas en que los cargos de presidente del Consejo y director general estén acumulados en una misma persona tendrán menos probabilidad de contar con un comité de auditoría totalmente independiente.

¹⁷ El propio Código Olivencia señala sobre este extremo que la existencia de consejeros independientes «elevará la disposición y la capacidad del Consejo para desarrollar con eficiencia la función de supervisión... el Consejo ha de mantener la capacidad para examinar con cierta distancia e imparcialidad la labor desarrollada por los directivos de la empresa. Esto es precisamente la razón por la que se recomienda que una amplia mayoría de los miembros del Consejo sean consejeros externos, es decir, no ejecutivos...» (apartado 2.1.)

¹⁸ Sobre este extremo el Informe Olivencia resalta lo siguiente: «De los diversos problemas que se suscitan en este ámbito, el más delicado versa sobre la oportunidad de separar o acumular los cargos de Presidente del Consejo y de primer ejecutivo de la sociedad».

5.3. Tamaño del Consejo de Administración e independencia del comité de auditoría.

El número de consejeros que integran un Consejo de Administración constituye otro factor importante para determinar el dominio del Consejo por parte de los directivos. El Consejo de Administración debe tener un tamaño tal que permita beneficiarse de la diversidad de opiniones, habilidades y experiencias de sus consejeros, pero que a la vez resulte manejable para el presidente del Consejo de Administración. Un Consejo demasiado grande puede dificultar la coordinación y el procesamiento de la información, al tiempo que ralentiza la toma de decisiones (GOODSTEIN *et al.*, 1994) e incrementa la probabilidad de que sus miembros hagan dejación de sus responsabilidades¹⁹. Cuanto mayor sea el Consejo, más probable es que exista falta de cohesión entre sus miembros (LIPTON y LORSCH, 1992), lo que obstaculizará el funcionamiento eficaz del Consejo y facilitará, en suma, el ejercicio de dominio de los directivos (JENSEN, 1993)²⁰.

En resumen, esperamos que mientras mayor sea el tamaño del Consejo de Administración, mayor será la posibilidad de que este sea controlado por los directivos y, por consiguiente, menos probable será que se formen comités de auditoría compuestos únicamente por consejeros independientes. Siguiendo este razonamiento la hipótesis que formulamos sería la siguiente:

H3: Cuanto mayor sea el tamaño del Consejo de Administración, menor será la probabilidad de que tengan un comité de auditoría totalmente independiente.

5.4. Participación en la propiedad de los directivos e independencia del comité de auditoría.

Aun cuando tradicionalmente se ha venido señalando que la participación accionarial de los directivos consigue alinear los intereses de estos y los accionistas, haciendo de esta forma menos necesario el control de los directivos, recientemente la literatura ha resaltado cómo esta participación puede convertirse no en un medio de resolver conflictos sino en una forma de incrementar el poder de los directivos. Según MORK *et al.* (1988) y KOLE (1995), cuando el nivel de participación es elevado se posibilita el atrincheramiento de los directivos, que podrían utilizar su poder de voto o su influencia para satisfacer sus propios intereses y para limitar la actuación supervisora del resto de los accionistas y de los mercados. En este sentido, la existencia de participación en el capital de la empresa por parte de los directivos conseguiría incrementar la invisibilidad de la actuación directiva más que evitar comportamientos que vayan en contra de la maximización de valor de los accionistas²¹.

¹⁹ Sobre este particular, el Informe Olivencia señala lo siguiente: «En nuestra práctica, los Consejos son con frecuencia demasiado grandes, lo que va en detrimento de su deseable efectividad y, en ocasiones, incluso de su deseable cohesión. Los Consejos muy numerosos favorecen la inhibición del consejero, diluyen su sentido de la responsabilidad y fomentan actitudes pasivas (apartado 2.3).

²⁰ La evidencia empírica a este respecto tiende a enfatizar el efecto negativo de Consejos de Administración de elevado tamaño. Este es el caso de los estudios realizados por YERMARCK (1996), FERNÁNDEZ *et al.* (1998) y AZOFRA *et al.* (1999), en los que se observa una relación inversa entre el tamaño del Consejo de Administración y el valor de la empresa. De igual forma, BEASLEY (1996) y SONG y WINDRAM (2004) detectaron que los Consejos de elevado tamaño aumentan la probabilidad de que se produzcan problemas en la información financiera.

²¹ En el contexto español, FERNÁNDEZ *et al.* (1998), DE MIGUEL *et al.* (2002), y MÍNGUEZ y MARTÍN (2002) demuestran la existencia de efecto atrincheramiento en altos niveles de participación en la propiedad (superior al 35%).

Desde este punto de vista, cuanto mayor sea la participación accionarial de los gerentes, mayor será el dominio ejercido por los mismos sobre el Consejo de Administración, lo que, por tanto, limitará su habilidad para crear comités de auditoría independientes. En términos formales se emite la siguiente hipótesis:

H4: Cuanto mayor sea el porcentaje de participación de los directivos en la propiedad de la empresa menor será la probabilidad de formar un comité de auditoría totalmente independiente.

6. ANÁLISIS EMPÍRICO

6.1. Especificación del modelo y definición de variables.

Para contrastar las hipótesis enunciadas vamos a estimar un modelo de regresión logística en el que la variable dependiente es la independencia del comité de auditoría y se introducen distintas variables experimentales (referidas al dominio del Consejo de Administración por parte de los directivos) y distintas variables de control. El modelo tiene la siguiente forma funcional:

$$ICA = f(\text{CONSINT}, \text{DUALIDAD}, \text{TAMAÑOCONSEJO}, \text{PARTDIRECT}, \text{ENDEUDAMIENTO}, \text{PERDIDAS}, \text{CRECIMIENTO}, \text{TAMAÑO}, \text{ACCPRINCIP})$$

En línea con diversos estudios internacionales, para calcular el grado de independencia del comité de auditoría en las empresas españolas hemos procedido a analizar su estructura de composición, deteniéndonos en particular en la presencia o ausencia de consejeros ejecutivos entre los miembros del comité de auditoría. En este sentido, DELI y GILLAN (2000, pág. 432) sugieren que para que un comité de auditoría sea considerado independiente ha de estar compuesto exclusivamente por consejeros independientes. Por tanto, la variable dependiente (notada por ICA) es una variable dicotómica, la cual tomará valor 1 cuando el comité de auditoría esté compuesto únicamente por consejeros independientes y 0 en caso contrario ²².

Las características del Consejo que pueden favorecer su dominio por parte de la gerencia, y en consecuencia, afectar al nivel de independencia que presente el comité de auditoría, vienen recogidas a través de las siguientes variables experimentales.

²² Algunos trabajos han empleado medidas alternativas como si el comité de auditoría está compuesto o no en más de un 50% por consejeros independientes (KLEIN, 2000); el porcentaje de consejeros independientes que forman el comité de auditoría (KLEIN, 1998, 2000, 2002; ARCHAMBEAULT y DEZOORT, 2001); el porcentaje de consejeros *grey* que componen el comité de auditoría (KLEIN, 1998; CARCELLO y NEAL, 2000, 2003); el porcentaje de consejeros ejecutivos en el comité de auditoría (KLEIN, 1998); si el comité de auditoría está compuesto por el mínimo legal requerido de consejeros independientes o si el número de consejeros independientes que forman el comité de auditoría están entre el mínimo y el 100% (BEASLEY y SALTERIO, 2001).

La variable CONSINT mide la composición del Consejo de Administración en términos de consejeros ejecutivos e independientes. Esta variable ha sido calculada como el cociente entre consejeros internos y el total de miembros del Consejo de Administración (MENON y WILLIAMS, 1994; KLEIN, 1998 y 2002; COLLIER y GREGORY, 1999; BEASLEY y SALTERIO, 2001). DUALIDAD es una variable dicotómica que toma valor 1 si el primer ejecutivo de la compañía es a su vez presidente del Consejo de Administración, y 0 cuando ambos cargos están segregados (BEASLEY, 1996; DECHOW *et al.*, 1996; COLLIER y GREGORY, 1999; BEASLEY y SALTERIO, 2001; ABBOTT *et al.*, 2002; CARCELLO y NEAL, 2003). TAMAÑOCONSEJO viene calculada por el número total de miembros que forman parte del Consejo de Administración (MENON y WILLIAMS, 1994; COLLIER y GREGORY, 1999; VAFEAS, 1999; BEASLEY y SALTERIO, 2001; ABBOTT *et al.*, 2002; KLEIN, 2002). Por último, PARTDIRECT se calcula como el porcentaje de acciones que los directivos poseen en la empresa entre el total de acciones de la misma (MENON y WILLIAMS, 1994; COLLIER y GREGORY, 1999; VAFEAS, 1999)²³.

Se espera que las variables CONSINT, DUALIDAD, TAMAÑOCONSEJO y PARTDIRECT estén negativamente relacionadas con la independencia del comité de auditoría, dado que determinan un mayor grado de dominio por parte de los directivos.

Para recoger otros factores que puedan estar afectando a la independencia del comité de auditoría hemos introducido en nuestro modelo una serie de variables de control que han demostrado capacidad explicativa en estudios empíricos previos. En primer lugar, hemos considerado varios determinantes económicos que pueden explicar una mayor necesidad de control. De acuerdo con MENON y WILLIAMS (1994), COLLIER y GREGORY (1999) y BEASLEY y SALTERIO (2001), hemos incluido la variable ENDEUDAMIENTO (calculada a través del cociente entre el total de la deuda y el total de los activos de la empresa) como aproximación a los costes potenciales de agencia de la deuda. Para evitar el posible uso ineficiente de la deuda por parte de la empresa, los acreedores anticiparan este comportamiento, exigiendo costes financieros más altos e instrumentos de control de la utilización de la deuda, generándose de esta forma costes de agencia de la deuda. Como señalan JENSEN y MECKLING (1976) los costes de agencia de la deuda están directamente relacionados con la proporción de deuda dentro de la estructura de capital de la empresa. Se espera que cuanto mayor sea el valor de esta variable, mayores serán los incentivos para desarrollar instrumentos eficaces de supervisión como el comité de auditoría compuesto exclusivamente por consejeros independientes²⁴.

Según KLEIN (2002), los estados financieros de las empresas que sufren pérdidas de forma continuada tienen menor relevancia informativa (HAYN, 1995; COLLIER y GREGORY, 1999). En este caso, los accionistas demandarán una menor supervisión del sistema de información financiera por lo que la necesidad de contar con un comité de auditoría independiente será menor. Para recoger este efecto hemos incluido la variable PERDIDAS, que toma valor 1 si la empresa presentaba pérdidas en el año objeto de estudio y en el anterior, y 0 en caso contrario. Por otra parte, KLEIN (1998) sugiere que las pérdidas consecutivas pueden ser un subrogado del grado de exposición legal a la que está

²³ Para medir esta variable otros autores utilizan el porcentaje de acciones con derecho a voto (BEASLEY y SALTERIO, 2001; ABBOTT *et al.*, 2002), pero en España la única información pública disponible para el año 1999 es el porcentaje de acciones poseído por los inversores cuando este es superior al 5%.

²⁴ No obstante, el nivel de deuda puede actuar como un mecanismo de control por sí mismo, ya que cuanto mayor sea el nivel de deuda y su concentración en unos pocos acreedores, mayor será el grado de supervisión que estos realizarán sobre las actuaciones directivas. Siguiendo este razonamiento, si los acreedores ejercen el control por sí mismos, tendrán menos necesidades de mejorar la eficacia del comité de auditoría.

sometida la empresa. En este sentido, las empresas que sufren pérdidas de manera repetitiva tendrán más incentivos para contar con comités de auditoría eficaces, ya que supone una evidencia de que el Consejo de Administración está cumpliendo con sus responsabilidades. Por consiguiente, no podemos hacer una predicción *a priori* sobre el signo que tomará esta variable.

Nuestra tercera variable de control se basa en el estudio de KLEIN (2002), según el cual las empresas con grandes oportunidades de crecimiento tienden a demandar consejeros ejecutivos en sus Consejos de Administración porque este tipo de consejeros cuentan con el conocimiento necesario sobre las operaciones de la compañía y sus horizontes de inversión (pág. 438). Este hecho resulta deseable teniendo en cuenta la complejidad y la incertidumbre del entorno en que se mueven las empresas. Además, las empresas que experimentan un rápido crecimiento se encuentran presionadas para mantener ese ritmo de crecimiento. Ante estas presiones, la gerencia puede verse tentada a realizar prácticas fraudulentas a fin de mantener la apariencia de crecimiento de la compañía. Además, las empresas con oportunidades de crecimiento tienden a evitar contratos basados en información contable debido a la baja calidad de dicha información (DELI y GILLAN, 2000, pág. 431), por lo que sus incentivos para mantener mecanismos eficaces de control serán menores. Así pues, se espera que las empresas con oportunidades de crecimiento muestren menos incentivos para mantener un comité de auditoría totalmente independiente. De acuerdo con un gran número de estudios previos (TEOH y WONG, 1993; WILD, 1996; ENG y MARK, 2003), para representar las oportunidades de crecimiento de la empresa utilizaremos la variable CRECIMIENTO la cual es calculada a través de la ratio valor en libros de los fondos propios dividido entre la capitalización bursátil.

TAMAÑO es el logaritmo del total de activo de la empresa. Respecto al tamaño de la empresa se proponen varios argumentos. En primer lugar, según KLEIN (1998), las grandes empresas presentan mayores necesidades de control por lo que contarán con incentivos para intensificar el nivel de eficacia de sus comités de auditoría. En segundo lugar, el mantenimiento de un comité de auditoría, así como el cumplimiento de los requisitos establecidos por los distintos organismos reguladores, requiere que sus miembros adquieran la experiencia necesaria y lleva asociada una serie de costes relacionados con las mayores exigencias de información, derivados de la creación o mejora de procedimientos de control de las actividades de los comités de auditoría, de la contratación de los servicios de un asesor externo, impresión, etc. (GARCÍA BENAÚ *et al.*, 2003). Estos costes van a suponer una mayor carga para las pequeñas empresas. Además, las grandes empresas pueden obtener eficiencias adicionales derivadas de las economías de escala, lo que les dará una motivación extra para mantener comités de auditoría eficaces (PINCUS *et al.*, 1989; BRADBURY, 1990).

