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

JULIO 2006 – NÚMERO 280

DIRECTOR
Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES
M.ª José Leza Angulo
(Abogada. Máster en Tributación)
Sotero Amador Fernández
(Economista. Máster en Dirección Económico-Financiera)

CONSEJO ASESOR

- Roberto Alonso Alonso
  (Inspector de Hacienda del Estado)
- Luis Manuel Alonso González
  (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Oriol Amat Salas
  (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Dolores Arias Abellán
  (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Inocencio Carazo González
  (Auditor de Cuentas)
- Monserrat Casanovas Ramón
  (Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Luis Cea García
  (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Juan Ferreiro Lapatza
  (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- María Antonia García Benau
  (Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Lorenzo de las Heras Miguel
  (Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Antonio Longas Lafuente
  (Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid)
- Joan Montllor i Serrats
  (Decano de la Universidad Autónoma de Barcelona)
- Francisco José Palacio Ruiz de Azagra
  (Inspector de Hacienda del Estado)
- Carlos Palao Taboada
  (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Valentín Pich Rosell
  (Presidente del REAF)
- Iu Pijoan i Font
  (Director General de Tributos de la Generalitat de Catalunya)
- Diego Prior Jiménez
  (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Enrique Ribas Mirangels
  (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Javier Romano Aparicio
  (Profesor del CEF)
- Andrés Sánchez Pedroche
  (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea
  (Inspector de Hacienda del Estado)
- Susana Sartorio Albalat
  (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Antoni Serra Ramoneda
  (Catedrático Emérito de Contabilidad)
- José Tovar Jiménez
  (Profesor del CEF)

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

47/2006 Transparencia Fiscal Internacional y Derecho Europeo: conclusiones del AG en el asunto *Cadbury Schweppes* ... 3
(Carlos Palao Taboada)

48/2006 ¿Competencia fiscal «lesiva» o «beneficiosa»?: un argumento adicional para la armonización de la imposición directa de los no residentes 29
(Pablo Chico de la Cámara)

49/2006 La revocación del Número de Identificación Fiscal: una nueva facultad administrativa 67
(Javier Bas Soria)

50/2006 La virtualidad de la prescripción en los casos de eficacia multiimpositiva del valor comprobado 85
(Andrés García Martínez)

CONTABILIDAD

51/2006 Una revisión conceptual de la valoración y el registro contable del capital intangible 101
(M.ª Luisa Recio Rapún)

52/2006 Los elementos medioambientales en las cuentas anuales. Revisión de la normativa a la luz de su utilidad para el análisis de la información 123
(M.ª Gloria López Gordo)

53/2006 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado .. 149
(Miguel Ángel Gálvez Linares y Ángel Montes Carrillo)

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS 191

UDIMA 205

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.*

ESTUDIOS FINANCIEROS
REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

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

- EDITA:

  Centro de Estudios Financieros, S.A.

- IMPRIME:

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

- ISSN: 1138-9613

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2006) ..... 125,00 € (IVA no incluido)

  Comprende dos volúmenes:

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

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2006) ..... 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 (Completos):

  – 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.

TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL Y DERECHO EUROPEO: CONCLUSIONES DEL AG EN EL ASUNTO *CADBURY SCHWEPPES*

Núm. 47/2006

CARLOS PALAO TABOADA

Universidad Autónoma de Madrid

Extracto:

En vista de la jurisprudencia dictada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la aplicación de las libertades fundamentales del Derecho comunitario en materia de imposición directa, los comentaristas ya habían advertido de que la transparencia fiscal internacional, como se designa en España a este régimen, era difícilmente compatible con dichas libertades. Sin embargo, recientemente se han publicado las conclusiones del Abogado General en el asunto *Cadbury Schweppes*, con el que la cuestión se planteó finalmente ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y en ellas apunta una flexibilización de dicha jurisprudencia, en la línea iniciada por la sentencia *Marks & Spencer*. Si, como es muy posible, la sentencia acepta en lo fundamental la propuesta del Abogado General, sentará una nueva doctrina acerca de los límites de la conformidad con el Derecho comunitario de las normas internas para combatir formas específicas de elusión fiscal, cuya importancia excederá con mucho del supuesto concreto de la transparencia fiscal internacional. De aquí el gran interés de estas conclusiones generales incluso para aquellos Estados que, como España, ya han resuelto, en principio, el problema de este régimen por vía legislativa.

Sumario:

I. Introducción. Estado actual del Derecho español.

II. La difícil compatibilidad de la TFI con el Derecho comunitario.

A. Justificación de la TFI como medida de lucha contra la elusión fiscal.

B. Justificación basada en la baja fiscalidad del Estado de residencia de la filial. Neutralidad en la exportación de capitales y competencia fiscal dañina.

III. Los antecedentes del caso *Cadbury Schweppes* y cuestiones planteadas al TJCE.

IV. Las conclusiones del Abogado General.

A. Abuso de la libertad de establecimiento.

B. Existencia de un obstáculo a la libertad de establecimiento.

C. La justificación basada en la elusión fiscal.

V. Conclusión.

NOTA: Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto de Investigación SEC 2003-00696, financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología.

I. INTRODUCCIÓN. ESTADO ACTUAL DEL DERECHO ESPAÑOL

El pasado día 2 de mayo el Abogado General (AG) Sr. Philippe Léger presentó sus conclusiones en el asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes plc*, *Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue,* abreviadamente asunto *Cadbury Schweppes*. El interés que tiene este caso es que con él se lleva ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) por primera vez el régimen fiscal denominado en España «transparencia fiscal internacional» (TFI) y universalmente conocido como normas o régimen CFC por las siglas de su denominación en inglés «controlled foreign corporations» o «sociedades extranjeras controladas».

Es bien conocido que la TFI, en la medida en que afecte a filiales residentes en Estados miembros de la Unión Europea (UE), es muy probablemente contraria al Derecho comunitario tal como éste es interpretado por el TJCE. Tanto es así que la regulación española de este régimen fue modificada para excluir de su aplicación a las entidades residentes en otros Estados miembros. En efecto, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de «acompañamiento» a la de Presupuestos para 2004, añadió sendos apartados a los artículos 75 de la Ley 40/1998, del IRPF, y 121 de la Ley 43/1995, del IS, en los que se disponía que el régimen de TFI «no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal». Esta norma se halla actualmente recogida en el apartado 13 del artículo 92 del TR del IRPF y 15 del 107 del TR del IS.

Sanz Gadea [1] calificó en su día la referida exclusión de «repliegue espectacular de la norma sobre transparencia fiscal internacional», añadiendo que «el repliegue es absoluto e incondicionado, incluso frente a Estados miembros de la Unión Europea que apliquen sus normas sobre transparencia fiscal internacional en relación con entidades residentes en territorio español». Quizá como consuelo, apostillaba este autor que la «eficacia práctica [de la TFI] es tan menguada como elevadas sus aspiraciones de justicia tributaria».

La misma radical medida fue adoptada también por la Ley 62/2003 con relación a la norma anti-subcapitalización, si bien en esta ocasión la venda se puso sobre la herida, y no antes de ella como en el caso de la TFI, pues una norma alemana similar a la española ya había sido declarada no conforme con el Derecho comunitario por la sentencia del TJCE de 12 de diciembre de 2002, en el asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*. Es posible que la exclusión de las entidades residentes en otros Estados miembros de la UE de la aplicación de la norma anti-subcapitalización estuviese más justificada que la exclusión de la norma sobre TFI, en la medida en que la sentencia *Lankhorst*

[1] Sanz Gadea, E., «Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Impuesto sobre Sociedades (II)», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*, CEF, núm. 252, 2004, págs. 53 y ss. (pág. 77).

dejaba pocos resquicios para mantener la aplicación de la norma a dichas entidades, ya que incluso cabía entender que no era suficiente para ajustarla al Derecho comunitario la posibilidad, que admitía la norma alemana, de prueba en contra del ratio legal de endeudamiento en el caso concreto [2]. En cambio, a la vista de las conclusiones del AG en el caso *Cadbury Schweppes*, es posible que el recorte de la norma sobre TFI haya sido precipitado.

Por lo demás, al igual que sucede en relación con la norma anti-subcapitalización [3], la exclusión de las entidades residentes en otros Estados miembros no proporciona a la norma sobre TFI plena seguridad frente al Derecho comunitario. En efecto, por un lado, dicha norma, incluso después de esa modificación, puede contravenir la libertad de circulación de capitales, que, con arreglo al artículo 56.1 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE), alcanza también a terceros países. Por otro lado, las libertades fundamentales del Derecho comunitario se extienden a los tres Estados incluidos en el Espacio Económico Europeo que no son miembros de la UE (Islandia, Liechtenstein y Noruega) y a otros Estados con los que la UE ha celebrado acuerdos de asociación [4].

También puede causar problemas la excepción de los territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal (RD 1080/1991, de 5 de julio), entre los que figuran Chipre y Malta, Estados miembros de la UE desde el 1 de mayo de 2004 [5].

II. LA DIFÍCIL COMPATIBILIDAD DE LA TFI CON EL DERECHO COMUNITARIO

Parece evidente que la vigencia de un régimen de TFI en el Estado de residencia de la matriz constituye un obstáculo para el establecimiento de filiales en aquellos Estados a los que por su bajo nivel de tributación de los beneficios alcanza la aplicación de aquél y, por tanto, es contraria, en principio, a la correspondiente libertad comunitaria (arts. 43 y 48 del TCE) y quizá también a las libertades de circulación de capitales y prestación de servicios. La cuestión es si semejante restricción está justificada de acuerdo con el Derecho comunitario tal como es interpretado por el TJCE.

A) Justificación de la TFI como medida de lucha contra la elusión fiscal.

Una primera justificación se basa en la finalidad de la TFI de combatir la elusión de la imposición del Estado de la matriz desplazando las rentas a Estados con baja imposición, erosionando los ingresos fiscales de aquél. La norma sobre TFI es, pues, una «cláusula específica» antielusión o antiabuso, así llamada por contraposición con la cláusula general, representada actualmente por el denominado «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» regulado en el artículo 15 LGT.

---

[2] Cfr. Palao Taboada, C., «La subcapitalización», cap. 21 de Serrano Antón, F. (dir.), *Fiscalidad internacional*, 2.ª ed., CEF, Madrid, 2005, págs. 822 y ss.

[3] Cfr. *ibidem*, pág. 827 y ss.

[4] Cfr. Almudí Cid, J.M., *El régimen jurídico de transparencia fiscal internacional*, IEF, Madrid, 2005, págs. 371 y ss.

[5] Véase sobre esta cuestión Calderón Carero, J.M.; Martín Jiménez, A.J., *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*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento núm. 11/04.

Sin embargo, el TJCE ha establecido severísimas condiciones a la compatibilidad de tales cláusulas especiales antiabuso con las libertades comunitarias. La doctrina en este sentido del Tribunal, que se inicia con la sentencia de 16 de julio de 1998, asunto C-264/96, asunto *Imperial Chemical Industries (ICI)*, está confirmada en iguales términos por las sentencias de 21 de diciembre de 2002, asunto C-436/00, *X e Y, Lankhorst*, antes citada y 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*. La sentencia *Lankhorst* formula dicha doctrina en los siguientes términos (párrafo 37):

«Por lo que se refiere más concretamente a la justificación basada en el riesgo de evasión fiscal, es preciso señalar que la normativa controvertida en el litigio principal no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal alemana, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga, sea cual fuere el motivo, su domicilio fuera de la República Federal de Alemania».

La consecuencia de esta doctrina es la incompatibilidad con el Derecho comunitario de las cláusulas antielusión específicas, puesto que la técnica que éstas utilizan consiste en la descripción de las actuaciones elusivas o fraudulentas por medio de supuestos generales en los que normalmente estarán comprendidas tales actuaciones, pero que pueden incluir también conductas que no pueden calificarse de ese modo. En otros términos, las cláusulas antielusión específicas se basan generalmente en presunciones absolutas o ficciones, que como tales no admiten prueba en contrario del carácter no fraudulento del supuesto en el caso concreto. Incluso, como hemos indicado más atrás, la sentencia *Lankhorst* puede entenderse en el sentido de que la admisión de tal prueba no es bastante para salvar la conformidad de la norma con el Derecho comunitario.

Por consiguiente, las únicas cláusulas antielusión compatibles con este Derecho son las generales, basadas precisamente en el carácter fraudulento o abusivo de la operación o negocio, una de cuyas características es su artificiosidad (cfr. art. 15 LGT). Ahora bien, las cláusulas generales antielusión, cuya aplicación requiere un considerable esfuerzo probatorio en cada caso, son poco eficaces para luchar contra fenómenos masivos de elusión y esto es precisamente lo que ha llevado al legislador fiscal a recurrir a cláusulas especiales cuya utilización resulta vedada por la doctrina del TJCE [6].

[6] Cfr. ALMUDÍ CID, op. cit., págs. 381 y ss. Con anterioridad, ALMUDÍ CID, J.M., «Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del régimen de transparencia fiscal intrernacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados», *Quincena Fiscal* 19/2003, págs. 33 y ss. Sobre la contradicción de las cláusulas antielusión específicas con el Derecho comunitario véase también en la doctrina española, LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., «La libertad comunitaria de establecimiento y la transparencia fiscal internacional», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos),* CEF, núm. 245-246, 2003, págs. 137 y ss.; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; HERRERA MOLINA, P.M., «¿Asedio a la justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la jurisprudencia comunitaria sobre las cláusulas antiabuso y la reacción del legislador español)», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos),* CEF, núm. 251, 2004, págs. 47 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V., «Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?, *Intertax*, 2005-12, págs. 562 y ss.; CALDERÓN, J.M., «Spain's Antiabuse Approach and ECJ Jurisprudence», *Tax Notes International*, 2005, págs. 1.031 y ss. Véase además acerca de la TFI a la luz de la doctrina del TJCE sobre las cláusulas antiabuso, SCHÖN, W., «CFC Legislation and European Community Law», *British Tax Review*, 4/2001, págs. 250 y ss. (pág. 256 y ss.); LANG, M., «CFC Legislation and Community Law», *European Taxation* 2002-9, págs. 374 y ss. (pág. 375 y ss.); AIGNER, H.-J., SCHEUERLE, U., STEFANER, M., «General Report», en LANG, M. et al. (eds.), *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer, 2005, págs. 43 y ss.; HELMINEN, M., «Is There a Future for CFC-regimes in the EU?», *Intertax*, 2005-3, págs. 117 y ss. (pág. 121).

Si el problema en relación con el Derecho comunitario de las cláusulas antielusión específicas es que éstas constituyen presunciones absolutas o ficciones que impiden comprobar caso por caso si se está ante un «montaje puramente artificial», y por tanto van más allá de lo necesario para combatir las conductas verdaderamente abusivas, cabe pensar que dicho problema se resolvería, totalmente o en gran parte, si se atribuyese carácter relativo a la presunción admitiendo prueba contra ella. En esto consiste una interesante propuesta de García-Herrera y Herrera Molina [7] formulada en relación con la norma anti-subcapitalización, pero generalizable a toda cláusula específica, que, como veremos, anticipa perspicazmente la opinión del AG Léger en el asunto *Cadbury Schweppes*, por lo que es oportuno detenerse en su exposición.

En palabras de García-Herrera y Herrera Molina, «[s]e trataría de articular la subcapitalización mediante una presunción iuris tantum aplicable tan sólo a los préstamos otorgados por no residentes. Una vez que la Administración hubiera probado la ratio de subcapitalización y los demás requisitos objetivos exigidos por la ley sería el contribuyente quien debería probar que el préstamo no responde a un montaje artificioso» (cursiva del original). Los citados autores consideran que esta propuesta «bordea peligrosamente el límite de la jurisprudencia», teniendo en cuenta sobre todo que de acuerdo con ella se invertiría la carga de la prueba, que recaería sobre el contribuyente [8]; pero, como veremos, el AG Léger no atribuye demasiada importancia a esta cuestión.

B) Justificación basada en la baja fiscalidad del Estado de residencia de la filial. Neutralidad en la exportación de capitales y competencia fiscal dañina.

Otra posible justificación de la TFI se basaría en el bajo nivel de la imposición del otro Estado. El argumento puede revestir varias formas, aparte de la consideración de que dicho régimen es una medida para evitar la disminución de los recursos fiscales, justificación rotundamente rechazada por una doctrina consolidada del TJCE. Una de ellas está relacionada con la idea de discriminación: ésta no existiría puesto que no es comparable la situación del socio de una entidad residente en un Estado de baja tributación con la del socio de una entidad residente en un Estado cuyo nivel de imposición no es considerado bajo o de una entidad residente en el Estado que aplica el régimen de TFI [9]. Se aduce también que no existe discriminación si se considera el grupo de sociedades en su conjunto, dado que la mayor carga fiscal de la matriz es una compensación por la baja tributación de la filial [10].

Tales justificaciones se consideran generalmente inaceptables para el Derecho comunitario. Se cita a este respecto la doctrina del TJCE en el caso *Eurowings* [11], en el que el TJCE declaró que «una eventual ventaja fiscal que se derive, para los prestadores de servicios, de una carga fiscal menor a la que estén sometidos en el Estado miembro en el que se hallan establecidos no puede permitir que otro Estado miembro justifique un trato fiscal menos favorable de los destinatarios

[7] García-Herrera Blanco, C., Herrera Molina, P.M., op. cit. (nota 6), págs. 58 y ss.

[8] Aigner, Scheuerle, *Stefaner*, op. cit. (nota 6) observan que esta carga puede constituir una infracción del TCE, basándose en las sentencias del TJCE en los casos *Safir*, C-118/96, y *Vestergaard*, C-55/98.

[9] Cfr. Lang, M., op. cit. (nota 6), pág. 376.

[10] Aigner, Scheuerle, Stefaner, op. cit. (nota 6), pág. 45.

[11] C-297/97, sentencia de 26 de octubre de 1999.

de los servicios establecidos en este último Estado» (párrafo 44), añadiendo que «tales tributos compensatorios serían contrarios a los propios fundamentos del mercado interior» (párrafo 45). Se señala, por otro lado, que quien disfruta directamente de la baja imposición es la filial extranjera, no el socio nacional; aceptar esta justificación supondría que la discriminación de éste podría basarse en la baja imposición de aquélla [12]. En el caso *Baars* [13] el TJCE rechazó que existiese una relación entre el impuesto sobre el patrimonio del único socio de una sociedad residente en el extranjero y el gravamen sobre los beneficios de ésta. La justificación basada en la coherencia del sistema fiscal es también reiteradamente rechazada por el TJCE [14].

Otra variante del argumento de la baja fiscalidad es la propuesta por SCHÖN [15], según la cual la TFI se justificaría como instrumento para lograr la neutralidad en la exportación de capitales (NEC), es decir, el objetivo de que todas las inversiones realizadas por los residentes en un país soporten la misma tributación independientemente del lugar en el que se realizan. La TFI, en efecto, somete las rentas obtenidas por medio de filiales extranjeras al nivel de la imposición del Estado de la matriz. Según este autor, la TFI promueve el mercado común en la medida en que las decisiones de los empresarios están basadas únicamente en las condiciones naturales y técnicas del lugar de la inversión, y por tanto asegura la asignación óptima de recursos dentro de la Comunidad. Observa, sin embargo, que la NEC puede perjudicar la deseable competencia entre distintos sistemas fiscales, por lo que algunos autores, entre los que cita a VOGEL, propugnan una cierta orientación hacia el principio contrario de la neutralidad en la importación de capitales; controversia que está estrechamente relacionada, observamos nosotros, con la que contrapone el criterio de la residencia con el criterio de la fuente en el Derecho tributario internacional [16].

A juicio de SCHÖN, la posición del TJCE respecto a la NEC en relación con las libertades comunitarias fundamentales es algo inconsistente y si, de una parte, la doctrina de *Eurowings*, que hemos visto más atrás, haría inadmisible la TFI, un examen en profundidad de la jurisprudencia del Tribunal pone de manifiesto una serie de decisiones que apuntan hacia una cierta tolerancia hacia la idea de la NEC. Alude SCHÖN al principio de la imposición de la renta mundial, que, afirma, deriva de la NEC, y que el citado autor considera que ha sido aceptado sin vacilación por el TJCE,

[12] LANG, M., op. cit. (nota 6), pág. 376.

[13] C-251/98, sentencia de 13 de abril de 2000.

[14] Cfr. ALMUDÍ CID, *El régimen jurídico…,* cit. (nota 6), págs. 385 y ss. Sobre la aplicación estricta que hace el TJCE del criterio de la coherencia fiscal y la doctrina del «vínculo directo», véase últimamente SANZ GADEA, E., «La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: Marks & Spencer», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos),* CEF, núm. 276, 2006, págs. 89 y ss. (págs. 108 y ss.).

[15] SCHÖN, op. cit. (nota 6), págs. 257 y ss.

[16] Para un resumen del debate doctrinal sobre la compatibilidad de la NEC con el Derecho comunitario véase PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, Kluwer, 2003, págs. 332 y ss. Su opinión es que el principio opuesto, CIN, es más conforme con el mercado común y estima que tiene el apoyo del TJCE, tesis que basa en las sentencias *Verkooijen* (asunto C-35/98), *Eurowings*, citado, y *Centros* (asunto C-212/97). Sin embargo, considera que sacar la conclusión de que la NEC, y *a fortiori* la legislación sobre TFI general, es decir, no dirigida a supuestos específicos, son incompatibles con el Derecho comunitario sería excesivamente simplista, teniendo en cuenta que éste permite a los Estados miembros elegir entre el método de imputación y el de exención, como resulta de las Directivas en materia de imposición directa. La conclusión a la que llega es que incluso en ausencia de una clara respuesta jurídica a la compatibilidad de la NEC con el Derecho comunitario, en el estado actual de éste el TJCE probablemente no decidirá contra ella en línea de principio. En definitiva, el principio de la NEC puede estar justificado en la UE en ciertas situaciones y, por consiguiente, la normativa sobre TFI no es incompatible *a priori* con el Derecho comunitario.

puesto que ha admitido el método de imputación para evitar la doble imposición internacional, que es consecuencia de dicho principio. Cita a este respecto la sentencia del TJCE en el caso *Gilly* [17] en la que, como dice SCHÖN, el Tribunal no formuló reserva alguna acerca de dicho método. En vista de ello, observa este autor que quienes consideran que la NEC no es compatible con los principios básicos del mercado común deberían preguntarse si también lo es el método de imputación.

Frente a la objeción de que la separación de la personalidad jurídica de la filial impide el gravamen de sus rentas por el Estado del socio/matriz [18], señala SCHÖN que también las sociedades de personas (*partnerships*) pueden acogerse a la libertad de establecimiento y, sin embargo, se acepta que el gravamen de los socios de estas sociedades por las rentas de éstas –habría que puntualizar: en los Estados que las tratan como fiscalmente transparentes– es compatible con el Derecho comunitario. A juicio del autor citado, es mucho más importante determinar si la pantalla protectora de las filiales tiene efectos económicos reales que hacen imposible atribuir al accionista renta que ha sido retenida en la sociedad extranjera. Ahora bien, este gravamen estaría justificado, en opinión de SCHÖN, si de acuerdo con el Derecho de sociedades el accionista tiene acceso a la renta de la sociedad, lo cual sucede solamente cuando tiene la mayoría de los derechos de voto.

La justificación de la TFI propuesta de SCHÖN fue objeto de crítica por LANG [19], quien observa, en primer lugar, que sólo es admisible si el legislador nacional actúa coherentemente sometiendo a imposición la renta que no es obtenida por una filial sino directamente por el contribuyente. Por otra parte, tampoco sería coherente la exención de la renta de los establecimientos permanentes en el extranjero en virtud de un convenio de doble imposición con la aplicación de la TFI a las sociedades residentes en el mismo Estado contratante. En consecuencia, este régimen sólo está justificado cuando se aplica el método de imputación a las rentas obtenidas directamente por los contribuyentes residentes.

Si el argumento en defensa de la TFI es someter a imposición la renta mundial, sigue diciendo LANG, no sería razonable distinguir entre rentas activas y pasivas y tomar en consideración el nivel de imposición en el otro Estado. Cuando el método de imputación es aplicable, sea en virtud de un convenio sea por efecto de normas internas, observa LANG, la imposición interior depende en definitiva del nivel del gravamen extranjero. Si dicho método es compatible con el Derecho comunitario, sigue diciendo este autor, cabría argumentar que también lo es compensar la baja imposición extranjera con impuestos nacionales más elevados. Pero, concluye, esto no justifica necesariamente la TFI, ya que tales efectos son inherentes al método de imputación y podrían ser aceptados desde el punto de vista de la coherencia. Sin embargo, son las normas reguladoras de la TFI las que determinan taxativamente cuando una renta está sometida a baja imposición; por tanto dichas normas son claramente especiales, es decir, que el gravamen de la renta extranjera no es consecuencia necesaria del sistema general.

---

17 C-336/96, sentencia de 12 de mayo de 1998.

18 En este sentido también HELMINEN, op. cit. (nota 6), págs. 121 y ss.: se trata de dos personas distintas sometidas a distintos impuestos. Añade que el argumento de la NEC podría ser relevante como justificación para la restricción de las libertades fundamentales, al igual que el de la coherencia de los sistemas fiscales, sólo si existiese un vínculo directo entre el beneficio y la carga fiscal que afectan a un mismo contribuyente por el mismo impuesto. Invoca a estos efectos el asunto *Verkooijen* (C-35/98).

19 LANG, M., op. cit. (nota 5), págs. 377 y ss.

Otra variante de la justificación basada en la baja tributación en el Estado extranjero es la que considera que la TFI sería aceptable desde el punto de vista del Derecho comunitario cuando la entidad transparente está sujeta a un régimen calificado como competencia fiscal perjudicial con arreglo al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas aprobado el 1 de diciembre de 1997. Esta, como veremos, era precisamente la situación en el caso *Cadbury Schweppes*. El argumento sería que puesto que la Unión Europea ha decidido luchar contra dicha competencia, no puede negarse la legitimidad de una de las medidas adecuadas para este fin [20]. Se recuerda a este respecto que la OCDE en su informe sobre la competencia fiscal perjudicial [21] recomendó para combatirla la introducción de la legislación sobre TFI por aquellos países que aún no la tuvieran establecida [22].

Respecto al razonamiento expuesto se señala por algunos autores [23], en primer lugar, el carácter no vinculante («soft law») del Código de conducta, que no puede contradecir las libertades fundamentales consagradas en el TCE. Otros autores, en cambio, consideran que el Código constituye Derecho cuyo cumplimiento es exigible por las instituciones de la UE y, por otra parte, muchas de las medidas consideradas perniciosas por ese documento entrarían en la definición de ayudas de Estado con arreglo al artículo 87 del TCE [24]. Más peso tiene la observación de que el ámbito de aplicación de las normas sobre TFI es más amplio que el de las situaciones de competencia dañina y podrían ser aplicables a regímenes fiscales favorables aprobados como ayudas de Estado por la UE [25].

La conclusión que se extrae de la jurisprudencia del TJCE y de las distintas opiniones doctrinales es que los argumentos que se alegan para justificar la restricción que el régimen de TFI supone para

---

20 Se trata de un argumento de coherencia normativa. Como señala Ruiz Almendral, op. cit. (nota 6), pág. 577, la limitación de las medidas nacionales antielusión por aplicación de las libertades fundamentales debe ser coherente con la limitación de los regímenes de baja tributación (se refiere a las ayudas de Estado); tan incoherentes con los principios de la UE pueden ser los esquemas con los que se abusa de determinados beneficios fiscales como estos beneficios en sí mismos. Cita esta autora la tesis de U. Paschen en el sentido de que los esquemas adoptados con la finalidad de aprovecharse de un régimen de baja imposición no conforme con las libertades fundamentales constituiría elusión fiscal, si bien discrepa de ella por considerar que las normas antielusión y las ayudas de Estado son muy distintas.

21 *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, 1998, párrafos 97 y ss. En la literatura española puede verse Vallejo Chamorro, J.M., «La competencia fiscal prejudicial», en Cordón Ezquerro, T. (dir.), *Manual de fiscalidad internacional*, 2.ª ed., IEF, Madrid, 2004, cap. 32, págs. 1.153 y ss.

22 En este sentido Sanz Gadea, op. cit. (nota 1), pág. 82, observa que «[m]ientras la OCDE recomienda el reforzamiento de las normas sobre transparencia fiscal internacional (*Harmful Tax Competition*) y la Comisión renuncia a proponer una directiva armonizadora de los tipos de gravamen sobre los beneficios, en nuestro sistema tributario la transparencia fiscal internacional retrocede». Y añade: «Seguramente el retroceso tiene relación con una cierta percepción de la línea que en sus sentencias viene trazando el Tribunal de Justicia. Pero, en tal caso, la preocupación que respecto del valor de la justicia fiscal en Europa se viene expresando por algún sector de la doctrina [cita el trabajo de García-Herrera y Herrera Molina, citado más arriba, nota 6] no es gratuita».

23 Cfr. Helminen, M., op. cit. (nota 6), pág. 121.

24 Cfr. Schönfeld, J., «The *Cadbury Schweppes* Case: Are the Days of the United Kingdom's CFC Legislation Numbered?», *European Taxation*, 2004, págs. 441 y ss. (pág. 450). Sobre la «soft law» en general véase Mazuelos Bellido, A., «*Soft law*: ¿Mucho ruido y pocas nueces?, *Revista electrónica de estudios internacionales*, 8/2004 (www.reei.org).

25 Helminen, loc. cit., quien añade que en tal caso la aplicación de la TFI vulneraría el deber de lealtad comunitaria que se deriva del artículo 10 del TCE. Schönfeld, op. cit. (nota 24), pág. 451, considera que la legislación británica sobre TFI aplicable en el caso *Cadbury Schweppes* incurre en este defecto. Por otra parte, se adhiere a la posición de Schön, expuesta más arriba, según la cual para que la TFI sea aceptable es necesario que el accionista tenga control de la sociedad extranjera, cosa afirma que no sucede de acuerdo con las normas británicas, que someten a imposición la renta imputada a los accionistas minoritarios. Señala asimismo que la legislación finlandesa en materia de TFI se adaptó al Código de Conducta para aplicarse solamente a los regímenes fiscales especiales de los otros Estados miembros.

las libertades de establecimiento y de circulación de capitales no son muy convincentes y que la compatibilidad de dicho régimen, en su forma típica, con el Derecho comunitario es sumamente dudosa. Habría que hacer, sin embargo, la salvedad de que existen numerosas variantes de dicho régimen, con diverso grado de adecuación a este Derecho [26].

El planteamiento del Tribunal nacional del caso *Cadbury Schweppes* de una cuestión prejudicial de acuerdo con el artículo 234 del TCE [27] brinda finalmente al TJCE la oportunidad de pronunciarse sobre una normativa nacional de TFI, la del Reino Unido [28] y fijar los criterios de conformidad de dichos regímenes con el Derecho europeo.