Finalmente, hemos controlado la posible existencia de mecanismos alternativos de control que expliquen los menores incentivos para mantener comités de auditoría independientes. En este sentido, algunos autores afirman que al aumentar la participación en la propiedad de los inversores a través de la compra de un paquete sustancial de acciones, los beneficios que se pueden obtener de la supervisión compensan los costes de control (tales como adquisición de información, etc.), por lo que debería aumentar también su interés por el ejercicio del control sobre las inversiones directivas (SHLEIFER y VISHNY, 1986; JENSEN, 1993). Si el control es ejercido por los accionistas mayoritarios, habrá unas menores necesidades de control por parte de otros mecanismos como el Consejo de Administración y el comité de auditoría. Por consiguiente, se espera que la presencia de accionistas mayoritarios esté relacionada con unos menores incentivos para constituir comités de auditoría total-

mente independientes²⁵. ACCPRINCIP es una variable dicotómica que toma valor 1 cuando algún accionista externo posee un paquete de acciones igual o superior al 10% y cuenta con algún representante en el Consejo, y 0 en caso contrario.

6.2. Selección de la muestra.

Para contrastar las hipótesis que han sido enunciadas en este trabajo hemos seleccionado un conjunto de empresas españolas que cotizaban en el mercado continuo de la Bolsa de Madrid. Estas empresas tienen dos características que las hacen adecuadas para este estudio como son haber adoptado la recomendación del informe Olivencia de formar comités de auditoría y ser de gran dimensión, con la consiguiente complejidad en su estructura organizativa, por lo que es más probable que estas empresas tiendan a la formación de comités de auditoría. Además, la Bolsa de Madrid es la cuarta Bolsa a nivel europeo y la novena a nivel del mundo en volumen de negocio (DÍAZ DÍAZ y GARCÍA-OLALLA, 2002), hecho que refuerza el interés de los resultados obtenidos por nuestro estudio. De un total de 144 empresas cotizadas ha sido posible obtener información sobre 133, refiriéndose la información al ejercicio 1999, año posterior a la emisión del informe Olivencia. De estas 133 empresas, 69 habían formado un comité de auditoría, por lo que son estas últimas empresas las que han formado la muestra objeto de nuestro estudio.

Para valorar las distintas variables del modelo a estimar, han sido utilizadas diversas fuentes informativas. En primer lugar, para identificar las empresas que han formado comités de auditoría hemos utilizado la información disponible en la CNMV y las páginas web de las empresas. Los datos sobre la estructura del Consejo de Administración (número de consejeros, número de consejeros ejecutivos e independientes, y si los cargos de presidente y director general están acumulados) proceden de la información publicada por las empresas en sus códigos de conducta disponibles en la CNMV, así como del anuario DICODI (1999), de la base de datos SABI y de las páginas web de las empresas. La información financiera, incluido el nivel de endeudamiento de las empresas y la ratio de fondos propios entre capitalización bursátil, se ha obtenido a través de los estados contables de las empresas disponibles en la CNMV y la Bolsa de Madrid. Por último, las participaciones de los directivos han sido igualmente obtenidas de los datos registrados en la CNMV y la base de datos SABI.

7. RESULTADOS

7.1. Estadísticas descriptivas y resultados univariantes.

Como hemos señalado, 69 empresas han formado un comité de auditoría en el seno del Consejo de Administración como respuesta a la recomendación emanada del Informe Olivencia. En este sentido,

²⁵ Esta variable tiene especial relevancia en el contexto español, si tenemos en cuenta que en el 43,9% de las empresas, los principales accionistas poseen más del 50% de las acciones y solo en el 9% de las empresas los accionistas mayoritarios poseen menos del 10% (LÓPEZ-ITURRIAGA y RODRÍGUEZ-SANZ, 2001). Esta situación difiere enormemente de lo que sucede en el contexto estadounidense, donde solo en el 9% de las empresas los accionistas mayoritarios poseen más del 50% de las acciones, en cambio, en el 52% los accionistas principales cuentan con menos del 10%.

cabe destacar cómo las empresas españolas han dado una buena acogida a esta figura que tradicionalmente ha resultado extraña en nuestro país. Al objeto de verificar las hipótesis que han sido enunciadas en un apartado anterior, hemos procedido a analizar la estructura de composición de los comités de auditoría. Los resultados de este estudio ponen de manifiesto que 44 de los comités de auditoría creados por las empresas españolas están compuestos únicamente por consejeros independientes, mientras que en 25 de dichos comités se encuentran representados consejeros dependientes. Cabe resaltar que las empresas españolas parecen haber realizado un esfuerzo por garantizar la independencia de los mismos.

En el **cuadro 1** se recoge un resumen de los principales estadísticos descriptivos. Tal y como se esperaba, las variables porcentaje de consejeros ejecutivos en el Consejo de Administración y acumulación de cargos de presidente y director general muestran valores altos. Concretamente, el 22% de los miembros que componen el Consejo son consejeros ejecutivos, y el 43% de las empresas tienen los cargos de presidente del Consejo y primer ejecutivo acumulados en una misma persona. El tamaño medio de los Consejos de Administración en España es aproximadamente de 12 consejeros, similar a la media observada en estudios previos ²⁶. Sin embargo, este tamaño resulta relativamente elevado si tenemos en cuenta que el tamaño de las empresas españolas es menor que el de las compañías de Estados Unidos o el Reino Unido. El porcentaje de acciones en manos de los directivos asciende al 4,8%. Respecto a las variables de control, la ratio fondos propios entre capitalización bursátil presenta un valor medio de 3,76 y la ratio de endeudamiento una media de 0,33. Se observa también cómo el 23% de las empresas presentaron pérdidas durante dos años consecutivos. Por último, en el 66% de las empresas algún accionista mayoritario posee un 10% o más de las acciones.

CUADRO 1. *Estadísticos descriptivos.*

	Variables	Media	Desviación
Control de los directivos	CONSINT	0.22	0.15
	DUALIDAD	0.43	0.49
	TAMAÑOCONSEJO	12.10	5.6
	PARTDIRECT	4.8	13.49
Variables de control	ENDEUDAMIENTO	0.33	0.22
	PERDIDAS	0.23	0.42
	CRECIMIENTO	3.76	9.62
	TAMAÑO	18.71	1.9
	ACCPRINCIP	0.66	0.48
.../...			

²⁶ MENON y WILLIAMS (1994), para una muestra de 200 empresas estadounidenses encontraron un tamaño medio del Consejo de 8,83 miembros. El trabajo de KLEIN (2002) obtuvo una media de 12 para una muestra de empresas pertenecientes al S&P. BEASLEY y SALTERIO (2001) determinaron que el tamaño medio del Consejo en una muestra de empresas canadienses era de 8,7 miembros.

.../...

CONSINT es el porcentaje de consejeros ejecutivos en el Consejo de Administración.

DUALIDAD es una variable dicotómica que toma valor 1 si el primer ejecutivo de la compañía es a su vez el presidente del Consejo de Administración y 0 en caso contrario.

TAMAÑOCONSEJO es el número de miembros del Consejo.

PARTDIRECT es el porcentaje de acciones que los directivos poseen en la empresa entre el total de acciones de la misma.

ENDEUDAMIENTO es el cociente entre el total de la deuda y el total de los activos de la empresa.

PERDIDAS es una variable dicotómica que toma valor 1 si la empresa presentaba pérdidas en el año objeto de estudio y en el anterior, y 0 en caso contrario.

CRECIMIENTO es la ratio fondos propios entre capitalización.

TAMAÑO es la logaritmo del total de activo; y

ACCPRINCP es una variable dicotómica que toma valor 1 cuando algún accionista externo posee un paquete de acciones igual o superior al 10% y cuenta con algún representante en el Consejo, y 0 en caso contrario.

Los resultados del análisis univariante para las variables experimentales y las variables de control se muestran en el **cuadro 2**. Para valorar la hipótesis nula relativa a la inexistencia de diferencias estadísticas en las medias de las empresas que tienen y no tienen comités de auditoría independientes hemos utilizado el test no-paramétrico de Mann-Whitney. Para las variables dicotómicas DUALIDAD, PERDIDAS y ACCPRINCP hemos empleado un test Chi-cuadrado.

Sólo las variables CONSINT y PARTDIRECT presentan diferencias significativas entre ambos tipos de empresas variables, proporcionando soporte a las hipótesis H1 y H4.

CUADRO 2. *Test de diferencia de medias.*

Variables		Comité Independiente		Comité Dependiente		Tests
		Media	Desviación	Media	Desviación	
Control de los directivos	CONSINT	0.16	0.10	0.32	0.17	3.736 (p = 0.000)
	DUALIDAD	0.38	0.49	0.52	0.51	1.425 (p = 0.157)
	TAMAÑOCONSEJO	11.33	5.8	11.60	5.2	0.865 (p = 0.387)
	PARTDIRECT	1.6	8.2	9.6	18.2	2.325 (p = 0.000)
.../...						

.../...						
Variables de control	ENDEUDAMIENTO	0.30	0.23	0.37	0.19	1.117 (p = 0.264)
	PERDIDAS	0.24	0.43	0.22	0.42	0.151 (p = 0.880)
	CRECIMIENTO	4.3	12.1	2.8	2.5	0.578 (p = 0.561)
	TAMAÑO	18.89	1.9	18.44	1.8	0.076 (p = 0.784)
	ACCPRINCIP	0.68	0.47	0.63	0.49	0.578 (p = 0.563)
CONSINT es el porcentaje de consejeros ejecutivos en el Consejo de Administración. DUALIDAD es una variable dicotómica que toma valor 1 si el primer ejecutivo de la compañía es a su vez el presidente del Consejo de Administración y 0 en caso contrario. TAMAÑOCONSEJO es el número de miembros del Consejo. PARTDIRECT es el porcentaje de acciones que los directivos poseen en la empresa entre el total de acciones de la misma. ENDEUDAMIENTO es el cociente entre el total de la deuda y el total de los activos de la empresa. PERDIDAS es una variable dicotómica que toma valor 1 si la empresa presentaba pérdidas en el año objeto de estudio y en el anterior, y 0 en caso contrario. CRECIMIENTO es la ratio fondos propios entre capitalización. TAMAÑO es el logaritmo del total de activo; y ACCPRINCIP es una variable dicotómica que toma valor 1 cuando algún accionista externo posee un paquete de acciones igual o superior al 10% y cuenta con algún representante en el Consejo, y 0 en caso contrario.						

La variable CONSINT muestra cómo el porcentaje de directivos representados en los Consejos de Administración de las empresas que tienen comités de auditoría dependientes asciende a un 32%, mientras que, por el contrario, solo un 18% de los directivos participan en el Consejo de Administración de las empresas que forman comités de auditoría independientes. Así, mientras mayor es el porcentaje de directivos representados en el Consejo menor es la probabilidad de que las empresas formen un comité de auditoría independiente. A nivel univariante los resultados avalan la tesis de que la composición de los comités de auditoría depende del grado de dominio que ejercen los directivos sobre el Consejo de Administración

En el **cuadro 2** se puede apreciar que en el 51% de las empresas donde existen comités de auditoría dependientes, el presidente del Consejo de Administración coincide con el primer directivo,

mientras que en las empresas que tienen comités de auditoría independientes ambos cargos solo son compartidos en el 38% de ocasiones. No obstante, las diferencias entre ambos grupos de empresas no resultan estadísticamente significativas.

La variable TAMAÑOCONSEJO tampoco muestra diferencias significativas entre las empresas que forman comités de auditoría independientes y las empresas que forman comités de auditoría dependientes. El tamaño del Consejo de Administración para las empresas con comités de auditoría independientes es de aproximadamente 11,33 consejeros, mientras que para el caso de empresas con comités de auditoría dependientes es de 11,60.

Los resultados para la variable PARTDIRECT muestran cómo los directivos de las empresas que presentan comités de auditoría independientes participan en un menor porcentaje (1,6%) en las acciones de la empresa respecto a los directivos de las empresas que tienen comités de auditoría dependientes (9,6%). Este resultado es significativo, avalando la hipótesis H4 que afirma que en las empresas con comités de auditoría independientes la participación accionarial de los directivos es menor.

El test de diferencias para las variables de control indica que ENDEUDAMIENTO, PERDIDAS, CRECIMIENTO, TAMAÑO, y ACCPRINCIP no tienen ninguna influencia sobre la decisión de mantener un comité de auditoría totalmente independiente.

7.2. Análisis multivariante.

Al objeto de analizar cómo interactúan conjuntamente las distintas variables independientes definidas en este estudio, hemos procedido a estimar a través de una regresión logística el modelo especificado en un epígrafe anterior. Junto al valor de los coeficientes estimados, en la **cuadro 3** se describen una serie de valores para evaluar la bondad del ajuste obtenido. El estadístico Chi-cuadrado del modelo alcanza un valor de 21,873 (para 9 grados de libertad), significando que la hipótesis nula de la no existencia de relación estadística puede ser rechazada. El Pseudo R², como indicador del poder explicativo del modelo, es del 38% aproximadamente, mostrando por tanto un buen ajuste. El porcentaje de clasificación correcta es de aproximadamente un 72%.

CUADRO 3. *Modelo de regresión logística.*

Variable	Signo esperado	Coefficientes	Chi-Square	Probabilidad
Intercepto	?	– 2.399	0.268	0.605
CONSINT	–	– 8.641	9.328	0.02
DUALIDAD	–	– 0.656	0.905	0.341
TAMAÑOCONSEJO	–	– 0.061	0.504	0.478
.../...				

.../...				
PARTDIRECT	–	– 3.221	2.722	0.00
ENDEUDAMIENTO	+	– 1.121	0.654	0.419
PERDIDAS	?	0.837	0.959	0.327
CRECIMIENTO	–	0.037	0.893	0.345
TAMAÑO	+	0.299	1.101	0.294
ACCPRINCIP	–	– 0.468	0.562	0.474
$\chi^2 = 21.873$; $p = 0.009$ Pseudo- $R^2 = 0.372$ % Clasificación correcta: 72.1%				
CONSINT es el porcentaje de consejeros ejecutivos en el Consejo de Administración. DUALIDAD es una variable dicotómica que toma valor 1 si el primer ejecutivo de la compañía es a su vez el presidente del Consejo de Administración y 0 en caso contrario. TAMAÑOCONSEJO es el número de miembros del Consejo. PARTDIRECT es el porcentaje de acciones que los directivos poseen en la empresa entre el total de acciones de la misma. ENDEUDAMIENTO es el cociente entre el total de la deuda y el total de los activos de la empresa. PERDIDAS es una variable dicotómica que toma valor 1 si la empresa presentaba pérdidas en el año objeto de estudio y en el anterior, y 0 en caso contrario. CRECIMIENTO es la ratio fondos propios entre capitalización. TAMAÑO es el logaritmo del total de activo; y ACCPRINCIP es una variable dicotómica que toma valor 1 cuando algún accionista externo posee un paquete de acciones igual o superior al 10% y cuenta con algún representante en el Consejo, y 0 en caso contrario.				

Los resultados obtenidos resultan consistentes con los alcanzados a nivel univariante. Los coeficientes tienen el signo pronosticado excepto para las variables ENDEUDAMIENTO y CRECIMIENTO, pero solo los coeficientes de las variables CONSINT y PARTDIRECT resultan significativos, proporcionando soporte a las hipótesis H1 y H4.

Como demuestran los resultados obtenidos, la estructura del Consejo de Administración, en particular la participación de directivos en dicho Consejo, está negativamente asociada a la independencia del comité de auditoría. Estos resultados resultan por tanto congruentes a la tesis planteada en este estudio, en el sentido de la resistencia que pueden demostrar los directivos de la empresa a facilitar instrumentos eficaces de control. Dado que uno de estos instrumentos es el comité de auditoría, y una forma de limitar su eficacia de funcionamiento estriba en introducir en su seno consejeros ejecutivos, puede concluirse que, según los resultados empíricos que se obtienen en este trabajo,

el control que realizan los directivos, en función de su representación, del Consejo de Administración, se convierte en un medio utilizado para limitar la independencia y, por tanto, la eficacia de funcionamiento del comité de auditoría.

Por otra parte, nuestros resultados también soportan la hipótesis de que la participación accionarial de los directivos está negativamente asociada a la independencia del comité de auditoría. Como ya argumentábamos anteriormente, la literatura ha venido considerando que la participación de los directivos se convierte en un mecanismo para alinear los intereses de los directivos y accionistas, aspecto este que evitaría que aquellos desarrollaran comportamientos oportunistas y, por tanto, resultarían menos necesarios introducir, dentro de la estructura de gobierno de la empresa, mecanismos complementarios de control. No obstante, algunos estudios recientes han cuestionado severamente el papel que la participación accionarial tiene en la resolución de los conflictos en el seno de la empresa, dado que dicha participación puede facilitar determinadas actitudes de atrincheramiento al evitar que la empresa pueda articular mecanismos que posibiliten el control de la actividad gerencial. Nuestros resultados parecen congruentes con esta actitud de atrincheramiento, dado que se revela empíricamente que un supuesto mecanismo de control como es el comité de auditoría queda estructurado de forma amigable a la dirección cuando esta cuenta con participaciones accionariales importantes en la empresa.

Por el contrario, nuestros resultados no dan sustento a las hipótesis planteadas de que el control del Consejo de Administración es más factible cuando el presidente de la empresa es a su vez el primer directivo, o cuando el tamaño del Consejo de Administración es de un relativo alto tamaño. En efecto, aun cuando parece usual para la muestra de nuestro estudio que la coincidencia de los cargos de presidente de Consejo y primer directivo en una misma persona es importante en las empresas españolas, aspecto este que ya revelaba el Informe Olivencia como un tema controvertido en orden a resolver los problemas de gobierno de las empresas, no parece que este hecho haya sido utilizado en nuestra muestra como medio de limitar el control de los directivos a través de la constitución de comités de auditoría donde tengan representación consejeros internos. En otro sentido, otro de los aspectos que podría facilitar el control del Consejo de Administración por parte de los directivos como es el tamaño del Consejo tampoco muestra resultados significativos en nuestro estudio. De esta forma la aparente falta de cohesión y coordinación entre los miembros de un Consejo de Administración de un alto tamaño, no parece limitar, a través del comité de auditoría, el control de la labor directiva.

8. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo ha sido someter a estudio el grado de independencia que presentan los comités de auditoría en las empresas españolas, así como el efecto que el poder de los directivos ejerce sobre la composición del comité de auditoría. Los comités de auditoría son comisiones delegadas del propio Consejo de Administración de la empresa cuyo cometido es realizar un control y vigilancia sobre el proceso de gestación y divulgación de la información contable.

Diversos organismos han destacado la potencial importancia que pueden tener dichos comités como instrumento de control de la empresa. Sin embargo, la investigación empírica realizada hasta la fecha no muestra resultados unánimes sobre los beneficios reales que se obtienen de los mismos. Ello

ha llevado a parte de la doctrina y a agencias reguladoras del comportamiento de la empresa a prestar especial interés, no solo por la mera formación de comités de auditoría, sino por aspectos como la precisión de sus funciones y las características de sus miembros, tales como formación, experiencia e independencia de la dirección. En este trabajo nos hemos centrado en este último aspecto.

Hemos justificado que en determinadas ocasiones, dependiendo de la propia estructura del Consejo de Administración, se pueden dar situaciones en las que los directivos realizan cierto dominio de dicho Consejo. En tales situaciones, el Consejo de Administración mostrará pocos incentivos para constituir en su seno instrumentos eficaces de control, por lo que en aquellas empresas en las que los directivos dominen al Consejo de Administración se formarán comités de auditoría dependientes de la dirección.

El nivel de independencia del comité de auditoría se ha medido, siguiendo numerosos estudios y las recomendaciones de diversos organismos reguladores, a través de la composición del mismo. Hemos concluido que un comité independiente será aquel que esté constituido únicamente por consejeros independientes, es decir, aquellos que no tienen responsabilidades de dirección en la empresa. Para realizar este estudio nos hemos basado en una muestra de empresas que para el ejercicio 1999 han formado, siguiendo la recomendación formulada por el Informe Olivencia, un comité de auditoría. Para explicar la relación entre la independencia del comité de auditoría y la capacidad de los directivos para controlar el Consejo de Administración hemos formulado cuatro hipótesis.

Los resultados que se obtienen en este estudio ponen de manifiesto que la alta representación de consejeros internos o ejecutivos ²⁷, así como un alto porcentaje de participación accionarial por parte de los directivos, están asociados estadísticamente con la formación de comités de auditoría dependientes de la dirección. Estos resultados avalan el argumento de que los gerentes pueden dañar la eficacia del comité de auditoría cuando son capaces de influenciar el proceso de toma de decisiones del Consejo de Administración, lo cual resulta posible cuando los directivos están representados en la composición del Consejo.

Esto adquiere más significado cuando tenemos en cuenta que, en España, son numerosos los Consejos de Administración que están formados de forma predominante por consejeros ejecutivos, y que en muchos casos estos consejeros son a su vez accionistas mayoritarios de la empresa. Una forma que tienen estos consejeros de no perder el control de la empresa es impidiendo el desarrollo de mecanismos de control eficaces, como puede ser el caso de comités de auditoría independientes.

Como se ha demostrado, la distribución de consejeros internos en el Consejo y la participación accionarial de los directivos están asociadas con la composición del comité de auditoría. Dada la importancia que dicha composición tiene a efectos de garantizar el cumplimiento efectivo de las funciones que el comité tiene delegadas, se plantea la necesidad de actuar sobre esta relación con la intención de velar por el buen funcionamiento del comité de auditoría. Una de las medidas que pueden ser utilizadas es que la independencia del comité de auditoría sea impuesta a través de regulación. Pero la distribución de consejeros internos en el Consejo y el porcentaje de participación accionarial

²⁷ Resultado este congruente con la realidad española y con los propios temores que resaltaba el Informe Olivencia acerca del alto número de consejeros ejecutivos que formaban parte de los Consejos de Administración de las empresas españolas.

de los directivos no pueden ser limitados por ninguna norma, como mucho solo se puede exigir transparencia sobre dicha información a las empresas. Por tanto, los límites deben ser impuestos en el otro extremo de la relación, es decir, en la composición del comité de auditoría. Se trataría, por tanto, de que mediante alguna norma se exigiera que los comités de auditoría fuesen constituidos por consejeros independientes de la dirección de la compañía. De esta manera se evitará que la gerencia tenga capacidad para limitar la labor de control del comité de auditoría.

En esta línea, determinadas instituciones reguladoras tanto a nivel español como europeo están empezando a proponer modificaciones de algunos aspectos del comité de auditoría al objeto de reforzar su independencia y su eficacia. Así, la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (2002) obliga a las empresas españolas que cotizan en Bolsa a formar comités de auditoría donde los consejeros no ejecutivos constituyan mayoría, debiendo ser también no ejecutivo el presidente de este comité. El hecho de obligar a que la mayoría sean no ejecutivos garantiza un cierto nivel de independencia del gerente, pero dados los resultados obtenidos en el presente trabajo, sería más interesante obligar a las empresas a constituir comités de auditoría en los que todos sus miembros sean independientes.

El informe emitido por la Comisión Aldama en enero de 2003, vuelve sobre los pasos del Código Olivencia recomendando que su composición incluya exclusivamente consejeros externos y añade la necesidad de que su presidente sea independiente. Este Código, además, define con mayor claridad lo que se entiende por consejeros independientes, en línea con los postulados del Informe Blue Ribbon. La última apuesta por la necesidad de garantizar la independencia del comité de auditoría viene recogida en el Proyecto de Código Unificado de recomendaciones sobre buen gobierno de las sociedades cotizadas (2006). Esta propuesta rompe por primera vez con el equilibrio entre dominicales e independientes apuntado por sus predecesores y recomienda que haya mayoría de consejeros independientes. Se observa, por tanto, una evolución en la regulación de nuestro país, depositando cada vez más confianza en la capacidad de los consejeros independientes. No obstante, las recomendaciones de estos dos informes siguen siendo de carácter voluntario, por lo que hasta el momento la gerencia continúa contando con cierta capacidad para comprometer la eficacia del comité de auditoría.

La Comisión Europea (2004) ha propuesto una nueva directiva para regular la función de auditoría que incluye la obligación de formar comités de auditoría compuestos exclusivamente por consejeros independientes. Esta directiva, de ser aprobada, deberá ser adoptada por todos los países miembros, siendo esta sí la respuesta adecuada a la situación que hemos descrito en nuestro trabajo.

Bibliografía

- ABBOT, L.J. y PARKER, S. [2000]: «Auditor selection and audit committee characteristics». *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 19, n.º 2, págs. 47-66.
- ABBOTT, L.J.; PARK, Y. y PARKER, S. [2000]: «The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud». *Managerial Finance*, vol. 26, n.º 11, págs. 55-67.

- ABBOTT, L.J.; PARKER, S. y PETERS, G.F. [2002]: «Audit committee characteristics and financial misstatement: A study of the efficacy of certain Blue Ribbon Committee recommendations». Disponible en SSRN: <http://ssrn.com/abstract=319125>
- ABBOTT, L.J.; PARKER, S.; PETERS, G.F. y RAGHUNANDAN, K. [2003]: «The association between audit committee characteristics and audit fees». *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 22, n.º 2, págs. 17-32.
- ANDERSON, D. y ZIMMER, I. [1996]: «The Structure of audit committees». *The Journal of Law and Economics*, págs. 276-303.
- ARCHAMBEAULT, D. y DEZOORT, F.T. [2001]: «Auditor opinion shopping and the audit committee: An analysis of suspicious auditor switches». *International Journal of Auditing*, vol. 5, págs. 33-52.
- AZOFRA, V.; ANDRÉS DE, P. y LÓPEZ, F. [1999]: «Corporate Boards in OECD countries: composition, compensation, committee structure and effectiveness». Mimeo, Universidad de Valladolid.
- BATHALA, C. y RAO, R.P. [1995]: «The Determinants of Board Composition: An Agency Theory Perspective». *Managerial and Decision Economics*, vol. 16, January-February, págs. 59-69.
- BAYSINGER, R. y BUTLER, H. [1985]: «Corporate governance and the board of directors: performance effects of change in board composition». *Journal of Law, Economics and Organization*, vol. 1, págs. 101-124.
- BAYSINGER, B. y HOSKISSON, R. E. [1990]: «The Composition of Boards of Directors and Strategic Control: Effects on Corporate Strategy». *Academy of Management Review*, vol. 15, n.º 1, págs. 72-87
- BEASLEY, M.S. [1996]: «An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud». *Accounting Review* vol. 71, n.º 4, págs. 443-465.
- BEASLEY, M.; CARCELLO, J.; HERMANSON, D. y LAPIDES, P. [2000]: «Fraudulent financial reporting: consideration of industry traits and corporate governance mechanisms». *Accounting Horizons*, vol. 14, págs. 441-454.
- BEASLEY, M.S. y SALTERIO, S. [2001]: «The relationship between board characteristics and voluntary improvements in audit committee composition and experience». *Contemporary Accounting Research* vol. 18, n.º 4, págs. 539-570.
- BEATTY, R. y ZAJAC, E. [1987]: «CEO change and firm performance in large corporations: Succession effects and manager effects». *Strategic Management Journal*, vol. 8, págs. 305-318.
- BERG, S.V. y SMITH, S.K. [1978]: «CEO and board chairman: A quantitative study of dual vs. unitary board leadership». *Directors and Boards*, vol. 3, n.º 1, págs. 34-39.
- BERGLÖF, E. [1997]: «Reforming corporate governance; Redirecting the European agenda». *Economic Policy*, vol. 24, págs. 93-123.
- Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committee [BRC]. [1999]: «The report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees». New York. NYSE.
- BOEKER, W. [1992]: «Power and managerial dismissal: Scapegoating at the top». *Administrative Science Quarterly*, vol. 37, págs. 400-421.
- BRADBURY, M. [1990]: «The incentives for voluntary audit committee formation». *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 9, n.º 1, págs. 19-36.
- BUSHMAN, R. y SMITH, A. [2001]: «Financial accounting information and corporate governance». *Journal of Accounting and Economics*, 32, págs. 237-333.
- CARCELLO, J.V. y NEAL, T.L. [2000]: «Audit committee composition and auditor reporting». *Accounting Review*, vol. 75, n.º 4, págs. 453-467.
- [2003a]: «Audit committee characteristics and auditor dismissal following «new» going concern reports». *The Accounting Review*, vol. 78, n.º 1, págs. 95-117.
 - [2003b]: «Audit committee Independence and Disclosure: choice for financially distressed firms». *Corporate Governance*, vol. 11, n.º 4, págs. 289-299.