III. LOS ANTECEDENTES DEL CASO *CADBURY SCHWEPPES* Y CUESTIONES PLANTEADAS AL TJCE

Los antecedentes del caso *Cadbury Schweppes* son los siguientes [29]: las partes del litigio principal son Cadbury Schweppes plc. («Cadbury») y Cadbury Schweppes Overseas Limited (CSO), de un lado, y los Commissioners of Inland Revenue, por otro. Cadbury es la dominante de un grupo del que forman parte filiales residentes en el Reino Unido, en otros Estado miembros y en terceros países a través de la holding CSO. Dos de estas filiales son Cadbury Schweppes Treasury Services (CSTS) y Cadbury Schweppes Treasury International (CSTI), participadas indirectamente por Cadbury en su totalidad, las cuales se hallaban establecidas en el Centro Internacional de Servicios Financieros (International Financial Services Centre) de Dublín (Irlanda), donde estaban sometidas a un tipo impositivo del 10%. El objeto de estas dos sociedades es prestar servicios financieros al grupo.

Las autoridades fiscales del Reino Unido entendieron que CSTS y CSTI estaban sujetas al régimen de TFI y liquidaron a CSO, primera entidad de la cadena del grupo residente en dicho Estado, una deuda por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 1996 de 8.638.633,54 GBP. Cadbury y CSO interpusieron recurso ante los Special Commissioners, alegando que la legislación británica de TFI era contraria a las libertades de establecimiento, de prestación de servicios y de circulación de capitales.

Las normas británicas sobre TFI aplicables a los hechos eran en síntesis las siguientes: una filial extranjera es tratada como transparente si la matriz tiene una participación superior al 50% y aquélla está sometida en el Estado de residencia a un «nivel de tributación inferior» («*lower level of taxation*»). Se entiende que este nivel existe cuando el impuesto pagado por la filial extranjera es

[26] Para una exposición de los regímenes de TFI de muchos países, no sólo miembros de la UE (con la significativa ausencia del país de origen de este régimen, los Estados Unidos), véase Lang, Aigner, Scheuerle, Stefaner (dirs.), *CFC Legislation, tax Treaties and EC Law*, cit. (nota 6). El autor del capítulo sobre España (págs. 559 y ss.) es Almudí Cid.

[27] Otros tribunales nacionales ante los cuales se suscitó el problema de Derecho comunitario no consideraron necesario plantear la cuestión al TJCE. Cfr. Schönfeld, op. cit. (nota 24), pág. 442.

[28] Helminen, op. cit. (nota 5), pág. 122, en vista del análisis realizado en su trabajo, aventura un pronóstico sobre el caso *Cadbury Schweppes* en el sentido de que es muy improbable que el TJCE decida que el régimen británico de TFI es aceptable.

[29] Seguimos la exposición del AG Léger en sus conclusiones. Véase también Schönfeld, op. cit. (nota 5), pág. 442.

inferior a tres cuartas partes del impuesto que se pagaría en el Reino Unido si los beneficios de la filial hubiesen tributado en este último Estado.

Existían, sin embargo, una serie de excepciones, que de acuerdo con la legislación aplicable a los hechos eran resumidamente las siguientes:

- La filial extranjera llevaba a cabo una «política de reparto [de beneficios] aceptable», definida por la ley;
- La filial se dedicaba a actividades exentas;
- La filial es cotizada públicamente;
- Su beneficio no excede de 50.000 GBP;
- La constitución y el funcionamiento de la filial extranjera cumplen el «criterio de los motivos».

Dada la importancia que esta última excepción tiene en las conclusiones del AG, transcribimos literalmente su exposición:

«Este criterio se compone de dos elementos y el contribuyente debe demostrar que cumple ambos.

- El primer elemento se refiere a las operaciones llevadas a cabo entre la SEC [sociedad extranjera controlada] y su sociedad matriz. Así, si las operaciones que aparecen en los beneficios de la filial correspondientes al ejercicio económico de que se trate han obtenido una reducción en el impuesto del Reino Unido (se trata de una reducción en comparación con la cuantía del impuesto que se hubiera adeudado en el Reino Unido si no se hubiesen realizado dichas operaciones) y ésta sobrepasa el importe mínimo, el contribuyente debe acreditar que la reducción del impuesto del Reino Unido no era el objetivo principal, ni uno de los objetivos principales, de dichas operaciones.
- El segundo elemento se refiere a la implantación de la SEC. El contribuyente debe demostrar que el motivo principal, o uno de los motivos principales, de la existencia de la filial en dicho ejercicio económico no era obtener una reducción en el impuesto del Reino Unido mediante el desvío de beneficios. La legislación señala que existe un desvío de beneficios si resulta razonable suponer que, en caso de no haber existido la filial o una sociedad conexa no residente en el Reino Unido, los ingresos habrían sido percibidos por un hipotético residente en el Reino Unido, quien habría debido tributar por ellos».

El AG aclara además:

«El órgano jurisdiccional remitente indica que, si ninguna de las cuatro primeras excepciones se aplica, el criterio de los motivos permite a la administración tributaria estudiar la situación particular

del contribuyente en relación con la finalidad esencial de la legislación sobre las SEC, relativa a la tributación de los beneficios que se acumulan en el extranjero o se desvían al extranjero procedentes del Reino Unido».

El tribunal británico manifiesta que «se enfrenta a las siguientes incertidumbres»:

«Si [Cadbury], al constituir y capitalizar sociedades en otro Estado miembro exclusivamente porque en dicho Estado miembro existe un régimen fiscal más favorable (en comparación con el régimen fiscal del Reino Unido) está ejerciendo las libertades fundamentales o si ello constituye un abuso de dichas libertades.

»Si [Cadbury] está ejerciendo las libertades fundamentales, si el planteamiento correcto en las circunstancias del presente asunto es examinar si cabe considerar la legislación del Reino Unido sobre las [SEC] como una restricción al ejercicio de dichas libertades, o si entraña una discriminación.

»Por lo que respecta a la cuestión de si la legislación debe considerarse una restricción, si el hecho de que [Cadbury] puede pagar impuestos no superiores a los que habrían pagado CSTS y CSTI si hubieran sido constituidas en el Reino Unido significa que no existe tal restricción; y si resulta pertinente que:

a) Las normas para calcular la obligación tributaria en relación con los ingresos de CSTS y CSTI difieran en algunos aspectos de las normas ordinarias aplicables a las filiales del Reino Unido de [Cadbury], y

b) No exista desgravación de las pérdidas de una filial con los beneficios de la otra o con los beneficios de [Cadbury] y sus filiales en el Reino Unido (dicha compensación por pérdidas se habría producido si CSTS y CSTI hubieran sido constituidas en el Reino Unido en lugar de en Irlanda).

»Por cuanto se refiere a si la legislación debe considerarse discriminatoria, qué comparación debe hacerse y si dicha comparación es posible; en particular, si los hechos deben compararse con el supuesto de que [Cadbury] hubiera constituido las filiales en el Reino Unido (admitiendo que los beneficios de [Cadbury] no pueden incluir los beneficios de sus filiales en el Reino Unido) o en un Estado miembro que no aplica un tipo impositivo inferior.

»En el supuesto de que exista una restricción relativa a la constitución o una discriminación, si puede justificarse la legislación porque trata de evitar la evasión fiscal, habida cuenta del objetivo de la legislación de prevenir la reducción o el desvío de beneficios sujetos al impuesto del Reino Unido; y si ello puede justificarse así, si la legislación se justifica, de hecho, como una medida proporcional para conseguir dicho objetivo legítimo, teniendo en cuenta el alcance de la legislación y de las exenciones y, en particular, la posibilidad que el criterio de los motivos proporciona a [Cadbury] para acreditar que no tenía un objetivo de evasión fiscal por cumplir ambas partes del criterio de los motivos, según se ha descrito más arriba, acreditación que [Cadbury] no puede llevar a cabo».

En vista de las anteriores dudas plantea al TJCE la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los artículos 43 [CE], 49 [CE] y 56 CE a una legislación fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que dispone, en circunstancias determinadas, la tributación de una sociedad residente en ese Estado miembro por los beneficios obtenidos por una sociedad filial residente en otro Estado miembro y sujeta a un nivel de tributación inferior?»

Veamos ahora cuál es el análisis que realiza el AG Léger y las conclusiones a las que llega.

IV. LAS CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

El AG se pregunta, en primer lugar, cuál de las libertades comunitarias invocadas por el recurrente en el proceso *a quo* es la que ha de tomarse en consideración, a lo que se contesta [30] que «la compatibilidad de la legislación controvertida debe examinarse a la luz de la libertad de establecimiento», afirmación que basa en la jurisprudencia consolidada según la cual «cuando el nacional de un Estado miembro es titular de una participación en una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confiera una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permita determinar las actividades de ésta, serán de aplicación las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento y no las relacionadas con la libre circulación de capitales» [31].

Rechaza, por otra parte, que entre en juego la libertad de prestación de servicios, puesto que la naturaleza de éstos no es tomada en cuenta por la legislación nacional en cuestión. «Es cierto –añade– que, si bien la legislación controvertida tiene como efecto disuadir a una sociedad residente de crear una filial en otro Estado miembro, consigue también impedir la prestación de servicios por dicha filial desde el referido Estado miembro. No obstante, esta última restricción constituye una consecuencia del obstáculo al establecimiento» [32].

Una vez hecho este planteamiento, el AG expone la estructura de su análisis [33]:

«Estudiaré, en primer lugar, si el hecho de que una sociedad matriz cree una filial en otro Estado miembro con el objetivo de acogerse a un régimen fiscal más favorable que el vigente en el Estado en el que está establecida constituye en sí mismo un ejercicio abusivo de la libertad de establecimiento. En segundo lugar, analizaré, en su caso, si la legislación del Reino Unido sobre las SEC constituye un obstáculo al ejercicio de dicha libertad. Por último, examinaré si este obstáculo puede estar justificado».

El AG distingue, pues, claramente dos cuestiones: una es si la sociedad de un Estado miembro al constituir una filial en el otro Estado ha abusado de la libertad de establecimiento; la otra es si,

[30] Párrafo 31.

[31] Párrafo 32, citando el asunto *X e Y*, C-436/00.

[32] Párrafo 36.

[33] Párrafo 38.

suponiendo que las normas internas (en este caso las relativas a la TFI) constituyen una restricción a dicha libertad, tal restricción está justificada por la finalidad de impedir el abuso del Derecho interno del Estado de la matriz. En el primer caso se trata del abuso del Derecho comunitario; en el segundo el abuso se refiere a la legislación interna del Estado miembro.

No son, sin embargo, cuestiones inconexas, puesto que la utilización para eludir las leyes fiscales nacionales de operaciones o mecanismos que implican el Derecho de otro Estado miembro (y por tanto, generalmente, ejercicio de las libertades fundamentales) pueden constituir también abuso de estas libertades. De aquí que los criterios de la jurisprudencia del TJCE para determinar cuándo existe este abuso y cuándo son compatibles con el Derecho comunitario las medidas internas antielusión son en gran medida coincidentes [34].

A) Abuso de la libertad de establecimiento.

La cuestión es «si el hecho de que una sociedad matriz cree una filial en otro Estado miembro con la finalidad de acogerse al régimen fiscal más favorable de ese otro Estado constituye, en sí mismo, un ejercicio abusivo de la libertad de establecimiento. El órgano jurisdiccional remitente indica que se plantea esta cuestión porque Cadbury constituyó CSTS y CSTI como filiales indirectas, residentes a efectos fiscales en Irlanda, únicamente para que las actividades de préstamo financiero realizadas dentro del grupo pudiesen beneficiarse del régimen del Centro Internacional de Servicios Financieros» [35].

El AG responde negativamente, recordando la reiterada jurisprudencia según la cual cuando se cumple el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento, que es ejercer una actividad económica en el Estado miembro de acogida, «las razones por las que el nacional comunitario o la sociedad de que se trate pretendieron ejercer dicha libertad no pueden desvirtuar la protección que obtienen del Tratado». Invoca a estos efectos la doctrina de los asuntos *Centros* [36] e *Inspire Art* [37]. En este último caso el TJCE reiteró el principio de la irrelevancia de los motivos por el que la sociedad se constituye en un Estado miembro, excepto en caso de fraude, y «confirmó que no constituye un abuso la circunstancia de que la sociedad que invoca los artículos 43 CE y 48 CE se haya constituido en un Estado miembro con el único fin de disfrutar de una legislación más ventajosa, aun cuando la sociedad de que se trate ejerza lo fundamental de sus actividades, o incluso la totalidad, en el Estado en que se haya creado el establecimiento secundario» [38].

La cuestión, para resolver la cual es competente el órgano jurisdiccional remitente, reside, entonces, en si CSTS y CSTI ejercen actividades reales y efectivas en Irlanda, pero «el hecho de que Cadbury haya decidido implantar sus filiales en Irlanda únicamente con la finalidad de que éstas

[34] Véase *infra* nota 58.

[35] Párrafo 39.

[36] C-212/97.

[37] C-167/01.

[38] Párrafo 48.

queden sujetas al régimen fiscal muy favorable aplicable en el Centro Internacional de Servicios Financieros, no constituye en sí mismo un uso abusivo de la libertad de establecimiento» [39]. «El nivel de tributación constituye un elemento que puede legítimamente tener en cuenta una sociedad a la hora de elegir el Estado de acogida en el que prevé crear una filial. Una sociedad puede, sin vulnerar el alcance y el espíritu del artículo 43 CE, decidir ejercer sus actividades con carácter secundario en otro Estado miembro para beneficiarse del régimen fiscal más favorable de ese otro Estado por lo que a la tributación de las actividades gravadas en éste se refiere» [40].

Señala, por otra parte, el AG que es «jurisprudencia consolidada que la mera circunstancia de que una sociedad residente cree un establecimiento secundario en otro Estado miembro no puede fundar una presunción general de fraude o de evasión fiscales y justificar una medida que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado» [41]; y que «puede deducirse también de la jurisprudencia que un Estado miembro no puede obstaculizar el ejercicio de las libertades de circulación en otro Estado miembro con el pretexto del reducido nivel de tributación de éste» [42].

Se refiere luego el AG a la competencia fiscal entre los Estados miembros en el siguiente párrafo [43], que deja traslucir una inclinación a favor de la NIC:

«A la luz de estas consideraciones, a falta de armonización comunitaria, es preciso reconocer que los regímenes fiscales de los diferentes Estados miembros pueden entrar de este modo en situación de competencia. Esta competencia, que se traduce concretamente en una gran disparidad de los tipos impositivos de los beneficios de las sociedades en los Estados miembros, puede tener un impacto significativo en la elección por parte de las sociedades de la localización de sus actividades dentro de la Unión Europea [cita los informes de la Comisión "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales", COM (2001) 582 final, y el titulado *Company Taxation in the Internal Market*, SEC (2001) 1681 final]. Cabe lamentar que pueda existir en este ámbito una competencia sin límite alguno entre los Estados miembros. Se trata, no obstante, de una cuestión de índole política».

A la NEC se refiere el AG más adelante [44], al tratar de las posibles justificaciones de la restricción que el régimen de TFI representa para la libertad de establecimiento. Indica el AG que según algunos Estados miembros «la legislación sobre las SEC persigue […] un objetivo de neutralidad fiscal, al hacer que la carga fiscal global que recae sobre la unidad económica constituida por una sociedad matriz británica y sus filiales sea idéntica, tanto si se han constituido las filiales en el Reino Unido como en otro Estado miembro». Sin embargo, el análisis de este argumento aparece confundido con la cuestión de la discriminación.

39 Párrafo 50.

40 Párrafo 51.

41 Párrafo 53, con cita de los asuntos *Comisión c. Bélgica*, C-478/98, y *X e Y*, C-436/00.

42 Párrafo 54, con cita de los asuntos *Eurowings*, C-29/97, *Skandia*, C-422/01, y *Barbier*, C-364/01.

43 Párrafo 55.

44 Párrafos 69 y ss.

B) Existencia de un obstáculo a la libertad de establecimiento.

En el segundo punto de su esquema analítico el AG se plantea la cuestión de si la legislación británica sobre la TFI constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento. Comienza por mencionar la jurisprudencia consolidada del TJCE según la cual no solamente son contrarias a la libertad de establecimiento las medidas obstaculizadoras adoptadas por el Estado de acogida, sino también aquellas mediante las cuales el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales (obstáculos «a la salida») [45]; medidas estas segundas que pueden ser también de naturaleza fiscal [46].

También observa el AG que «en su jurisprudencia más reciente, el Tribunal de Justicia no analiza si la medida en cuestión debe calificarse como discriminación directa o indirecta. Se limita a constatar la existencia de una diferencia de trato fiscal, que ocasiona una desventaja en detrimento del operador económico que ha ejercido los derechos conferidos por el artículo 43 CE y que podría disuadirle de ejercer tales derechos» [47]. Esta evolución de la jurisprudencia del TJCE en materia de imposición directa de un análisis basado en la discriminación a uno basado en la restricción ha sido atentamente estudiado por los comentaristas [48].

El Reino Unido alegó que su legislación sobre TFI no constituía un obstáculo discriminatorio a la libertad de establecimiento, argumentando que la situación de Cadbury debía ser comparada únicamente con la de una sociedad residente que hubiera creado una filial en el Reino Unido. Arguyó, en consecuencia, que la referida legislación no es discriminatoria puesto que el impuesto reclamado a Cadbury no es superior al que habrían soportado globalmente dicha sociedad y sus filiales si estas últimas hubieran sido constituidas en el Reino Unido [49]. En este punto de la exposición es donde el AG se refiere a la argumentación de varios Gobiernos basada en la NEC, a la que hemos aludido más atrás. También se refiere aquí al argumento de los Gobiernos alemán y francés, según el cual la diferencia de tratamiento atendiendo al lugar de establecimiento de las filiales está justificada por la diferencia en los tipos impositivos.

El AG rechaza estos argumentos por la consideración fundamental de que en el régimen de TFI los beneficios de la filial controlada se incluyen en la base imponible de la matriz a medida que se obtienen.

«Constituye, pues, una desventaja para la sociedad matriz a la que se aplica con relación, por un lado, a una sociedad residente que haya creado su filial en el Reino Unido y, por otro lado, a

[45] Párrafo 62, citando los asuntos *Daily Mail*, caso 81/87, y *Marks & Spencer*, C-446/03. Véase el comentario a la sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 2005 en este último caso de Sanz Gadea, E., «La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: Marks & Spencer», cit. (nota 14), págs. 92 y ss.

[46] Asuntos *ICI*, C-264/96, *X e Y*, C-436/00, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, y *Keller Holding*, C-471/04.

[47] Párrafo 63, con cita de los siguientes asuntos: *AMID*, C-141/99, *X e Y,* cit., *Lankhorst,* cit. *Bosal*, C-168/01, *Marks & Spencer*, cit., y *Keller Holding*, cit.

[48] Cfr. Vanistendael, F., «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States», *EC Tax Review*, 2003/3, págs. 136 y ss.

[49] Párrafo 68.

una sociedad residente que haya creado tal filial en un Estado miembro cuyo régimen fiscal no sea suficientemente ventajoso como para quedar comprendido dentro de su ámbito de aplicación. En el primer caso, en efecto, la sociedad residente no tributa nunca por los beneficios de su filial nacional. En el segundo caso, la sociedad residente no tributa por los beneficios de su filial extranjera en el momento de su obtención. Sólo lo hará en el momento en que dichos beneficios le sean repartidos en forma de dividendos [50].»

Esta discriminación «disuade efectivamente a una sociedad residente de ejercer [en Irlanda] su derecho de establecimiento» [51]. Aquí la argumentación basada en la discriminación se confunde con la basada en la restricción. La primera pasa, sin embargo, inmediatamente al primer plano.

En efecto, frente al término de comparación alegado por el Reino Unido, el AG sostiene que la situación comparable debía ser la de una sociedad residente que haya establecido una filial en otro Estado miembro con un régimen fiscal menos ventajoso que el del Centro Internacional de Servicios Financieros irlandés, ya que en ambos casos se trata de una sociedad residente en el Reino Unido que ha creado una filial en otro Estado miembro [52]. Planteada así la cuestión, el AG niega que la disparidad de los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades constituya una diferencia objetiva que justifique el diverso tratamiento previsto por la legislación sobre TFI [53], y añade que «seguir esta tesis sería tanto como admitir que un Estado miembro tiene derecho, sin infringir las normas del Tratado, a seleccionar a los demás Estados miembros en los que sus sociedades nacionales pueden crear filiales beneficiándose del régimen fiscal aplicable en el Estado de acogida. Ahora bien, como han afirmado las partes demandantes e Irlanda, tal solución conduciría claramente a un resultado contrario al propio concepto de "mercado único"» [54].

La fijación del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, alega el AG, es competencia soberana de los Estados miembros y los artículos 43 y 48 del TCE confieren a las sociedades el derecho a crear una filial en el lugar de su elección dentro de la Unión. Por tanto, un Estado miembro no puede tratar de manera distinta a sus sociedades residentes que creen filiales en otros Estados miembros en función del tipo impositivo aplicable en el Estado de acogida. Esta solución, afirma el AG, iría contra la posición adoptada por el TJCE en los casos *Eurowings* y *Barbier* [55].

He aquí, pues, que el discurso del AG, partiendo del planteamiento de la discriminación, regresa, en un razonamiento que tiene algo de fatigosamente circular [56], a la justificación de la TFI basada en la diferencia de los tipos impositivos y, por tanto, en el fondo a la contraposición entre la

[50] Párrafo 74.

[51] Párrafo 75.

[52] Párrafos 77 y 78.

[53] Párrafo 79.

[54] Párrafo 80.

[55] Párrafos 81 y 82.

[56] En el párrafo 64, dentro del apartado de las conclusiones dedicado a analizar si la legislación examinada constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, el AG se plantea ya la cuestión de las posibles justificaciones de la restricción, y en el párrafo 69 se refiere de nuevo a la NEC. Finalmente, en el párrafo 84, último de este apartado, anuncia que se dispone a examinar a continuación si el obstáculo consistente en la diferencia de tratamiento en función del Estado de establecimiento de la filial está justificado.

NEC y la NIC, ante la que se inclina claramente por la segunda. Sin embargo, la conclusión no es todavía que la TIF británica es contraria al Derecho comunitario, sino únicamente que constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, cuya compatibilidad con el TCE debe ser examinada por el TJCE. A ello dedica el AG el tercer apartado de su análisis, la parte más extensa y sin duda más interesante de su escrito, dedicada a examinar la posible justificación de dicho régimen por su finalidad de lucha contra la elusión fiscal [57].

C) La justificación basada en la elusión fiscal.

El AG recuerda que, según la jurisprudencia del TJCE, la lucha contra la elusión fiscal es una de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias fundamentales; pero admite acto seguido las restricciones señaladas por los comentaristas:

«No obstante, la posibilidad de que se admita efectivamente tal justificación se ha enmarcado dentro de límites bastante estrictos. Así, según una fórmula recogida habitualmente en la jurisprudencia, un obstáculo a una libertad de circulación garantizada por el Tratado únicamente puede estar justificado por la lucha contra la evasión fiscal si la legislación controvertida tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la ley nacional» [58].

Por el contrario, la medida restrictiva no está justificada cuando se aplica a situaciones definidas en términos demasiado generales. «En cambio, los órganos jurisdiccionales nacionales pueden en cada caso concreto, basándose en elementos objetivos, tener en cuenta el comportamiento abusivo o fraudulento de las personas afectadas a fin de denegarles el beneficio de las disposiciones de Derecho comunitario invocadas» [59].

La conclusión de esta jurisprudencia es que

---

[57] La traducción española de las conclusiones se ha dejado llevar una vez más por el término «*évasion fiscale*» utilizado por el original francés, sin advertir que dicho término no tiene el mismo significado que su homónimo español, sino el de elusión fiscal. La versión inglesa traduce correctamente dicho término por «*tax avoidance*». Nosotros emplearemos sistemáticamente el término «elusión fiscal» en lugar de «evasión fiscal».

[58] Párrafo 87, con cita de los asuntos *ICI*, *X e Y, Lankhorst* y *Lasteyrie du Saillant.* En el párrafo siguiente afirma el AG que la fórmula utilizada en esta jurisprudencia («montajes puramente artificiales») reproduce la empleada al enunciar la doctrina del abuso de derecho (comunitario), poniendo así de manifiesto la confluencia de este enfoque con el de la elusión del Derecho interno del Estado miembro como justificación de la legislación enjuiciada, que hemos disinguido más atrás. A este respecto cita el AG la sentencia del TJCE de 14 de diciembre de 2000, en el asunto C-110/99, *Emsland-Stärke*. Se discutía en este caso sobre la devolución de derechos a la exportación de determinados productos agrícolas que después de su salida del país comunitario de origen (Alemania) hacia un tercer Estado (Suiza) habían sido reintroducidos sin alteración y por el mismo medio de transporte en dicho país o en otro país comunitario (Italia). Antes de su reexportación a la UE los productos habían sido transmitidos por el importador a otra empresa vinculada a él. El TJCE en el párrafo 56 de la sentencia citada, al que se remite el AG del caso *Cadbury Schweppes*, la obligación de reembolso de la devolución sería «consecuencia de la constatación de que las condiciones exigidas para la obtención del beneficio resultante de la normativa comunitaria fueron creadas artificialmente, haciendo que las restituciones concedidas fueran indebidas y justificando, por consiguiente, la obligación de devolverlas».

[59] Párrafo 91. El AG cita como autoridad las sentencias *Centros* y *X eY*. Podía haber añadido la sentencia *Leur-Bloem*, asunto C-28/95 (v. su párrafo 41).

«para que pueda estar justificada por la lucha contra la evasión fiscal, la legislación nacional no debe limitarse a referirse a una situación definida en términos generales, sino que debe permitir al juez nacional denegar, en cada caso concreto, el beneficio del Derecho comunitario a determinados contribuyentes o a determinadas sociedades que hayan realizado un montaje artificial con la finalidad de eludir el impuesto [60]».

Sin embargo, el AG pone de manifiesto la rectificación introducida en la anterior doctrina por la sentencia *Marks & Spencer*: «En la sentencia Marks & Spencer [...] el Tribunal de Justicia, por primera vez que yo sepa, hizo una aplicación más amplia de la justificación basada en la lucha contra la evasión fiscal [*rectius*: elusión fiscal]» [61]. Tras exponer el razonamiento del TJCE en dicha sentencia, el AG afirma que de él pueden extraerse dos consideraciones para el presente caso [62]:

- «La primera de ellas se basa en que las libertades de circulación establecidas por el Tratado no tienen por objeto permitir a las sociedades transferir sus pérdidas o sus beneficios de un Estado miembro a otro en función de su propia conveniencia. Dicho de otro modo, el Tribunal de Justicia confirma que tales reglas no van dirigidas a cuestionar el reparto por los Estados miembros de su potestad tributaria ni el derecho de cada Estado a imponer las actividades económicas que han de realizarse en su territorio. Los Estados miembros pueden oponerse, por tanto, a tales transferencias, que tienen por objeto beneficiarse de las disparidades de los tipos impositivos aplicables a los beneficios ya obtenidos.»
- «La segunda consideración que puede deducirse de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, se refiere a que la primera consideración no debe cuestionar el alcance de los artículos 43 CE y 48 CE que he descrito en la primera parte de mi análisis. En el apartado 44 de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia confirma en efecto su reiterada jurisprudencia según la cual la reducción de ingresos fiscales no constituye una razón imperiosa de interés general que pueda justificar una restricción del ejercicio de las libertades garantizadas por el Tratado. El Estado miembro en el que está establecida la sociedad matriz no puede oponerse, por tanto, a la creación por ésta de una filial en otro Estado miembro con el pretexto, por ejemplo, de que las actividades en él ejercidas por ésta podrían serlo en su propio territorio y estar sujetos a su soberanía fiscal.»

Mediante estas consideraciones, el AG parece tratar de establecer los límites dentro de los que tiene que moverse la doctrina del TJCE sobre la elusión fiscal. La segunda formula la posición tradicional basada en las libertades comunitarias fundamentales. En la primera, por el contrario, apunta una flexibilización de esta posición tradicional. El AG la formula en los términos del caso *Marks & Spencer*, y de manera no muy clara, porque ni en ese caso ni en la TFI enjuiciada en el *Cadbury Schweppes* se trataba de gravar actividades económicas realizadas en el territorio del Estado de la residencia de la matriz.

Sin embargo, cabe entender la afirmación del AG en el siguiente sentido: las libertades establecidas por el TCE no prohíben de manera absoluta a los Estados miembros adoptar medidas

60 Párrafo 92.

61 Párrafo 93.

62 Párrafos 101 a 103.

destinadas a impedir el desplazamiento de beneficios sociales a otro Estado con el fin de aprovechar los bajos tipos impositivos. La matización de la doctrina tradicional es importante: después de todo resulta que la diferencia de nivel de imposición en el Estado de establecimiento de la filial sí permite, al menos dentro de ciertos límites, adoptar algunas medidas restrictivas de las libertades comunitarias. Pero, en primer lugar, ¿en qué casos puede el Estado de la matriz adoptar tales medidas? y, en segundo lugar, ¿en qué pueden consistir éstas?

La respuesta del AG a la primera de estas preguntas [63] no se separa de la doctrina consolidada del TJCE: la restricción de las libertades comunitarias requiere que exista un abuso, entendido como la ausencia de una actividad económica real y efectiva en el Estado de la filial, siendo indiferente a estos efectos que los servicios se presten a terceros o a sociedades del grupo. Si existe una actividad real, afirma el AG, la situación no puede considerarse en sí misma como fraude o elusión fiscal, aunque el pago de los servicios determine una reducción de la base imponible de la matriz. Ello no obsta, naturalmente, a que dichos servicios se valoren de acuerdo con el principio de independencia (*arm's length*). En definitiva, las operaciones entre una sociedad sujeta al régimen de TFI y su sociedad matriz que tengan por efecto reducir los beneficios imponibles de esta última únicamente pueden considerarse elusión fiscal si el establecimiento de aquélla constituye, de acuerdo con la jurisprudencia del TJCE, un «montaje puramente artificial» cuyo objetivo sea eludir la ley nacional. El concepto de elusión adoptado por la aludida jurisprudencia viene, pues, a coincidir en gran medida con la simulación o con el *sham* del Derecho anglosajón [64].

Por otra parte, añade el AG,

«el hecho de que una sociedad centralice en otro Estado miembro de reducido nivel impositivo la realización de determinadas actividades útiles para el conjunto del grupo y que pretenda por este medio reducir la carga fiscal global soportada por el citado grupo no me parece tampoco que constituya en sí mismo una práctica abusiva. En tal supuesto, dado que la filial que realiza dichas prestaciones intragrupos ejerce una actividad económica real en el Estado de acogida, a cuya soberanía fiscal está sujeta, no se vulnera, a priori, el reparto territorial de la potestad tributaria de los Estados miembros. En efecto, la pérdida de beneficios imponibles en el Estado de origen es el resultado de la actividad económica que se realiza en el Estado de acogida y se grava en éste» [65].