- COLLIER, P. [1996]: «The rise of the audit committee in UK quoted companies: a curious phenomenon». *Accounting, Business and Financial History*, vol. 6, n.º 2, págs. 121-140.
- COLLIER, P. y GREGORY, A. [1996]: «Audit committee effectiveness and the audit fee». *The European Accounting Review*, vol. 5, n. 2, págs. 177-198.
- [1999]: «Audit committee activity and agency costs». *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 18, págs. 311-332.
- COMISIÓN ESPECIAL PARA EL ESTUDIO DE UN CÓDIGO ÉTICO DE LOS CONSEJOS DE ADMINISTRACIÓN DE LAS SOCIEDADES [1998]: «Informe de la Comisión Especial para el Estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades» (Código de Olivencia). BOICAC núm. 33. Madrid.
- COMISIÓN ESPECIAL PARA EL FOMENTO DE LA TRANSPARENCIA Y LA SEGURIDAD EN LOS MERCADOS FINANCIEROS Y LAS SOCIEDADES COTIZADAS [2003]: «Informe de la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y la Seguridad en los Mercados Financieros y las Sociedades Cotizadas». Comisión Aldama, Madrid.
- COMISIÓN EUROPEA [2004]: «Audit of company accounts: Commission proposes Directive to combat fraud and malpractice». <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/04/340&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> [11/11/2004].
- COMISIÓN NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES [2000]: «Análisis de los resultados del cuestionario sobre el código de buen gobierno relativo al ejercicio 1999». Dirección General de Mercados Primarios, Área de Seguimiento. <http://www.cnmv.es/index.htm>
- COMMITTEE ON FINANCIAL ASPECTS OF CORPORATE GOVERNANCE [1992]: «Report of financial aspects of corporate governance». Cadbury Committee. Gee, London.
- COUGHLAN, A.T. y SCHMIDT, R.M. [1985]: «Executive compensation, managerial turnover and firm performance: An empirical investigation». *Journal of Accounting and Economics*, vol. 7, págs. 42-66.
- CRESPI-CLADERA, R.; GARCÍA-CESTONA, M.A. y SALAS-FUMAS, V. [2002]: «Governance Mechanisms in Spanish Financial Intermediaries». Comunicación presentada al X Foro de Finanzas.
- DAILY, C.M. y DALTON, D.R. [1994]: «Corporate Governance and the Bankruptcy Firm: An Empirical Assessment». *Strategic Management Journal*, vol. 14, n.º 8, págs. 643-654.
- DE ANDRÉS, P.; AZOFRA, V.; LÓPEZ, F. y PRIETO, B. [2001]: «El Consejo de Administración como mecanismo de gobierno de la empresa: fundamentos teóricos y evidencia empírica en los países de la OCDE». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 218, págs. 361-412.
- DE MIGUEL, A.; PINDADO, J. y DE LA TORRE, C. [2002]: «Ownership Structure and Firm Value: New evidence from the Spanish Corporate Governance System». Comunicación presentada al X Foro de Finanzas.
- DECHOW, P.M.; SLOAN, R.G. y SWEENEY, A.P. [1996]: «Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC». *Contemporary Accounting Research*, vol. 13, n.º 1, págs. 1-13.
- DEFOND M. y JIAMBALVO, J. [1991]: «Incidence and circumstances of accounting errors». *Accounting Review*, vol. 66, n.º 5, págs. 643-655.
- DELGADO, M.M. [2001]: «Factores determinantes de la discrecionalidad directiva en materia contable: una aplicación empírica a las empresas cotizadas españolas». Tesis Doctoral. Burgos.
- DELI, D.N. y GILLAN, S.L. [2000]: «On The demand for independent and active audit committees». *Journal of Corporate Finance*, vol. 6, págs. 427-445.
- DEZOOT, F. [1998]: «An analysis of experience effects on audit committee member's oversight judgments». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, n.º 1, págs. 1-21.
- DEZOOT, F.T.; HERMANSON, D.R.; ARCHAMBEAULT, D.S. y REED, S.A. [2002]: «Audit Committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature». *Journal of Accounting Literature*, vol. 21, págs. 38-75.
- DÍAZ DÍAZ, B. y GARCÍA OLALLA, M. [2002]: «An Empirical Analysis of Monitoring Behaviour and Private Benefits of Investors in Spanish Market». *Journal of Management and Government*, vol. 6, n.º 1, págs. 29-55.

- EICHENSEHER, J. y SHIELDS, D. [1985]: «Corporate director liability and monitoring preferences». *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 4, n.º 1, págs. 13-31.
- ENG, L.L. y MARK, Y.T. [2003]: «Corporate governance and voluntary disclosure». *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 22, págs. 325-345.
- FAMA, E.F. [1980]: «Agency problems and the theory of the Firm». *Journal of Political Economy*, vol. 88, n.º 21, págs. 288-307.
- FAMA, E.F. y JENSEN, M.C. [1983]: «Separation of ownership and control». *Journal of Law and Economics*, vol. 26, págs. 301-325.
- FERNÁNDEZ MÉNDEZ, C. [2000]: «Gobierno corporativo y sustitución de directivos: Estudio de la actuación disciplinaria del consejo de administración». Comunicación presentada al VIII Foro de Finanzas.
- FERNÁNDEZ, A.I.; GÓMEZ, S. y FERNÁNDEZ, C. [1998]: «El papel supervisor del Consejo de Administración sobre la actuación gerencial. Evidencia para el caso español». *Investigaciones Económicas*, vol. 22, págs. 501-516.
- FERNÁNDEZ, A.I. y GÓMEZ, S. [1999]: «El gobierno de la empresa: mecanismos alineadores y supervisores de las actuaciones directivas». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 100, págs. 355-380.
- FINKELSTEIN, S. y D'AVENI, R.A. [1994]: «CEO duality as a double-edged sword: How boards of directors balance entrenchment avoidance and unity of command». *Academy of Management Journal*, vol. 37, n.º 5, págs. 1.079-1.108.
- GARCÍA BENAÚ, M.A.; PUCHETA, C. y ZORIO, A. [2003]: «Los comités de auditoría, ¿útiles y necesarios?». *Revista de Contabilidad*, vol. 6, n.º 11, págs. 87-121.
- GIBBONS, R. y MURPHY, K. J. [1990]: «Relative performance evaluation for chief executive officers». *Industrial and Labour Relations Review*, vol. 43, págs. 30-51.
- GOODSTEIN, J.; KANAK, G. y BOEKER, W. [1994]: «The effects of board size and diversity on strategic change». *Strategic Management Journal*, 15 [3], 241-251.
- GROSSMAN, S. y HART, O. [1980]: «Takeovers bids, the free-riders problem, and the theory of the corporation». *Bell Journal of Economics*, vol. 2, Spring, págs. 42-64.
- GRUPO ESPECIAL DE TRABAJO SOBRE BUEN GOBIERNO [2006]: «Proyecto de Código Unificado de Recomendaciones sobre Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas». Madrid.
- HART, O. [1995]: «Corporate governance: some theory and implications». *Economic Journal*, n.º 105, págs. 678-689.
- HAYN, C. [1995]: «The information content of losses». *Journal of Accounting and Economics*, vol. 20, págs. 125-153.
- HELMICH, L. [1977]: «Executive succession in corporate organization: A current integration». *Academy of Management Review*, vol. 2, págs. 252-264.
- HERMALIN, B.E. y WEISHACH, M.S. [2003]: «Boards of directors as an endogenously determined institution: A survey of the economic literature». *Economic Policy Review-Federal Reserve Bank of New York*, vol. 9, n.º 1, págs. 7-26.
- JAMES, D. y SOREF, M. [1981]: «Profit constraints on managerial autonomy: Managerial theory and the unmaking of the corporate president». *American Sociological Review*, vol. 46, págs. 1-18.
- JENSEN, M.C. [1986]: «Agency costs of free cash flow, corporate finance and takeovers». *The American Economic Review*, vol. 76, n.º 2, págs. 323-329.
- [1993]: «The modern revolution, exit, and the failure of international control systems». *Journal of Finance*, vol. 48, n.º 3, págs. 831-880.
- JENSEN, M.C. y MECKLING, W.H. [1976]: «Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure». *Journal of Financial Economics*, vol. 4, págs. 305-360.

- JOHN, K. y SENBET, L.W. [1998]: «Corporate governance and board effectiveness». *Journal of Banking and Finance*, n.º 22, págs. 371-403.
- JONES, T.M. [1986]: «Corporate Board Structure and Performance: Variations in the incidence of shareholders Suits». *Research in Corporate Social Performance and Policy*, vol. 8, págs. 345-359.
- KANG, J. y SHIVDASANI, A. [1995]: «Firm performance, corporate governance and executive turnover in Japan». *Journal of Financial Economics*, vol. 38, págs. 29-58.
- KEASEY, K. y WRIGHT, M. [1993]: «Corporate governance: issues and concerns». *Accounting and Business Research*, vol. 23, n.º 91 A, págs. 301-313.
- KHORANA, A. [1996]: «Top management turnover: An empirical investigation of mutual funds». *Journal of Financial Economics*, vol. 40, págs. 403-427.
- KLEIN, A. [1998]: «Firm performance and board committee structure». *Journal of Law and Economics*, April, págs. 135-167.
- [2000]: «Causes and consequences of variations in audit committee composition». *Papeles de trabajo*, New York University.
 - [2002]: «Audit committee, board of director characteristics, and earning management». *Journal of Accounting and Economics*, vol. 33, págs. 375-400.
- KNAPP, M. [1987]: «An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management». *Accounting Review*, vol. 57, n.º 4, págs. 578-588.
- KOLE, S. [1995]: «Measuring managerial equity ownership: a comparison of sources of ownership data». *Journal of Corporate Finance*, vol. 1, págs. 413-435.
- KPMG [2002]: «Corporate Governance in Europe». KPMG Survey 2001/2002.
- LA PORTA, R.; LÓPEZ DE SILANES, F.; SHLEIFER, A. y VISHNY, R. [1998]: «Law and Finance». *Journal of Political Economy*, vol. 106, n.º 6, págs. 1.113-1.155.
- LA PORTA, R.; LÓPEZ DE SILANES, F. y SHLEIFER, A. [1999]: «Corporate ownership around the world». *Journal of Finance*, vol. 54, págs. 471-517.
- LEUZ, C.; NANDA, D. y WYSOCKI, P.D. [2003]. «Earnings management and investor protection: an international comparison». *Journal of Financial Economics*, vol. 69, n.º 3, págs. 505-529.
- LEVITT, A. [2000]: «Remarks before the conference on rise annual effectiveness of new corporate governance standards», <http://www.rec.gov/news/speeches/spch370.htm>
- Ley 44/2002, de 22 de noviembre, por la que se aprueba la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
- LIEBERSON, S. y O'CONNOR [1972]: «Leadership and organizational performance». *American Sociological Review*, vol. 37, págs. 117-130.
- LIPTON, M. y LORSCH, J.W. [1992]: «A modest proposal for improved corporate governance». *Business Lawyer*, vol. 48, págs. 59-77.
- LÓPEZ-ITURRIAGA, F.J. y RODRÍGUEZ-SANZ, J.A. [2001]: «Ownership Structure, Corporate Value and Firm Investment: A Simultaneous Equations Analysis of Spanish Companies». *Journal of Management and Governance*, vol. 5, n.º 2, págs. 179-204.
- MACE, M.L. [1971]: «Directors: Myth and Reality». *Harvard Business Press*, Boston, M.A.
- MALLETTE, P. y FOWLER, K.L. [1992]: «Effects of board composition and stock ownership on the adoption of poison pills». *Academy of Management Journal*, vol. 35, págs. 1.010-1.035.
- MARGET, M.R. [1978]: «The audit committee. A progressive move toward more meaningful financial reporting». *Journal of Corporation Law*, Vol. 3, n.º 2, págs. 400-421.
- MAUTZ, R. y NEUMMAN, F. [1970]: «The effective corporate audit committee». *Harvard Business Review*, Nov-Dec, págs. 57-65.
- [1977]: *Corporate Audit Committees: Policies and Practices*. Cleveland.

- McMULLEN, D. [1996]: «Audit committee performance: an investigation of the consequences associated with audit committee». *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, vol. 15, n.º 1, págs. 87-103
- McMULLEN, D.A. y RACHUNANDAN, K. [1996]: «Enhancing audit committee effectiveness. What factors help companies avoid financial reporting problems?». *Journal of Accountancy*, vol. 182, n.º 2, págs. 79-81.
- MELLE, M. y MAROTO, J.A. [1999]: «Una aplicación del gobierno de empresas: incidencia de las Administraciones Públicas en la decisiones asignativas de las Cajas de Ahorro españolas». *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, vol. 8, n.º 2, págs. 9-40.
- MENON, K. y WILLIAMS, J. [1994]: «The use of audit committees for monitoring». *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 13, n.º 2, págs. 121-139.
- MILGROM, P. y ROBERTS, J. [1993]: *Economía, Organización y Gestión de la Empresa*. Ariel Economía.
- MÍNGUEZ VERA, A. y MARTÍN UGEDO, J.F. [2002]: «Estructura de la propiedad y consejo de administración como mecanismos de control: Evidencia para el mercado español». Comunicación presentada al X Foro de Finanzas.
- MIZRUCHI, M.S. [1983]: «Who Controls Whom? An Examination of the Relation Between Management and Board of Directors in Large American Corporations», *Academy of Management Review*, vol. 8, n.º 3, págs. 426-435.
- MORCK, R.; SHLEIFER, A. y VISHNY, W. [1988]: «Management ownership and Market valuation: An empirical analysis». *Journal of Financial Economics*, vol. 20, págs. 293-315.
- NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING (NCFRR) [1987]: «Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Treadway Commission). New York. AICPA.
- NOLAND, T.; NICHOLS, D. y FLESHER, D. [2004]: «Audit committee effectiveness in the banking Industry». *Management Accounting Quarterly*, vol. 5, n.º 3, págs. 1-4.
- PATTON, A. y BAKER, J.C. [1987]: «Why won't directors rock on the boat?». *Harvard Business Review*, Nov-Dec, págs. 10-18.
- PFEFFER, J. [1972]: «Size and composition of corporate board of directors: The organization and its environment». *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, págs. 218-229.
- PINCUS, K.; RUSBARSKY, M. y WONG, J. [1989]: «Voluntary formation of corporate audit committees among NASDAQ firms». *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 8, n.º 4, págs. 239-265.
- RECHNER, P.L. y DALTON, D.R. [1991]: «CEO duality and organizational performance: A longitudinal analysis». *Strategic Management Journal*, vol. 12, n.º 2, págs. 155-160.
- RICART, J., ÁLVAREZ, J.L., y GALLO, M. [1999]: «Governance mechanisms for effective leadership: the case of Spain». *Corporate Governance*, vol. 7, págs. 266-287.
- SALANCICK, G. R. y PFEFFER, J. [1980]: «Effects of ownership and performance on executive tenure in US corporations». *Academy of Management Journal*, vol. 23, págs. 653-664.
- Sarbanes-Oxley Act [2002]: Washington: One Hundred and Seventh Congress of the United States of America.
- SCARBROUGH, D.; RAMA, D.V. y RAGHUNANDAN, K. [1998]: «Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence». *Accounting Horizons*, vol. 12, n.º 1, págs. 51-62.
- SHLEIFER, A. y VISHNY, R. [1986]: «Large shareholders and corporate control». *Journal of Political Economy*, vol. 94, págs. 461-488.
- [1997]: «A survey of corporate governance». *Journal of Finance*, n.º 52, págs. 737-783.
- SONG, J. y WINDRAM, B. [2004]: «Benchmarking audit committee effectiveness in the UK». *International Journal of Auditing*, vol. 8, págs. 195-205.
- SPIRA, L.F. [1999]: «Ceremonies of Governance: Perspectives on the Role of the Audit Committee». *Journal of Management and Governance*, vol. 3, págs. 231-260.

- TEOH, S.H. y WONG, T.J. [1993]: «Perceived auditor quality and the earnings response coefficient». *The Accounting Review*, vol. 68, n.º 2, págs. 346-366.
- VAFEAS, N. [1999]: «Board meeting frequency and firm performance». *Journal of financial Economics*, vol. 53, págs 113-142.
- VANCE, S. C. [1978]: «Corporate Governance: Assessing Corporate Performance by Boardroom Attributes». *Journal of Business Research*, vol. 6, n.º 3, págs. 203-211.
- VERSCHOOR, C.C. [1989]: «A case of study of audit committee ineffectiveness». *Internal Auditing*. vol. 4, n.º 4, págs. 11-19.
- [1990a]: «MiniScribe: a new example of audit committee ineffectiveness». *International Auditing*, Spring, págs. 13-19.
 - [1990b]: «The aftermath of audit committee ineffectiveness at MiniScribe». *International Auditing*, Summer, págs. 25-28.
 - [2002]: «Reflections on the Audit Committee's Role». *Internal auditor*, vol. 59, n.º 2, págs. 26-35.
- WAGNER, W.B.; PFEFFER, J. y O'REILLY, C.A. [1984]: «Organizational demography and turnover in top management groups». *Administrative Science Quarterly*, vol. 29, págs. 74-92.
- WARNER, J.B.; WATTS, R.L. y WRUCK, K.H. [1988]: «Stock prices and top management changes». *Journal of Financial Economics*, vol. 20, págs. 461-492.
- WATTS, R. y ZIMMERMAN, J. [1986]: *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall.
- WECHSLER, D. [1989]: «Giving the Watchdog Fangs to deal whit Management and Outsider Auditors». *Forbes 144*, November, págs. 130.
- WEISBACH, M. [1988]: «Outside directors and CEO turnover». *Journal of Financial Economics*, vol. 20, págs. 431-460.
- WHITTINGTON, G. [1993]: «Corporate governance and regulation of financial reporting». *Accounting and Business Research*, vol. 23, 91 A, págs. 311-319.
- WILD, J.J. [1994]: «Managerial accountability to shareholders: audit committees and the explanatory power of earnings for returns». *British Accounting Review*, vol. 26, págs. 353-374.
- [1996]: «The audit committee and earnings quality». *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, vol. 11, n.º 2, págs. 247-276.
- WOLNIZER, P.W. [1995]: «Are audit committee red herrings». *Abacus*, 31, págs. 45-66.
- YERMACK, D. [1996]: «Higher market valuation of companies with a small board of directors». *Journal of Financial Economics*, vol. 40, págs. 185-212.
- ZAHRA, S.A. y PEARCE, J.A. [1989]: «Boards of directors and corporate financial performance: A review and integrative model». *Journal of Management*, vol. 15, págs. 291-334.

SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ
JOSÉ TOVAR JIMÉNEZ
Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema general de acceso libre y acceso por el sistema de promoción interna en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, convocada por la Orden EHA/1308/2006, de 17 de abril (BOE de 4 de mayo)].

Sumario

- Caso 1.** Contabilidad de sociedades. Reparto de beneficios, accionistas morosos, reducción de capital social, ampliación de capital social y contabilidad del inversor.
- Caso 2.** Contabilidad financiera. Operaciones de compra y financiación de inmovilizado. Provisión para grandes reparaciones y provisión para desmantelamiento. Enajenación del inmovilizado.
- Caso 3.** Contabilidad financiera. Operaciones de compra y venta de existencias. Descuento de efectos. Gastos de personal. Gastos de investigación y desarrollo.
- Caso 4.** Contabilidad financiera. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Determinación de saldo de cuentas.
- Caso 5.** Operaciones financieras. Determinación importe de un préstamo. Alternativas de financiación. Contabilidad de las operaciones.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. REPARTO DE BENEFICIOS, ACCIONISTAS MOROSOS, REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL, AMPLIACIÓN DE CAPITAL SOCIAL Y CONTABILIDAD DEL INVERSOR

ENUNCIADO

APARTADO 1

La sociedad anónima «EL CAMPO», que se dedica al comercio, presenta el 31-12-20X5 el siguiente Balance de Situación, expresado en euros:

Activo		Pasivo	
5.000.000	Accionistas desembolsos no exigidos	Capital social	10.000.000
4.000.000	Inmovilizado inmaterial neto	Reserva legal	1.000.000
8.000.000	Inmovilizado material neto	Reservas estatutarias	1.000.000
2.000.000	Inmovilizado financiero neto	Reservas voluntarias	3.000.000
3.000.000	Activo circulante	Pérdidas y ganancias	2.000.000
		Acreedores a largo plazo	1.000.000
		Acreedores a corto plazo	4.000.000
22.000.000	Total activo	Total pasivo	22.000.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- Las acciones de esta sociedad no cotizan en el mercado secundario de valores.
- El valor nominal de las acciones es de 100 euros cada una.
- Todas las acciones se encuentran desembolsadas en la misma cuantía.
- En los Estatutos figura que las reservas estatutarias solo serán disponibles para la eliminación de pérdidas.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X6:

1. El 1-2-X6, la sociedad exige un dividendo pasivo de 2.500.000 euros.
2. El 20-2-X6 la Junta General Ordinaria acuerda repartir el beneficio del ejercicio en los siguientes términos: a la reserva legal la cantidad mínima establecida por ley; la misma cantidad a reservas estatutarias; un 10 por 100 de rentabilidad por acción a los accionistas, a pagar transcurridos 15 días, y el resto a reservas voluntarias.

3. El 1-3-X6 finalizó el plazo para hacer frente al desembolso exigido. Todos los accionistas atienden al pago, excepto uno poseedor de 2.000 acciones.
4. El 2-3-X6 la sociedad se pone en contacto con el accionista moroso y acuerdan ambas partes conceder un plazo de 1 mes para hacer el desembolso, aplicando un recargo por intereses de demora al tipo legal del 3 por 100 anual.
5. El 5-3-X6 la sociedad abona por Bancos el dividendo acordado con cargo al beneficio del ejercicio anterior.
6. El 1-4-X6 el accionista moroso liquida con la sociedad las cantidades pendientes.
7. El 1-9-X6 se reúne la Junta General Extraordinaria y acuerda, ante la buena marcha de los negocios, ampliar capital con nuevas aportaciones dinerarias. De acuerdo con la normativa legal, la sociedad toma el acuerdo previo de reducir el capital social por condonación del dividendo pasivo pendiente. Con fecha 1-10-X6 se inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital, con cargo a reservas disponibles con el fin de evitar la oposición de los acreedores. Los gastos de la reducción de capital se elevaron a 5.000 euros, abonados por Bancos.
8. El 5-10-X6 la sociedad adquiere a la sociedad «EL ÁRBOL» 5.000 acciones, como inversión financiera temporal, a 140 euros cada una, con pago por Bancos, junto con los gastos de la compra que se elevaron a 100 euros.
9. El 1-11-X6 se procede a la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital. La ampliación consistió en emitir 1 acción nueva por cada acción antigua en circulación del mismo valor nominal que las antiguas, el 60 por 100 lo desembolsan los accionistas por Bancos y el resto con cargo a reservas disponibles al efecto. Los gastos de la ampliación se elevaron a 4.000 euros, abonados por Bancos.
10. El 1-12-X6 la sociedad «EL ÁRBOL» anuncia que abonará en el mes de enero un dividendo a cuenta para todas sus acciones de 900.000 euros en total.

APARTADO 2

Operaciones realizadas por la sociedad «EL ÁRBOL» en el ejercicio 20X6, relacionadas con la sociedad «EL CAMPO»:

1. El 1-2-X6 la sociedad tiene conocimiento del dividendo pasivo que exige la sociedad «EL CAMPO». La sociedad posee 6.000 acciones de esta última.
2. El 20-2-X6 la sociedad tiene conocimiento de los acuerdos tomados en Junta General por la sociedad «EL CAMPO».
3. El 1-3-X6 la sociedad efectúa el desembolso correspondiente al dividendo pasivo exigido por la sociedad «EL CAMPO», a través de Bancos.

4. El 5-3-X6 la sociedad cobra por Bancos el dividendo que corresponde por las acciones que posee de la sociedad «EL CAMPO».
5. El 1-4-X6 la sociedad tiene conocimiento de la liquidación del accionista moroso con la sociedad «EL CAMPO».
6. El 1-9-X6 la sociedad tiene conocimiento del acuerdo de reducción de capital aprobado por la sociedad «EL CAMPO».
7. El 1-10-X6 se comunica a la sociedad que la reducción de capital se hizo efectiva en el Registro Mercantil.
8. El 5-10-X6 la sociedad vende 5.000 acciones propias, adquiridas en el ejercicio anterior con cargo a reservas disponibles a 130 euros cada una, por 140 euros. El cobro se realiza por Bancos, siendo los gastos de la venta de 120 euros.
9. El 1-11-X6 acude a la ampliación de capital por las acciones emitidas por la sociedad «EL CAMPO», desembolsando su importe a través de Bancos.
10. El 1-12-X6 la sociedad anuncia el reconocimiento de un dividendo a cuenta de 4,5 euros por acción, que abonará por Bancos en el mes de enero del ejercicio siguiente. La sociedad tiene un capital social compuesto de 200.000 acciones y posee 20.000 acciones propias.

TRABAJO A REALIZAR

Teniendo en cuenta la información contenida en los dos apartados anteriores, realice las anotaciones contables que procedan siguiendo el orden establecido en los puntos anteriores en las dos sociedades, para el ejercicio 20X6.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

APARTADO 1

1

1-2-20X6. Por la solicitud del dividendo pasivo de 2.500.000 euros, es decir, 25 euros/acción:

2.500.000 *Accionistas por desembolsos
exigidos (558)
(100.000 × 25)*

<i>a Accionistas por desembolsos no exigidos (190)</i>	2.500.000
--	-----------

 2

20-2-20X6. Acuerdo del reparto del beneficio en la Junta General Ordinaria:

2.000.000 *Pérdidas y ganancias (129)*

<i>a Reserva legal (112) NOTA 1</i>	200.000
<i>a Reservas estatutarias (116) NOTA 2</i>	200.000
<i>a Dividendo activo a pagar (525) NOTA 3 (5.000.000 × 10%)</i>	500.000
<i>a Reservas voluntarias (117)</i>	1.100.000

NOTA 1. La regulación de la dotación de la reserva legal está desarrollada en el artículo 214 del TRLSA y según el mismo, los cálculos a efectuar son los siguientes:

- 20% Capital social = 20% 10.000.000 = 2.000.000
- Reserva legal según balance: 1.000.000
- Dotación mínima: 10% 2.000.000 = 200.000

NOTA 2. El enunciado del supuesto señala que la dotación de la reserva estatutaria es por el mismo importe que la dotación que se efectúe a la reserva legal, por tanto, se dotarán 200.000 euros.

NOTA 3. La cuantía del dividendo pasivo se realiza en función del capital social desembolsado, esto es, (10.000.000 – 5.000.000) 10% = 500.000.

 3

1-3-20X6. A la finalización del plazo para ingresar el dividendo pasivo se reconoce el ingreso en tesorería de los accionistas que lo han atendido y se carga la cuenta de Accionistas morosos por las cantidades no atendidas:

2.450.000 *Activo circulante. Tesorería (57)*
(98.000 × 25)

50.000 *Accionistas morosos (5581)*
(2.000 × 25)

<i>a Accionistas por desembolsos exigidos (558)</i>	2.500.000
---	-----------

 4

2-3-20X6. Acuerdo con el accionista moroso:

No procede asiento contable, ya que el reconocimiento de los ingresos financiero se realizará una vez devengados, que en el caso de este ejercicio será el 1-4-20X6.

5

5-3-20X6. Abono de los dividendos acordados por la Junta General.

El dividendo se paga solamente a las acciones que atendieron el dividendo pasivo solicitado, ya que el socio moroso no tendrá derecho a percibir dividendos ni a la suscripción preferente de nuevas acciones ni de obligaciones convertibles. Una vez abonado el importe de los dividendos pasivos junto con los intereses adeudados podrá el accionista reclamar el pago de los dividendos no prescritos (art. 44 TRLSA).

490.000 *Dividendo activo a pagar (525)*
 (98.000 × 100 × 50% × 10%)
 _____ a *Activo circulante. Tesorería (57)* 490.000
 _____ 6 _____

1-4-20X6. Pago del accionista moroso.

Por la liquidación de las cantidades adeudadas por el accionista moroso:

50.125	Activo circulante. Tesorería (57)		
	(50.000 + 50.000 × 3% × 1/12)		
	a Accionistas morosos (5581)		50.000
	a Otros ingresos financieros (769)		125
	x		

Por el pago de los dividendos pendiente una vez que el accionista moroso liquidó sus deudas:

10.000	Dividendo activo a pagar (525) (2.000 × 100 × 50% × 10%)		
		a Activo circulante. Tesorería (57)	10.000
		7	

1-9-20X7. Los acuerdos tomados por la Junta General (reducción de capital social y posterior ampliación) de capital serán contabilizados cuando estas operaciones sean inscritas en el Registro Mercantil, por lo que en esta fecha no procede asiento contable.