De acuerdo con la jurisprudencia del TJCE, la apreciación de la existencia de un «montaje puramente artificial» debe hacerse, como sabemos, mediante un examen caso por caso de la realidad de la implantación de la filial en el Estado de acogida y de la sustancia de sus actividades en este Estado con relación a los servicios prestados a la sociedad matriz. El AG menciona tres criterios propuestos por el Reino Unido y la Comisión que son relevantes a estos efectos [66]:

1. El nivel de presencia física de la filial en el Estado de acogida. Se trata de determinar si la filial dispone de los locales, el personal y los equipos necesarios para la realización de los servicios.

63 Párrafos 105 y ss.

64 Cfr. Ruiz Almendral, op. cit. (nota 6), págs. 573 y 577.

65 Párrafo 109.

66 Párrafos 111 y ss.

2. La verdadera naturaleza de los servicios prestados por la filial. La aplicación de este criterio supone examinar la competencia del personal de la filial con relación a los servicios prestados así como el nivel de toma de decisiones en la realización de dichos servicios. Si, por ejemplo –aclara el AG–, la filial resulta ser tan sólo un mero instrumento de ejecución, puesto que las decisiones necesarias para la realización de las prestaciones se toman a otro nivel, está justificado considerar que la sujeción de dichas prestaciones a la soberanía fiscal del Estado de acogida constituye un montaje puramente artificial [67].

3. El valor económico de la actividad con relación a la sociedad matriz y al conjunto del grupo (el valor añadido por la actividad de la filial). Aunque el AG reconoce que este criterio es delicado de aplicar si los servicios prestados por la filial corresponden efectivamente al ejercicio de actividades reales en el Estado de acogida, considera que permite tomar en consideración la situación objetiva en que los servicios prestados por la filial carecen de todo interés económico con relación a la actividad de la sociedad matriz. En tal caso, el pago por ésta de dichos servicios carece de contrapartida y podría considerarse como una transferencia pura y simple de beneficios de la sociedad matriz a la filial.

Por otra parte, manifiesta el AG su opinión en el sentido de que los motivos de la creación de la filial y de la elección de su país de establecimiento no son un criterio relevante para determinar la existencia del abuso. «Dicho de otro modo, la existencia de un montaje puramente artificial no puede deducirse de la intención confesada de la sociedad matriz de obtener una reducción de sus impuestos en el Estado de origen». Añade que «las razones subjetivas por las que un operador económico ejerció los derechos de circulación que le otorga el Tratado no pueden cuestionar la protección que le confieren dichos derechos, a partir del momento en que se cumple la finalidad perseguida por éstos. Cuando así suceda, el hecho de que una sociedad matriz haya decidido deslocalizar determinados servicios necesarios para el ejercicio de sus actividades en un Estado de reducido nivel impositivo con el fin de disminuir su carga fiscal no constituye un elemento pertinente para caracterizar una evasión fiscal». Y concluye: «Por tanto, la existencia de un montaje puramente artificial destinado a eludir la ley fiscal nacional únicamente puede acreditarse sobre la base de elementos objetivos» [68].

Considera el AG que esta opinión coincide con la doctrina del TJCE sobre el concepto de «abuso de Derecho», por lo que, concluye, las autoridades nacionales a las que incumbe comprobar la existencia de este abuso «no deben examinar, por tanto, cuál era la intención subjetiva de las partes, cuya prueba sería muy difícil de aportar y constituiría una fuente de inseguridad jurídica» [69].

---

67 Este criterio recuerda la llamada «cláusula de agencia» de la definición de establecimiento permanente. V. el artículo 5.5 del Modelo de Convenio de la OCDE y el correspondiente comentario, y el artículo 13.1, a) LIRNR.

68 Párrafos 115 a 117.

69 Párrafo 119. Las sentencias del TJCE en las que apoya su afirmación son las correspondientes a los asuntos *Emsland-Stärke* y *Halifax*, esta última de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02. En realidad, la sentencia *Emsland-Stärke*, párrafos 52 y 53 afirma que el abuso requiere tanto unas circunstancias objetivas como «un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención». La sentencia *Halifax*, párrafos 74 y 75, por su parte, formula el concepto de abuso en términos más objetivos, al afirmar que éste «exige, por una parte, […] que las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por [la Sexta Directiva del IVA y por la legislación nacional de desarrollo]» y, por otra parte, «de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal». Véase el comentario de Ruiz Almendral, op. cit. (nota 6), págs. 579 y ss. a las importantes conclusiones del AG de este asunto, Sr. Poiares Maduro, el mismo que el del asunto *Marks & Spencer*.

Una vez hecho el anterior análisis, el AG lo aplica al caso en presencia y se pregunta si la legislación británica sobre TFI es adecuada para luchar contra la elusión fiscal y si no va más allá de este objetivo. A lo primero responde afirmativamente. Es en la respuesta al segundo interrogante donde se encuentran las aportaciones más sustanciosas de sus conclusiones.

Comienza el AG por recordar el sistema de las normas británicas sobre TFI, integrado, como hemos visto, por un lado, por una regla general según la cual están sometidas a dicho régimen las sociedades cuya participación en la filial sea superior al 50%, siempre que el Estado de establecimiento de ésta tenga un «nivel inferior de imposición», y, por otro lado, por ciertas excepciones a esta regla general, entre las cuales figura el denominado «criterio de los motivos». Reconoce el AG que dichas normas establecen una presunción, de manera que «cuando no son aplicables ninguno de los cuatro primeros requisitos citados y las transacciones realizadas entre la filial y su sociedad matriz tienen por efecto una reducción, superior a un importe mínimo, del impuesto que ésta hubiera adeudado si dichas transacciones no hubieran sido realizadas, incumbe al contribuyente demostrar la inexistencia de evasión fiscal [*rectius*: elusión fiscal]» [70].

El AG rechaza [71], en primer lugar, la alegación de Irlanda de que el objetivo de la TFI podría alcanzarse mediante el intercambio de información, sea por el cauce de la Directiva 77/799 [72], sea por el de la correspondiente cláusula del CDI Reino Unido-Irlanda; considera que «habida cuenta de la situación especial contemplada en la legislación de que se trata, no estoy convencido de que los intercambios de información en el marco de la Directiva 77/799 puedan tener una eficacia comparable a la de la referida legislación».

Sobre todo, hace la siguiente fundamental afirmación: «no comparto el análisis según el cual debe considerarse que dicha legislación, debido a la presunción que establece, impone a las sociedades a las que se aplica una carga desproporcionada».

Ahora bien, el establecimiento de la presunción tiene que estar justificado por el hecho de que su presupuesto o hecho base esté compuesto por circunstancias en las que existe un riesgo elevado de elusión fiscal. El AG estima que este requisito de razonabilidad o proporcionalidad concurre en el caso examinado: la legislación del Reino Unido sobre TFI, «a la luz del conjunto de sus requisitos de aplicación y de exención, únicamente es de aplicación en circunstancias muy concretas, que corresponden al supuesto de que existan más probabilidades de riesgo de evasión fiscal» [73]. En efecto,

«es mucho más fácil crear una SEC [sociedad extranjera controlada] artificial cuando se considere que debe prestar servicios que cuando debe realizar una actividad de producción de un bien de consumo. De este modo, cuando los servicios de que se trata consisten, como en el caso

[70] Párrafo 135.

[71] Párrafo 136.

[72] Desarrollada en España por el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria.

[73] Párrafo 137.

de autos, en captar fondos y proporcionarlos a las filiales del grupo mundial Cadbury, pueden ser prestados en nombre de la SEC por personal e instrumentos informáticos que no se encuentran física y materialmente en Irlanda. En el caso de tales servicios, la sociedad creada formalmente en Dublín puede no tener allí ninguna consistencia material y ser únicamente lo que se ha dado en llamar un "buzón"» [74].

«Además, es probable que sean más de temer tales montajes cuando la SEC se cree en un Estado con muy reducido nivel impositivo. Por último, la comprobación de que las transacciones realizadas entre ésta y su sociedad matriz tuvieron por efecto una disminución superior a un importe mínimo del impuesto adeudado en el Reino Unido y la inexistencia de reparto de dividendos imponibles en el Estado de origen constituyen elementos objetivos que pueden corroborar la hipótesis de una evasión fiscal» [75].

«En tal supuesto, habida cuenta de la facilidad con la que pueden deslocalizarse dichos servicios, no considero excesivo que un Estado miembro establezca una presunción de evasión fiscal en lugar de remitirse a una comunicación de información *a posteriori*» [76].

Como habíamos anticipado más arriba, el AG acepta plenamente la propuesta que, con cierta vacilación, por considerarla excesivamente atrevida en vista de la restrictiva jurisprudencia del TJCE sobre las libertades fundamentales, habían adelantado García-Herrera y Herrera Molina [77]. Acepta incluso una idea apuntada también por estos profesores españoles: la presunción constituye un «refugio seguro» o «*safe harbour*» para los contribuyentes [78]; es decir, en los supuestos no comprendidos en el hecho base de la presunción el contribuyente tendría la seguridad de que su posición no podría ser cuestionada por la Administración tributaria en aplicación de normas generales antielusión.

En efecto, se afirma en las conclusiones que estamos comentando que «la existencia de tal legislación ofrece el interés de contribuir a la seguridad jurídica de los operadores económicos.

74 Párrafo 138.

75 Párrafo 139.

76 Párrafo 140.

77 Véase *supra*, nota 6. En vista de esta notable coincidencia, se pregunta uno si el AG conocía la sugerencia de los citados autores, más aún teniendo en cuenta que existe una versión en inglés de su artículo, a la que el Sr. Léger podía tener más fácil acceso: García-Herrera, C.; Herrera Molina, P.M., «Is tax fairness in Europe under siege? Spanish law and anti-avoidance provisions», *EC Tax Review*, 2004/2, págs. 57 y ss.

78 Señalan García-Herrera y Herrera Molina, op. cit. pág. 59, que «la presunción podría delimitarse negativamente con un *safe harbour* que no permitiese aplicar la cláusula antiabuso en supuestos en que el riesgo de abuso sea limitado». La estructura de la norma británica sobre TFI es algo distinta: define primero el ámbito de aplicación de la TFI en términos muy amplios; establece después determinadas excepciones, que sustraen a la aplicación del régimen los supuestos en que el riesgo de elusión es bajo; finalmente el «criterio de los motivos» (en inglés «*motive test*») permite excluir la aplicación del régimen caso por caso en supuestos no comprendidos en las excepciones «objetivas». Se trata de una técnica muy utilizada en los países anglosajones: una cláusula de cierre que permite destruir la presunción en vista de los «*facts and circumstances*» del caso, con la carga de la prueba naturalmente sobre el interesado. Esta estructura coincide con una sugerencia de E. Otero-Novas Miranda de la que informan García-Herrera y Herrero Molina en la nota 29, pág. 59 del trabajo citado.

Les permite, en efecto, saber por anticipado que, en el supuesto antes mencionado, existe una presunción de evasión fiscal. Así, dichos operadores están advertidos de que deberán poder justificar la realidad de la implantación de su filial en el Estado de acogida así como la sustancia de las transacciones realizadas con ésta» [79]. El AG considera que el levantamiento de esta carga de la prueba, que se rige por el Derecho nacional [80], no impone al contribuyente una tarea desproporcionada o irrazonable.

Insiste el AG [81] en que lo importante es que la presunción pueda ser contradicha, es decir, en la terminología usual entre nosotros, que sea *iuris tantum*, de manera que la aplicación de la norma sobre TFI se limite a los «montajes puramente artificiales cuya finalidad es eludir la legislación fiscal nacional». Es, pues, la admisión de la prueba en contrario, en forma del «criterio de los motivos», lo que salva a la norma TFI británica: «Es el criterio de los motivos el que, dentro del sistema de la legislación controvertida, debe permitir a la administración nacional tener en cuenta la situación específica de cada contribuyente» [82].

La Comisión y determinados Gobiernos alegaron que el «*motive test*» diseñado por la legislación británica no satisfacía en realidad tales exigencias, pero el AG no se pronuncia sobre esta cuestión: «no sé con certeza si el primer elemento de este criterio, relativo a las prestaciones que tienen por efecto una reducción significativa del impuesto adeudado en el Reino Unido, permite o no al contribuyente quedar exento justificando la sustancia de dichas prestaciones. De igual modo, no puede concluirse claramente si el segundo elemento se vincula a las motivaciones subjetivas de los socios o si puede cumplirse cuando el contribuyente prueba la realidad de la implantación de la filial en el Estado de acogida» [83].

Lo decisivo es, por tanto, que sea verdaderamente una prueba en contrario basada en la realidad, y no una presunción más, si bien formulada en términos más generales o indeterminados. Considera el AG «que es al órgano jurisdiccional remitente, al que incumbe verificar la compatibilidad de su Ley nacional sobre las SEC con el Derecho comunitario, a quien corresponde apreciar si el criterio de los motivos puede ser objeto de una interpretación que permita limitar la aplicación de dicha Ley a los montajes artificiales destinados a eludir la legislación fiscal nacional» [84].

Como conclusión final, el AG propone al TJCE que responda a la cuestión planteada en los siguientes términos:

«Los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación fiscal nacional que prevé la inclusión en la base imponible de una sociedad matriz residente de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada establecida en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este Estado a un nivel impositivo

[79] Párrafo 141.

[80] Párrafo 145.

[81] Párrafos 143 y 144.

[82] Párrafo 146.

[83] Párrafo 149.

[84] Párrafo 150.

muy inferior al vigente en el Estado de residencia de la sociedad matriz, si dicha legislación se aplica únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir la ley nacional. Tal legislación debe, pues, permitir al contribuyente quedar exento justificando que la filial controlada está realmente implantada en el Estado de establecimiento y que las transacciones que tuvieron por efecto una disminución de la carga impositiva de la sociedad matriz corresponden a prestaciones efectivamente realizadas en dicho Estado y que no carecían de interés económico con respecto a la actividad de la referida sociedad».

V. CONCLUSIÓN

Si en su sentencia el TJCE acepta finalmente en lo fundamental las conclusiones y la propuesta del AG, la jurisprudencia de aquél sobre la aplicación de las libertades comunitarias en materia de imposición directa, y en particular sobre la validez de las cláusulas antiabuso de las legislaciones nacionales, darán un paso significativo en la dirección de una cierta relajación del rigor con el que dicha jurisprudencia ha aplicado hasta el presente las normas del Tratado. Se vendría así a confirmar la tendencia apuntada por la sentencia del caso *Marks & Spencer*, como han puesto de manifiesto varios comentaristas de este fallo [85]. Es significativo que el AG del asunto *Cadbury Schweppes* declare apoyarse en los razonamientos de dicha sentencia, por más que esta declaración tenga un alcance más genérico que concreto; «político», si se quiere, en el sentido de política jurídica: posiblemente el Tribunal haya llegado a la conclusión de que no era posible seguir constriñendo como hasta ahora la soberanía de los Estados miembros en este sector de la imposición en la medida en que hasta ahora lo había venido haciendo.

La opinión del AG en el caso *Cadbury Schweppes* no se separa de la doctrina anterior del TJCE en cuanto que no admite la aplicación sin restricciones de cláusulas especiales antiabuso, sino que permite solamente las medidas internas que se dirigen contra lo que denomina «montajes puramente artificiales», que en estos o parecidos términos constituye el elemento central de las cláusulas antiabuso generales. Inevitablemente surgirán discrepancias entre los órganos administrativos y jurisdiccionales de los distintos Estados miembros en cuanto a la interpretación de dicho concepto [86]; pero estas diferencias no afectan al Derecho comunitario, que, por otra parte, no está en condiciones de eliminarlas.

---

[85] Cfr. Sanz Gadea, E., op. cit. (nota 1), págs. 11 y ss.; Raventós Calvo, S., «La sentencia Marks & Spencer: una ocasión perdida», *Quincena Fiscal*, 6/2006, págs. 33 y ss. (pág. 39); Lang, M., op. cit., pág. 66; Isenbaert, M.; Valjemark, C., «M & S judgement: the ECJ caught between a rock and a hard place», *EC Tax Review*, 2006/1, págs. 10 y ss. (pág. 17).

[86] Cfr. Almudí Cid, op. cit. (2003), (nota 6), págs. 53 y ss., sobre las diferencias entre el concepto de abuso del Derecho adoptado por el TJCE y el del Derecho interno español. En el sentido de que la aplicación de la norma general antiabuso española (actualmente art. 15 LGT) respeta la jurisprudencia comunitaria y relativizando las diferencias entre ambos conceptos, García-Herrera y Herrera Molina, op. cit. (nota 6), pág. 53 y nota 12. Ruiz Almendral, op. cit. (nota 6), pág. 578, estima que la jurisprudencia del TJCE puede hacer más estricto el ámbito de las cláusulas generales antielusión de los Estados miembros. También pone de manifiesto la dificultad de formular un concepto común de abuso o fraude a la ley García Prats, F.A., «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario», en Soler Roch, M.T. y Serrano Antón, F. (dirs.), *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, cap. 5, págs. 163 y ss. (pág. 166).

Lo verdaderamente importante de la opinión del AG Léger es la tesis de que no se opone al Derecho comunitario que las normas antielusión específicas de los Estados miembros establezcan presunciones de elusión que trasladan al contribuyente la carga de la prueba. Tales presunciones, sin embargo, tienen que ser razonables, es decir, basarse en supuestos que ordinariamente denotan la existencia del «montaje puramente artificial» o, en palabras del AG, en los que «existan más probabilidades de riesgo de evasión fiscal».

El legislador español renunció enseguida a la aplicación del régimen de TFI a las sociedades residentes en otros Estados miembros de la UE, sin explorar otras posibilidades, como la que, de no haber actuado con tanta rapidez, le habría brindado el TJCE si sigue las propuestas del AG.

PABLO CHICO DE LA CÁMARA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos

Presidente del Tribunal Económico-Administrativo de la Ciudad de Móstoles

Ese trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Juan Ferreiro Lapatza, don Luis Manuel Alonso González, doña María Dolores Arias Abellán, don Valentín Pich Rosell, don Iu Pijoan i Font y doña Susana Sartorio Albalat.

Extracto:

El autor considera que la competencia fiscal en materia de imposición directa es legítima en cuanto que los Estados miembros no han cedido su soberanía fiscal salvo en materia de fusiones y figuras análogas; matrices y filiales; intereses y cánones; fiscalidad del ahorro; y de prohibición de ayudas de Estado. Por consiguiente, dada la libertad de movimiento con que cuentan los Estados miembros para realizar conductas de competencia fiscal a la baja que podrían calificarse de desleales sería deseable intensificar esfuerzos para conseguir una regulación básica o de mínimos a través de un doble marco de actuación. A nivel internacional propone el autor la firma de un Convenio multilateral de intercambio de información sin limitaciones por el secreto bancario. Mientras que en la esfera comunitaria sería deseable que se dictase una Directiva sobre la imposición directa de los no residentes al objeto de conseguir avanzar en la armonización de los sistemas tributarios europeos y restar protagonismo al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este terreno.

Sumario:

I. Concepto y delimitación: competencia fiscal «lesiva» *versus* competencia fiscal «beneficiosa».

A. Planteamiento.

B. Competencia fiscal «beneficiosa».

C. Competencia fiscal «lesiva».

II. Los informes sobre competencia fiscal «lesiva» en el marco de la Unión Europea y de la OCDE.

A. El código de conducta de la Unión Europea sobre la fiscalidad de las empresas.

B. El informe sobre competencia fiscal «perjudicial» de la OCDE.

III. Una reflexión final sobre la necesidad de armonizar la imposición sobre la renta de los no residentes.

IV. Conclusiones.

Bibliografía.

I. CONCEPTO Y DELIMITACIÓN: COMPETENCIA FISCAL «LESIVA» *VERSUS* COMPETENCIA FISCAL «BENEFICIOSA»

A) Planteamiento.

El proceso de globalización y la llegada de las nuevas tecnologías han supuesto una revolución en la forma de entender la economía generándose un contexto internacional de interacción entre los distintos Estados y una desaparición virtual de las fronteras dando lugar, por ende, a un cambio de las reglas del juego entre los distintos agentes económicos públicos y privados [1]. Dicho proceso ha aportado como señalaremos a lo largo del trabajo numerosas ventajas para una economía de mercado (reducción de la presión fiscal para las empresas, una mayor competitividad, lo que conllevará una bajada de los precios para los consumidores, etc.). Igualmente, los propios Estados pueden facilitar la inversión de capital extranjero a través de una fiscalidad baja y con unas condiciones laborales muy favorables para la creación de empleo.

Sin embargo, los problemas tienen origen al determinar dónde está la frontera entre aquella medida fiscal que resulta legítima para un Estado al nacer con vocación de atraer inversiones (y por ende, riqueza) a un determinado país (competencia fiscal «saludable» o «beneficiosa»), de aquellas otras que tienen como finalidad competir deslealmente distorsionando la competencia al establecer regímenes tributarios preferenciales en comparación con los que desarrollan otros países de ese mismo entorno económico (competencia fiscal «lesiva»).

Nótese que la normativa mercantil en este orden de ideas no prohíbe que una empresa venda sus productos con descuentos sustanciales para atraer a la clientela. Sin embargo, esta misma empresa podría resultar sancionada en la esfera comunitaria por el Tribunal Europeo de las Comunidades Europeas o en la esfera doméstica por el Tribunal Nacional de defensa de la Competencia si pudiera probarse que realizaba prácticas de *dumping* con el fin de dañar a las empresas del sector al actuar de forma «desleal»

[1] Fruto de este proceso de globalización económica, ha llevado como advierte E. Sanz Gadea, a que progresivamente aparezcan las denominadas estructuras verticales que son aquellas en las que las diversas etapas del proceso productivo se realizan en diferentes países a través de las sociedades filiales, para así aprovechar las ventajas comparativas: mano de obra cualificada, mano de obra barata, recursos naturales, fácil transporte (…). Este proceso esboza la aparición de la empresa global, que vendría a ser una empresa multinacional cuya producción y empleo se realiza, en su mayor parte, fuera del país en el que reside la sociedad matriz o dominante del grupo; cfr. «Aspectos internacionales de la política fiscal (I)», *Impuestos*, n.º 13, 2001, pág. 15.

distorsionando el libre juego de la oferta y la demanda [2]. Incluso un beneficio fiscal podría ser calificado como «subvención prohibida» en el marco de la Organización Mundial del comercio [3].

En el trabajo que iniciamos entraremos a desgranar lo que se conoce como «competencia fiscal nociva» no sólo en un primer estadio intracomunitario, sino con miras más amplias en la esfera internacional de la OCDE. Téngase presente que los documentos e informes existentes en la actualidad se han centrado en la esfera de la imposición directa, pues las medidas armonizadoras en la imposición indirecta en materia de IVA, accisas (impuestos especiales en la terminología española) y derechos arancelarios limitan básicamente la aparición de este tipo de medidas fiscales «perniciosas» por resultar contrarias al Derecho comunitario (*v. gr.* restricciones legales para fijar tipos de gravámenes diferentes). En este orden de ideas, podemos ya avanzar que los pasos que se han venido dando en el marco de la imposición directa son ciertamente tímidos en comparación con los logrados en la imposición indirecta. En materia de imposición directa únicamente se ha avanzado en dos líneas de actuación: a nivel normativo, mediante las cuatro Directivas (matrices y filiales; fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones; intereses y cánones; y fiscalidad del ahorro) en las que se ha conseguido llegar a unos acuerdos sobre «mínimos» al objeto de evitar la doble imposición tributaria; y en segundo lugar a nivel jurisprudencial, como apuntaremos más adelante, a través de una doctrina muy agresiva del Tribunal de Luxemburgo. Téngase presente que ante la dificultad de llegar a un proceso más avanzado de armonización debido a las reticencias de los Estados a hacer más concesiones que las estrictamente necesarias en materia de imposición directa, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de una jurisprudencia ciertamente agresiva ha intentado forzar el acuerdo de los Estados miembros en esta materia a través de lo que se ha venido a denominar una «armonización negativa». Del mismo modo el Tribunal de Luxemburgo y en mayor medida la Comisión han realizado una intensa labor de control en materia de ayudas de Estado.

Por último, la ampliación de la Unión Europea con la integración de nuevos países al marco jurídico comunitario no ha hecho más que poner de relieve la diversa presión fiscal existente de

[2] A diferencia de lo que ocurre en materia de imposición directa, en la esfera mercantil, el derecho de la competencia es una materia que está armonizada de acuerdo con los artículos 81 y 82 del TUE. De esta forma, existe una institución comunitaria que vela a nivel macroeconómico por los intereses económicos de los Estados miembros y, a nivel macroeconómico, protege los derechos de los consumidores. *Vid.* sobre el particular, la diversa literatura que existe en la esfera mercantil sobre esta materia; AAVV. *Derecho europeo de la competencia.* Coordinador Luis Antonio Velasco San Pedro, Editorial Lex Nova-Instituto de Estudios Europeos de la Universidad de Valladolid, Valladolid, 2005. AAVV. *Competencia desleal y defensa de la competencia,* Cuadernos de Derecho Judicial, n.º XI, 2002; y S. Martínez Lage y A. Petitbó Juan, *La modernización del derecho de la competencia en España y en la Unión Europea,* Colección Derecho, Marcial Pons, Madrid, 2005. A nivel nacional, dicha materia también está regulada a través de las Leyes 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia; y Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal. Font Galán y Pino Abad, *Estudios de Derecho de la competencia.* 2005. *Vid*. sobre el particular, M. Montaña Mora, «El discutido artículo 7 de la Ley de Defensa de la competencia», en la obra colectiva *La modernización del Derecho de la competencia,* ob.cit., págs. 285 y ss. Alonso Soto, «Las relaciones entre los derechos comunitarios europeo y español de la competencia», en Beneyto, *Tratado de Derecho de la competencia, I.* Barcelona, 2005. En esta línea, también recientemente el Comisario de Comercio de la Unión Europea, Sr. Mendelson, ha propuesto el establecimiento de un derecho progresivo tras la detección de prácticas de *dumping* en las importaciones de calzado de cuero chino y vietnamita.

[3] *Vid*. a este respecto los trabajos en la literatura española de J.M. Almudí Cid; E. López Barrero y F. Serrano Antón, «La organización mundial del comercio como límite a la potestad tributaria de los Estados», *Quincena Fiscal,* n.º 12, 2002, págs. 21 y ss. Ibáñez Marsilla, S., «La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del asunto del asunto de las *foreign sales corporations», Crónica Tributaria,* n.º 113, 2004, págs. 89 y ss.

unos países frente a otros, reclamando de una vez por todas una armonización más intensa de la fiscalidad directa si no se desea que las grietas producidas hagan derrumbar los pilares de la fiscalidad internacional que tan cimentados parecían estar hace unos años. Nótese que hace unos años nadie cuestionaba el principio de territorialidad basado en la tributación por la renta mundial en el Estado de la residencia, así como la tributación limitada en el Estado de la fuente de la renta íntegra mediante la aplicación de una alícuota fija o proporcional. Como apuntaremos a lo largo del trabajo, de la doctrina del Tribunal de Luxemburgo se desprende que los no residentes no pueden estar sometidos a una presión fiscal más elevada que los residentes en sus mismas circunstancias por lo que la obligación real tal como está diseñada hoy en día está en profunda crisis.

Paralelamente a este proceso jurisprudencial caracterizado porque el Tribunal de Luxemburgo ha adquirido un especial protagonismo en estos últimos años al realizar lo que podría denominarse una voladura de minas a golpe de sentencia al convertir en una «torre de Babel» lo que hasta hace poco eran los sólidos cimientos de la fiscalidad internacional, nos encontramos también con una etapa en la que cada vez con más intensidad los Estados miembros realizan una política fiscal ciertamente agresiva con el fin de atraer capital extranjero. Los problemas residen principalmente en determinar dónde están los límites en la reducción de la presión fiscal de los Estados miembros. Así por ejemplo, el régimen privilegiado de fiscalidad que existe actualmente en Irlanda [4] y ahora con la entrada de los nuevos Estados miembros en Estonia para las empresas (cuyo tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades es del 0 por 100 siempre que no se distribuyan dividendos [5]) está produciendo efectos perniciosos en otros Estados miembros al favorecer la inversión en estos países en detrimento de los demás países pertenecientes a la Unión Europea [6]. Estos sistemas fiscales privilegiados combinados con el régimen de subcapitalización que no opera como en España para personas físicas o jurídicas radicadas en la Unión Europea puede producir efectos perversos para la economía de los países que destinan una parte importante de su presupuesto al gasto social. Téngase presente que al no operar en España la cláusula de subcapitalización para empresas radicadas en la Unión Europea, se podrían realizar operaciones de planificación fiscal entre estos países y España en perjuicio de los intereses económicos de la Hacienda Pública española. En este orden de ideas, se pueden diseñar ciertas operaciones de planificación fiscal perfectamente legítimas con el fin de reducir la presión fiscal de grupos de sociedades. Así por ejemplo, no debe descartarse la deslocalización de la casa central (o a través de la creación de sociedades matrices) en Estonia a fin

[4] Igualmente *v. gr.* en Irlanda el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades es del 12,5 por 100. Nótese que con anterioridad al régimen vigente, el sistema tributario irlandés ofrecía unos tipos reducidos para algunos sectores si bien la Comisión calificó dicha medida como ayuda de Estado, lo que llevó al Gobierno de las Islas a reducir el tipo general para todas las empresas para evitar su incompatibilidad con el Tratado.

[5] En Estonia los beneficios de sociedades de capital y personalistas no tributan siempre que no se distribuyan. En el momento de su distribución tributan en el año 2006 al 28,20 por 100 y en el año 2007 al 25 por 100.

[6] Nótese que la reducida fiscalidad existente en los países del Este (donde la presión fiscal para las personas jurídicas es moderada –*v. gr*. en Hungría las sociedades tributan al 16 por 100; en Polonia al 19 por 100; en Letonia y Lituania al 15 por 100; o incluso, en Chipre las compañías internacionales de negocios tributan al 4,25 por 100–) es un reclamo y un gran atractivo para que las empresas radicadas en otros Estados miembros con una presión fiscal muy alta (*v. gr.* países nórdicos, Alemania, Francia o España) deslocalicen su actividad desde estos países de renta elevada a estas zonas con fiscalidad privilegiada. Tal vez, esta competencia fiscal «a la baja» haya motivado a que en Alemania para evitar la fuga de capitales hacia otros países del Este se haya aprobado recientemente una reforma que reduce el tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades desde el 30 por 100 (beneficio distribuido) o el 40 por 100 (beneficio no distribuido) hasta una alícuota única del 25 por 100.

de que la sociedad filial operativa en España remanse los beneficios a Estonia donde los beneficios de una sociedad siempre que no se distribuyan no tributan [7].

La situación resulta paradójica en cuanto que las autoridades tributarias estonas han renunciado por el momento a elevar la presión fiscal con ocasión de la entrada en la Unión Europea, sin embargo, reclaman importantes ayudas a la Unión Europea a través de los fondos de cohesión para mejorar sus infraestructuras y alcanzar el deseado equilibrio económico con sus ahora *adorables* vecinos europeos. Como propondremos en este trabajo, la armonización en determinados aspectos de la imposición directa (principalmente para los no residentes) cada vez se hace más necesaria si no deseamos en breve encontrarnos ante un «polvorín» de imprevisibles consecuencias.