1-10-20X8. Por la reducción de capital social por condonación del dividendo pasivo pendiente (100.000 acciones $\times$ 25 euros):

2.500.000	Capital social (100)		
	(100.000 × 25)		
		a	Accionistas por desembolsos no exigidos (190)
			2.500.000
		x	

Para evitar la oposición de los acreedores, se dota una reserva indisponible con cargo a reservas indisponibles (art. 167.3 TRLSA)

2.500.000	Reservas voluntarias (117)		
		a	Reserva por capital amortizado (118)
			2.500.000
		x	

Por los gastos de la reducción de capital social:

5.000	Servicios exteriores (62)		
		a	Activo circulante. Tesorería (57)
			5.000
		8	

5-10-20X6. Por la adquisición de 5.000 acciones de la sociedad «EL FAROL», inversión que tiene el carácter de temporal:

700.100	Inversiones financieras temporales en capital (540) (5.000 × 140 + 100)		
		a	Activo circulante. Tesorería (57)
			700.100
		9	

1-11-20X6. La ampliación de capital parcialmente liberada tiene una relación de canje de 1 nueva por 1 antigua, por lo que el número de acciones a emitir será de 100.000 títulos, con un valor nominal al de los antiguos, esto es, de 75 euros.

El montante de la ampliación es de 7.500.000 (100.000 acciones de 75 euros de nominal), el cual se cubre por los accionistas en un 60 por 100 y el resto se realiza con cargo a reservas, de las que se pueden utilizar –son reservas de libre disposición– las reservas voluntarias. Para el resto de la ampliación (1.400.000) solamente se puede utilizar la reserva por capital amortizado, ya que la reserva legal está por debajo del 10 por 100 de la cifra de capital social.

Como se ha señalado en el párrafo precedente, ya que la ampliación ha sido inscrita en el Registro Mercantil, y por tanto se ha realizado, la única posibilidad de llevarla a cabo, es utilizar la reserva por capital amortizado dado que es la única reserva que existe en el enunciado del supuesto. Una vez expuesto lo anterior, es necesario señalar que esta parte de la ampliación –cargar reserva por capital amortizado a capital social–, es en nuestra opinión, de dudosa efectividad en cuanto a la garantía que se incrementa con la misma en la cifra de capital y, por tanto, de dudosa legalidad.

4.500.000	Activo circulante. Tesorería (57) (100.000 × 75 × 60%)		
1.600.000	Reservas voluntarias (117)		
1.400.000	Reserva por capital amortizado (118)		

a	Capital social (100)	7.500.000
	(100.000 × 75)	

_____ x _____

En cuanto a los gastos de ampliación de capital se ha optado por contabilizarlos en la cuenta 202. Gastos de ampliación de capital, aunque el enunciado no señala el tratamiento contable que se le da, por lo que también existe la posibilidad de llevarlos a gastos del ejercicio.

4.000 *Gastos de ampliación
de capital (202)*

a	Activo circulante. Tesorería (57)	4.000
---	-----------------------------------	-------

_____ 10 _____

1-12-20X6. Por el anuncio del dividendo que nos corresponde por la participación en la sociedad «EL ÁRBOL» –para la determinación del dividendo unitario véase el punto 10 de las operaciones de la sociedad «EL ÁRBOL»–.

25.000 *Dividendo a cobrar (545)*
(5.000 × 5)

a	Ingresos de participaciones en capital (760)	25.000
---	---	--------

_____ x _____

APARTADO 2

_____ 1 _____

1-2-20X6. Por la solicitud de un dividendo pasivo del 25 por 100 por parte de la sociedad «EL CAMPO» de la que tenemos 6.000 acciones:

150.000 *Desembolsos pendientes
sobre acciones (259)*
(6.000 × 25)

a	Desembolsos exigidos sobre acciones (556)	150.000
---	--	---------

_____ 2 _____

20-2-20X6. Por el reconocimiento del dividendo acordado por la sociedad «EL CAMPO» en la distribución del beneficio:

30.000 *Dividendo a cobrar (545)*
(6.000 × 50 × 10%)

a *Ingresos de participaciones
en capital (760)* 30.000

_____ 3 _____

1-3-20X6. Por el pago del dividendo pasivo exigido por la sociedad «EL CAMPO»:

150.000 *Desembolsos exigidos sobre
acciones (556)*

a *Activo circulante. Tesorería (57)* 150.000

_____ 4 _____

5-3-20X6. Por el cobro de los dividendos que se han devengado en el punto 2:

30.000 *Activo circulante. Tesorería (57)*
(572)

a *Dividendo a cobrar (545)* 30.000

_____ 5 _____

1-4-20X6. La liquidación del accionista moroso es una operación que no afecta a la sociedad «EL ÁRBOL», por lo que en este punto no procede asiento contable.

_____ 6 _____

1-9-20X6. La reducción de capital surtirá efectos a partir de su inscripción en el Registro Mercantil, por lo que no procede asiento contable en este punto, ya que la reducción de capital social se inscribe el día 1-10-20X6.

_____ 7 _____

1-10-20X6. La reducción de capital social por condonación del dividendo pasivo pendiente, para el inversor supondrá un menor coste de la inversión financiera:

150.000 *Desembolsos exigidos sobre
acciones (556)*
(6.000 × 25)

a *Inversiones financieras perma-
nentes en capital «EL CAMPO»* 150.000
(250)

_____ 8 _____

5-10-20X6. Por la venta de 5.000 acciones propias y el traspaso de la reserva por acciones propias a reservas voluntarias:

699.880 *Activo circulante. Tesorería (57)*
(572)
(5.000 × 140 – 120)

		<i>a Acciones propias en situaciones especiales (198)</i>	<i>650.000</i>
		<i>(5.000 × 130)</i>	
		<i>Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias (774)</i>	<i>49.880</i>
		X	
<i>650.000</i>	<i>Reserva para acciones propias (115)</i>		
		<i>a Reservas voluntarias (117)</i>	<i>650.000</i>
		9	

1-11-20X6. La sociedad «EL ÁRBOL» posee 6.000 acciones y acude a la ampliación de capital realizada por la sociedad «EL CAMPO». La ampliación de capital es con una relación de canje de 1 acción nueva por 1 acción antigua con desembolso del 60 por 100 del valor nominal solamente, ya que el resto de la ampliación es con cargo a reservas:

<i>270.000</i>	<i>Inversiones financieras permanentes en capital «EL CAMPO» (250)</i>		
	<i>(6.000 × 75 × 60%)</i>		
		<i>a Activo circulante. Tesorería (57)</i>	<i>270.000</i>
		<i>(572)</i>	
		10	

En el punto 10 de la información de la sociedad «EL CAMPO», se señala que el dividendo total que ha pagado la sociedad «EL ÁRBOL» es de 900.000 euros y teniendo en cuenta que existen 20.000 acciones propias, el dividendo unitario de las acciones en circulación es el siguiente:

El dividendo unitario asciende a $900.000/180.000 = 5$.

<i>900.000</i>	<i>Dividendo activo a cuenta (557)</i>		
		<i>a Dividendo activo a pagar (525)</i>	<i>900.000</i>
		X	

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD FINANCIERA. OPERACIONES DE COMPRA Y FINANCIACIÓN DE INMOVILIZADO. PROVISIÓN PARA GRANDES REPARACIONES Y PROVISIÓN PARA DESMANTELAMIENTO. ENAJENACIÓN DEL INMOVILIZADO

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA GOLOSINA» adquirió el 1-10-20X1 un edificio y el terreno que lo sustenta. En esa fecha el bien está en condiciones de uso. Las condiciones de la compra son las

siguientes: el terreno se valora en 10.000.000 de euros y el edificio en 24.000.000 de euros. La vida útil del edificio se estima en 40 años. La amortización se estima lineal a lo largo de su vida. Al final de su vida útil la destrucción del edificio y desescombros se estima en 2.000.000 de euros. Cada cuatro años, en la misma fecha, 1 de octubre, el edificio se someterá a una reparación extraordinaria que se estima costará 400.000 euros. La forma de pago ha sido la siguiente: el terreno se paga con un cheque bancario, mientras que la construcción es financiada con un crédito bancario, que devenga unos intereses del 4 por 100 anual, a abonar por semestres vencidos, el préstamo se amortizará en el momento y en la cuantía que considere la sociedad. El 1-12-20X1 la sociedad recibe comunicación de la administración pública local de la concesión de una subvención no reintegrable al edificio de 9.000.000 de euros, que abonará en fechas próximas.

El 1-04-20X2 la administración pública local comunica a la sociedad que ingresa en su cuenta corriente bancaria el importe de la subvención. Con el importe de la subvención la sociedad cancela en esa cuantía el préstamo bancario. Además en esta fecha abona al Banco los intereses del primer semestre.

El 1-10-20X5 la sociedad finaliza la reparación extraordinaria prevista, abonando por dicho concepto 410.000 euros. Además, abona al Banco 4.000.000 de euros del préstamo y los intereses semestrales correspondientes.

El 31-12-20X5 se conoce que el valor del terreno en el mercado es de 12.000.000 de euros y el valor de la construcción es de 19.000.000 de euros.

El 1-07-20X6 decide vender el edificio y el terreno correspondiente. En total el importe de la venta cobrado se eleva a 30.000.000 de euros, siendo los gastos de la venta de 200.000 euros que se abonan al contado. En la misma fecha la sociedad cancela la totalidad de la deuda pendiente con la entidad de crédito. La administración pública exige a la sociedad que le reintegre a través de Bancos la cuantía no imputada a resultados de la subvención concedida en su día, procediendo la sociedad en tal sentido.

TRABAJO A REALIZAR

Realice las anotaciones contables oportunas en las fechas señaladas en el enunciado anterior y también en 31-12-20X1. El 31-12-20X5 solo se tendrá en cuenta la información que contiene este punto.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

- 01-10-20X1

Por la obtención del préstamo de 24.000.000 que financia la construcción:

24.000.000	Bancos, c/c a la vista (572)		
		a Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)	24.000.000
		X	

Por la adquisición del inmueble:

10.000.000	Terrenos y bienes naturales (220)		
24.000.000	Construcciones (221)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	34.000.000
		X	

• 01-12-20X1

Por la comunicación de la obtención de la subvención:

9.000.000	Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)		
		a Subvenciones oficiales de capital (130)	9.000.000
		X	

• 31-12-20X1

Por la amortización del edificio:

150.000	Amortización del inmovilizado material (682) (24.000.000/40 × 3/12)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	150.000
		X	

Por la dotación a la provisión de desmantelamiento, ya que existe valor residual negativo:

12.500	Reparaciones y conservación (622) (200.000/40 × 3/12)		
		a Provisión para desmantelamiento (14-)	12.500
		X	

Por la dotación a la provisión de la reparación extraordinaria, teniendo en cuenta que se efectúa cada 4 años:

25.000	Reparaciones y conservación (622)		
	(400.000/4 × 3/12)		
		a	Provisión para grandes reparaciones (143)
			25.000
		x	

En cuanto al traspaso a resultados de la subvención de capital, dado que se ha obtenido en el mismo ejercicio en que la construcción subvencionada ha sido adquirida, se realiza desde el momento en que se inició la amortización del activo:

56.250	Subvenciones oficiales de capital (130)		
	(9.000.000 /40 × 3/12)		
		a Subvenciones de capital traspa-	
		sadas a resultados del ejercicio	
		(775)	56.250
		x	

Por la periodificación de los intereses devengados por el préstamo:

240.000	Intereses de deudas (66)		
	(24.000.000 × 4% × 3/12)		
		a Intereses a corto plazo de deudas	
		con entidades de crédito (526)	240.000
		x	

- 1-4-20X2

Por el cobro de la subvención:

9.000.000	Bancos, c/c a la vista (572)	a	Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)	9.000.000
		x		

Por la amortización parcial del préstamo con los fondos obtenidos de la subvención:

9.000.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	9.000.000
		x	

Por el pago de los intereses del préstamo, teniendo en cuenta que se han de imputar como gastos del ejercicio los intereses devengados del primer trimestre del año 20X2:

240.000	<i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i> ($24.000.000 \times 10\% \times 3/12$)		
240.000	<i>Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526)</i> ($24.000.000 \times 10\% \times 3/12$)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	480.000
		x	

• 1-10-20X5

Por la dotación a la Provisión para grandes reparaciones (143) correspondiente a los 9 primeros meses del ejercicio 20X5:

75.000	<i>Reparaciones y conservación (622)</i> ($400.000/4 \times 9/12$)		
		a Provisión para grandes reparaciones (143)	75.000
		x	

Por el pago de la reparación, aplicando la provisión dotada anteriormente y reconociendo como gasto la desviación entre el importe provisionado y el importe real:

400.000	<i>Provisión para grandes reparaciones (143)</i>		
10.000	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	410.000
		x	

Por el pago de los intereses devengados en el último semestre (1 de abril a 1 de octubre):

300.000	<i>Intereses de deudas a largo plazo (662)</i> ($15.000.000 \times 4\% \times 6/12$)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	300.000
		x	

Por la amortización parcial del préstamo:

4.000.000	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)	a Bancos, c/c a la vista (572)	4.000.000
		X	

• 31-12-20X5

Después de efectuadas todas las operaciones de este ejercicio, incluidas las relativas al 31 de diciembre, excepto posible dotación a la provisión por depreciación de inmovilizado material.

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Terrenos	10.000.000	AA edificio	2.550.000
Construcciones	24.000.000	(24.000.000/40 × 4,25)	
		Provisión desmantelamiento	212.500
		(2.000.000/40 × 4,25)	
		Provisión grandes reparaciones	25.000
		(400.000/4 × 3/12)	
		Subvenciones oficiales de capital	8.043.750
		(9.000.000 – 9.000.000/40 × 4,25)	
		Intereses corto plazo de deudas	110.000
		(11.000.000 × 4% × 3/12)	
		Deudas a largo plazo con entidades de crédito	11.000

A los efectos del cálculo de la posible dotación a la provisión por depreciación del inmovilizado material, este se realiza de forma independiente para los terrenos y el edificio, aunque también es defendible hacerlo de una forma conjunta.

Valor contable terreno	10.000.000		
Valor mercado	12.000.000		
Plusvalía	2.000.000		
Valor contable edificio	21.450.000		
Valor de mercado	19.000.000		
Depreciación	2.450.000		
2.450.000	Dotación a la provisión del inmovilizado material (692)	a Provisión por depreciación del inmovilizado material (292)	2.450.000
		X	

• 01-07-20X6

En esta fecha se vende el inmueble, por lo que será necesario dotar la amortización de los primeros 6 meses de este ejercicio para recoger la depreciación experimentada. Por lo que respecta a la dotación de la provisión por desmantelamiento y a la provisión para grandes reparaciones, no se realizará dotación alguna para estos 6 meses ya que dichas provisiones son innecesarias:

300.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	300.000
		x	
2.850.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i> (2.550.000 + 300.000)		
2.450.000	<i>Provisión por depreciación del inmovilizado material (292)</i>		
29.800.000	<i>Tesorería (57)</i>		
		<i>a Terrenos y bienes naturales (220)</i>	10.000.000
		<i>Construcciones (221)</i>	24.000.000
		<i>Beneficios procedentes del inmovilizado material (771)</i>	1.100.000
		x	
212.500	<i>Provisión para desmantelamiento (14X)</i>		
		<i>a Exceso de provisión para riesgos y gastos (790)</i>	212.500
		x	
25.000	<i>Provisión para grandes reparaciones (143)</i>		
		<i>a Exceso de provisión para riesgos y gastos (790)</i>	25.000
		x	
112.500	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i> (9.000.000/40 × 6/12)		

a Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775) 112.500

_____ x _____

El saldo de la subvención no traspasado a resultados es de: $8.043.750 - 112.500 = 7.931.250$ se reintegra, según señala el enunciado del ejercicio:

7.931.250 Subvenciones oficiales de capital (130)

a Tesorería (57) 7.931.250

_____ x _____

Por la cancelación del préstamo:

110.000 Intereses de deudas a largo plazo (662)
($11.000.000 \times 4\% \times 3/12$)

11.000.000 Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)

a Tesorería (57) 11.110.000

_____ x _____

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONTABILIDAD FINANCIERA. OPERACIONES DE COMPRA Y VENTA DE EXISTENCIAS. DESCUENTO DE EFECTOS.
GASTOS DE PERSONAL. GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

ENUNCIADO

La sociedad anónima «LA MONTESA» efectúa durante el ejercicio 20X5 las siguientes operaciones:

1. A lo largo del año adquirió mercaderías por importe de 60.000.000 de euros, con descuento por volumen de pedido de 400.000 euros y un descuento por pronto pago de 80.000 euros. Paga al contado el valor de la compra y 10.000 euros por transportes de compra y 6.000 euros por seguros del transporte. Vendió durante el ejercicio las existencias iniciales y el 80 por 100 de las mercaderías adquiridas en este año. La venta se hizo a crédito en 160.000.000 de euros, abonando a un comisionista por ventas 20.000 euros. El importe de la venta se descuenta en un Banco: abona por comisión bancaria 20.000 euros y por intereses 60.000 euros.

Al comienzo del ejercicio tenía mercaderías en almacén por valor de 10.000.000 de euros. Al cierre del ejercicio las mercaderías no vendidas se encuentran en almacén, no produciéndose mermas ni roturas en las mismas. La sociedad utiliza el método FIFO de valoración de existencias en almacén. Al cierre del ejercicio están pendientes de cobro a clientes efectos descontados por 8.000.000 de euros.

2. Operaciones con el personal, recogidas en las siguientes partidas:

- Sueldos y salarios: 6.000.000 de euros.
- Seguridad Social a cargo del empleado: 36.000 euros.
- Seguridad Social a cargo de la empresa: 150.000 euros.
- Retención IRPF: 1.300.000 euros.
- Se recupera un anticipo a empleados por 30.000 euros y se abonan remuneraciones pendientes de pago por 40.000 euros. Se recupera de ayudas a economatos y comedores 20.000 euros. Se abonan 12.000 euros por un préstamo a interés cero que se concede a varios empleados.
- Quedan pendientes de pago las partidas correspondientes a la Seguridad Social y a la Hacienda Pública.

3. En el ejercicio 20X4 la sociedad llevó a cabo con sus propios medios una investigación por la que abonó 2.000.000 de euros, activando al cierre del ejercicio este valor y quedando finalizada esta fase. En el ejercicio actual encargó a una empresa especializada la fase de desarrollo que concluyó positivamente el 1 de agosto del presente año, abonando por dicho concepto 2.400.000 euros, que la empresa procede a activar. Desde ese momento el invento se pone en marcha. En esa fecha, la sociedad da de baja la propiedad industrial que venía utilizando, con un coste histórico de 4.000.000 de euros; la amortización acumulada al cierre del ejercicio 20X4 se elevaba a 3.000.000 de euros, a razón de un 15 por 100 anual. La sociedad utiliza el método de amortización lineal en el tiempo máximo permitido por ley.

TRABAJO A REALIZAR

Realice las anotaciones contables oportunas, correspondientes a los tres puntos anteriores, para todo el ejercicio 20X5.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

PUNTO 1

Por la compra de mercaderías, teniendo en cuenta que los descuentos por pronto pago incluidos en factura se contabilizan en la cuenta 765. Descuentos sobre compras por pronto pago, no minorando el importe de la 600. Compras de mercaderías.

		1	
59.600.000	Compras de mercaderías (600)		
	a Descuentos sobre compras por pronto pago (765)	80.000	
	a Tesorería (57)	59.520.000	
		x	

Los gastos de transporte y seguros se registran como mayor importe de la compra en la cuenta 600. Compras de mercaderías:

16.000	Compras de mercaderías (600)		
	a Tesorería (57)	16.000	
		x	

Por la venta de mercaderías a crédito:

160.000.000	Cientes (430)		
	a Ventas de mercaderías (700)	160.000.000	
		x	

Las comisiones sobre venta son un gasto asociado a la venta que se registrará en la cuenta por naturaleza que corresponda del grupo 6. A efectos de solución se utiliza la cuenta 623. Servicios profesionales independientes, aunque también se podría utilizar la cuenta 629. Otros servicios:

20.000	Servicios de profesionales independientes (623)		
	a Bancos, c/c a la vista (572)	20.000	
		x	

Por la aceptación de las letras y posterior descuento de las mismas:

160.000.000	Efectos comerciales en cartera (4310)	a	Clientes (430)	160.000.000
	_____	x	_____	
160.000.000	Efectos comerciales descontados (4311)	a	Efectos comerciales en cartera (4310)	160.000.000
	_____	x	_____	
80.000	Intereses por descuento de efectos (664)			
159.920.000	Tesorería (57)	a	Deudas por efectos descontados (5208)	160.000.000
	_____	x	_____	

• 31 de diciembre

Por el ajuste de las existencias, utilizando el método FIFO, por lo que el valor de las existencias finales será el 20 por 100 del valor de las compradas en el ejercicio, esto es, $59.616.000 \times 20\% = 11.923.200$ u.m.:

10.000.000	Variación de existencias de mercaderías (610)	a	Mercaderías (300)	10.000.000
	_____	x	_____	
11.923.000	Mercaderías (300) ($59.616.000 \times 20\%$)	a	Variación de existencias de mercaderías (610)	11.923.000
	_____	x	_____	

Por los efectos descontados que han vencido y han sido atendidos a su vencimiento:

152.000.000	Deudas por efectos descontados (5208)	a	Efectos comerciales descontados (4311)	152.000
	_____	x	_____	

PUNTO 2

Los gastos y otras operaciones con el personal dan lugar al siguiente asiento:

6.000.000	<i>Sueldos y salarios (640)</i>		
150.000	<i>Seguridad Social a cargo de la empresa (642)</i>		
40.000	<i>Remuneraciones pendientes de pago (465)</i>		
12.000	<i>Créditos a largo plazo al personal (254)</i>		
		<i>a Organismos de la Seguridad Social, acreedores (476)</i>	186.000
		(150.000 + 36.000)	
		<i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	1.300.000
		<i>a Anticipos de remuneraciones (460)</i>	30.000
		<i>a Ingresos por servicios al personal (755)</i>	20.000
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	4.666.000
		X	

PUNTO 3

En el ejercicio 20X4 la sociedad activó una investigación realizada con sus propios medios por la que abonó 2.000.000 que estarán contabilizados en la cuenta 210. Gastos de investigación y desarrollo, la cual se está amortizando en el plazo máximo permitido legalmente, esto es, 5 años, por lo que la amortización anual será de 400.000 euros.

Por la facturación realizada por terceros, en el presente ejercicio, con respecto a la fase de desarrollo:

2.400.000	<i>Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio (620)</i>		
		<i>a Tesorería (57)</i>	2.400.000
		X	

Al haberse cumplido las condiciones necesarias para la activación de la fase de desarrollo, el día 1 de agosto se realiza el siguiente asiento:

2.400.000	Gastos de investigación y desarrollo (2100)		
		a Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial (731)	2.400.000
		X	

Por la baja de la propiedad industrial que se venía utilizando, el día 1 de agosto, previa amortización de los 7 primeros meses de este ejercicio.

350.000	Amortización del inmovilizado inmaterial (681)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)	350.000
		(4.000.000 × 15% × 7/12)	
		X	

3.350.000	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)		
650.000	Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial (670)		
		a Propiedad industrial (212)	4.000.000
		X	

El 31 de diciembre se realizará la amortización de la investigación y del desarrollo correspondiente al ejercicio 20X4, en el siguiente importe:

Investigación (2.000.000 × 20%)	400.000
Desarrollo (2.400.000 × 20% × 5/12)	200.000
Total	600.000

600.000	Amortización del inmovilizado inmaterial (681)		
	(2.000.000 × 20% + 2.400.000 × 20% × 5/12)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)	600.000
		X	

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CONTABILIDAD FINANCIERA. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.
DETERMINACIÓN DE SALDO DE CUENTAS

ENUNCIADO

La sociedad anónima «EL PUEBLO» presenta la siguiente información relativa a la inversión en maquinaria, equipo informático y sobre resultados y deducciones:

MAQUINARIA: a principios de julio de 20X4 adquirió una maquinaria a un coste de 300.000 euros. Dicha maquinaria se amortiza linealmente en 5 años. En el cierre de 20X4, después de contabilizar la amortización, la sociedad registra una pérdida de valor de la maquinaria que considera irreversible por importe de 45.000 euros.

La máquina tiene un coeficiente de amortización anual máximo del 10 por 100 y la pérdida de valor que se ha registrado no se considera deducible.

EQUIPO INFORMÁTICO: al final de 20X4 la sociedad vendió un equipo informático por importe de 500.000 euros, precio que incorpora un beneficio de 150.000 euros. La empresa se acoge al incentivo de reinversión previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual el importe de la renta no se incluye en la base imponible en el año de la venta, y se imputa en los períodos impositivos en los que se amorticen los elementos patrimoniales.

La reinversión del equipo informático se realiza a finales de 20X4, entrando en funcionamiento al inicio de 20X5, siendo el coste del nuevo elemento de 900.000 euros. El elemento se amortiza en un 20 por 100 anual, coeficiente que no supera el máximo fiscalmente deducible.

RESULTADOS Y DEDUCCIONES: la sociedad se constituyó en 20X4 con un capital de 20.000.000 de euros. El resultado contable de 20X4 fue de -20.000 euros, que dio lugar a una base imponible positiva de 8.000 euros. En el ejercicio 20X5 ha tenido una base positiva.

En 20X5 la sociedad ha obtenido una deducción por inversión del 10 por 100 del precio pagado por un inmovilizado que tiene un coste de 100.000 euros, que ha aplicado para reducir la cuota del ejercicio. La sociedad periodifica contablemente esta deducción en función de la amortización del activo. La amortización comenzará en el ejercicio 20X6.

A 31-12-20X5 la sociedad no mantiene deducciones de cuota pendientes de aplicar.

TRABAJO A REALIZAR

1. Indique en la hoja de solución los saldos siguientes del balance de 20X5, sabiendo que los únicos efectos impositivos hasta la fecha son los que se derivan de la información anterior y que el tipo impositivo es del 35 por 100 y la empresa reconoce todos los activos y pasivos fiscales diferidos.

(Nótese que no se da información para realizar de forma completa el asiento contable del Impuesto sobre Sociedades de 20X5, sino únicamente para hallar algunos saldos)

Código	Partida	Saldo
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	
138	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios	
223	Maquinaria	
282	Amortización acumulada maquinaria	(.....)
4740	Impuestos sobre beneficios anticipado	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación	
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio	
479	Impuesto sobre beneficios diferido	

2. Asientos contables que habría que realizar para ajustar los saldos del impuesto si en enero de 20X6 cambia el tipo impositivo al 30 por 100.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. Obtención de los saldos del balance al 31-12-20X5 (tipo impositivo del 35% y la empresa ha reconocido todos los activos y pasivos fiscales diferidos).

Maquinaria

El cuadro de gastos contables y fiscales de la maquinaria adquirida a mediados del año 20X4 es el siguiente:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base	Impuesto anticipado	Saldo impuesto anticipado activo del balance
20X4	30.000 + 45.000	15.000	+ 60.000	21.000	21.000
20X5	50.000	30.000	+ 20.000	7.000	28.000
20X6	50.000	30.000	+ 20.000	7.000	35.000
20X7	50.000	30.000	+ 20.000	7.000	42.000
20X8	50.000	30.000	+ 20.000	7.000	49.000
20X9	25.000	30.000	- 5.000	1.750	47.250
20X10		30.000	- 30.000	10.500	36.750
20X11		30.000	- 30.000	10.500	26.250
20X12		30.000	- 30.000	10.500	15.750
20X13		30.000	- 30.000	10.500	5.250
20X14		15.000	- 15.000	5.250	0
	300.000	300.000	0		

El gasto contable del año 20X4 está formado por la amortización $(300.000/5 \times 6/12)$ más la pérdida irreversible de 45.000. La contabilización de la pérdida anterior implica una modificación de la amortizaciones posteriores que pasan a ser de $225.000/4,5 = 50.000$ anuales.

En la tabla anterior se ha incluido una columna para indicar el saldo acumulado que presenta la cuenta 474. Impuesto sobre beneficios anticipado en cada ejercicio de los que estará presente en los estados financieros.

Equipo informático

Al final del año 20X4 se vende un equipo informático que origina un beneficio contable de 150.000 euros. Desde un punto de vista fiscal, según el enunciado del ejercicio, la tributación se producirá en los cinco años siguientes, período en el que se materializa la amortización de los elementos en los que se ha producido la reinversión ¹.

El cuadro de diferencias, a efectos del cálculo del gasto del Impuesto sobre Sociedades, es el siguiente:

Año	Beneficio contable	Beneficio fiscal	Ajuste base	Impuesto diferido	Saldo impuesto diferido pasivo del balance
20X4	150.000	0	- 150.000	52.500	52.500
20X5	0	30.000	+ 30.000	10.500	42.000
20X6	0	30.000	+ 30.000	10.500	31.500
20X7	0	30.000	+ 30.000	10.500	21.000
20X8	0	30.000	+ 30.000	10.500	10.500
20X9	0	30.000	+ 30.000	10.500	0
	150.000	150.000	0		

Resultados y deducciones

Resultados.