B) Competencia fiscal «beneficiosa».

La competencia fiscal por naturaleza resulta «saludable» o beneficiosa para la economía mundial, en cuanto que constituye un estímulo para que los Estados con objeto de atraer inversiones extranjeras reduzcan la presión fiscal de las rentas más móviles (principalmente las rentas del capital y de actividades económicas que son las teóricamente más expuestas al fenómeno de la globalización económica) [8]. La misma OCDE califica como saludable la existencia de diferencias objetivas en los sistemas fiscales de los países motivadas por sus diferentes políticas tributarias internas [9]. Así, podría reivindicarse la libertad de los Estados para adoptar las medidas fiscales que estimen oportunas en base a la soberanía estatal que disfrutan con carácter general en el marco de la imposición directa. No obstante, existen determinadas parcelas de la imposición directa donde se ha alcanzado un acuerdo de mínimos en aras de garantizar cierta armonización comunitaria en esta esfera:

En materia de los Impuestos sobre la renta, podrían destacarse cinco normas de Derecho derivado, y una de *soft law.* En cuanto al Derecho derivado, se han dictado las siguientes normas:

- La Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las *sociedades matrices y filiales* de los Estados miembros (DO L 225; de 20 de agosto de 1990, p.1, modificado por 194 N). En particular, dicha normativa tiene como objeto suprimir la doble imposición por los beneficios distribuidos en forma de dividendos por una filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz situada en otro Estado miembro.

[7] Esto explica el importante proceso de deslocalización de empresas europeas hace unos años con destino a Irlanda, pues la imposición societaria en dicho país tiene una presión fiscal moderada al tributar las empresas a una alícuota fija del 12,5 por 100.

[8] Por competencia fiscal «sana» se entiende siguiendo a J.M.ª Vallejo Chamorro, el proceso de eliminación de ineficiencias y aumento de la neutralidad en los sistemas fiscales, efectuados con el fin de evitar que la fiscalidad sea un obstáculo en el desarrollo de las actividades económicas, cfr. «Competencia fiscal perjudicial», en la obra colectiva dirigida por T. Cordón Ezquerro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, revisada y ampliada, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004*,* pág. 1.154; y del mismo autor «La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea», en *Información comercial española,* n.º 826, 2005.

[9] Vid. *infra* Informe de la OCDE de 1998 *Harmful tax Competition: an emerging Global*, pág. 15.

Dicha norma ha sido modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 23 de diciembre de 2003, conforme a la cual se rebaja de forma gradual el umbral de participación necesario para que exista una relación matriz-filial entre dos sociedades. Así, a partir del 1 de enero de 2005, se reduce del 25 al 20 por 100. A partir del 1 de enero de 2007, se reduce al 15 por 100. Y por último, a partir del 1 de enero de 2009 se reduce al 10 por 100. Por otro lado, este régimen fiscal se extiende también a los casos de participaciones detentadas por sociedades matrices a través de establecimientos permanentes, situados en el territorio de un Estado miembro, haciéndose eco de la doctrina del TJCE en relación con el caso *Saint Gobain* (comentado a continuación).

- La Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal de *fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones* realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros con el fin de establecer en el ámbito de la Unión Europea un régimen fiscal común para las operaciones transfronterizas de reestructuración (DO L 225; de 20 de agosto de 1990, p. 1, modificado por 194 N). Así las cosas, las fusiones u operaciones similares no implicarán gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos del activo y del pasivo transferidos y su valor fiscal en el momento de efectuarse la operación, sino únicamente cuando dichas plusvalías se realicen verdaderamente con la transmisión de los bienes adquiridos.

- La Directiva 2003/49/CE, de régimen fiscal común a los pagos de *intereses y cánones,* que tiene como finalidad suprimir las retenciones en origen para los pagos de intereses y cánones, a fin de evitar obstáculos en este tipo de rentas.

- La Directiva 2003/48/CE, sobre *fiscalidad del ahorro*, que tiene como objeto garantizar una imposición mínima del ahorro para las personas físicas. Nótese que a raíz de la entrada en vigor de la cuestionada Directiva de la fiscalidad del ahorro, otros Estados como Suiza, Andorra, Liechtenstein, San Marino y Mónaco han asumido los compromisos que prescribe dicha norma armonizadora y aplicarán medidas equivalentes en forma de retenciones sobre los rendimientos, y en otros territorios dependientes del Reino Unido y Holanda se aplicarán retenciones en la fuente o cláusulas de intercambio de información para controlar dichos pagos [10].

- Y por último, la Comisión, con el fin de lograr una mayor uniformidad de las normas de contabilidad de los Estados miembros, ha promulgado el Reglamento (CE) n.º 1725/2003, de 29 de septiembre (LCEur 2003, 3248), por el que se adoptan determinadas *Normas Internacionales de Contabilidad* de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1602/2002, (LCEur 2002, 2362), del Parlamento y del Consejo. Dicho Reglamento complementa desde

[10] *Vid*. la Decisión 2005/35/CE del Consejo, de 7 de diciembre de 2004, relativa a la firma del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Mónaco; la Decisión 2004/903/CE del Consejo, de 29 de noviembre de 2004, relativa a la firma del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino; la Decisión 2004/897/CE del Consejo, de 29 de noviembre de 2004, relativa a la firma del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein; la Decisión 2004/828/CE del Consejo, de 2 de noviembre de 2004, relativa a la firma del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra; y por último, la Decisión 2004/912/CE, del Consejo, de 25 de noviembre de 2004, relativa al Acuerdo con Suiza.

la esfera contable la Directiva 73/660/CE, que contiene la regulación sobre cuentas anuales, la Directiva 83/349/CEE, sobre cuentas consolidadas, y la Directiva 86/635/CEE, relativa a cuentas anuales y cuentas consolidadas de los bancos y entidades de crédito (modificadas por las Directivas 2001/65/CE, y 2003/51/CE, del Parlamento y del Consejo, y por el que sustituyen en las citadas Directivas el término «valor real» por el denominado «valor razonable» [11].

Por último, de Derecho blando o *soft law*, la Comisión ha dictado dos Recomendaciones y dos Comunicaciones.

Respecto a las dos recomendaciones dictadas, la primera, de 21 de diciembre de 1993 [12], sugiere a los Estados miembros que permitan la opción de tributar en calidad de contribuyentes por el IRPF para las personas físicas residentes en un Estado miembro, que hayan obtenido en el Estado de la fuente durante el ejercicio la mayor parte de su renta. La segunda recomendación dictada el 25 de mayo de 1994 es relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas [13].

Por otro lado, la Comisión ha dictado dos Comunicaciones. En la primera denominada «La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo», de 19 de abril de 2001, la Comisión en aras de establecer en un futuro un sistema armonizado de prestaciones de jubilación, propone una estrategia global de lucha contra aquellos obstáculos fiscales que pueden tener un efecto disuasorio tanto sobre las personas que pretenden contribuir a regímenes de jubilación fuera de su Estado miembro de origen, como sobre organismos de pensiones que desean ofrecer prestaciones de jubilación transfronterizas.

Por su parte, la segunda, de 19 de diciembre de 2003, relativa a «la imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior» [COM (2003) 810 final]. La Comunicación, en la línea de lo señalado por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y en aras de avanzar en la armonización de la tributación de los dividendos percibidos por las personas físicas (la imposición de los dividendos percibidos por las personas jurídicas ya queda cubierta por la Directiva matriz-filial), establece que los dividendos entrantes no pueden someterse a una imposición superior a la que se aplica a los dividendos nacionales, y que los dividendos pagados a no residentes no deben someterse a una imposición superior a la aplicación de los dividendos pagados a los residentes.

Debe también reconocerse que el fenómeno de la globalización ha supuesto una revolución en la forma de entender la economía de mercado. Por un lado, ha permitido que los agentes

[11] La legislación española ya ha transpuesto dicha modificación comunitaria a través de las Leyes 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero que adapta dicho criterio a la Ley 19/1988, de 12 de julio, y con posterioridad, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, por el que se modifica el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

[12] *Vid*. Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, de la Comisión Europea, Doc. C(93) 3702, sobre el régimen tributario de determinadas rentas de las personas físicas no residentes, obtenidas en un Estado miembro distinto de aquel donde residen, publicada en DOCE L, n.º 39, de 10 de febrero de 1994, págs. 22 y ss.

[13] *Vid*. Recomendación 94/390/CE, DO L 177, de 9 de julio de 1994, págs 1 y ss.

económicos privados conozcan y accedan sin prácticamente limitaciones a otros mercados, generalizando el uso legítimo de economías de opción [14]. Incluso, la misma Comisión Europea en la comunicación titulada «Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea» llegó a afirmar en algún momento que la competencia en materia fiscal, en sí misma, debía valorarse positivamente pues reporta un beneficio en la economía particular de los ciudadanos y presiona a la baja el gasto público. Por otro, los Estados se han visto obligados a mirar al exterior adaptando su tributación a estándares internacionales con el fin de evitar que puedan quedar aislados en sus relaciones comerciales [15]. El resultado final de este proceso de convergencia fiscal ha llevado a una mayor neutralidad horizontal, a través de la ampliación de las bases imponibles y a un funcionamiento más eficiente del sector público [16]. De ahí que pudiera justificarse un incentivo fiscal cuando tenga como objeto la atracción de inversiones «nuevas» para favorecer el desarrollo de zonas deprimidas que soportan ciertas desventajas como el desempleo, la falta de recursos naturales, etc. [17]

Sin embargo, detrás de este fin legítimo de los Estados por mejorar su crecimiento económico, pueden aparecer otros fines encubiertos o «espurios» de atracción de capital extranjero distorsionando el mercado en detrimento de las economías de otros países [18].

---

[14] En este orden de ideas, B. Bracewell-Mines (cfr. «Tax Competition: Harmful or Beneficial», *Intertax,* n.º 3, 1999, pág. 86) ha bendecido el proceso actual de competencia fiscal entre los Estados, pues «si la competencia entre empresas e individuos es beneficiosa, casi sin excepción ¿por qué la competencia entre Estados puede ser nociva?».

[15] En este sentido, J.M.ª Vallejo (cfr. «La competencia fiscal perjudicial», ob.cit., pág. 1.154) hace referencia al modelo *extensivo* desarrollado durante los años 80 y que llevó a una concatenación de reformas primero en EEUU y Reino Unido, y con posterioridad en la mayoría de los países desarrollados (proceso caracterizado por una disminución progresiva de tipos de gravamen en los impuestos directos a través de una reducción de tramos en las tarifas y un aumento de las bases imponibles, unido a una generalización de fórmulas de neutralidad fiscal en la imposición indirecta). Y más recientemente, al modelo *dual* llevado a cabo en un principio en los países nórdicos y con posterioridad en otros países del entorno europeo (como España) basado en aplicar un tipo de gravamen fijo para las ganancias de capital a largo plazo sometiéndose el resto de rentas a una tarifa progresiva cuya alícuota más baja coincidirá básicamente con el tipo de gravamen de las citadas rentas del capital. Un último estadio en el proceso de reestructuración de los sistemas fiscales en EEUU y en la Unión Europea se vislumbra desde hace unos años con el establecimiento de impuestos específicos de protección del medio ambiente (impuestos sobre dióxido de carbono, de azufre, etc.) que se conoce con el nombre de reforma fiscal *verde*; cfr. sobre la reforma fiscal verde el trabajo de A. Gago Rodríguez; X. Labandeira Villot y M. Rodríguez Méndez, «La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes», en la obra colectiva *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España,* IEF, Madrid, 2002, págs. 103 y ss.

[16] Cfr. J.M.ª Vallejo, *Ibidem,* pág. 1.155.

[17] Cfr. C. Pinto, «EU and OECD to fight Harmful Tax Competition: Has the right path Been Undertaken», *Intertax,* n º 12, 1998, pág. 390.

[18] En efecto, como advierte C. García Novoa, los Estados en uso de su soberanía tributaria pueden entrar en una dinámica de «competencia fiscal» que acabe por agrandar la grieta de las diferencias relativas a la fiscalidad de los rendimientos procedentes de las distintas alternativas de ahorro e inversión mobiliaria. La libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento de bancos y entidades financieras se conjuga con una evidente diversidad impositiva, lo que unido a la fácil deslocalización de las inversiones mobiliarias conduce a que el factor fiscal resulte determinante a la hora de escoger el destino del ahorro. El resultado –concluye el citado autor– puede ser una tendencia de los distintos Estados a la deslocalización competitiva del ahorro y la inversión mobiliaria. De esta manera, la libertad de circulación de capitales puede acabar convirtiéndose en libertad para orientar inversiones más por criterios de orden fiscal que de orden estrictamente económico»; cfr. C. García Novoa, «Reflexiones sobre la influencia de la globalización en los principios tributarios», en la obra colectiva dirigida por H. Taveira Tôrres, *Direitto Tributário Internacional,* Quarter Latin, São Paulo, 2003, pág. 53.

Nótese que una política de reducción de la carga tributaria por parte de los Estados resulta plenamente legítima y «saludable» cuando esté directamente encaminada a reducir la presión fiscal de la imposición directa lo que conllevará a un incremento de competitividad de la economía interna [19]. La competencia fiscal «sana» produce efectos económicos eficientes para los Estados miembros:

- Al mantener unos niveles moderados de gasto público;
- Al lograr un equilibrio razonable entre la presión fiscal de los contribuyentes y el nivel de servicios públicos e infraestructuras sociales que reciben del Estado; y por último,
- Además, una presión fiscal reducida supone al mismo tiempo un menor coste de producción para las empresas que operan no sólo en mercados nacionales sino también internacionales [20].

El nudo gordiano de la cuestión reside como venimos señalando en determinar dónde se encuentra el límite entre una política fiscal de un Estado que podría calificarse de «saludable» o «beneficiosa» desde un punto de vista económico por atraer inversión extranjera de una competencia fiscal «perjudicial» que al erosionar bases imponibles desestabiliza la política tributaria internacional que se está desarrollando con carácter general por los distintos Estados [21]. Nótese que lo que para el Estado que implanta dicha medida resultará «beneficioso» por producir efectos saludables para su economía interna, para el resto de Estados resultará sumamente «perjudicial» al *fagocitarles* parte de su capital invertido o atraer a su jurisdicción las empresas allí radicadas [22]. Como puede comprobarse, en muchas ocasiones, se tratará de las dos caras de una misma moneda, pero en otras, habrá en puridad un interés «espurio» de un determinado Estado por atraer inversiones a su jurisdicción con una intención clara de provocar un desmantelamiento de las inversiones existentes en los países de su entorno económico (paraísos fiscales, centros *off shore)* con el fin de atraerlos a su ámbito de aplicación. Esta práctica «perniciosa» será la que deba corregirse mediante

[19] Así se ha llegado a bendecir (cfr. R. Rahn y V. Rugy, «Threats to financial privacy and Tax Competition», *Policy Analysis,* n.º 10, 2003), la llegada de la citada competencia fiscal entre los Estados al suponer un «límite al monopolio de los gobiernos y un instrumento al servicio de la eficiencia en la gestión de las empresas». Incluso se ha afirmado con un planteamiento ciertamente exagerado que la postura de la OCDE y la Unión Europea de limitar la política tributaria de los Estados supone un ataque a los contribuyentes, a la soberanía de los Estados, al secreto fiscal y una afrenta al libre comercio» (cfr. D.J. Mitchell, «Harmful Tax Competition: harmful to whom», *capitalism Magazine.com,* diciembre-2000).

[20] Cfr. R.M. Hammer, «A business view on tax competition», *Tax Notes International,* julio 1999, pág. 281.

[21] Para J.M.ª Vallejo (cfr. *Ibidem,* pág. 1.155), la competencia fiscal perjudicial –a diferencia de la denominada «sana» o «beneficiosa»– aparecerá cuando ventajas fiscales exorbitantes o injustificadas son el motivo de la localización de una actividad o una renta. No obstante, como reconoce el mismo autor, en muchas ocasiones la diferencia no es tan clara, y habrá que cuestionarse si concurre o no la citada competencia fiscal perjudicial.

[22] En esta línea se manifiestan también A. García de la Calle y F. Serrano Antón (cfr. «La supuesta necesidad de las medidas diseñadas contra la competencia fiscal lesiva y las iniciativas para su control», *Noticias de la Unión Europea,* n.º 214, 2002, pág. 32) al advertir de la dificultad de determinar exactamente cuándo la competencia fiscal sana se convierte en nociva, tratándose de una cuestión subjetiva al depender de los efectos que padecen cada uno de los Estados. Así, «si un país está afectado por una medida que fomenta la competencia fiscal lesiva, mantendrá que es una competencia fiscal nociva desde su perspectiva, mientras que al mismo tiempo esa competencia puede ser neutral o incluso beneficiosa para otros países o para la economía mundial».

acuerdos macroeconómicos a nivel internacional y en la esfera comunitaria mediante una legislación armonizadora de mínimos, a través de la promulgación de una Directiva sobre la fiscalidad de los no residentes. Téngase presente que la ausencia a nivel comunitario de una armonización más acusada de la imposición directa crea precisamente un terreno abonado para que entre los mismos Estados miembros desarrollen de forma «desleal» este tipo de prácticas que desestabilizan la política tributaria internacional.

C) Competencia fiscal «lesiva».

Hemos apuntado anteriormente las dificultades que se presentan para delimitar los contornos tan difusos en los que gravita la denominada competencia fiscal «saludable» o «beneficiosa» por producir efectos positivos para la economía, y la competencia fiscal que denominaríamos «lesiva» al generarse a través de prácticas perniciosas cuyo objetivo subyacente supone la generación de perjuicios económicos para otros Estados. Se trata en definitiva de dos conceptos jurídicos indeterminados («beneficiosa» y «lesiva») que requieren de una unidad de solución justa en la aplicación del citado concepto a una circunstancia concreta [23]. Así, pese al riesgo que siempre entraña la interpretación de dichos conceptos jurídicos indeterminados, intentaremos esclarecer el significado de la que que se ha denominado «competencia fiscal lesiva o perniciosa» y que en nuestra opinión, ya lo avanzamos, no son conceptos idénticos al tratarse la competencia fiscal *perniciosa* o *nociva* de una *especie* del concepto genérico de competencia fiscal *lesiva* [24].

Se ha afirmado que la competencia fiscal perniciosa surge desde el momento en que existen jurisdicciones que, con el fin de atraer capitales erosionan «bases imponibles» en otros Estados, optando por utilizar el elemento fiscal como ventaja comparativa, y ofreciendo una presión fiscal muy reducida y opacidad informativa sobre las operaciones realizadas en las mismas [25].

Así se ha señalado que el paso de la competencia fiscal «sana» a la competencia fiscal «perniciosa» se produce cuando se realizan por parte de los Estados «prácticas fraudulentas» con el uso exclusivo de atraer inversiones, o cuando el objetivo subyacente de la disminución de la carga impositiva en una jurisdicción es, exclusiva o primordialmente, la atracción de inversiones

---

[23] En efecto, para F. Sáinz Moreno (cfr. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa,* Civitas, Madrid, 1976, pág. 442) la interpretación correcta de un concepto jurídico a la vista de un caso concreto sólo admite una solución justa, entendida como aquella solución coherente con la idea de justicia que la norma expresa. Sin embargo, para A. Cayón Galiardo, las decisiones administrativas integradas por un concepto jurídico indeterminado no suponen que cualquier resultado sea válido y justo, pues justo y legítimo sólo hay uno y la máxima aproximación a él es el deber de la Administración; cfr. «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», Civitas*, Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 36, 1982, pág. 592.

[24] Así, en opinión de C. Pinto (cfr. «EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the right Path Been Undertaken?: *Intertax,* n.º 12, 1998, pág. 386) la interpretación de dicho concepto jurídico indeterminado pasa por resolver las dos cuestiones siguientes: ¿cuál es el significado real de competencia fiscal *lesiva?* y ¿cuáles son los criterios para distinguir la competencia fiscal *aceptable* de la lesiva?

[25] Cfr. V. Tanzi, «Globalization, technological developments and the work of fiscal termites», *International Monetary Fund (IMF) working paper,* 00/181 (cit. por J.M.ª Vallejo, *Ibidem,* pág. 1.155).

extranjeras directas [26]. Algún sector autorizado de la doctrina ha apuntado como ejemplos de dicha práctica nociva, la reducción del tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades aplicable a la renta obtenida por inversores no residentes, las vacaciones fiscales (limitadas temporalmente o no) en beneficio de inversores extranjeros, una reducción de los tipos de retención en la fuente sobre las distribuciones de beneficios al exterior, bonificaciones especiales por inversores extranjeros, o la creación de zonas especiales libres de imposición [27].

Sin embargo, los ejemplos señalados en nuestra opinión no constituirían en la mayoría de las ocasiones «prácticas fraudulentas» sino manifestaciones de lo que constituiría un ejercicio legítimo de un Estado al llevar a cabo una determinada política fiscal [28]. Nótese que los Estados miembros no han renunciado a su soberanía fiscal en materia de imposición directa por lo que no existiría en nuestra opinión obstáculo legal para desarrollar dicha competencia fiscal legislativa al favorecer unos intereses económicos frente a otros. Únicamente, podríamos encontrarnos ante problemas por las limitaciones que establece el ordenamiento comunitario cuando se trate de determinados beneficios fiscales que adoptarán la consideración de «ayudas de Estado» que, como es sabido, resultan incompatibles con el ordenamiento comunitario. Así por ejemplo, la implementación por un Estado de unas «vacaciones fiscales» o de un crédito fiscal de forma selectiva, es decir, favoreciendo a unos determinados agentes económicos frente a otros [29] podría llevar a calificar dicha medida por la Comisión o en sede jurisdiccional por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como ayuda de Estado proscrita por el Tratado siempre que pusiera en peligro el mercado común al favorecer a unas determinadas empresas o actividades frente a otras [30]. Nótese que en la letra J del Código de Conducta presentado en el seno

[26] El *Business and Industry Advisory Committee* (en adelante BIAC), órgano independiente y consultivo de la OCDE, ha señalado que la «competencia fiscal sana debe atacar principalmente el fomento y la aplicación de prácticas fraudulentas que llevan a cabo algunos países, pues dichas maniobras no sólo distorsionan los mercados internacionales, sino que además son contrarias al propio ser de la economía de mercado; cfr. BIAC, «A Business View on Tax Competition», *Tax Notes Internacional,* julio-1999, pág. 282. Sin embargo, hubiera sido deseable que dicho órgano concretara qué «tipo de prácticas fraudulentas» son las que llevan a cabo los Estados para dar lugar a una «competencia fiscal nociva».

[27] Cfr. A. García de la Calle y F. Serrano Antón, *Ibidem,* pág. 31.

[28] Como advierte J.M.ª Vallejo (cfr. *Ibidem,* pág. 1.155), la existencia de diferencias en la tributación entre dos países no supone necesariamente la existencia de competencia fiscal perjudicial. Incluso, «parece lógico suponer la existencia de diferencias en aspectos fiscales, económicos y estructurales entre la mayoría de países o regiones, de forma que es totalmente legítimo que el inversor, en función de la actividad a desarrollar, se localice en aquella jurisdicción que mejores condiciones reúna.

[29] Precisamente el TJCE en la Sentencia de 19 de mayo de 1999 (C-6/97) calificó como ayuda de Estado un crédito fiscal (bajo la forma de bonificación en concepto del IRPF, IS, Impuesto local sobre la renta e IVA) que beneficiaba a los transportistas por cuenta ajena excluyendo a los transportistas por cuenta propia ya fueran italianos o nacionales de otros Estados miembros. Un comentario a dicha doctrina así como la reproducción de la Sentencia puede consultarse en M. Jiménez Zeledón, «Comentario a la Sentencia de 19 de mayo de 1999 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: el concepto de ayuda pública y el principio de especificidad», *Impuestos,* n.º 23, 2001. Incluso, el propio Tribunal Supremo en una Sentencia discutible de 9 de diciembre de 2004 ha calificado de ayuda de Estado (y sin plantear cuestión prejudicial ante el TJCE) el tipo de gravamen del 32,5 por 100 del Impuesto sobre Sociedades establecido en el País Vasco (JUR 2005/32715).

[30] Nótese que las ayudas de Estado resultarán incompatibles con el mercado común cuando concurran los requisitos que establece el artículo 87.1 del TCE –art. III-53 del Proyecto de Constitución Europea–: A) Que la medida proporcione a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. B) Que la ventaja sea concedida por el propio Estado o mediante fondos procedentes de alguna de las distintas Administraciones territoriales en las que se divide el Estado; C) Que la medida afecte a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros; y D) Que la medida sea específica o selectiva, en el sentido de favorecer «a determinadas empresas o producciones»; No obstante, como advierte A. Martín Jiménez, para determinar que nos encontramos ante una ayuda de Estado incompatible

de la Unión Europea se señala que «el Consejo observa que parte de las medidas fiscales a que se refiere el presente Código podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92-94 del Tratado (III-167 y 168 del Tratado de Constitución Europea) sobre ayudas otorgadas por los Estados». No es de extrañar que Falcón y Tella apele a la promulgación de una Directiva para armonizar este terreno en lugar de abrir sistemáticamente procedimientos respecto a si determinada medida o incentivo fiscal puede calificarse de ayuda de Estado prohibida por el Tratado [31].

Por otro lado, la posición que defienden estos autores (de demostrar que la disminución impositiva tiene como objeto «exclusiva o primordialmente» la atracción de inversiones extranjeras directas) nos conduce a un camino ciertamente espinoso en cuanto que por un lado se exigirá la *culpabilidad* del Estado que establece dicha medida al requerirse la concurrencia de un *animus* o intencionalidad manifiesta de perjudicar a terceros y, por otro, se invertirá la carga de la prueba sobre los Estados «perjudicados» por este tipo de medidas supuestamente «nocivas» al recaer sobre ellos como parte acusadora la carga de la prueba de que dicha medida resulta efectivamente «perniciosa» [32]. Se nos antoja que ambas cuestiones plantearán dificultades de prueba para estos Estados miembros perjudicados.

Además, se han apuntado otro tipo de dificultades para que el Estado o Estados acusadores consigan probar la lesividad de la medida adoptada [33]: la complejidad de los ordenamientos tributarios; la existencia de otros factores que determinan la localización de una inversión (buena predisposición del Gobierno con ayudas fiscales, laborales o de otra índole, y subvenciones a la entrada de capital extranjero en el país, existencia de mano de obra cualificada, costes laborales reducidos –*v. gr.* seguros sociales bajos–, buenas infraestructuras de transportes –existencia de aeropuertos y

---

con el Tratado, resultará necesario que diferenciemos entre aquellas partes de la legislación tributaria que tienen el carácter de medida general y aquellas que pueden ser calificadas como derogaciones de la misma o incentivos particulares. En efecto, «la distinción norma tributaria general-incentivo fiscal, aparentemente simple en el plano teórico, se complica en la práctica pues no todo tratamiento diferenciado es susceptible de dar lugar a una ayuda. Por consiguiente, antes de concluir que una determinada norma es selectiva, debemos definir si esta norma responde a la estructura del tributo en que se integra, pues en este caso no sería una ayuda, sino una medida general»; cfr. A.J. Martín Jiménez, «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea,* n.º 196, 2001, pág. 92. En el mismo sentido, más recientemente puede consultarse el trabajo de R. Cárdenas Ortiz, *Las ayudas de Estado y el Derecho comunitario,* Investigaciones Jurídicas, IEF, Madrid, 2003, pág. 69.

31 Así, nadie discute –subraya Falcón y Tella (cfr. «La desorbitada expansión del concepto de "ayuda de Estado" en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 de la LIS», *Quincena Fiscal,* n.º 7, 2001, págs. 6 y 9)– que algunos de estos incentivos fiscales «pueden resultar indeseables desde el punto de vista del mercado interior, en el sentido de suponer distorsiones de la competencia; como de hecho, la propia diferencia de tipos en la imposición directa, entre los Estados miembros, puede provocar ciertas distorsiones. Pero la única solución jurídicamente viable para evitar dichas distorsiones es la adopción de la correspondiente directiva, en el seno del Consejo, que actualmente requiere unanimidad. Lo que no puede hacerse es abrir sistemáticamente procedimientos de ayuda para por esta vía tratar de eludir la exigencia de unanimidad. (…) En efecto, «lo que no cabe es calificar como ayuda las normas internas generales por los Estados miembros, muy amplias todavía, por cierto en materia fiscal; y ello por indeseables que sean las distorsiones que tales normas, o su falta de armonización, pudieran provocar en el mercado interior, en el que la seguridad jurídica tiene reservado un papel tanto o más importante que la competencia, pues sólo así la Comunidad podrá seguir siendo considerada como una Comunidad de Derecho».

32 Así, por ejemplo, en nuestra legislación doméstica el artículo 105.1 de la LGT establece que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

33 Cfr. T. Goospeed, «Tax Competition, benedit Taxes and Fiscal Federalism», *National Tax Journal,* n.º 3, 1998, pág. 585.

autovías cercanas– y suministros con precios moderados –teléfono, electricidad, gasóleo–); la dificultad para determinar con certeza los recursos que deja de percibir el Estado por el establecimiento de ese régimen privilegiado (beneficios fiscales, diferimiento de la tributación, etc.); y por último, existen normalmente varias políticas fiscales que coinciden en el tiempo, con lo que es muy difícil determinar de forma aislada los efectos de la competencia fiscal [34].

En nuestra opinión, el concepto general que hemos denominado competencia fiscal «lesiva» englobaría dos tipos de medidas o prácticas por parte de los distintos Estados o jurisdicciones. Las denominadas prácticas «perjudiciales» y las «perniciosas» o «nocivas».

Por un lado, las medidas «perjudiciales» podrían ser reprobadas por parte de la Comunidad Internacional, si bien pese a generar perjuicios económicos para otros Estados (*v. gr.* reducción del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, o supresión con carácter general de este impuesto [35]) difícilmente podrían catalogarse de ilegales en cuanto que no existen básicamente normas armonizadoras en este terreno de la imposición directa [36]. En estos casos, se producirá con carácter general una pérdida de recaudación por parte de determinados Estados que verán disminuidos sus ingresos tributarios por la deslocalización de inversiones (tanto de las rentas de capital como de actividades económicas), o mediante la erosión de sus bases imponibles (*v. gr*. mediante la constitución de sociedades en países donde la tributación es mucho más reducida). Los problemas pueden surgir cuando dicha sociedad se localice en una determinada zona de baja o nula tributación y no ejerza en sustancia actividad económica alguna, teniendo como objeto transferir artificialmente los beneficios de la matriz a la empresa vinculada que radica en la jurisdicción *off shore*. Esta situación es la que debe corregirse, bien ante normas específicas antiabuso (*v. gr.* cláusulas de subcapitalización, de transparencia fiscal internacional, o del beneficiario efectivo que aparece en la generalidad de los convenios); o bien mediante cláusulas generales, como la del abuso del derecho, bien mediante el fraude de ley tributaria (en nuestro derecho, el denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria *ex* art. 15 LGT), o bien, de simulación (en atención al actual art. 16 LGT) que pretenden corregir precisamente el *treaty shopping* o abuso del convenio.

Por otro, las prácticas o medidas que denominaríamos «perniciosas» o «nocivas» resultarán menos indulgentes que las citadas anteriormente al incluir siempre un componente doloso, cuando

---

34 Cfr. A. García de la Calle, y F. Serrano Antón, *Ibidem,* pág. 31.

35 Nótese que si la medida en cuestión afectara a la supresión o exención del impuesto sólo para un determinado tipo de empresas, correríamos el riesgo de que la Comisión calificara dicha medida como ayuda de Estado al resultar incompatible con el Derecho Comunitario. *Vid.* en esta línea, la Decisión de la Comisión de 1 de diciembre de 2004, relativa a la ayuda estatal que Grecia propuso conceder en forma de tipo impositivo reducido a favor de las empresas que realicen inversiones por un valor mínimo de 30 millones de euros (DOCE, de 10 de septiembre de 2005, L 234/11). Igualmente, podrían lesionar el principio comunitario de no discriminación aquellas medidas que sólo favorecieran a las empresas nacionales en detrimento de las de otros Estados miembros (*v. gr*. distinción de tipos de gravámenes, o de la carga de tener que soportar mayores obligaciones formales, en función de que la sociedad esté o no radicada en dicho Estado).

36 Para S. Bokobo Moiche (cfr. «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», *Crónica Tributaria,* n.º 93, 2000, pág. 42) una competencia ilimitada en lo que se refiere a los factores móviles «puede imprimir a los sistemas impositivos un sesgo contrario al empleo y hacer más difícil una reducción ordenada y estructurada de la presión fiscal global. Además, la competencia fiscal puede obstaculizar los esfuerzos para reducir los déficit presupuestarios, reducción que no sólo es un fin en sí misma, sino que también es necesaria para cumplir con los criterios de Maastrich y con el Pacto de estabilidad y crecimiento».

concurra alguna de las dos circunstancias siguientes: que dicha jurisdicción no permita el intercambio de información rehuyendo generalmente a firmar convenios internacionales o unilaterales con cláusulas específicas de intercambio de información (situación que normalmente se produce con los denominados «paraísos fiscales»); o bien que la citada jurisdicción permita el secreto bancario con objeto de garantizar la opacidad de las operaciones. Esta situación teóricamente queda resuelta a nivel comunitario, en cuanto que los Estados miembros han suscrito la Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003 [37], por el que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, si bien, extramuros de la esfera comunitaria, los Estados con regímenes privilegiados no están en principio obligados a facilitar información fiscal.

En nuestra opinión, será precisamente en este estadio donde deban desenvolverse las negociaciones entre los distintos Estados para corregir dichas prácticas que distorsionan el buen funcionamiento de la competencia fiscal «sana» y conduce a una quiebra de las reglas de juego que de una forma u otra han sido aceptadas convencionalmente por la generalidad de los Estados.

En conclusión, para enjuiciar la legitimidad de la competencia fiscal debería distinguirse el ámbito comunitario del propiamente internacional.

Así, fuera del ámbito de la Unión Europea, la competencia fiscal resultará legítima siempre que el país que la practique esté en condiciones de obtener plena información tributaria de sus contribuyentes y la comparta lealmente con otras Administraciones tributarias a través de cláusulas de intercambio de información en los Convenios de doble imposición internacional o bien en Convenios específicos de intercambio de información. Sin embargo, en el ámbito de la Unión Europea debe, en nuestra opinión, darse un paso más. Así resulta incoherente una defensa a ultranza de las libertades comunitarias cuando las divergencias entre la fiscalidad de los Estados miembros originan serias distorsiones a la competencia. El Código de Conducta no supone un instrumento suficiente para atajar estas prácticas, como tampoco consideramos suficiente que sea la normativa actual sobre ayudas de Estado, pues los regímenes *generales* de baja tributación no tienen atribuido ese carácter. Así, por ejemplo, resulta paradójico considerar que las vacaciones fiscales del País Vasco distorsionan el mercado interior (tal como ha señalado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, o en la esfera propiamente comunitaria, la propia Comisión Europea [38]) mientras que no lo hacen otros regímenes vigentes en Irlanda, Estonia, Chipre o Malta que disfrutan como venimos señalando de

[37] A nivel nacional, el Real Decreto 1408/2004, de 11 de junio, modifica el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria.

[38] Nótese que dicho precepto ya había sido calificado como ayuda pública incompatible con el mercado común, ordenando la devolución de las pretendidas ayudas. Si bien como advierte R. Falcón y Tella, dichas decisiones que resultan discutibles, se encuentran actualmente pendientes de recurso ante el Tribunal de primera instancia, la existencia de ayuda ha sido confirmada en relación con la aplicación de las minivacaciones fiscales (así como del crédito fiscal del 45 por 100 para inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas) a empresas concretas, en dos sentencias del TJCE de 11 de noviembre de 2004, recaídas respectivamente en los asuntos acumulados C-183 y 197/02, P, *Daewo* (TJCE 2004, 326), y C-186 y 188/02-P, *Ramondín* (TJCE 2004, 327). Un juicio crítico a esta sentencia puede consultarse en el trabajo de R. Falcón y Tella, «En torno a la STS. 9 de diciembre de 2004, relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado», *Quincena Fiscal,* n.º 2, 2005, págs. 5 y ss.).

una fiscalidad privilegiada que aplican sobre cualquier inversión que se destina en dichos Estados y con independencia de que tenga el capital un origen o no nacional. El panorama se presenta además preocupante para España en cuanto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en una sentencia de 15 de julio de 2004 ha calificado de «ayuda de Estado» de acuerdo al Tratado CECA la deducción fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a la exportación (art. 34 LIS 43/1995); y queda pendiente también el fallo de este mismo Tribunal ya propiamente conforme al Tratado de la Unión Europea respecto a la actual deducción por actividades de exportación recogida en el artículo 37 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

II. LOS INFORMES SOBRE COMPETENCIA FISCAL «LESIVA» EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA Y DE LA OCDE

A) El Código de Conducta de la Unión Europea sobre la fiscalidad de las empresas.

1. La aprobación del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas.

El Código de Conducta presentado por la Comisión Europea en diciembre de 1997 [39] está estructurado en dos partes claramente diferenciadas. Una primera referida a los conceptos y tipos de prácticas que se califican como perjudiciales; y una segunda, que constituye propiamente un compromiso político por parte de todos los Estados para luchar contra dichas prácticas lesivas.

En particular, el Código de Conducta considera prácticas perniciosas aquellas medidas que impliquen un nivel efectivo considerablemente inferior incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate. Dicho nivel impositivo puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de otros factores, como tablas de amortización, el tratamiento fiscal de reservas, provisiones o similares.

Así, en la evaluación del carácter pernicioso de dichas medidas, se tendrían en cuenta entre otros aspectos los siguientes indicadores:

1. La desviación de una medida de las directrices del sistema fiscal general (*Benchmark)* del país correspondiente. Es decir, cuando la legislación fiscal de un Estado ofrece determinados beneficios fiscales o especialidades para unos sujetos frente a otros.
2. Si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o en la práctica dichas medidas se encuentran aisladas del mercado doméstico (*ring-fencing)*.
3. Si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales (*sustance over form)*.

[39] *Vid.* Comunicación de la Unión Europea, COM (1997) 564.

4. Si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE (*Internacional Principles*).

5. Si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia (*transparence Principle*) [40].

El Código de Conducta también hace mención a dos factores o herramientas que deben ser tenidos en cuenta al evaluar si una medida concreta produce efectos «perniciosos» para el Estado. En particular, el documento se refiere a los efectos económicos, así como los políticos que subyacen en toda medida que pretende introducirse en un ordenamiento fiscal determinado. En efecto, por un lado, debe evaluarse el potencial impacto que puede causar la introducción de la medida sobre la economía de los otros Estados miembros (*spill-over*), en comparación con el tratamiento fiscal otorgado por estos últimos a las mismas o similares actividades o contribuyentes. Por otro, también deben tenerse presente los objetivos políticos de fondo perseguidos con la introducción del incentivo fiscal, valorándose si dicha iniciativa tiene como finalidad incentivar y favorecer el desarrollo económico de ciertas áreas deprimidas o subdesarrolladas, dentro de las denominadas «regiones ultraperiféricas e islas de reducida dimensión» [41]. Precisamente, numerosas jurisdicciones privilegiadas incursas en el ámbito de la Unión Europea alegarán la necesidad de introducir medidas o incentivos fiscales privilegiados para favorecer el desarrollo económico de «dichas regiones ultraperiféricas e islas de reducida dimensión». Sin embargo, en alguna ocasión dicha justificación alegada por los Estados miembros no ha sido suficiente para evitar la calificación por el Tribunal comunitario de dicha medida como ayuda de Estado. Así, por ejemplo, ha sucedido con el régimen de exención existente en Gibraltar para determinadas sociedades (*vid*. la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 2002-Asuntos acumulados T-195/2001 y T-207/2001).

---

[40] Así, M. Ellis (cfr. «Are the measures to curb harmful tax competition necessary?», *European Taxation,* n.º 3, 1999, págs. 79 y ss.) advierte que constituye un error que el Código de Conducta sólo tome en cuenta el campo de la imposición societaria dejando de lado la movilidad del factor trabajo que cada vez es mayor en sectores más cualificados, y que exclusivamente se circunscriba al *ring-fencing* obviando que es posible una bajada de tipos generalizada, concluyendo el citado autor que la competencia fiscal se reduce en último término a una *falta* de *transparencia* de los Estados que adoptan dichas medidas.

[41] Nótese que el documento analizado viene a reconocer implícitamente la necesidad de favorecer dichas zonas económicas ultraperiféricas. Para Di Batista, A. y Valente, M.G. las medidas fiscales para que resulten compatibles con el Tratado deben reunir los siguientes requisitos: 1. Contribuir al desarrollo regional y estar vinculadas a actividades que tengan repercusión a nivel local. Con este criterio se está excluyendo a las actividades *off shore*, por presentar poca o ninguna vinculación con el desarrollo de la economía regional. 2. Estar destinadas a la lucha contra desventajas regionales reales, con lo cual tampoco resultarían adecuadas las actividades financieras, por verse escasamente afectadas por las desventajas propias del factor regional o insular como, por ejemplo, los costes de transporte; y 3. Ser examinadas en un contexto comunitario de tal forma que la Comisión pueda evaluar los efectos negativos que estas medidas pueden tener en otros Estados miembros (cfr. «La compatibilitá delle Zona Economica Speciale (ZEC) delle Isole Canarie alla luce del codice di condotta sulla fiscalitá delle imprese», *Diritto e Pratica Tributaria Internationale,* n.º 1, 2001, págs. 100 y ss).

Sin embargo, no establece dónde están los límites para que una medida pase de ser «beneficiosa» y «saludable» para la economía de dicha región a «perjudicial» y claramente «lesiva» para los demás Estados. En esta línea, C. Pinto, (cfr. «EU and ECDE to fight Harmful tax competition: Has the right path been undertaken?», ob.cit., pág. 386) ha advertido que esta provisión puede constituir una verdadera «válvula de escape» para aquellas medidas caracterizadas como ayudas de Estado en caso de solapamiento de las distintas fuentes legales de la UE.

Nótese que la incorporación de este criterio debe interrelacionarse con el concepto de ayuda de Estado prohibido por el Tratado (arts. 87-89 TUE y III-53 del Tratado de la Constitución Europea). La Comisión publicó en el año 1998 una «Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas» [42]. El valor jurídico de la Comunicación deriva del hecho de que no se trata de un mero documento en el que la Comisión Europea haya manifestado sus opiniones, sino que se apoya en la doctrina jurisprudencial del TJCE y que se plantea como consecuencia de la liberalización de los movimientos de capitales y de la aprobación del citado Código de Conducta [43]. La Comisión recoge un *numerus apertus* (o clasificación abierta o ejemplificativa) de medidas fiscales que revistiendo «cualquier forma» reduzcan la carga tributaria:

- La reducción de la base imponible mediante gastos fiscales o deducciones excepcionales, amortizaciones aceleradas o extraordinarias, inscripciones de reservas en el balance, etc.
- La reducción total o parcial de la cuantía del impuesto mediante el uso de exenciones, deducciones, bonificaciones, créditos fiscales, etc. [44]
- El aplazamiento, la anulación, o el diferimiento de la deuda tributaria [45].

Para evaluar los distintos regímenes potencialmente perjudiciales se creó, por el Consejo Ecofin de diciembre de 1997, el grupo del Código de Conducta presidido desde esa fecha y hasta la actualidad por la Sra. Primarolo.

Una vez detectadas las prácticas desleales realizadas por los distintos Estados, el Grupo de Trabajo realizó hasta el año 2002 una labor de debate y negociación con las distintas juris-

[42] *Vid*. DOCE n.º C 384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3-9 (98/c 384/03).

[43] Cfr. A.M. García Moncó, *La libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*. Madrid, Civitas, Monografías, 1999, pág. 235.

[44] En este apartado podrían incluirse los incentivos a la inversión (también denominadas «vacaciones fiscales») del régimen fiscal vasco y navarro y que fueron calificadas por la Comisión en la Decisión 93/377/CEE, de 10 de mayo de 1993 (*vid*. DOCE L 134, de 3 de junio de 1993; reproducida en *Noticias de la Unión Europea,* n.º 106, 1993, págs. 91 y ss.) de ayudas de Estado resultando incompatibles con el Tratado. Nótese que estos beneficios fiscales gozaban del carácter selectivo propio de una ayuda de Estado, en cuanto que estas ventajas fiscales no podían disfrutarse por aquellas sociedades que teniendo su domicilio fiscal en otro país de la Unión, quisieran establecer una sucursal, agencia o establecimiento en el País Vasco o Navarra, ni tampoco para aquellas sociedades españolas, que instaladas en estos territorios pretendiesen ampliar el ejercicio de su actividad a otros Estados miembros, es decir, que no operasen exclusivamente en el respectivo territorio foral. Igualmente, el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea ha señalado en Sentencia en 6 de marzo de 2002 que las ayudas fiscales concedidas por la Diputación Foral de Álava a determinadas empresas («Daewoo» y «Ramondín») resultan incompatibles con el Tratado. Por último, el TJCE en Sentencia de 21 de marzo de 2002 también ha considerado contrarias al Tratado las ayudas fiscales concedidas por la legislación española a favor de los astilleros de titularidad pública. Sin embargo, el régimen fiscal canario ha eludido el carácter de ayuda al calificarse por la Comisión como región ultraperiférica de la Unión Europea, permitiendo adoptar a dicha Comunidad Autónoma un régimen económico y fiscal singular con objeto de promover el desarrollo social y económico de las Islas. *Vid*. sobre el particular, el trabajo de L.M.ª Ruibal Pereira, «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la Unión Europea con los criterios contenidos en el Código de conducta y las normas sobre ayudas de Estado», en la obra colectiva, *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario,* IEF, Madrid, 2002, pág. 219.

[45] *Vid*. apartado 9 de la Comunicación 98/C 384/03.

dicciones para que suprimieran las distintas medidas que habían sido calificadas como lesivas. En este sentido, España ha colaborado al desmantelamiento de dichos regímenes preferenciales suprimiendo los Centros de coordinación del País Vasco y Navarra, y modificando el régimen especial de hidrocarburos para adecuarlo al Código de Conducta. Sin embargo, es de lamentar que otros países no hayan querido colaborar de forma tan eficaz suprimiendo dichos regímenes preferenciales llegando todo lo más a un compromiso para su modificación para dentro de unos años. En efecto, así los Centros de Coordinación belgas, *Foreign Income* de Irlanda, *Holdings 1929* luxemburguesas, y la *Financiación Internacional* de Holanda tienen una prórroga hasta diciembre del 2010, y la Zona Económica Libre de Madeira (Portugal) hasta 2011. Igualmente, los regímenes preferenciales de los territorios dependientes de Reino Unido y Holanda han sido prorrogados hasta el año 2019. En otras ocasiones, ha sido el Tribunal de Primera Instancia o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que ha declarado contrarios al Derecho comunitario dichos regímenes preferenciales calificándolos de «ayudas de Estado» (*vid*. Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas, de 30 abril de 2002 –asuntos acumulados T-195/2001 y T-207/2001–, respecto de las sociedades exentas radicadas en Gibraltar; o la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2004 –asunto C-501/2002– respecto a la deducción por actividades a la exportación a favor de las empresas siderúrgicas conforme al Tratado CECA –sin embargo, queda pendiente de resolución el contencioso que tiene el Gobierno de España con respecto a este tipo de ayudas en relación ahora ya con el Tratado de la Unión Europea–.

Sin embargo, y pese al gran esfuerzo realizado por detectar dichas prácticas nocivas, por desgracia el Código de Conducta no tiene valor jurídico alguno, traduciéndose en un compromiso político de los Estados miembros para luchar contra dichas prácticas lesivas en aras de guiar y programar una acción de buena conducta de los Estados en la esfera de la fiscalidad de las empresas. Así en el Preámbulo de la Resolución las partes intervinientes señalan expresamente que «el Código de Conducta es un compromiso político y que, por tanto, no influye en los derechos y obligaciones de los Estados miembros ni en las competencias respectivas de los Estados miembros y de la Comunidad tal y como se derivan del Tratado».

Por consiguiente, constituye un derecho complementario frente al derecho originario de los Tratados y al derecho de los actos que emanan de las instituciones comunitarias [46]. Así, como derecho complementario ocupa la posición más subsidiaria en relación con el resto del ordenamiento comunitario, no pudiendo ser objeto de control de legalidad, o servir de base de referencia para el

[46] Cfr. Isaac, G. *Manual de Derecho comunitario general,* Ariel Derecho, Barcelona, 1997, págs. 176 y 177. En la misma línea, de forma unánime la doctrina se pronuncia a favor del carácter no vinculante del Código de conducta sobre los Estados miembros; cfr. E. Albi Ibáñez, «La armonización de la fiscalidad directa ante el euro», *Economistas,* n.º 78, 1998, pág. 243. S. Bokobo Moiche, «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», *ob. cit*., pág. 47. A.M. García-Moncó, *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios,* Civitas, Madrid, 1999, pág. 226. P.M. Herrera Molina, «Nuevas perspectivas de armonización fiscal (Comentario a la nota "Panorama sobre el proceso de armonización fiscal" elaborado por el Grupo de Intercambio sobre asuntos europeos», *Noticias de la Unión Europea,* n.º 187/188, 2000, pág. 86. I. Roche Laguna, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea),* Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 20. L. Ruibal Pereira, «Código de conducta para la fiscalidad de las empresas», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 179, 1999, pág. 106.

control de legalidad de los actos de las instituciones y tampoco puede ser objeto de una interpretación prejudicial, puesto que no existe disposición alguna especial a tal fin en la resolución [47].

Además, el Código de Conducta ha constituido hasta la fecha un compromiso de los Estados miembros con efectos no sólo respecto de los regímenes actuales existentes que hayan sido considerados perjudiciales (*roll-back),* sino también con efectos *ad futurum*, al restringir la aparición en adelante de otros regímenes de similares características (*stand-still*)*,* ya que en caso de que un Estado miembro pretendiese aprobar una medida que pudiera aparentemente resultar lesiva tendría que poner dicha iniciativa legislativa en conocimiento de la Comisión a efectos de someterla a examen.

2. Estado de la cuestión y líneas de actuación para el futuro.

El Grupo del Código de Conducta ha ido teniendo encuentros bilaterales con los distintos países o jurisdicciones que aparecen en la *lista negra* a fin de que accedan a derogar aquellos regímenes calificados como «perniciosos» por el Código de Conducta. Fruto de ese proceso negociador, en algunos casos como venimos señalando se ha llegado a la supresión inmediata de determinados regímenes calificados como «perjudiciales» como ha sucedido en España con los Centros de coordinación del País Vasco y Navarra, y la modificación del régimen especial de Hidrocarburos y, en otras ocasiones, se ha alcanzado un acuerdo para su derogación aunque condicionado a su pervivencia durante un período transitorio. Éste es el caso de los Centros de Coordinación de Bélgica, la *Foreign Income* de Irlanda, las *Holdings 1929* de Luxemburgo *y la Financiación Internacional* de Holanda que tiene un plazo de vigencia hasta 31 de diciembre de 2010, mientras que la Zona Económica Libre de Madeira tiene de plazo hasta 2011 para su derogación. Por último, los regímenes de los territorios dependientes de Reino Unido y Holanda han sido prorrogados hasta el año 2019. Entendemos que será difícil negociar la abolición de determinados regímenes privilegiados existentes extramuros de la Unión Europea con arreglo al *level playing field* cuando en el propio ámbito comunitario pervivirán en el tiempo también determinadas zonas de baja o nula tributación.

Por otro lado, en estos momentos el Grupo del Código de Conducta también mantiene un proceso de supervisión de la legislación tributaria de los nuevos Estados miembros a fin de que no alteren el compromiso político de los distintos Estados de cumplir un Código de buena conducta.

B) El informe sobre competencia fiscal «perjudicial» de la OCDE.

1. El informe sobre competencia fiscal perjudicial de 1998.

Desde el año 1996 la competencia fiscal «lesiva» ha sido uno de los temas prioritarios de análisis por la OCDE. En particular, esta preocupación tiene origen en una solicitud formulada el 22 de

[47] Como acertadamente señala S. Bokobo, «el Código de conducta puede parecer pura ilusión. No obstante, en un terreno tan difícilmente transitable como la coordinación fiscal en el ámbito de la imposición directa, y en el que las soluciones se van abriendo paso con extrema lentitud, cualquier auxilio, por elemental que sea, debe ser bienvenido, máxime cuando, puede ser la etapa preparatoria de una mayor juridificación de las reglas armonizadoras en esta materia»; cfr. *Ibidem,* pág. 47.

mayo de 1996 por los Ministros de los países miembros de la OCDE a esta organización para la realización de un estudio con el fin de «desarrollar medidas para contrarrestar las distorsiones producidas por la competencia fiscal perjudicial sobre las decisiones de inversión y financiación».

El Comité de Asuntos Fiscales aprobó el 9 de abril de 1998 un primer trabajo sobre la materia bajo el título «Informe sobre competencia fiscal perjudicial: un problema mundial» (*Harmful Tax Competition: an Emerging Global)* [48]. Para la OCDE la competencia fiscal «lesiva» tiene origen cuando se explota la interacción de los sistemas fiscales para la creación de provisiones fiscales que erosionan bases imponibles de otros países [49]. Este estudio recoge un «inventario» de indicadores para identificar determinadas prácticas «lesivas» distinguiendo entre aquellas medidas que resultan con carácter general «perjudiciales» de aquellas otras que tienen la consideración de «paraísos fiscales» [50]. Con buen criterio, la OCDE distingue entre los que podrían denominarse paraísos fiscales *clásicos*, es decir, aquellos territorios que no precisan de impuestos para atender las necesidades públicas, de aquellos otros Estados que teniendo un ordenamiento impositivo de carácter *ortodoxo* conceden, sin embargo, algún tipo de exención o beneficio fiscal para determinadas rentas produciendo importantes distorsiones en el sistema tributario internacional.

La OCDE parte como premisa de que la globalización económica ha permitido desde hace unos años una mayor movilidad de las rentas del capital y de actividades económicas llevando en consecuencia a que los distintos Estados adquieran una mayor capacidad para incidir en las economías de otros países. Precisamente, ésta es la causa principal del incremento de la competencia fiscal.

a) Indicadores para identificar regímenes tributarios «perjudiciales».

El informe establece cuatro indicadores significativos de la existencia por parte de una determinada jurisdicción de una competencia fiscal «perjudicial»:

- Inexistencia de tributación o tipos de gravamen reducidos;
- Estanqueidad o aislamiento del régimen *ring-fencing,* de tal forma que las ventajas fiscales existentes en dicha jurisdicción se limitan sólo a los no residentes, o están

[48] Dicho Informe fue aprobado por la generalidad de todos los países, salvo Suiza y Luxemburgo que se abstuvieron, y presentado ante el Consejo de Ministros los días 27 y 28 de abril de 1998.

[49] *Vid*. Informe OCDE 1998, pág. 16. Así, siguiendo a A. García de la Calle y F. Serrano Antón (cfr. «La supuesta necesidad de las medidas diseñadas contra la competencia fiscal lesiva y las iniciativas para su control», ob.cit., pág. 29) el asalto ilegal de las bases imponibles de otros Estados da lugar a una competencia fiscal lesiva, pues el efecto «dominó» sobre los otros países no es meramente formal, sino que produce una corrección efectiva de los flujos de capital y de inversión, y en consecuencia, de los correspondientes ingresos de otras jurisdicciones por la oferta agresiva realizada por un Estado.

[50] Un estudio comparativo del Informe OCDE así como del Código de Conducta presentado en el seno de la Unión Europea puede encontrarse en el trabajo de J. Owens, «Tax Competition and Tax Co-ordination between Countries within and outside of EU», *Austrian Federal Ministry of Finance and Austrian Institute of Economic Research,* Conference on Tax Competition and Tax Co-ordination, Viena 13 y 14 de julio de 1998 (cit. por A. García de la Calle y F. Serrano Antón, «La supuesta necesidad de las medidas diseñadas contra la competencia fiscal lesiva y las iniciativas para su control», *Noticias de la Unión Europea,* n.º 214, 2002, pág. 58).

totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que los ingresos nacionales no resultan afectados [51];

- Falta de transparencia; y por último,
- No permiten el intercambio de información entre las distintas Administraciones tributarias.

b) Indicadores para identificar paraísos fiscales.

El Informe distingue cuatro índices o indicadores que determinan la existencia de paraísos fiscales:

- Nivel de imposición bajo o nulo;
- Trabas para realizar un intercambio de información entre las distintas Administraciones tributarias;
- Ausencia de transparencia respecto a la regulación normativa que rige en dichas jurisdicciones; y por último,
- Ausencia de actividad económica sustancial en un Estado teniendo únicamente una presencia formal o registral con el único objeto de favorecerse de la privilegiada fiscalidad de esa jurisdicción.

No obstante, el Informe advierte de que la existencia de este régimen preferencial está condicionada a la concurrencia del primer indicador y de alguno otro de los tres restantes.

Además, con carácter auxiliar se recogen otros aspectos relevantes para proceder a dicha identificación: la no aplicación de los criterios sobre precios de transferencia elaborados por la OCDE, definiciones artificiales de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, exención de rentas de fuente extranjera, la posibilidad de negociar con las autoridades tributarias las condiciones de tributación (*rulings*), o la notoriedad de la fama internacional de la jurisdicción como paraíso fiscal (*reputation test)* [52].

Precisamente el Comité de Asuntos Fiscales se hizo eco de una de las recomendaciones propuestas y creó en abril de 1998 el *Foro de competencia fiscal perjudicial* con el fin de elaborar una lista de paraísos fiscales y otra de regímenes fiscales «perjudiciales».

---

[51] Para A. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO (cfr. «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos de trabajo, IEF,* n.º 1, 2002, págs. 14 y 15) el criterio de estanqueidad tiene todo su sentido en la Unión Europea. Así, el Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas hace referencia a este criterio en sus apartados B1) y B2). Sin embargo, en el ámbito de los países de la OCDE, donde no existe un mercado único, el criterio de estanqueidad sólo parece tener su justificación en su carácter de criterio «preventivo».

[52] Cfr. J.M.ª VALLEJO, *Ibidem,* pág. 1.162.

2. El informe de progreso de 2000.

En virtud de la petición formulada por el Comité de Asuntos Fiscales, el Foro de competencia fiscal perjudicial elaboró un estudio denominado «Informe sobre los progresos en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perniciosas» (*Towards Global Tax Cooperation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices)* recogiendo una lista de regímenes fiscales perjudiciales de los Estados miembros, y otra de paraísos fiscales [53].

3. El informe de 2001.

a) La revisión de los criterios para determinar la competencia fiscal perjudicial.

A raíz de un movimiento interno en la OCDE se presenta un año después un nuevo Informe en el que se anuncia el abandono del criterio de la ausencia de actividad sustancial para la identificación de los paraísos fiscales. Además, se realizan diversos contactos con los países no miembros de la OCDE para hacerles partícipes de la preocupación existente en el seno de esta Organización con el empleo de estas prácticas perniciosas a fin de atraer inversiones en estas jurisdicciones.

El gobierno norteamericano con la llegada de George Bush a la *Casa Blanca* cambia la concepción de su política fiscal internacional al entender que cada Estado es soberano para determinar el nivel de tributación y la organización de su sistema tributario, si bien debe ser transparente facilitando la información que permita a cualquier Estado gravar por obligación ilimitada a aquellos contribuyentes que decidan invertir en dichas zonas de baja o nula tributación [54].

Por consiguiente, se elimina el criterio de la existencia de actividad económica sustancial quedando subsistentes la falta de transparencia y el intercambio de información como únicos indicadores para considerar a esas jurisdicciones como paraísos fiscales. Así, respecto a la transparencia se requiere que dichas *tax free zones* tengan capacidad para identificar a los beneficiarios efectivos de las sociedades [55], establezcan obligaciones contables y de auditoría, y dispongan de acceso a la información bancaria y contable eliminando de sus ordenamientos jurídicos el secreto bancario. En

[53] Sobre el particular, *vid.* nuestro trabajo publicado en el Libro Homenaje a Rafael Calvo Ortega, *Lex Nova- IEF,* vol. II, 2005.

[54] Cfr. A. Maldonado García-Verdugo, «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», ob. cit., págs. 7 y ss. No debe perderse de vista que las Islas Vírgenes (técnicamente calificadas de paraíso fiscal) forman parte de la jurisdicción norteamericana por lo que EEUU tiene intereses económicos directos sobre los criterios que se adopten por los países de la OCDE para llegar a un acuerdo sobre qué indicadores deben concurrir para calificar a un Estado como «paraíso fiscal».

[55] Precisamente, en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (cánones) del MC OCDE se regula expresamente la cláusula del beneficiario efectivo (*beneficial owner). Vid.* sobre el particular, nuestro trabajo, «La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo como medidas anti-abuso generales en el Modelo de Convenio de la OCDE», en la obra colectiva *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario,* IEF, Madrid, 2002, págs. 66 y ss. *Vid.* también a F.A. Vega Borrego, «Las cláusulas de limitación de beneficios en los Convenios de doble imposición internacional», *Investigaciones Jurídicas*, IEF, Madrid, 2003.

cuanto al intercambio de información, se estableció que debería garantizar información relevante a cada requerimiento individualizado garantizando la confidencialidad de la información facilitada, evitar la aplicación del principio de doble incriminación en los requerimientos de información en el contexto de expedientes penales, y la aplicación del principio del interés doméstico en los requerimientos de información en el contexto de expedientes civiles.