El resultado del año 20X4 fue negativo, sin embargo la base imponible del Impuesto sobre Sociedades fue positiva, al igual que lo ha sido la del año 20X5, por lo que el saldo del cuenta 4745. Créditos por pérdidas a compensar es 0. Sin embargo, la cuenta de Resultados negativos de ejercicios anteriores figurará por 20.000 euros, ya que aunque se han producido beneficios en el año 20X5, la posible compensación de unos y otros no se producirá hasta que no se contabilice la propuestas del distribución del resultado de 20X5, cuestión que se realizará en el año 20X6.

¹ El incentivo fiscal descrito en el ejercicio no está recogido en la legislación actualmente en vigor, ya que la bonificación fiscal que existe hoy día es a través de una deducción del 20 por 100 del beneficio fiscal que se haya producido en la venta.

Deducciones.

La deducción originada y aplicada fiscalmente en el año 20X5 ha sido de 10.000 euros. La imputación de esta deducción, a los efectos del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades, se realizará proporcionalmente a la amortización del activo que originó la deducción, la cual empieza al inicio del año 20X6. La situación anterior se traduce en que, la diferencia entre la deducción aplicada fiscalmente y la imputada en el cálculo del gasto, se registró en la cuenta 138. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios, que figurará en contabilidad por 10.000 euros.

En cuanto a la cuenta 4742. Derechos sobre deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación, su saldo será cero, ya que el supuesto lo proporciona como dato, cuando dice que al 31-12-20X5 la sociedad no mantiene deducciones de cuota pendiente de aplicar.

Código	Partida	Saldo
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	20.000
138	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios	10.000
223	Maquinaria: 300.000 – 45.000	255.000
282	Amortización acumulada maquinaria	(80.000)
4740	Impuesto sobre beneficios anticipado	28.000
4742	Derechos sobre deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación	0
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio	0
479	Impuesto sobre beneficios diferido	42.000

2. Asientos contables que habría que realizar para ajustar los saldos del impuesto si en enero de 20X6 cambia el tipo impositivo al 30 por 100.

Cuando se produce un cambio de tipo impositivo, los impuestos anticipados, créditos por pérdidas a compensar, impuestos diferidos e ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios han de ser ajustados para el nuevo tipo impositivo. Para contabilizar estos ajustes, se utilizan las cuentas 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios y 634. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios según proceda.

4.000 *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)*

a *Impuesto sobre beneficios anticipado* 4.000
 [80.000 (35% – 30%)]

x

6.000	<i>Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>		
	$[120.000 \times (35\% - 30\%)]$		
		a	<i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>
			6.000
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

OPERACIONES FINANCIERAS. DETERMINACIÓN IMPORTE DE UN PRÉSTAMO. ALTERNATIVAS DE FINANCIACIÓN.
CONTABILIDAD DE LAS OPERACIONES

ENUNCIADO

Una sociedad negoció una operación financiera para amortizar un capital inicial de C euros recibido el primero de enero del año 1, para la que le ofrecen la siguiente alternativa: realizar 4 pagos de 20.000 euros el primero, con abono al final del año 1; 25.000 euros el segundo, con abono al final del año 3; 25.000 euros el tercero, con abono al final del año 4, y 40.000 euros el cuarto, con abono al final del año 7, siendo respectivamente los réditos de cada uno de los períodos de pago los siguientes: i_1 : 0,06 asociado al período primero que comprende un año; i_2 : 0,12 asociado al período segundo que comprende dos años; i_3 : 0,07 asociado al período tercero que comprende un año; i_4 : 0,2 asociado al cuarto período que comprende 3 años. El total de años es, pues, de siete.

TRABAJO A REALIZAR

- Determinar la cuantía del capital C.
- Estudiar la posibilidad de sustituir los 4 pagos por un pago único, que incluya los intereses acumulados a un tipo de interés anual del 6 por 100.
- Determinar cuál de las dos alternativas es más ventajosa para la sociedad obligada al pago del capital inicial C.
- Operaciones contables a efectuar:
 - Teniendo en cuenta los cálculos efectuados en la alternativa de los 4 pagos, contabilice las operaciones de cierre del primer ejercicio, distinguiendo la parte que corresponde a los intereses y la parte que corresponde a la devolución del principal del capital C recibido en origen.
 - Utilizando la otra opción, pago al final del año 7 del capital C recibido en origen y los intereses correspondientes, contabilice la operación de abono de la deuda,

distinguiendo los intereses devengados en el último año y el principal del capital C recibido en origen.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones)

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. Determinación de la cuantía del capital C.

La cuantía del capital C, obtenido al inicio del año 1, se calcula actualizando todos los pagos y considerando que para los años 2 y 3 el supuesto proporciona un interés bianual y que para los años 5, 6 y 7, proporciona un intereses trianual.

$$C = \frac{20.000}{1,06} + \frac{25.000}{1,12 \times 1,06} + \frac{25.000}{1,07 \times 1,12 \times 1,06} + \frac{40.000}{1,2 \times 1,07 \times 1,12 \times 1,06} = 85.846,64$$

2. Estudiar la posibilidad de sustituir los cuatro pagos por un pago único, que incluya los intereses acumulados a un tipo de interés anual del 6 por 100.

El pago único, situado al final del año 7, se obtiene capitalizando el importe del capital inicial (85.846,64), obtenido en el apartado anterior al 6 por 100 anual.

$$\text{Pago único} = 85.846,64 \times 1,06^7 = 129.081,60$$

3. Determinar cuál de las dos cuantías es más ventajosa para la sociedad.

La mejor oferta será aquella que tenga menor coste efectivo (i).

En la segunda alternativa el coste coincide con el 6 por 100 que es el tipo de interés anual al que se ha realizado la sustitución. En el caso de la primera alternativa, al haber diferentes réditos a lo largo de la operación habrá que obtener el coste medio que saldrá de enfrentar financieramente los valores actualizados de las cantidades recibidas (el importe del préstamo) con las cantidades pagadas. La ecuación que resulta es la siguiente:

$$85.846,64 = \frac{20.000}{(1+i)^1} + \frac{25.000}{(1+i)^3} + \frac{25.000}{(1+i)^4} + \frac{40.000}{(1+i)^7}$$

$$i = 6,128\%$$

La obtención de este resultado exigirá el empleo de una máquina financiera o de una hoja de cálculo.

No obstante, si lo que se quiere saber es si esta alternativa tiene un coste distinto del 6 por 100 podremos actualizar todos los pagos al coste de la segunda posibilidad (6%) obteniendo el siguiente resultado:

$$\frac{20.000}{(1 + 0,06)^1} + \frac{25.000}{(1 + 0,06)^3} + \frac{25.000}{(1 + 0,06)^4} + \frac{40.000}{(1 + 0,06)^7} = 86.263,03$$

Al ser el resultado superior al precio al contado (85.846,64) podemos deducir que la carga financiera que por término medio llevan incorporados los capitales aplazados son superiores al 6 por 100 al que hemos hecho la valoración. Por tanto, esta primera alternativa, aun sin saber con exactitud cual es su coste efectivo, podemos decir que tiene un coste mayor al 6 por 100 y, por tanto, resulta menos ventajosa.

4. Operaciones a efectuar.

Apartado 1

Año 1

Por la obtención del préstamo, distinguiendo la parte de principal con devolución a largo y corto plazo, al inicio del ejercicio:

85.846,64	Tesorería (57)		
	a	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)	18.867,92
		(20.000/1,06)	
	a	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)	66.978,72
		x	

Al 31 de diciembre por el vencimiento de los intereses y del primer pago:

1.132,08	Intereses de deudas a corto plazo (663)		
	(18.867,92 × 6%)		
4.018,72	Intereses de deudas a largo plazo (663)		
	(66.978,72 × 6%)		
18.867,92	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)		
	a	Tesorería (57)	24.018,72
		x	

Apartado 2

Al tratarse de intereses que se abonan íntegramente al final de vida del bien, son de tipo implícito y forman parte del valor de reembolso de la deuda.

Por la devolución del principal:

129.081,60	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (5200)	a	Tesorería (57)	129.081,60
_____		x	_____	

Por los intereses devengados en el mismo año:

7.306,50	Intereses de deudas a corto plazo (663)			
	$(129.081,60 - 129.081,60 \times 1,06)^{-1}$	a	Gastos por intereses diferidos (272)	7.306,50
_____		x	_____	

Recensiones Bibliográficas

Aspectos tributarios del turismo residencial

Yolanda GARCÍA CALVENTE

Editorial Bosch, Barcelona, 2007, 170 págs.

El libro del que damos noticia en esta ocasión comienza con un prólogo de José María MARTÍN DELGADO, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga, en el que resalta la proyección del Derecho Tributario sobre los diversos tipos de comportamientos y actuaciones derivados del fenómeno turístico, representativo de una actividad económica susceptible de ser gravada, bien sea con la intención puramente contributiva respecto de las capacidades económicas que se manifiestan en su desarrollo, bien para ordenar primordialmente conductas por medio de las propias normas tributarias; aparte de recorrer los diversos apartados de la obra de su discípula, Yolanda GARCÍA CALVENTE, profesora titular de la misma Universidad.

La autora ha estructurado su trabajo en cuatro capítulos: 1.º Introducción; 2.º Tributación de los arrendamientos turísticos; 3.º Tributación de los alojamientos de turismo rural, y 4.º Tributación de las segundas viviendas vacacionales y de los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico. Al final se refleja un anexo de jurisprudencia y la consabida bibliografía.

Lo primero que se procura es caracterizar el denominado *sector inmobiliario turístico* como fruto de la intersección entre los sectores turístico e inmobiliario, uno de cuyos elementos, dotado de un mayor interés y especificidad, el *turismo residencial* –definitorio de la «permanencia del turista de forma prolongada, durante períodos vacacionales, en un lugar geográfico determinado, y utilizando para ello viviendas de su propiedad o en alquiler»– va a constituir el objeto de esta investigación, cuyo propósito expresamente señalado por GARCÍA CALVENTE no pasa por la descripción de forma pormenorizada del régimen tributario de las figuras tratadas a lo largo de la monografía, sino en ofrecer una visión crítica de las normas que inciden en aquéllas.

También se detiene la autora en las elevadas cifras de fraude fiscal que registra el turismo residencial a juicio de la Inspección de los tributos: «más de 7.500.000 plazas, entre las que se incluyen alojamientos muy dispares: apartamentos no declarados y explotados por empresas de alquiler, residencias secundarias que son alquiladas por sus propietarios en las épocas en las que no las utilizan, viviendas compradas con finalidad de inversión que son alquiladas por semanas o meses, viviendas vacías propiedad de los residentes del lugar, etc.». Ello justifica la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

El capítulo segundo empieza con una delimitación conceptual, deducida de la normativa autonómica sobre turismo, entre *apartamentos turísticos* (dotados de mobiliario) y *viviendas turísticas vacacionales* (ofrecidas con independencia de las condiciones de mobiliario, equipo, instalaciones y servicios).

Luego se llevan a cabo diversas consideraciones sobre los aspectos civiles de los arrendamientos turísticos, para pasar ya al tratamiento de su fiscalidad. Primero en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se considerarán, en la mayoría de las veces, rendimientos del capital inmobiliario. Después en el Impuesto sobre Sociedades, ámbito en el que la autora se centra en los regímenes de las sociedades patrimoniales, la transparencia fiscal internacional y de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. También se plantea la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del alquiler y subalquiler de bienes

inmuebles, siempre que se lleven a cabo por empresarios o profesionales, así como de las condiciones de aplicación de la exención prevista en dicho impuesto a los arrendamientos turísticos. Por último, se considera la sujeción de la actividad de alquiler de bienes inmuebles al Impuesto sobre Actividades Económicas.

En el siguiente capítulo se efectúa una preliminar caracterización del significado del turismo rural para pasar después a considerar las medidas públicas de apoyo al mismo. Dentro de este campo se tratan, en primer término, las ayudas de la Unión Europea y luego se comentan las competencias de las Comunidades Autónomas en la materia.

Para la autora, el análisis de las normas autonómicas aplicables muestra la existencia de un enfoque centrado en la ordenación de los servicios de alojamiento y desconectado de importantes políticas públicas como la conservación del entorno natural, el desarrollo o recuperación de las sociedades rurales, la agricultura o la promoción y difusión del producto.

El estudio de la tributación de los alojamientos de turismo rural se ciñe, entre las diversas modalidades que este puede presentar, a las *casas rurales* y el *agroturismo*. GARCÍA CALVENTE analiza sucesivamente los sistemas tributarios estatal, autonómico y local, deteniéndose particularmente en la legislación foral que ha sido la que ha prestado mayor atención a la fiscalidad de este fenómeno turístico. Al final se plantea cómo tributan las subvenciones al turismo rural en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido.

En el último capítulo del libro, se analiza la tributación de la segunda vivienda vacacional, mientras permanece en el patrimonio del contribuyente, y de los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, mientras su titular los disfruta.

Por lo que se refiere a las segundas viviendas vacacionales, la autora trata, por este orden, su tributación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles –prestando especial atención a la posibilidad de que los Ayuntamientos exijan un recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente–; el gravamen en el IRPF a través de las imputaciones de renta derivadas de la titularidad o uso de determinados inmuebles; las deducciones autonómicas aplicables en dicho impuesto por inversión en vivienda y, también, la tributación de estas viviendas vacacionales en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuanto a la otra práctica vacacional, generalmente conocida como *timesharing*, la profesora de Málaga se refiere al origen francés de la figura y a la precursora regulación norteamericana con carácter previo a la observación del tratamiento del derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea y, posteriormente, la configuración jurídica interna efectuada en la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias.

El estudio de la tributación de estos derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles comienza con una breve alusión a los antecedentes históricos de la citada Ley 42/1998 y considerando, después, cuatro aspectos diferenciados: 1.º La constitución del régimen por parte del propietario; 2.º Las consecuencias impositivas de la adquisición o constitución de los derechos de aprovechamiento por turno; 3.º La titularidad de los mismos; 4.º Los tributos derivados del intercambio de los derechos, así como las consecuencias fiscales de su transmisión, y 5.º Servicios complementarios que la ley obliga a prestar.

El tiempo permitirá constatar el acierto del prologuista, para quien este libro «va a ser de conocimiento indispensable tanto para agentes, operadores turísticos y ciudadanos en general que intervienen en las actividades, como para estudiosos, asesores y responsables de la ordenación del sector».

Miguel Ángel Martínez Lago