La política de actuaciones será diversa en función de que dicha jurisdicción tenga intención de cooperar con la OCDE. Para aquellos Estados no colaboradores, la OCDE tendría encuentros particularizados para negociar el plazo de eliminación de ese régimen fiscal lesivo o, en su caso, garantizar su transparencia introduciendo en sus ordenamientos una cláusula de intercambio de información. Por su parte, para aquellos Estados no colaboradores (calificados propiamente como paraísos fiscales) los países pertenecientes a la OCDE implementarían en sus sistemas tributarios medidas defensivas que desanimen a los contribuyentes a invertir en dichas jurisdicciones. Por último, se decide llevar a cabo un plan de actuación coordinado para negociar la eliminación de los regímenes fiscales perjudiciales tanto de los países miembros de la OCDE (*v. gr.* Holanda, Suiza y Luxemburgo), como de los no miembros a esta Organización (Andorra, Lietchtenstein, Mónaco, Islas Gernsey, Islas Mauricio, Isla de Man, etc.).

b) La publicación de la lista de las jurisdicciones no colaboradoras.

Como venimos señalando la OCDE modifica su concepción de competencia fiscal «lesiva», quedando ésta relegada a aquellos Estados o zonas de baja tributación que no tuvieran intención de comprometerse en un plazo no superior a antes de 2002 a garantizar la transparencia de las operaciones que se realicen en su jurisdicción así como que no incorporen en su ordenamiento una cláusula de intercambio de información. Partiendo de esta situación, la OCDE ha distinguido entre jurisdicciones colaboradoras y no colaboradoras, publicándose el día 18 de abril de 2002 la lista de jurisdicciones que hasta la fecha no tenían intención de cooperar quedando reducida a cinco zonas consideradas como paraísos fiscales por no alcanzar con éstas hasta la fecha un compromiso de colaboración: Andorra, Islas Marshall, Liechtenstein, Liberia y Mónaco.

c) La elaboración en 2002 del Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria.

En septiembre de 2000 el Foro de competencia fiscal perjudicial creó un Grupo de Trabajo formado por representantes de veinticuatro Estados para avanzar en el intercambio efectivo de información actuando como copresidentes la representación Holandesa y de Malta. Este Grupo de Trabajo publicó en abril de 2002 el denominado «Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria» recogiendo las pautas de lo que ha de ser la guía o patrón a seguir en materia de intercambio de información debiéndose ratificarse por todos los Estados con independencia de su pertenencia o no a la OCDE [56].

[56] Cfr. J.M.ª Vallejo, «La competencia fiscal perjudicial», ob. cit., pág. 1.168.

El Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información tiene entre otros los siguientes rasgos singulares [57]:

En cuanto al ámbito de aplicación, el Modelo de Acuerdo extiende el intercambio de información no sólo en materia tributaria sino también a litigios de índole civil y penal.

- En cuanto a las entidades obligadas a suministrar información, se extiende a todo agente económico que disponga de información relevante en materia tributaria (*v. gr*. entidades bancarias, financieras, fiduciarias, de seguros, o de planes de pensiones).

- Además, no se permite alegar el principio de interés doméstico, de forma que la información debe proporcionarse aunque el país requerido no tenga interés en recabar información sobre ese contribuyente.

- Ha de garantizarse la defensa de los intereses legítimos de los sujetos investigados, tratándose la información de forma confidencial.

- Las peticiones cursadas han de ser individualizadas respecto a sujetos determinados.

- Por último, no se está obligado a suministrar aquella información que no sea necesaria o relevante para el Estado requirente.

4. El informe de progreso de 2004.

a) Negociaciones con los regímenes «lesivos» de los Estados miembros de la OCDE.

La OCDE pretendiendo avanzar en esta materia publicó el Informe de progreso de 2004 en el que se recoge el plan de actuación realizado con los Estados miembros de la OCDE que contienen en sus ordenamientos regímenes fiscales lesivos para el resto de Estados, así como los progresos realizados en materia de intercambio de información con los paraísos fiscales con compromiso de cooperar en este terreno, denominados ahora por el Informe «socios colaboradores».

El Foro de competencia fiscal perjudicial finaliza sus trabajos de desarrollo sobre los criterios de identificación de los sistemas fiscales perjudiciales recogidos en el Informe de 1998 conocidas como «notas de aplicación». Así, entre los temas que se analizan con mayor detalle por el Foro podrían citarse: las posibilidades de negociar con las autoridades tributarias las condiciones de tributación (*rulings),* la estanqueidad, la ausencia de cláusulas de intercambio efectivo de información, la falta de transparencia de las prácticas fiscales lesivas, la omisión de las reglas internacionalmente aceptadas sobre precios de transferencia, así como determinados regímenes fiscales privilegiados como son el de las sociedades *holdings*, el de los fondos de inversión o, por último, el de los regímenes navieros.

[57] Cfr. *Ibidem,* pág. 1.168.

Las mayores dificultades se han encontrado con Suiza y Luxemburgo, pues estos Estados mantienen en su ordenamiento jurídico el secreto bancario resistiéndose en un principio a implementar en su sistema tributario el intercambio de información [58].

b) Negociaciones con los «socios colaboradores».

Desde la aprobación del Modelo de Acuerdo de intercambio de información de 2002 la OCDE ha iniciado una serie de contactos con las jurisdicciones dispuestas a colaborar, denominados ahora «socios colaboradores» a fin de lograr acuerdos con cada Estado para que eliminen dichos regímenes lesivos o, en su caso, se comprometan a garantizar la transparencia de las operaciones económicas que se realicen en su demarcación en base al Modelo de Acuerdo de intercambio de información suscrito por los países de la OCDE.

Sin embargo, la actitud de Suiza y Luxemburgo ha generado una situación de bloqueo en las negociaciones con los paraísos fiscales, dado que éstos no aceptan realizar ninguna concesión en materia de intercambio de información mientras haya Estados miembros de la OCDE que no estén dispuestos a eliminar de su ordenamiento el secreto bancario [59].

Para la solución de esta cuestión, se ha creado recientemente un Subgrupo o Grupo Informal de contacto entre los países de la OCDE y los socios colaboradores para definir las «reglas de juego equitativas», es decir, el *level playing field* (campo de juego equilibrado), o los presupuestos de hecho necesarios para que un Estado perteneciente a la OCDE, o bien un país o zona de baja tributación se encuentren obligados a suministrar información particularizada de un agente económico que opera en su jurisdicción. Precisamente, lo deseable para avanzar en este terreno sería que Luxemburgo que por fin ha accedido a suscribir la Directiva del ahorro fuera el primero en dar el paso hacia la eliminación del secreto bancario de su ordenamiento, al objeto de servir de ejemplo al resto de países no pertenecientes a la OCDE [60].

---

[58] En esta línea, J.M.ª Vallejo (cfr. *Ibidem,* pág. 1.169), aclara que «estos Estados se han venido absteniendo en todos los informes y evaluaciones del ejercicio contra la competencia fiscal perjudicial, y consideran que no están obligados por el mismo, por lo que han rechazado las condiciones que las notas de aplicación imponen sobre intercambio de información. Así, en el informe de progreso de 2004 estos dos regímenes están pendientes de evaluación».

[59] *Ibidem,* pág. 1.170.

[60] Sin embargo, el artículo 17 de la Directiva 2003/48/del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, establece la cautela de que «los Estados miembros aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2005, *pero siempre que la confederación Suiza, el principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco y el Principado de Andorra apliquen a partir de la misma fecha medidas equivalentes a las contenidas en la presente Directiva, de conformidad con acuerdos celebrados por dichos países con la Comunidad Europea, previas decisiones del Consejo adoptadas por unanimidad (...), así como "se hayan establecido todos los acuerdos u otros arreglos que estipulen que todos los territorios dependientes o asociados pertenecientes (Islas del Canal, Isla de Man y los territorios dependientes o asociados del Caribe) aplicarán a partir de esa misma fecha un intercambio automático de información (...)".* Estos países han firmado un acuerdo con la Comunidad Europea para introducir en su ordenamiento medidas equivalentes a las que prevé la Directiva sobre fiscalidad del ahorro. En particular, se establece una retención a cuenta de los intereses abonados a los residentes de los Estados miembros de la Unión Europea, un mecanismo que permite el reparto de los ingresos con el Estado miembro de residencia del beneficiario de los intereses, y una notificación voluntaria de datos, relativos a los pagos de intereses con el consentimiento

5. El informe de progreso de 2005.

El Grupo informal presentó en junio de 2004 un informe sobre los elementos que deben concurrir para definir las «reglas de juego equitativas» (*level playing field*). Además, para avanzar en este terreno se diseña un plan de actuación cimentado sobre tres pilares. En primer lugar, en una esfera individual, la OCDE instará a todos los Estados a realizar los pertinentes cambios en su legislación para garantizar el intercambio de información y la transparencia en las operaciones comerciales que puedan realizarse en su demarcación territorial. En segundo lugar, en una esfera bilateral, sería deseable que el Modelo de intercambio de información de 2002 propuesto por la OCDE resulte aplicable para aquellos convenios que se aprueben por las partes a partir de enero de 2006. Por último, a nivel internacional, se ha elaborado un cuestionario que se ha remitido a los distintos Estados a fin de que lo cumplimenten y pueda llegarse a un consenso sobre lo que ha de entenderse como legislación transparente a efectos de intercambiar la información con otros países. En esta línea, se pretende elaborar sobre la base de los cuestionarios cumplimentados un Informe sobre transparencia e intercambio de información que pueda ser objeto de estudio en el Foro Global que se celebrará en octubre de este año 2005.

6. Estado de la cuestión y líneas de actuación para el futuro.

Debe felicitarse a la OCDE por la identificación de los regímenes fiscales perjudiciales, así como por la puesta en marcha de un plan de actuación para su eliminación. Los trabajos realizados a este efecto tienen una vocación dinámica, en cuanto que están sometidos en todo momento a revisión, tanto respecto a jurisdicciones antes no colaboradoras que se adhieran a los postulados de la OCDE en este terreno, así como de nuevos regímenes fiscales perjudiciales que aparezcan con posterioridad (cláusula *stand still*).

Actualmente se abren tres líneas de actuación en este terreno:

- Respecto de los regímenes fiscales perjudiciales en Estados miembros de la OCDE (*v. gr.* Compañías administrativas y de servicios de Suiza, así como Compañías 1929 de Luxemburgo) se pretende cerrar una fecha de derogación de ambos regímenes privilegiados o, en su caso, admitir en dichos Estados el intercambio efectivo de información.

- Respecto de los «socios colaboradores» (es decir, paraísos fiscales que se hayan comprometido a facilitar información de las operaciones económicas realizadas en sus jurisdicciones) se pretende avanzar en la fijación de una fecha determinada para la inclusión en sus ordenamientos de cláusulas de intercambio de información tal como establece el

del contribuyente y un intercambio de información, previa solicitud, en caso de fraude fiscal. *Vid*. Decisión 2005/35/CE, de 7 de diciembre de 2004, de Acuerdo con el Principado de Mónaco; Decisión 2004/903/CE, de 29 de noviembre de 2004, de Acuerdo con la República de San Marino; Decisión 2004/897/CE, de 29 de noviembre de 2004, de Acuerdo con el Principado de Liechtenstein; Decisión 2004/828/CE, de 2 de noviembre de 2004, de Acuerdo con el Principado de Andorra; y por último, Decisión 2004/912/CE, de 25 de diciembre de 2004, de Acuerdo con la Confederación Suiza.

artículo 26 MC OCDE con las mejoras que puedan realizarse en este terreno por acuerdos internacionales.

- Por último, respecto de los paraísos fiscales sin intención de cooperar, se pretende concertar nuevos encuentros a fin de que se adhieran como los demás socios colaboradores a la fijación de un calendario al objeto de que implementen al menos a medio plazo cláusulas de intercambio efectivo de información en los términos recogidos en el Modelo de 2002 de Acuerdo de intercambio efectivo de información en materia tributaria.

Tras la exposición sintética de cuáles son las líneas de actuación en esta materia podríamos recordar una máxima del moralista *Jean de la Bruyére* que apuntaba que al hilo de las decisiones que un sujeto ha de tomar en la vida «hay siempre un camino para recorrer y mil para alejarse». En nuestra opinión, y parafraseando a este escritor francés del siglo XVII, entendemos que a nivel internacional la OCDE *ha tomado el sendero correcto, pero queda todavía mucho camino por recorrer*, pues existen demasiados intereses económicos en juego que no siempre son fáciles de conciliar (recuérdese, entre otros el clásico debate entre la tributación conforme al criterio de la residencia o el de la fuente).

III. UNA REFLEXIÓN FINAL SOBRE LA NECESIDAD DE ARMONIZAR LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

Una vez analizados los rasgos más sobresalientes que se han ido desarrollando en el marco de la Unión Europea y de la OCDE para combatir la denominada «competencia fiscal perniciosa», puede apuntarse como primera reflexión que la competencia fiscal *lesiva* produce una pérdida de recaudación tributaria lo que se traducirá en la consiguiente reducción de los recursos disponibles para el sostenimiento de los gastos públicos [61]. En efecto, esta situación de distorsión en los sistemas fiscales de los Estados obligará por un lado a buscar otras fuentes alternativas de financiación para evitar un deterioro de la calidad de los servicios públicos y una desaceleración de la economía. Y por otro, los Estados se verán obligados a descargar el peso de la recaudación sobre otras rentas menos móviles como las derivadas del trabajo, lo que podría traducirse en un incremento de la

[61] En este orden de ideas también resulta paradójico el cerco que está llevando a cabo actualmente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de las cláusulas específicas antiabuso existentes en los ordenamientos tributarios de los Estados miembros (*v. gr.* cláusula alemana de subcapitalización en el Asunto *Lankhorst* –STJCE de 12 de diciembre de 2002, As. C-324/00, Rec. p. I-11779–) por lesionar supuestamente las libertades económicas recogidas en el Tratado. No obstante, frente a ese supuesto ejercicio honorable del Tribunal por salvaguardar las libertades comunitarias no se nos escapa la pérdida de recaudación que sufrirán de ahora en adelante los Estados miembros –que curiosamente son los que tienen que financiar las distintas Instituciones comunitarias de entre los cuales se encuentra el propio Tribunal de Luxemburgo– al legitimar la existencia de esta falla. Sobre la actitud firme del Tribunal Europeo de desmantelar las normas especiales antiabuso de los Estados miembros; *vid.* C.García-Herrera Blanco y P.M. Herrera Molina, «¿Asedio a la justicia fiscal en Europa? Reflexiones ante la Jurisprudencia Comunitaria sobre las cláusulas antiabuso y la reacción del legislador español», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos),* CEF, n.º 251, 2004, págs. 47 y ss.

tasa de desempleo y la sustitución en los procesos de producción del factor trabajo por capital [62]. E incluso desde hace unos años se avanza también en un proceso de atracción de las rentas del trabajo. Esto explicaría el régimen fiscal privilegiado existente en algunos países de la Unión Europea (*v. gr.* Francia, Reino Unido, España o Suecia) para favorecer los cambios de residencia con la llegada de los denominados de forma informal «impatriados» [63].

Además podría cuestionarse si detrás de la política de la OCDE y de la Unión Europea por eliminar este tipo de medidas «desleales» existe una invitación subliminal para que todos los Estados alcancen un acuerdo sobre la adopción del criterio de tributación exclusiva en el Estado de la residencia, eliminando el gravamen de la renta en el Estado de la fuente [64]. Sin embargo, no podemos compartir esta opinión al excederse de la propia ratio que subyace detrás de esta política internacional de erradicación de la competencia fiscal perniciosa, pues el único elemento en común que concurre con la defensa de una competencia fiscal «saludable» y la supresión de la tributación en destino reside en el interés manifiesto de los Estados integrantes de la OCDE por alcanzar acuerdos macroeconómicos que vinculen a todas las jurisdicciones fiscales sin excepción.

En efecto, no debe perderse de vista que con independencia de que estos regímenes privilegiados puedan perjudicar a una generalidad de países, en puridad detrás de la aceptación por parte de los Estados de los criterios de competencia fiscal «sana» que va postulando la OCDE y la Unión Europea habría que reconocer una renuncia de la soberanía fiscal de estas jurisdicciones en beneficio en la mayoría de las ocasiones de países que contribuyen en mayor proporción a una política de gasto social, constituyendo éste un serio obstáculo para avanzar en este terreno [65].

Es cierto que estas prácticas distorsionan las economías de estos países, pero este mismo efecto también se produce por ejemplo con los productos importados (*v. gr.* a nivel internacional,

---

62 Como advierte C. Pinto (cfr. «EU and OECD to fight Harmful Tax Competition: Has the right parth been undertaken», *Intertax,* n.º 12, 1998, pág. 387), tanto la equidad horizontal como la equidad vertical se verán probablemente afectadas de modo negativo cuando la carga fiscal es proporcionalmente mucho más elevada sobre los asalariados que sobre los contribuyentes de rentas altas, y desde una óptica internacional, cuando los contribuyentes residentes –que con carácter general serán nacionales de ese Estado– están gravados más fuertemente que los contribuyentes no residentes.

63 En efecto, el legislador español a través de la Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social para el año 2004 ha introducido un apartado 5.º al actual artículo 9 del TR de la LIRPF permitiendo a personas asalariadas que no hayan residido en España desde hace diez años que puedan optar por tributar por el IRPF o por el IRNR, lo que podría suponer un ahorro de hasta 20 puntos porcentuales entre el tipo marginal vigente actualmente para los residentes (45 por 100) y el tipo fijo del 25 por 100 aplicable a los no residentes. En todo caso, dicha disposición podría resultar incompatible con la libre circulación de trabajadores al establecer un límite de diez años para que el no residente pueda disfrutar de ese derecho de opción; *vid*. sobre el particular, el trabajo de P. Chico de la Cámara, «¿Crisis del criterio de la residencia habitual? Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos),* CEF, n.º 54, 2004, págs. 119 y ss.

64 Nótese que la tributación exclusiva en el Estado de la residencia beneficiará principalmente a los países exportadores de capital, que con carácter general serán normalmente los Estados miembros de la OCDE, en detrimento de los países en vías de desarrollo.

65 Incluso, A. García de la Calle y F. Serrano Antón (cfr. *Ibidem,* pág. 33) van más allá al afirmar que «esta renuncia inconsciente se traduce en que las políticas fiscales acaban siendo dictadas en mayor medida por los intereses de ciertos contribuyentes (poderosos), más que por el objetivo primordial del sustento de una parte razonable del gasto público sobre cada factor de producción. En suma, se vulneraría el deber de sostenimiento a las cargas públicas».

de China, Corea o Taiwan y, a nivel europeo, en los países del Este [66]) que por tener unos menores costes de producción –nótese que la mano de obra es diez veces más barata que en Europa o EEUU– compiten con un mejor precio en los mercados internacionales. ¿Debería entonces prohibirse la importación de estos productos de origen asiático para evitar que se produzca el *estrangulamiento* y desaparición de las empresas nacionales que ofertan este mismo producto dos o tres veces más caro? ¿E igualmente debería prohibirse la importación de bienes de procedencia asiática para evitar el cierre de las fábricas o astilleros españoles? No parece que ése sea el *roll* que ha de jugar el principio de libre competencia en los países capitalistas que desde hace años han defendido a ultranza la libre economía de mercado para alcanzar el deseado Estado del bienestar.

En nuestra opinión, los pasos que deberían tomarse para avanzar en este terreno pueden desgranarse en un marco internacional y comunitario. Así, en un primer estadio *internacional*, sería deseable que todos los Estados suscribieran un acuerdo o convenio multilateral para llevar a cabo una política fiscal *armónica* basada en el intercambio de información sin limitaciones por el secreto bancario y, en segundo lugar, en el establecimiento de la tributación exclusiva de la renta obtenida en el Estado de la fuente sin perjuicio de que el Estado de la residencia aplique un método de exención con progresividad o un mecanismo equivalente a fin de mitigar la pérdida de recaudación que puedan sufrir los países exportadores de capital [67].

Por otro lado, en la esfera propiamente *comunitaria* cada vez resulta más necesaria la promulgación de una Directiva sobre la imposición directa de los no residentes (es decir, la llamada obligación real o limitada) al objeto de conseguir avanzar en la armonización de los sistemas tributarios europeos en este terreno eliminando así el componente de inseguridad jurídica que genera la doctrina tan agresiva que ha ejercido en este último período el TJCE. Obsérvese que desde hace unos años el Tribunal de Luxemburgo ha venido adquiriendo un especial protagonismo en materia de imposición directa al erigirse en un auténtico *paladín* de la justicia al cuestionar determinadas disposiciones que han tenido cierto arraigo en el sistema tributario de los Estados miembros por entender que constituyen serios obstáculos para garantizar el mercado común europeo. En este orden de ideas, se han declarado contrarias al Derecho comunitario, entre otras, la cláusula de subcapitalización alemana a raíz de la Sentencia *Lankhorst* (asunto C-324/00); el régimen sueco de operaciones vinculadas a raíz de la Sentencia *Riksskatteverket* (asunto C-436/00); la deducción finlandesa por doble imposición económica interna a raíz de la Sentencia *Manninen* (asunto C-329/02); la deducción francesa por Investigación y Desarrollo (asunto C-39/04); limitaciones para los no residentes respecto de los planes de pensiones a raíz de la Sentencia *Wielockx*

[66] Recientemente hemos tenido noticia por los medios de comunicación de que la planta de Volkswagen en Navarra está punto de cerrar para localizarse en algún país del Este en donde los costes salariales son más bajos.

[67] La postura que defendemos en este trabajo de tributación de las rentas en el Estado de la fuente no tendría por qué calificarse de utópica siempre que se combine con la aplicación en el Estado de la residencia de un método de exención con progresividad o mecanismo equivalente. Nótese que la opción por el criterio de la fuente no resulta un hecho insólito en la esfera de la fiscalidad internacional. Así, sucede con la tributación del establecimiento permanente en la generalidad de los convenios de doble imposición internacional; en ocasiones, se utiliza el método de exención con progresividad como fórmula para la eliminación de la doble imposición internacional; o incluso, se va más allá permitiendo la tributación exclusiva en el Estado de la fuente exonerando su gravamen en el país de la residencia (*vid*. respectivamente los arts. 21 y 22 del TR de la LIS española para los dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, así como para determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente).

(asunto C-80/94), y más recientemente *Danner* (C-136/00); la prohibición de impuestos de salida (*tax exit*) a raíz de la Sentencia *Lasterye du Saillant* (asunto C-9/02); o, por último, la tributación en el Impuesto alemán sobre la renta de los no residentes de un tipo de gravamen más alto que para los residentes, así como el establecimiento de limitaciones para deducir ciertos gastos necesarios para obtener la renta en este mismo impuesto conforme al principio del neto objetivo a raíz de la Sentencia *Gerritse* (asunto C-234/01).

Esta doctrina tan agresiva del Tribunal ha generado un sentimiento profundo de preocupación para el resto de Estados miembros que contienen disposiciones similares en sus ordenamientos tributarios [68]. Sin embargo, *lo peor puede estar por llegar* respecto a otro tipo de disposiciones que están todavía en el punto de mira del Tribunal de Luxemburgo por no haberse pronunciado todavía a este respecto. Nos referimos, entre otros, al régimen de transparencia fiscal internacional, a la deducción por actividades exportadoras recogida en el artículo 37 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades –en el que España tiene un expediente abierto por su consideración como ayuda de Estado–, así como otro tipo de limitaciones para los no residentes como la exención en el pago de dietas, o de las limitaciones con la que se encuentran los no residentes en los impuestos directos para considerar a las amortizaciones como gastos deducibles.

En conclusión, somos conscientes de que las propuestas de *lege ferenda* que defendemos a lo largo del trabajo tanto en el marco internacional como comunitario resultan ambiciosas, pero no son, ni pueden ser una quimera, en una esfera como la tributaria en el que el fenómeno de la globalización económica incide de forma trascendental en los sistemas tributarios internacionales.

IV. CONCLUSIONES

Primera. La competencia fiscal por naturaleza resulta «saludable» o beneficiosa para la economía mundial, en cuanto que constituye un estímulo para que los Estados con objeto de atraer inversiones extranjeras reduzcan la presión fiscal de las rentas más móviles. La propia OCDE ha calificado como positiva la existencia de diferencias objetivas en los sistemas fiscales de los países motivadas por sus diferentes políticas tributarias de carácter doméstico. Así, una competencia fiscal «saludable» o «beneficiosa» producirá efectos económicos eficientes para los Estados miembros al mantener unos niveles aceptables de gasto público y lograr un equilibrio razonable entre la presión fiscal de los contribuyentes y el nivel de servicios públicos e infraestructuras sociales que reciben del Estado. Nótese que dicha competencia fiscal *a la baja* conducirá a una reducción de la presión fiscal para las empresas así como a una disminución de los precios para los consumidores. Igualmente, los Estados facilitarán la inversión del capital extranjero a través de una fiscalidad baja y con unas condiciones laborales muy favorables para la creación de empleo. Desde un punto de vista teórico podría afirmarse que la competencia fiscal puede resultar positiva cuando incentive a

[68] Incluso esta doctrina ha servido para que otros Estados miembros (como *v. gr*. España con la cláusula de subcapitalización, o el régimen de transparencia fiscal internacional) hayan directamente modificado sus ordenamientos tributarios sin esperar incluso a que el Tribunal de Luxemburgo haya tenido la necesidad de pronunciarse respecto de estas disposiciones específicas en cada país.

los Estados a ofrecer servicios de calidad, es decir, a un menor coste económico lo que redundará en una mayor eficacia en la gestión pública. Sin embargo, debería ponerse coto a aquellas actuaciones de los Estados miembros que con objeto de atraer los factores de producción más móviles reduzcan las prestaciones sociales de sus ciudadanos.

Pese a las consideraciones de teoría económica formuladas anteriormente, debemos fundamentar nuestra posición en razones estrictamente jurídicas por lo que desde una esfera comunitaria debe reivindicarse la libertad de los Estados miembros para adoptar las medidas fiscales que estimen oportunas en base a la soberanía estatal que disfrutan en el marco de la imposición directa (excepto en materia de fusiones y figuras análogas; matrices y filiales; intereses y cánones; fiscalidad del ahorro; y de prohibición de ayudas de Estado).

Segunda. No obstante, detrás de este fin legítimo de los Estados por mejorar su crecimiento económico podrían aparecer otros fines encubiertos o «espurios» de atracción de capital extranjero (*v. gr.* mediante sociedades opacas *off shore*) en detrimento de las economías de otros países a través de la erosión de sus bases imponibles. Además, la ausencia a nivel comunitario de una armonización más acusada de la imposición directa crea precisamente un terreno abonado para que entre los mismos Estados miembros pudieran desarrollar de forma «perjudicial» este tipo de prácticas (*v. gr*. *free zones* de las Antillas holandesas, exención en el Impuesto sobre Sociedades para determinadas compañías que residan en Luxemburgo, aplicación de un tipo de gravamen del 0 por 100 para aquellas sociedades residentes en Estonia siempre que no exista un reparto de beneficios, aplicación de un 4,25 por 100 para las compañías internacionales de negocios radicadas en Chipre, etc.) que desestabilizan el mercado único europeo produciendo efectos negativos también en una esfera internacional.

Tercera. Los problemas surgen al no existir un marco normativo (una declaración de *mínimos*) que regule dónde se encuentran los límites entre una política fiscal de un Estado que podría calificarse de «beneficiosa» por atraer la inversión extranjera de lo que podría denominarse competencia fiscal «perniciosa» por establecer medidas fiscales cuyo fin reside básicamente en erosionar las bases imponibles de otros Estados.

Cuarta. En nuestra opinión, una medida en puridad podría llegar a ser considerada «perniciosa» cuando en la citada jurisdicción privilegiada concurra alguna de las dos circunstancias siguientes: no permitir el intercambio de información rehuyendo generalmente a firmar convenios internacionales o unilaterales con cláusulas específicas de intercambio de información, o bien que la citada jurisdicción permita el secreto bancario con objeto de garantizar la opacidad de las operaciones. Entendemos que ha de ser precisamente en este estadio donde deba desenvolverse el marco de la política tributaria internacional al objeto de corregir dichas prácticas que distorsionan el buen funcionamiento de la competencia fiscal «saludable» y se quiebran las reglas de juego que de una forma u otra han sido aceptadas convencionalmente por la generalidad de los Estados.

Quinta. En este orden de ideas, sería deseable intensificar esfuerzos para conseguir una regulación básica o de mínimos a través de un doble marco de actuación. Desde la esfera interna-

cional, resulta de capital importancia que todos los Estados logren un acuerdo para llevar a cabo una política fiscal uniforme centralizada en la firma por los Estados de un Convenio Internacional de intercambio de información sin limitaciones por el secreto bancario, así como en la adopción del criterio de tributación exclusiva de la renta obtenida en el Estado de la fuente para evitar la doble imposición jurídica y económica. En todo caso, el Estado de la residencia siempre podría aplicar un método de exención con progresividad o un mecanismo equivalente a fin de mitigar la pérdida de recaudación que pudieran sufrir los países exportadores de capital.

En la esfera comunitaria también sería deseable que se dictase una Directiva sobre la imposición directa de los no residentes (la llamada obligación real o limitada) al objeto de conseguir avanzar en la armonización de los sistemas tributarios europeos y restar protagonismo al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en este terreno. Debe hacerse notar que la incorporación de los diez nuevos Estados miembros ha restado todavía más operatividad a la regla de unanimidad para legislar en materia tributaria lo que llevará en el futuro a adquirir gran relevancia los acuerdos entre varios Estados miembros a través de la cooperación reforzada (art. 11 TUE) a falta de la aprobación unánime de los veinticinco Estados miembros. Sería deseable una mayor flexibilidad de la legislación en este terreno, pues los pasos que se han dado en la esfera comunitaria en el ámbito de la imposición directa resultan en nuestra opinión insuficientes.

Sexta. La ampliación de la Unión Europea con la adhesión de los nuevos países al marco jurídico comunitario no hace más que sacudir este proceso de cohesión entre los distintos sistemas fiscales por la dificultad de aunar la voluntad política de veinticinco Estados miembros. Además, el establecimiento de medidas defensivas sobre los nuevos Estados miembros calificados por la legislación doméstica de los distintos países como paraísos fiscales (*v. gr.* Chipre y Malta) a fin de que eliminen de sus ordenamientos una competencia fiscal «perjudicial» podría lesionar el principio de no discriminación por razón de nacionalidad al establecer obstáculos a la libertad de establecimiento así como a la libre circulación de personas, capitales, mercancías y servicios. Incluso, podría justificarse por parte de las jurisdicciones privilegiadas que los citados incentivos o medidas fiscales tienen como objeto favorecer el desarrollo de zonas deprimidas (*v. gr*. «regiones ultraperiféricas e islas de reducida dimensión») que soportan ciertas desventajas como el desempleo, la ausencia de recursos naturales o el incremento del precio de los productos por el coste de desplazamiento hacia esas zonas.

Séptima. Entendemos que sería tal vez más razonable que los Estados miembros llegaran a un acuerdo para avanzar en la armonización de la imposición directa evitando que por la *puerta falsa* tengan que asumir todo el protagonismo, por un lado, la Comisión, a través de su facultad para denunciar a los países por introducir medidas calificables de ayudas de Estado o, por otro, a golpe de sentencia el propio Tribunal de Luxemburgo, llevando a cabo lo que se ha venido a denominar armonización negativa. En efecto, resulta lamentable que tengan que ser la Comisión y el TJCE los que lleven a cabo una función de armonización para compensar los escasos pasos de homogeneización desarrollados por la Unión Europea en este terreno.

Octava. Por desgracia el resultado práctico de los últimos pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo ha sido claramente desalentador (*v. gr*. *Lankhorst*) en cuanto que ha generado precisamente un efecto que podríamos denominar *inarmónico* que es precisamente el resultado contrario al buscado en cuanto que unos países para conseguir que su normativa se adecue a la doctrina del Tribunal europeo impondrán dichos criterios tanto para residentes como para los no residentes (así ha sucedido con la cláusula de subcapitalización alemana). Y otros, sin embargo, la eliminarán también para residentes comunitarios (como ha sucedido en el caso español con la cláusula de *thin capitalization*) generando importantes oportunidades para la planificación fiscal y favoreciendo a las grandes empresas que son las que verdaderamente se aprovechan de estos «puertos o refugios seguros».

Novena. La Unión Europea y la OCDE han elaborado diversos informes sobre la competencia fiscal lesiva que han resultado esenciales para identificar aquellos regímenes tributarios perjudiciales por distorsionar el sistema tributario internacional de carácter armónico. No obstante, dichos informes pueden quedar vacíos de contenido si no se da un paso adicional suscribiendo un acuerdo o convenio multilateral entre todos los Estados que permita el intercambio de información entre las distintas Administraciones tributarias, lo que facilitará la transparencia de las operaciones por los agentes económicos.

BIBLIOGRAFÍA

Abellán Onrubia, V. [1993]: «La contribución del TJCE a la realización del derecho de establecimiento y la libre prestación de servicios», en la obra colectiva *El Derecho Comunitario y su aplicación judicial,* Civitas, Madrid.

Álvarez García, S. [1998]: «La residencia fiscal y su influencia en la libre circulación de trabajadores comunitarios», *Noticias de la Unión Europea,* n.º 160, págs. 57 y ss.

Álvarez García, S. y Aparicio Pérez, A. [2001]: «La armonización de la fiscalidad de no residentes y la libre circulación de trabajadores en el seno de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea,* n.º 201, págs. 29 y ss.

Avery Jones, J.F. [1992]: «The non discrimination article in tax treaties», *Diritto e Pratica Tributaria*.

Bayona Giménez, J.J. [2000]: «Resultados del informe presentado al Consejo por el Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las Empresas», *Quincena Fiscal,* n.º 8.

Berlin, D. [1987]: «Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario», *Noticias CEE,* n.º 32.

Bouuaert, I.C. [1991]: «La régle de non-discrimination principle dans la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice Européene», *Journal Droit Fiscal,* sept-octubre.

Caamaño Anido, M.A. [1993]: «El caso rolling stones o el defecto del convenio hispano-holandés de doble imposición», *Crónica Tributaria,* n.º 68, págs. 7 y ss.

Caamaño Anido, M.A. y Calderón Carrero, J.M. [1997]: *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 1992-1995,* La Ley, Actualidad, Madrid.

– [1998]: «La contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho comunitario: el caso Futura Participations», *Quincena Fiscal,* n.º 18.

– [2000]: «La erosión de las medidas de "control fiscal" del Estado de residencia: una reflexión al hilo de la jurisprudencia comunitaria dictada en el caso ICI», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos),* CEF, n.º 207, págs. 19 y ss.

Calderón Carrero, J.M. [1993]: «Criterios de sujeción fiscal y derecho comunitario: algunas reflexiones al hilo de la STJCE de 26 de enero de 1993 (Caso Werner)», *Quincena Fiscal,* n.º 26, págs. 105 y ss.

Calderón Carrero, J.M. y Martín Jiménez, A.M. [2004]: «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,* n.º 111, págs. 90 y ss.

Calvo Ortega, R. [2004]: *Curso de Derecho Financiero,* Civitas, Madrid.

Calvo Salinero, R. [1998]: «Convenios bilaterales y discriminación fiscal en la Unión Europea», *Quincena Fiscal,* n.º 16.

Carbajo Vasco, D. [1991]: «Fiscalidad directa y armonización fiscal comunitaria: enseñanzas del pasado y perspectivas del futuro», *Actualidad Tributaria,* D-31.

– [1992]: «La armonización fiscal de la Imposición directa en la Comunidad Económica Europea», *Hacienda Pública Española*, n.º 85, págs. 134 y ss.

– [1992]: «Evolución y perspectivas de la armonización fiscal de los Impuestos directos en la Comunidad Económica Europea», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 85, págs. 37 y ss.

Cayón Galiardo, A.; Falcón y Tella, R., De La Hucha Celador, F. [1990]: *La armonización fiscal en la comunidad económica europea y sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid.

Cazorla Prieto, L.M.ª [2004]: *Derecho Financiero y Tributario,* Aranzadi, Pamplona.

Cordón Ezquerro, T. y Gutiérrez Lousa, M. [1997]: «Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Hacienda Pública Española,* n.º 4, págs. 33 y ss.

– [1998]: «La armonización fiscal del IRPF: el problema de los trabajadores transfronterizos», núms. 2 y 3, *Revista de Estudios Económicos,* IEE, págs. 597 y ss.

– [2000]: «La libertad de movimiento de factores productivos en la Unión Europea. Los principios de libre establecimiento y no discriminación», *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios,* n.º 5, págs. 139 y ss.

Docavo Alberti, L. [1991]: *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Sentencias. Comentarios, referencias a la Legislación española, apéndice legislativo,* La Ley, Madrid.

Falcón y Tella, R. [1988]: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas,* Civitas-UCM, Madrid.

– [2005]: «En torno a la STS de 9 de diciembre de 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): régimen de ayudas y libertad de establecimiento», *Quincena Fiscal,* núms. 3 y 4, págs. 5 y ss.

García Novoa, C. [2006]: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», *Quincena Fiscal,* n.º 9, págs. 11 y ss.

García Prats, F.A. [1997]: «Asscher, o la expansión del principio de no discriminación en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 94.

– [1998]: *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario,* Tecnos, Madrid.

Gracia Espinar, E. y Palacios Pérez, J. [1995]: «¿Es necesaria la armonización de la fiscalidad directa en un Mercado único», *Gaceta Fiscal,* n.º 132, págs. 193 y ss.

Herrera Molina, P.M. [1998]: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán,* Marcial Pons, Madrid.

Herrera Molina, P.M. y García Herrera, C. [2004]: «¿Asedio a la justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la Jurisprudencia Comunitaria sobre las cláusulas antiabuso y la reacción del legislador español)», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos),* n.º 251, febrero, págs. 47 y ss.

Hinnekens, L. [1996]: «Non discrimination in EC income tax law: painting in the colours of a chameleonl-like principle», *European Taxation*.

López Espadafor, C.M. [1995]: *Fiscalidad Internacional y territorialidad del tributo,* Mc Graw-Hill, Madrid.

Maldonado García-Verdugo, A. [2001]: «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias», *Documentos de trabajo,* IEF, n.º 4.

– [2002]: «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Crónica tributaria,* n.º 105, págs. 61 y ss.

Mangas Martín, A. [1987]: *Derecho comunitario europeo y Derecho español,* Tecnos, Madrid.

– [1993]: «Las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno de los Estados miembros a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia», en la obra colectiva *El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial,* Civitas, Madrid.

MERINO JARA, I. [1994]: «Nuevas iniciativas sobre la tributación de determinadas rentas obtenidas por no residentes. La Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas de 21 de diciembre 1993», *Jurisprudencia Tributaria,* n.º 34, págs. 15 y ss.

– [1996]: «La visión de la jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores», *Noticias de la Unión Europea,* n.º 132.

– [1996]: «La influencia de la fiscalidad sobre la libre prestación de servicios», *Noticias de la Unión Europea,* n.º 143.

– [1997]: «Fiscalidad y Unión Europea», *Jurisprudencia Tributaria,* marzo.

PASCUAL GONZÁLEZ, M.M. [2002]: *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el régimen económico y fiscal de Canarias,* Consejería de Economía, Hacienda y Comercio. Gobierno de Canarias.

PÉREZ ROYO, F. [1990]: «La política fiscal en España ante la libre circulación de capitales: armonización de la fiscalidad sobre el ahorro. Las consecuencias para el sistema tributario español de la Directiva sobre liberalización de movimientos de capitales», *Hacienda Pública Española,* vol. I, págs. 111 y ss.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. [1997]: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA,* Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto, Aranzadi, Pamplona.

ROSEMBUJ, T. [1996]: «Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea», *Impuestos,* n.º 12.

RUIBAL PEREIRA, L. [2002]: «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la competencia fiscal», *Quincena Fiscal,* n.º 17.

SANZ GADEA, E. [2001]: «Aspectos internacionales de la política fiscal (II)», *Impuestos,* n.º 14.

– [2001]: «Aspectos internacionales de la política fiscal (III)», *Impuestos,* n.º 15/16.

SERRANO ANTÓN, F. [1998]: «Estrategia y desarrollo de los sistemas tributarios en la Unión Europea», *Quincena Fiscal,* n.º 9, págs. 49 y ss.

– [2001]: «La fiscalidad y la libre circulación de trabajadores», *Revista Gallega de Empleo,* n.º 2, págs. 265 y ss.

THÖMMES, O. [1993]: «Tax Discrimination in Europe», *Intertax,* n.º 12.

– [1994]: «EC Commission starts new iniciative on taxation of non resident», *Intertax,* n.º 4.

VAN THIEL, S. [1988]: «Daily mail case. Tax planning and the European right of establishment. A Setback», *European Taxation*.

– [1996]: «La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea», *Gaceta Fiscal,* n.º 12.

VILLAR EZCURRA, M. [1995]: «La fiscalidad de los no residentes y el principio de igualdad de tratamiento al hilo de la sentencia del TJCE de 14 de febrero de 1995», *Comunidad Europea,* n.º 4.

– [1997]: «Integración económica europea y fiscalidad», *Comunidad Europea,* Aranzadi, Pamplona.

– [1999]: «La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario», *RDFHP,* n.º 252.

– [2000]: «La fuerza expansiva de las libertades comunitarias en la armonización fiscal: el asunto Saint-Gobain», *Canarias Fiscal,* n.º 3.

VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P.M. [1999]:: «Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del contribuyente», *Quincena Fiscal,* n.º 10, págs. 9 y ss.

VILLAR EZCURRA, M.; SANTA-BÁRBARA RÚPEREZ, J. y HERRERA MOLINA, P.M. [1999]: «No discriminación fiscal y derecho de establecimiento (Comentario a la Sentencia Royal Bank del TJCE)», *Impuestos,* n.º 21.

LA REVOCACIÓN DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL: UNA NUEVA FACULTAD ADMINISTRATIVA

Núm. 49/2006

JAVIER BAS SORIA

Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF

Extracto:

La revocación del NIF, como facultad administrativa, ha sido introducida en nuestro ordenamiento de una forma velada, con una regulación somera en el propio Reglamento del NIF. Una vez instalada en el ordenamiento se ha destacado como punta de lanza en la lucha contra las modalidades más abyectas de fraude.

¿Cabe utilizar un procedimiento como el contemplado con una finalidad tan elevada?

Desde su génesis, con un ligero desfase temporal, al igual que las restantes materias objeto del Reglamento censal, queda empañada la pulcritud de la figura. Regulada de forma concisa, establece una serie de presupuestos fácticos para su aplicación que lidian con dificultad con las situaciones de «peligrosidad fiscal» que la revocación quiere atajar. Contiene una remisión vacua al procedimiento, que debe integrarse de una forma cautelosa para salvaguardar la seguridad jurídica. Incluso la propia denominación de la facultad resulta difusa, siendo engañosa en su interacción con el ordenamiento tributario. Finalmente, la propia facultad se enfrenta a un verdadero dilema existencial más propio del ser humano: ¿para qué sirve la revocación del NIF?

La facultad de la revocación del NIF puede llegar a resultar una ablación absoluta de los derechos sociales, una verdadera muerte jurídica de entidades. Tratamos de analizar, en consecuencia, todos los aspectos dudosos que suscita un medida de intervención con esta potencialidad.

Sumario:

1. Introducción.

2. La revocación del NIF como garantía para la Hacienda Pública.

   2.1. El peculiar alumbramiento de una nueva facultad.

   2.2. El marco de prevención existente en relación con determinado tipo de entidades.

3. Un ensayo de aproximación detallada a la normativa reguladora de la revocación del NIF.

   3.1. Naturaleza jurídica de la facultad de revocación de la obligación de obtener y utilizar el NIF.

   3.2. El procedimiento para la revocación.

   3.3. Las causas habilitantes para la revocación.

      3.3.1. El objeto social.

      3.3.2. La declaración de la actividad.

      3.3.3. La veracidad del desarrollo del objeto y actividades en el domicilio.

   3.4. Ámbito temporal de la facultad de revocación.

   3.5. Sujetos a los que se les puede revocar el NIF.

   3.6. Consecuencias de la revocación del NIF.

4. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Podemos trazar el camino seguido por el Número de Identificación Fiscal (en adelante, NIF) en nuestro ordenamiento desde su origen. Constituyen sus antecedentes más remotos la creación de un índice de Entidades sujetas a la Tarifa Tercera de la Contribución de Utilidades, por Decreto de 29 de enero de 1954; y, posteriormente, el establecimiento del Código de Identificación para las personas jurídicas y entidades, impuesto por el Decreto 2423/1975. La primera mención directa al NIF aparece con el Real Decreto 2402/1985, por el que se regulaba el deber de expedir y entregar facturas, que incluía una referencia expresa al NIF para empresarios y profesionales; para concluir este iter con su generalización a todos los contribuyentes y relaciones tributarias con el artículo 113 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 y su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 338/1990, que regula su composición y utilización. En todo este proceso el NIF ha constituido un instrumento al servicio de la Administración tributaria, cobrando especial relevancia para la centralización y gestión informática de los datos, antecedentes e informaciones con relevancia tributaria referidos a cada contribuyente, y una carga u obligación para el contribuyente, al que se compele a obtenerlo y a utilizarlo en determinadas relaciones tributarias o susceptibles de tener consecuencias en la aplicación del sistema tributario.

El propio Real Decreto 338/1990 refleja esta concepción del NIF, imponiendo en su artículo 1 la obligación de disponer de un NIF para todas las personas físicas, entidades sin personalidad jurídica de las previstas en el 35.4 de la Ley General Tributaria y personas jurídicas, y consagrando diversas normas a su utilización en las relaciones con la Administración tributaria y en las relaciones con otros contribuyentes, incidiendo de forma especial en la identificación en determinadas operaciones de crédito.

La Ley General Tributaria ha confirmado este hecho, consignando en su artículo 29 un listado de las obligaciones formales entre las que se menciona «la obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria»; y dando carácter de tal obligación tributaria formal a todas las obligaciones que, sin tener carácter pecuniario, se imponen a los obligados tributarios, sean o no deudores de un determinado tributario, y cuya finalidad es el desarrollo de actuaciones y procedimientos tributarios cerca de los propios obligados o de terceros.

2. LA REVOCACIÓN DEL NIF COMO GARANTÍA PARA LA HACIENDA PÚBLICA

2.1. El peculiar alumbramiento de una nueva facultad.

La Ley General Tributaria supone la piedra angular sobre la que descansa toda la concepción formal de los tributos, entendiendo como tal los procedimientos y mecanismos a través de los que se aplican las normativas particulares de cada uno de ellos. Consecuencia de la codificación y actualización llevada a cabo por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, la mayoría de normas procedimentales está sufriendo una necesaria adaptación. Entre ellas, las obligaciones formales, recogidas expresamente en la Ley como instrumentales de la aplicación de los tributos, han sido afectadas.

En lo relativo al NIF, la propia Ley General Tributaria ha decidido incorporar en su propio texto el fundamento legal de esta obligación en su Disposición Adicional Sexta. Comparando el texto de la misma con su anterior base legal, llama poderosamente la atención una nueva facultad que incorpora la posibilidad, en los términos que reglamentariamente se establezcan, de revocar el NIF. Ratificando esta novedad, en el propio artículo 117 de la misma Ley, establece que la revocación del NIF será una competencia de los órganos de gestión tributaria.

Paralelamente con la tramitación parlamentaria de la Ley General Tributaria, como consecuencia de las novedades introducidas en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas por la Ley 51/2002, fue necesario tramitar una modificación del régimen sustantivo de una de las obligaciones formales que había de verse directamente afectada por aquella Ley y que se venía amparado en la gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas: las obligaciones censales. El Real Decreto 1041/2003, por el que se aprobó el Reglamento por el que se regulan determinadas obligaciones censales, introdujo, además, una reforma en el artículo 10 del Decreto 338/1990, y fue éste el vehículo utilizado para dar carta de naturaleza, con carácter prospectivo, a la revocación del NIF que alumbraría, con rango legal, la Ley General Tributaria. Curiosamente, a pesar de lo acusado de esta novedad y de anticiparse a su regulación legal, la Exposición de Motivos del citado Decreto se limita a mencionar que se da nueva redacción al artículo 10 del Real Decreto 338/1990, con lo que se «coordina este precepto con la regulación de la declaración censal, a la vez que concreta los requisitos y procedimiento para la asignación del número de identificación fiscal provisional». Es decir, ninguna mención expresa a la revocación del NIF que contemplará la Ley General Tributaria y que establece este precepto, facultad ésta que carece de antecedente alguno en nuestro sistema tributario y que, como veremos, no está exenta de ciertas complicaciones.

2.2. El marco de prevención existente en relación con determinado tipo de entidades.

El contexto de las actuaciones de la Administración tributaria viene fuertemente marcado por la aprobación del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, aprobado por el Consejo de Ministros en su reunión de 4 de febrero de 2005. Éste pretende ser una herramienta estratégica que oriente

las actuaciones de la Administración para detener y erradicar el fraude fiscal, especialmente en sus modalidades más relevantes.

En este Plan se subraya, en varios puntos, la existencia de sociedades durmientes y nidos de sociedades [1] como instrumentos utilizados en el fraude de especial gravedad. Se destaca la participación que han podido tener entidades de este tipo en tramas organizadas de fraude, especialmente en el ámbito del IVA y de los Impuestos Especiales, en las que a través de las remisiones ficticias a los distintos Estados miembros o falseando los precios de las operaciones se han obtenido devoluciones improcedentes o cuotas forzadas de mercado, con el consiguiente menoscabo a los derechos de la Hacienda Pública y de otros contribuyentes que cumplen escrupulosamente con sus obligaciones y se ven perjudicados por esta competencia dañina, amparada en el incumplimiento fiscal. También enfatiza la utilización de estas entidades en operaciones fraudulentas en el tráfico exterior. Finalmente constata que, en no pocas ocasiones, las sociedades durmientes sirven para los levantamientos de patrimonio en el curso de las actuaciones seguidas por los órganos de recaudación con los deudores tributarios o en momentos próximos al inicio de estas actuaciones.

Todo ello lleva a plantear en el Plan toda una batería de medidas en relación con las sociedades durmientes y nidos de sociedades, que se centran, de forma especial, en su situación censal: se propone extremar el cuidado en la verificación de las declaraciones de inicio, modificación o cese de actividades (el modelo 036), controlar de forma especial el acceso a los Registros censales específicos relacionados con determinadas operaciones en el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, el Registro de Operadores Intracomunitarios y el Registro de Exportadores, e inclusive, un seguimiento específico de personas que, profesionalmente, se dedican a crear sociedades para su posterior venta sin haber realizado actividad alguna las mismas.

Sin una referencia específica a este tipo de entidades, el Plan prevé de forma específica la revocación del NIF en dos supuestos: en primer lugar, como medida para actuar frente a entidades no localizadas, y, en segundo lugar, de una forma genérica, sin referencia a una modalidad específica de fraude, como medida complementaria en la lucha contra el fraude. Aunque no se refiera, de forma directa, a ningún supuesto, este segundo supuesto contiene una advertencia clara a este tipo de entidades que considera, en el mejor de los casos, la antesala del fraude.

3. UN ENSAYO DE APROXIMACIÓN DETALLADA A LA NORMATIVA REGULADORA DE LA REVOCACIÓN DEL NIF

Como se ha hecho constar anteriormente, la Ley General Tributaria prevé en su Disposición Adicional Sexta la facultad de revocar el NIF, que atribuye a los órganos de gestión, con arreglo

[1] Con estas expresiones se suele aludir, respectivamente, a sociedades constituidas y que no despliegan actividad alguna, cuyos socios y/o administradores mantienen en esta situación en espera de su activación; y domicilios, generalmente despachos profesionales, en los que se domicilian gran número de entidades, con o sin actividad, pero, en todo caso, desarrollada fuera de los «nidos».

a un procedimiento que se difiere a un «futuro» desarrollo reglamentario. El artículo 10 del Real Decreto 338/1990, en su redacción dada por el citado Real Decreto 1091/2003, despacha la revocación del NIF en un aparentemente sencillo apartado del siguiente tenor literal:

«7. La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo, y, en particular, la existencia de la actividad o del objeto social declarados por la entidad y de su desarrollo en el domicilio comunicados, así como el mantenimiento de dichas circunstancias. Si de la comprobación resultara que los mencionados datos no son veraces o que no se cumplen las circunstancias señaladas, la Administración tributaria, previa audiencia a los interesados, podrá revocar el número de identificación fiscal asignado. Asimismo, de concurrir esas circunstancias, la Administración podrá efectuar, en su caso, la rectificación de oficio de los datos censales de conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios.»

Resulta, por tanto, necesario hacer un examen e integración detallados del citado apartado, para tratar de comprender algo más sobre esta facultad. Presentamos, para ello, ciertas cuestiones que, sin duda, condicionan la eficacia de esta regulación.

3.1. Naturaleza jurídica de la facultad de revocación de la obligación de obtener y utilizar el NIF.

Revocar es, en su sentido literal, «Dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución» [2]. Un concepto doctrinal de la revocación nos ofrecen los profesores E. García de Enterría y T.R. Fernández [3] como «la retirada definitiva de un acto de la Administración anterior mediante otro de signo contrario», destacando que este término se usa, en muchas ocasiones, con un significado equivalente a los de anular y revisar, en relación con los actos administrativos.

Frente a esta visión amplia del concepto de la revocación, en la normativa vigente este término se ha reservado para una modalidad específica de revisión de oficio de los actos administrativos: la supresión de actos desfavorables o de gravamen, siempre que la misma no suponga una dispensa contraria a las normas a favor de los administrados. En este sentido, podemos citar el artículo 105.1 [4] de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y, más concretamente en el ámbito del Derecho tributario que estamos estudiando, el artículo 219 de la Ley General Tributaria, que señala:

[2] *Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua*, Ed. 2001.

[3] *Curso de Derecho Administrativo*; García de Enterría, E.; Fernández, T.R.; Ed. Civitas. Madrid.

[4] «1. Las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.»

«1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.»

Tal y como hemos destacado, la obtención y utilización del NIF constituye una obligación formal que impone nuestro ordenamiento al contribuyente; por lo que, en principio, el levantamiento o supresión de ésta parece enmarcarse dentro del contenido propio de la revocación como acto favorable a la situación jurídica del contribuyente. No obstante lo anterior, una visión más cercana al fenómeno del NIF nos hace recapacitar si la supresión de la obligación de obtener y utilizar el NIF constituye, realmente, un acto favorable para el obligado tributario.

El NIF constituye, en las relaciones comerciales, un verdadero requisito *sine qua non* para poder acceder a los mercados. La expedición de las facturas que justifican documentalmente las relaciones comerciales debe contar con el NIF tanto del emisor como del destinatario de la misma, siendo esta factura completa una exigencia para la deducibilidad del impuesto soportado. El pago de rendimientos del trabajo, la transmisión de valores, el otorgamiento de escrituras públicas, y la realización de operaciones financieras, especialmente si trata de operaciones realizadas con intermediarios bancarios o no, son operaciones en las que, obligatoriamente, debe constar el NIF. Por si fuera poco, esta obligación no se impone, exclusivamente, al propio contribuyente, sino que se convierte a todos los operadores económicos en una suerte de agentes de la Administración, verificando los NIF de aquellos otros con los que operan.

¿Cabe entender que cuando se revoca el NIF el contribuyente podrá realizar estas operaciones sin estar sometido a esta carga? Indudablemente la respuesta debe ser negativa.

La conclusión que debemos extraer de lo hasta aquí expuesto es que bajo el término revocación del NIF nos encontramos con una facultad diferente a la genérica de revocación recogida en la Ley General Tributaria, que permite, en favor de los obligados, suprimir actos desfavorables o de gravamen. Para acotarla, debemos acudir otra vez al concepto amplio doctrinal citado de los profesores García de Enterría y Fernández [5], que destaca la existencia de diferentes tipos posibles de revocación: la revocación por causas de legalidad, amparada en la existencia de vicios en el acto a revocar; la revocación por motivos de oportunidad, cuando el acto regular, por circunstancias sobrevenidas, resulta inconveniente; la revocación negocial o pactada; y, finalmente, la revocación como sanción. Parece claro que la revocación del NIF encontraría un mejor acomodo en esta última categoría doctrinal.

[5] *Vid.* nota 3.

Ahora bien, debemos realizar una matización ulterior. El principio general del Derecho penal *nulla pena sine lege*, traducido en el principio de legalidad recogido en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, obliga a acotar en la normativa legal las infracciones y sanciones tributarias. Los artículos 185 y 186 de la citada Ley General Tributaria recogen la existencia de dos tipos de sanciones, pecuniarias y no pecuniarias. Dentro de estas últimas, aparecen una batería de medidas entre las que no se cita la revocación del NIF. ¿Es ello la confirmación de que la revocación del NIF no es una sanción o que si lo es contradice el principio de legalidad en materia sancionadora? Es indudable que la revocación del NIF tiene un carácter marcadamente ablativo de derechos del obligado tributario que, en cierta medida, le puede hacer partícipe de esta naturaleza sancionadora, y en ese caso, resulta manifiestamente insuficiente la regulación legal que se ciñe, estrictamente, a prever la revocación con arreglo a un procedimiento reglamentario, sin fijar, en forma alguna, los supuestos de hechos en los que se puede amparar tal revocación. No resulta, para desvirtuar hecho, suficiente que el legislador haya incluido una mención a la revocación del NIF entre las competencias de gestión tributaria, incluido en el Título III relativo a la aplicación de los tributos y que después haya omitido, entre el listado de sanciones, la revocación del NIF.

3.2. El procedimiento para la revocación.

La Disposición Adicional Sexta de la Ley General Tributaria se remite, al contemplar la posibilidad de revocar el NIF, a un desarrollo reglamentario. No obstante, como hemos comprobado, el vigente desarrollo reglamentario abandona las cuestiones procedimentales que le serían propias y se centra en llenar las lagunas de la regulación legal, entrando en los motivos que permiten acudir a esta revocación.

Ante este olvido del legislador, cabe plantear la cuestión de si, simplemente, la revocación del NIF no puede tener lugar por ausencia de procedimiento o, en otro caso, cuál debe ser este procedimiento.

La Ley General Tributaria contempla, en sus artículos 98 a 100, una regulación general de los procedimientos en materia tributaria, inspirada en el procedimiento administrativo común contemplado en la Ley 30/1992, y que, en su forma más esquemática, permite reducirlo a un acto de iniciación, puesta de manifiesto y concesión de trámite de audiencia con una resolución tras las alegaciones del interesado. Como expresión mínima del procedimiento en materia tributaria, podría utilizarse esta previsión para el desarrollo de una facultad no contemplada en otro procedimiento específico.

Frente a esta voluntad integradora, la naturaleza restrictiva del procedimiento de revocación parece llamar al procedimiento sancionador, cuya regulación es mucho más detallada y completa, en el que las fases anteriores se completan, entre otras previsiones, con el carácter exhaustivo del documento de iniciación, la inclusión formal de documentos en el expediente, la designación de instructor con separación del órgano de resolución. ¿Existe razón para acudir a este procedimiento? Formalmente la respuesta debe ser negativa. Desde un punto de vista material, si no un procedi-

miento sancionador, debería postularse para el desarrollo reglamentario que se encuentra pendiente un procedimiento en el que hubiera, como existe en el procedimiento sancionador, garantías adicionales, dado el carácter ablativo del resultado del mismo.

Otra circunstancia que debemos destacar son las facultades que deben desplegar los órganos de gestión en el desarrollo del procedimiento para la revocación del NIF. Resulta evidente, a la vista de las razones previstas para la revocación, que se exigirá una verificación *in situ* de la realidad del domicilio declarado, así como de las actividades desarrolladas en el mismo. Pero a diferencia de lo que ocurre con los órganos de inspección y de recaudación, para los órganos de gestión no existe una norma que contemple de una forma general el lugar de desarrollo de sus actuaciones, así como las facultades de examen y comprobación de libros y lugares. Es más, la única referencia se produce en el marco del más contundente de los procedimientos de gestión tributaria: la comprobación limitada. En esa previsión normativa, establecida en el artículo 136, apartado 4 de la Ley General Tributaria, se formula un principio claramente restrictivo de las competencias de gestión, aun tratándose del más intenso de sus procedimientos: «Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley».

3.3. Las causas habilitantes para la revocación.

El apartado 7 del artículo 10 del Real Decreto 338/1990 ha sido claro en cuanto a las causas para la revocación, estableciendo un listado de supuestos:

- La inexistencia del objeto social declarado por la entidad.
- La inexistencia de la actividad declarada por la entidad.
- La falta de veracidad del desarrollo de ambos en el domicilio o sedes comunicados a la Administración tributaria.
- El incumplimiento del obligatorio mantenimiento de dichas circunstancias en el ejercicio continuado de las actividades.

Con carácter previo al examen detallado debemos plantearnos si esta enumeración constituye una lista enunciativa o una serie de casos tasados que permiten acudir a la revocación. Lógicamente, debemos inclinarlos por la segunda de estas posibilidades, tanto por la propia redacción, que no alude a la posibilidad de aplicar la revocación en supuestos análogos, como por el propio contenido de los supuestos, que no parece permitir su extensión analógica a otros supuestos. A mayor abundamiento, debemos acudir a su propia naturaleza represiva, si no puramente sancionadora, que

exige una especial precisión en cuanto a la definición de los presupuestos jurídicos que despliegan la consecuencia de la revocación.

3.3.1. El objeto social.

Podemos definir, con VICENT CHULIÁ [6], el objeto social como objeto de la sociedad, que es la actividad para la que se constituye la sociedad y el medio a través del cual los socios aspiran a obtener beneficios. Sus requisitos, por remisión a los del objeto de los contratos exigidos en el Código Civil, serán la licitud, posibilidad y determinación [7].

De entre ellos, resulta especialmente relevante el relativo a la determinación. Una vez más, el Código Civil establece en su regulación del contrato de sociedad el principio de determinación [8], si bien matizado por la existencia de sociedades universales y particulares. La determinación del objeto social es más rigurosa en el Código de Comercio, que parece excluir la sociedad universal, al concretar en el objeto social cuál es la índole de sus actividades y exigir que sea la industria o el comercio.

La determinación del objeto social es particularmente relevante en las sociedades capitalistas, en atención a los diferentes intereses que se trata de proteger a través de su determinación: a) el de los socios, pues permite distinguir por el objeto entre las distintas sociedades a la hora de canalizar sus inversiones; b) el interés de terceros, que conceden crédito a la sociedad también en función de sus actividades; c) el interés de la propia sociedad, como empresa; d) intereses extrasocietarios y generales, que asumen distintos grados de supervisión y control de las sociedades por sus actividades y relevancia de éstas.

Por todo ello, la Ley de Sociedades Anónimas exige con gran precisión la determinación del objeto social. Insiste con especial intensidad el Reglamento del Registro Mercantil [9], demandando que el objeto en los Estatutos sociales conste por medio de la determinación sumaria de las

---

6 *Compendio crítico de Derecho Mercantil*; VICENT CHULIÁ, F.; José M.ª BOSCH, Editor; Barcelona.

7 Artículo 1.271. Pueden ser objeto de contrato todas las cosas que no están fuera del comercio de los hombres, aun las futuras. Sobre la herencia futura no se podrá, sin embargo, celebrar otros contratos que aquellos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal conforme al artículo 1.056. Pueden ser igualmente objeto de contrato todos los servicios que no sean contrarios a las leyes o a las buenas costumbres.
Artículo 1.272. No podrán ser objeto de contrato las cosas o servicios imposibles.
Artículo 1.273. El objeto de todo contrato debe ser una cosa determinada en cuanto a su especie. La indeterminación en la cantidad no será obstáculo para la existencia del contrato, siempre que sea posible determinarla sin necesidad de nuevo convenio entre los contratantes.

8 Artículos 1.671 a 1.678 del CC.

9 Artículo 117 del Reglamento del Registro Mercantil.
1. El objeto social se hará constar en los estatutos determinando las actividades que lo integren.
2. No podrán incluirse en el objeto social los actos jurídicos necesarios para la realización o desarrollo de las actividades indicadas en él.
3. En ningún caso podrá incluirse como parte del objeto social la realización de cualesquiera otras actividades de lícito comercio ni emplearse expresiones genéricas de análogo significado.

actividades que lo integren. A partir de esta concreción del objeto social, se extraen una serie de consecuencias: a) para el órgano de administración, cuyas facultades quedan circunscritas al objeto social y se limite, inclusive, su facultad de representación de la sociedad frente a terceros más allá del objeto social; b) para los socios, a los que se garantiza que su modificación se realizará por el procedimiento para la modificación de Estatutos, confiriéndoles el derecho de separación cuando exista una sustitución del objeto social.

Debemos destacar que, más allá de todo lo hasta aquí expuesto, el objeto social no constituye una limitación a las actividades de la sociedad, no estando afectos de vicio alguno los negocios concluidos por las mismas más allá de los estrictos límites señalados.

¿Qué cabe concluir de todo ello? El objeto social debe ser determinado, lícito y posible, existiendo un control de esta circunstancia a través de los Registradores Mercantiles. Una vez determinado éste, empero, las entidades pueden realizar otras actividades de forma perfectamente legal y regular, sin que esa operativa afecte a la validez de los actos. ¿Puede a la vista de este marco jurídico el legislador fiscal permitir que se tome en cuenta esta circunstancia para revocar el NIF de una entidad? ¿Puede la realización de una operación de comercio lícita y no afectada de vicio, que no tiene por que haber constituido ninguna infracción tributaria, acarrear consecuencias sancionadoras? Parece evidente que no debería ser así.

3.3.2. La declaración de la actividad.

La Disposición Adicional Quinta de la Ley General Tributaria ha recogido la obligación de formular una declaración comprensiva de las actividades desarrolladas, de tal forma que la Administración pueda desarrollar un censo de sujetos en el que obrarán una relación de los mismos, con indicación de las actividades realizadas y otras informaciones relevantes sobre unos y otras. La citada disposición adicional añade que se presentará declaración para hacer constar tanto el inicio, como la modificación de circunstancias y el cese.

El desarrollo reglamentario dado a este precepto, constituido por el Real Decreto 1041/2003, por el que se aprobó el Reglamento por el que se regulan determinadas obligaciones censales, regula de forma exhaustiva no sólo la comunicación del inicio o comienzo de actividades, la modificación y el cese, si no que recoge asimismo la obligación de facilitar una declaración exhaustiva de las circunstancias que rodean el ejercicio de la actividad, debiendo hacer constar en las mismas: a) Las declaraciones o declaraciones-liquidaciones que deba presentar periódicamente por razón de sus actividades empresariales o profesionales, o por satisfacer rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta; b) Una relación completa de su situación tributaria en relación con regímenes especiales y exenciones de opción voluntaria del contribuyente y otros datos relativos a la actividad, entre los que podemos destacar, por su relevancia, la clasificación de las actividades económicas desarrolladas de acuerdo con la codificación prevista a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, diferenciando la actividad principal de las restantes, excepto cuando se trate de sujetos pasivos de este impuesto obligados al pago de éste por no resultar de aplicación las exenciones establecidas en dicho impuesto, así

como la relación de los establecimientos o locales en los que desarrollen sus actividades económicas, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio y dirección completa de cada uno de ellos, indicando su superficie y su grado de afectación total o parcial a cada una de las actividades desarrolladas; y c) el número de teléfono y, en su caso, la dirección de correo electrónico y el nombre de dominio o dirección de Internet, a través del cual desarrolle sus actividades.

La cuestión que necesariamente nos asalta ante este extenso repertorio de información relativo a las actividades es si el motivo para revocar que analizamos comprende, exclusivamente, la inexacta identificación de las actividades desarrolladas o se refiere, también, a los posibles defectos de las restantes informaciones relativas a las mismas. Parece más lógico optar por la primera de estas opciones, pues el propio legislador ha decidido incluir como motivo de revocación autónomo la falsedad en la declaración del domicilio de las actividades, circunstancia esta incluida junto con los demás datos identificativos contemplados en la declaración de las actividades.

De ello podemos concluir que, en el presente caso, encontramos un requisito puramente fiscal, expresivo de la obligación de facilitar a la Administración información relativa al inicio, modificación o cese de actividades, con expresa mención de la clasificación de las mismas con arreglo a la realizada en el Impuesto sobre Actividades Económicas. El cumplimiento limitado estrictamente a esta obligación debe ser la causa de revocación.

3.3.3. La veracidad del desarrollo del objeto y actividades en el domicilio.

La fijación del domicilio fiscal, como lugar donde se deben centralizar las relaciones del contribuyente con la Administración, ha sido una de las cuestiones esenciales del Derecho tributario. El artículo 48 de la Ley General Tributaria contempla, con carácter general, como domicilio fiscal para las personas que desarrollen actividades y para las personas jurídicas el lugar donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Otros lugares donde se desarrollen actividades y que no constituyen el domicilio fiscal del obligado tributario aparecen mencionados en el Real Decreto 1041/2003, sin que exista un desarrollo adicional a la mención de la necesidad de declararlos que se contiene en el mismo.

Parece que la mención genérica al desarrollo del objeto y actividades en el domicilio comunicado debemos interpretarla de una forma extensiva, referidas no sólo al domicilio fiscal, ya que, como hemos visto, la normativa no liga el mismo al desarrollo del conjunto de actividades, sino a los distintos lugares en los que pueden desarrollarse las mismas. Se trataría en este caso de comprobar una correlación entre las actividades declaradas y los lugares señalados para cada una de ellas.

3.4. Ámbito temporal de la facultad de revocación.

El artículo 10.7 del Real Decreto 338/1990 incluye una última causa de revocación que no es, propiamente, una condición sustantiva: se exige el mantenimiento continuado de las tres circuns-

tancias que se han enunciado como motivos para la revocación, esto es, la declaración del objeto social, de las actividades y de los lugares donde se desarrollan ambos.

Esta causa de revocación debemos entenderla como una precisión adicional en cuanto al marco temporal en el que puede desarrollarse la facultad de revocación del NIF. Para aclarar esta cuestión podemos realizar una exégesis sistemática del apartado 7.º que contempla dicha facultad.

Se enmarca, sistemáticamente, en el artículo 10 del Real Decreto 338/1990, relativo a la asignación del NIF de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. Dicho precepto regula, sucesivamente, la necesidad de solicitar el NIF para estas entidades cuando vayan a ser titulares de relaciones con trascendencia tributaria, la posibilidad de asignar, con carácter temporal, un NIF provisional antes de la constitución de la persona o ente, amparada en documentos que acrediten la voluntad e identidad de las personas físicas o jurídicas que lo promueven; así como la obligación que asumen los mismos de facilitar, una vez constituida la entidad en cuestión, la documentación definitiva que permita atribuir el NIF con carácter definitivo; y, finalmente, la correlativa facultad de la Administración para, transcurridos los períodos para la constitución, requerir la presentación de los mismos.

Dentro de dicho contexto, aparece a continuación la facultad de revocar el NIF como consecuencia de la comprobación de la veracidad de los datos comunicados a la Administración en su solicitud; que podría entenderse limitada, por tanto, a dos momentos temporales muy determinados: o bien antes de la concesión del NIF definitivo, justo en el momento de la aportación de la documentación definitiva que acredite la constitución del ente más allá de los elementos intencionales en los que se funda el NIF provisional, o bien en un momento inmediatamente posterior a éste, una vez ya se haya concedido el NIF definitivo, comprobando, exactamente igual, los documentos aportados. En cualquier caso, ambas soluciones llevarían a una inmediatez con el otorgamiento del NIF y las condiciones exigidas para ello. Pues bien, el Real Decreto ha querido dejar claro que no es, ni mucho menos, una facultad limitada temporalmente al momento de dicha conversión del NIF en definitivo, sino que, en cualquier momento, la Administración podrá llevar a cabo la verificación de las condiciones impuestas y, el incumplimiento, en cualquier momento, llevará aparejada la sanción prevista, esto es, la revocación del NIF, sin perjuicio de que, en cualquier momento anterior, se hubiese cumplido con los elementos declarados.

3.5. Sujetos a los que se les puede revocar el NIF.

Otro asunto de notable relevancia es la determinación de los sujetos a los que puede afectar la revocación del NIF. La Disposición Adicional Sexta de la Ley General Tributaria establece un elenco de obligados a la obtención y utilización del NIF ciertamente amplio: «Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria».

No obstante lo anterior, el precepto que sirve de norma habilitante, como se ha señalado, se enmarca dentro del artículo 10 del Real Decreto 338/1990, relativo a la asignación del NIF de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. ¿Se restringe, por tanto, la posibilidad de revocar el NIF a personas jurídicas y entes sin personalidad? A pesar de que las personas físicas que desarrollan actividades quedan exactamente igual que las personas jurídicas obligadas a declarar sus actividades y los lugares de desarrollo, parece claro que la facultad de revocación se refiere, exclusivamente, a las segundas. Ello se debe, a nuestro juicio, no sólo al hecho de la ubicación del precepto dentro del Real Decreto 338/1990, sino a la diferente configuración del NIF en personas físicas y jurídicas: en las primeras, mediante la inclusión del código de validación en el DNI, la difusión del NIF tiene un carácter universal, siendo su obtención mucho más que una obligación fiscal; para las segundas, aunque, como hemos enunciado, es un requisito que prácticamente imposibilita su constitución y funcionamiento, la concesión del NIF sigue manteniéndose como una formalidad puramente administrativa que se suscita, exclusivamente, ante la Administración tributaria.

3.6. Consecuencias de la revocación del NIF.

El último punto cuyo análisis debemos abordar es la determinación de las consecuencias de la revocación del NIF. El NIF constituye un vehículo para el cumplimiento de la obligación tributaria formal referida al mismo: la de comunicar dicho número en relaciones con trascendencia tributaria. El incumplimiento de esta obligación despliega un régimen sancionador propio, pues el artículo 202 de la Ley General Tributaria tipifica como infracción tributaria «el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera». Las sanciones por estos incumplimientos pueden desplegarse frente a terceros que no exijan la facilitación del NIF, viéndose inclusive agravadas cuando la entidad con la que se relacione un obligado sea una entidad financiera, pues como señala el segundo párrafo del artículo citado «la infracción será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador».

Resulta evidente que la revocación del NIF no puede suponer el establecimiento de una prohibición para realizar contratos u operaciones del tráfico, pues por más que las operaciones tengan relevancia tributaria y, consecuentemente, deba consignarse el NIF, la validez y eficacia de las mismas no puede condicionarse al cumplimiento de un requisito formal tributario. Menos aún es posible que afecte a la propia personalidad de la persona jurídica o a la válida constitución del ente, cuando a éstos el ordenamiento no les atribuya la personalidad jurídica. La personalidad jurídica de las personas jurídicas surge de su constitución e inscripción en el Registro correspondiente (sociedades mercantiles, fundaciones...), estando, además, sometida a un régimen de supervisión específico por los titulares de los registros de inscripción. En el caso de los entes sin personalidad, la válida celebración de los contratos o actos que les dan naturaleza determinan su constitución.

Ni en un caso ni en otro puede condicionarse el nacimiento de la personalidad o el cumplimiento de las obligaciones jurídicas derivadas del ente constituido entre sus partícipes por la necesidad de obtener un NIF; mucho menos aún, pueden extinguirse estas situaciones jurídicas, de acuerdo con la legislación vigente, por la revocación de un NIF previamente concedido.

Tampoco parece lógico que la revocación suponga una dispensa de la obligación de consignar el NIF en el conjunto de sus operaciones, manteniendo éstas plena validez y eficacia, tal y como correspondería a una revocación de un acto de gravamen realizada a favor del contribuyente, pues en tal caso, por un lado, se concedería una dispensa contraria a las leyes, y, por otro lado, se haría de mejor condición al incumplidor de la obligación de una correcta declaración que al contribuyente que ha observado escrupulosamente la misma.

Finalmente, no parece que la revocación del NIF pueda constituir un estigma habilitante para una posterior actuación sancionadora, de tal forma, que una vez revocado el NIF, toda operación en la que se haga constar el mismo suponga un incumplimiento de la obligación de su utilización, permitiendo a la Administración sancionar, tanto al que indebidamente lo haya comunicado como a los que, confiados o desconociendo la revocación, hagan constar el NIF revocado en sus documentos o declaraciones.

Si nada de lo anterior resulta posible, ¿qué objeto tiene la revocación del NIF? No es fácil responder esta cuestión de una forma positiva, diferente a la construcción de aquello que la revocación del NIF no es. La propia normativa del NIF arroja una luz entre las sombras para vislumbrar qué hay tras la revocación del NIF, al destacar que los efectos de la revocación del NIF se producen, de forma fundamental, en una esfera diferente:

«Asimismo, de concurrir esas circunstancias, la Administración podrá efectuar, en su caso, la rectificación de oficio de los datos censales de conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios.»

La rectificación de los datos censales se contempla, tal y como señala el párrafo transcrito, en el artículo 14 del Reglamento 1041/2003. El citado precepto establece, en primer lugar, una facultad inquisitiva para la Administración tributaria en materia de censos, que permite a la Administración requerir la presentación de declaraciones y la verificación de las presentadas o que debieron presentarse, pues será a la vista de tales comprobaciones como podrá, en su caso, motivar la necesidad de ampliar o subsanar las declaraciones presentadas. Esta facultad permite ir más allá, en aquellos casos en los que el contribuyente no cumpla, de acuerdo con los requerimientos y verificaciones, mediante la modificación «de oficio» de los datos obrantes en los censos.

El procedimiento para el ejercicio de la facultad de modificación de oficio de los datos censales se precisa, en puntos muy concretos, en este mismo precepto. Se matiza la forma de iniciación, que será de oficio, permitiendo que el hecho que dé comienzo al procedimiento sea no sólo las declaraciones censales presentadas y las verificaciones realizadas en relación con las mismas,

sino una resolución administrativa dictada en el seno de cualquier otro procedimiento seguido por los órganos de gestión tributaria. La llamada parece bastante clara, en este punto, al procedimiento de revocación del NIF, aunque muy posiblemente fuera innecesaria, pues tal y como hemos visto, la revocación del NIF resulta precisamente de una verificación de los datos declarados a la Administración en el momento de inicio o variación de las condiciones del ejercicio de actividades. Por otra parte, se independiza, necesariamente, este procedimiento de otros que se sigan, aun cuando su objeto pueda ser muy similar (como es el caso que nos ocupa de revocación del NIF), al disponer la necesidad de una resolución específica de modificación de los datos censales, previo trámite de audiencia.

Finalmente aborda el precepto en su apartado tercero las consecuencias fundamentales a las que puede llevar, no sólo la revocación del NIF, sino la mera constatación de las circunstancias previstas en el decreto del NIF como supuesto de hecho para la revocación del mismo: «La Administración tributaria podrá acordar de oficio la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial de las personas o entidades incluidas en ellos cuando en el curso de una comprobación se constaten los hechos o circunstancias a los que se refiere el apartado 7 del artículo 10 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, relativo a la comprobación de la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal».

Cierra de esta forma el Reglamento de obligaciones censales el círculo de la revocación del NIF que él mismo había abierto, quedando patente la vocación declarada de este procedimiento, no ya en la exposición de motivos de la norma que lo alumbró, sino en el Plan de Lucha contra el fraude que lo presenta en sociedad. La revocación del NIF es una facultad auxiliar que permite a la Administración luchar contra entidades constituidas precisamente con una vocación de coadyuvar en el fraude fiscal, decretando la muerte jurídica de las entidades, con la supresión de su NIF, o inhabilitándoles a continuar con formas de fraude conocidas y que se amparan en los regímenes especiales relativos al comercio internacional y al comercio intracomunitario, fundamentalmente en los ámbitos del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales.

4. CONCLUSIONES

Del análisis de la normativa relativa a la revocación del NIF pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1. La normativa resulta demasiado escasa. Existen dos referencias legales a la revocación del NIF que aportan muy poco o nada a su configuración. El desarrollo reglamentario de la misma trata de cubrir el vacío legal, estableciendo aquella regulación que hubiera sido propia de la ley, esto es, las causas de revocación, pero remata el error olvidando lo que le hubiera sido propio del reglamento, fundamentalmente, el procedimiento para la revocación.

2. La introducción de la facultad de revocación del NIF se ha producido siguiendo un desarrollo poco claro. El desarrollo sustantivo, bastante sucinto, se produjo con anterioridad a la configuración de una facultad legal, inclusive, sabiendo que la materia podía verse sustancialmente afectada por la Ley General Tributaria en tramitación. Posiblemente ello haya redundando en la poca claridad e, indudablemente, poco acierto del desarrollo normativo.

   Se trata de una facultad introducida *ex novo* en nuestro ordenamiento, carente de un antecedente previo, cuyo ámbito de aplicación se separa además de las restantes facultades administrativas, tendentes a la correcta determinación de las deudas tributarias y su percepción, por su carácter profiláctico de abusos de las formas jurídicas inclusive antes de que se puedan generar deudas tributarias. Estas circunstancias hubieran merecido un planteamiento más sosegado y completo que el tenido por la revocación del NIF.

3. Resulta discutible la naturaleza jurídica de la figura. No es de extrañar que así sea con una facultad con un propósito tan peculiar como el que parece aventurarse para la revocación del NIF. Su naturaleza jurídica será una cuestión capital, pues condicionará el crecimiento futuro de esta figura. En este punto, cabría inclinarse por la finalidad eminentemente restrictiva de derechos de la figura, por lo que su encuadramiento resultaría más conveniente en el marco de las sanciones tributarias, con todo lo que ello implicaría en cuanto a la tipicidad y procedimientos para constatar la culpabilidad.

4. Las causas establecidas para la revocación del NIF no se encuentran suficientemente delimitadas. El estudio detallado de las enumeradas demuestra la falta de relevancia del objeto social como criterio definitorio de la irregularidad en la declaración y la falta de concreción de las actividades y los lugares donde éstas se desarrollen como parámetros para su aplicación. El procedimiento acaba pivotando de una forma innecesaria sobre las instrucciónes para la cumplimentación de la declaración censal de inicio, modificación o cese de actividades, donde se detalla la forma de facilitar estas informaciones.

5. No resulta clara la finalidad de la revocación del NIF. Si todo el camino recorrido se limita a excluir a determinados sujetos de los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Exportadores, ¿no hubiera sido mucho más sencillo y eficaz simplemente prever la exclusión de los mismos cuando se dieran las circunstancias sin necesidad de revocar el NIF? Las dudas sobre las consecuencias de la revocación del NIF y su posible influencia sobre la validez de los contratos o su posible incidencia sobre la personalidad jurídica de aquellos cuyo NIF se revoca hacen más difícil aplicar la facultad.

6. Percibimos en el fondo de esta competencia un profundo sentimiento de agradecimiento del legislador tributario para los órganos de gestión, cuyas facultades y procedimientos crecen sin freno en nuestro ordenamiento, seguro el legislador que la amplitud y agilidad demostrada por el área es síntoma de su indudable eficacia.

¿Es el órgano más íntimamente ligado a la comprobación formal en la propia sede del órgano y de competencias más reducidas, donde se siguen procedimientos más estandarizados y masivos, y donde la presencia de personal de apoyo se constituye en regla general el mejor dispuesto para realizar este trabajo? ¿Se encuentra regulada siquiera la competencia que resulta necesaria para llevar a cabo este trabajo?

La respuesta, desde nuestro punto de vista, no puede ser positiva.

7. Como conclusión final cabe subrayar que la revocación del NIF puede ser una facultad interesante, si bien podrían conseguirse sus mismos resultados de forma más sencilla a través de otros mecanismos, pero que en el estado actual de desarrollo normativo resulta un procedimiento con pocos visos de prosperar.

LA VIRTUALIDAD DE LA PRESCRIPCIÓN EN LOS CASOS DE EFICACIA MULTIIMPOSITIVA DEL VALOR COMPROBADO

Núm. 50/2006

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

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

(Comentario a la STSJ de Castilla y León de 27 de enero de 2006, rec. núm. 568/2004) *

1. LA EFICACIA MULTIIMPOSITIVA DEL VALOR COMPROBADO POR LA ADMINISTRACIÓN

En el sistema tributario es fácilmente identificable todo un conjunto de conexiones entre las distintas figuras tributarias que lo integran. Estas conexiones se articulan, por ejemplo, a través de una norma contenida en la ley reguladora de un concreto impuesto por la que se efectúa una remisión a una norma contenida en la ley reguladora de otro impuesto [1].

Especialmente destacables son estas conexiones interimpositivas respecto a la valoración de los distintos elementos patrimoniales que integran el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible en unos y otros impuestos [2]. La razón de ello estriba en que distintos impuestos del sistema adoptan un mismo concepto de valor a efectos de someter a gravamen los bienes y derechos de contenido económico sobre los que inciden [3]. Lo esencial, en este sentido, es que el

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 280 (julio 2006) o en *Normacef Fiscal* (NFJ022140).

1 Como destaca Romero García, Felipe, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Universidad de Cádiz, Cádiz, 2005, pág. 43, «en el momento de la elaboración normativa no existe un pretendido principio de estanqueidad que vincule al legislador e impida las interconexiones entre las regulaciones de los distintos tributos, y prueba de ello son las frecuentes importaciones o remisiones efectuadas por las normas de un impuesto a las de otro, o las normas de un impuesto que atraen a su campo de acción o extienden su ámbito de aplicación a los sujetos sometidos a otro impuesto».

2 Una síntesis de distintas conexiones interimpositivas en materia de valoración fiscal de bienes y derechos contempladas expresamente en la normativa de diversos impuestos del sistema efectuamos en García Martínez, Andrés, «Unicidad *versus* estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, núm. 17/2000, págs. 22 y ss.

3 Sobre ello nos remitimos a lo que hemos expuesto en García Martínez, Andrés, *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, págs. 45 y ss.

concepto de valor adoptado en cada una de las figuras tributarias, así como los métodos, criterios y procedimientos de valoración establecidos para hacerlo efectivo, cumplan la función de posibilitar la incidencia del respectivo impuesto sobre la capacidad económica que pretende sujetarse a gravamen de acuerdo con los principios constitucionales de generalidad e igualdad en la imposición.

Ello ha conducido a la jurisprudencia, incluso a falta de una remisión expresa, a elaborar un principio de unicidad de valoraciones y a hacerlo primar sobre el tradicional principio de estanqueidad tributaria en aquellos casos en los que distintos impuestos del sistema adoptan el mismo concepto de valor a efectos tributarios [4]. Tal principio de unicidad se ha sustentado, fundamentalmente, en el principio de personalidad jurídica única de la Administración y en el correlativo principio que prohíbe ir contra los propios actos. Ello hizo que se cuestionase su validez en aquellos casos en los que los tributos eran gestionados por Administraciones distintas, cada vez más frecuentes conforme se consolidaba el Estado autonómico, por el fraccionamiento de la gestión tributaria entre distintas Administraciones con personalidad jurídica propia y diferenciada. Parte de la doctrina confirmó, también en estos casos, la vigencia de este principio de unicidad relativa de valoraciones con fundamento en otros principios constitucionales como el de coordinación interadministrativa, el de igualdad tributaria y el de seguridad jurídica [5].

El propio Tribunal Supremo (TS) ha venido a afirmar también la vigencia de tal unicidad de valoraciones en estos casos cuando el fraccionamiento de la gestión se debía a la cesión del impuesto estatal a las Comunidades Autónomas, apelando a la existencia de una delegación legal de funciones [6].

Las consecuencias de este principio de unicidad relativa de valoraciones se manifiestan fundamentalmente en aquellos casos en los que la Administración tributaria ejerza sus facultades para la comprobación del valor declarado por el contribuyente en relación con un determinado impuesto. El procedimiento de comprobación de valores conduce a la fijación del valor del concreto elemento patrimonial, a través de la aplicación al mismo del concepto de valor adoptado en la normativa del impuesto en cuestión [7]. Se produce, por tanto, un efecto de *fijación* del valor fiscal del concreto elemento patrimonial que se manifiesta en el valor comprobado por la Administración.

---

[4] Una síntesis de la evolución jurisprudencial sobre la cuestión de la unicidad y la estanqueidad tributaria efectúa Romero García, Felipe, *El valor sistema tributario…*, cit., págs. 50 y ss.

[5] En este sentido, García Martínez, Andrés, «Unicidad *versus* estanqueidad…», cit., págs. 29 y ss., más recientemente, Romero García, Felipe, *El valor sistema tributario…*, cit., págs. 60 y ss.

[6] Como señala la STS de 25 de junio de 1998 (recogida en *Normacef Fiscal*), *«constituye un axioma que si el concepto técnico-fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo»*. Sentado esto, considera el Tribunal respecto al caso de que los tributos sean gestionados por Administraciones distintas que *«no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias»*.

[7] Sobre ello, cfr., García Martínez, Andrés, *El valor tributario…*, cit., págs. 73 y ss.

En virtud del principio de unicidad relativa de valoraciones, ese valor comprobado deberá ser asumido por la misma u otras Administraciones tributarias en aquellos impuestos que adopten en su normativa el mismo concepto de valor que ha sido objeto de concreción en dicho valor comprobado para un determinado elemento patrimonial. Ello, lógicamente, siempre que se den similares circunstancias en cuanto al tiempo en que el valor comprobado ha de surtir efectos fiscales y en cuanto a las características del elemento patrimonial que fue objeto de valoración.

La consecuencia, en estos casos, es clara: comprobado el valor fiscal de un bien o derecho por la Administración a efectos de un impuesto no podrá la misma u otra Administración, ejercer su facultad de comprobación de valores respecto al mismo elemento patrimonial a efectos de otro impuesto que adopte el mismo concepto normativo de valor. La Administración que gestione este otro impuesto tiene que asumir como propio el resultado de la comprobación de valores desarrollada en el ámbito de otro impuesto.

Tratándose de Administraciones distintas, si la que ha de asumir como propio el acto de comprobación de valores dictado por otra Administración considera lesivo para sus intereses tal fijación de valor, podrá instar el correspondiente procedimiento de lesividad de los actos propios contra el acto de liquidación tributaria girado en base a tal valor comprobado, quedando salvaguardada con ello su propia autonomía.

No puede desconocerse, en este sentido, que el acto de comprobación de valores despliega los efectos más importantes en el procedimiento de gestión tributaria respecto al contenido del acto de liquidación, en el sentido de que está dotado de eficacia preclusiva, de tal forma que los elementos allí fijados deben ser asumidos por el posterior acto de liquidación con independencia de su adecuación a la realidad [8]. Ello no impide que el acto aprobatorio del expediente de comprobación de valores pueda desplegar esos efectos respecto al acto de liquidación en relación con más de un impuesto, pues, a tal efecto, el acto de comprobación de valores es distinto del acto de liquidación y está dotado de propia autonomía funcional [9].

La aplicación de este principio de una relativa unicidad de valoraciones que tan trabajosamente se ha consolidado en la jurisprudencia frente al principio de estanqueidad tributaria, con la consecuencia del efecto multiimpositivo del valor comprobado por la Administración, puede verse seriamente en entredicho debido a la virtualidad de un instituto de honda raigambre en el ordenamiento tributario cual es el de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Y ello aun en aquellos casos menos problemáticos a la hora de apreciar esa unicidad de valoraciones en los que el propio ordenamiento establece una conexión interimpositiva a través de una norma de remisión expresa.

La cuestión que nos planteamos en este trabajo es la de la virtualidad de la prescripción y, especialmente, de las causas interruptivas de la misma, en el impuesto en el que ha de desplegar

[8] Ruiz García, José Ramón, *La liquidación en el Ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 164 y 165, explica, en este sentido, que la doctrina alemana considera que «el acto de comprobación se subsume dentro de la más amplia categoría de los actos de determinación de fundamentos de la imposición o resoluciones-base (*Grundlagenbescheide*), en tanto que el acto de liquidación pertenece al género de los denominados actos-consecuencia (*Folgebescheide*)».

[9] Cfr., Ruiz García, José Ramón, *La liquidación*..., cit., págs. 158 y ss.

eficacia el valor comprobado por la Administración a raíz de la gestión de un impuesto distinto. Buena ocasión para este análisis lo ofrece la reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Castilla y León (Burgos), de 27 de enero de 2006 (rec. 568/2004). La misma no es sino una de las últimas dentro de una serie de resoluciones de este TSJ de Castilla y León en la que se plantea justamente la cuestión anunciada y en las que el Tribunal –lo adelantamos ya– termina por apreciar la prescripción de la obligación tributaria en la que el contribuyente pretende que se aplique el valor comprobado por la Administración a efectos de otro tributo pese a que Administración y contribuyente han discutido largos años sobre la correspondiente comprobación de valores y, por ende, sobre el valor controvertido, a través de los recursos y reclamaciones pertinentes [10].

El análisis del caso concreto planteado en esta sentencia y de los argumentos con que Administración y contribuyente han fundamentado sus respectivas posturas constituye un vehículo inmejorable para el estudio, con pretensiones de generalidad, de la cuestión sobre la virtualidad de la prescripción en los casos de eficacia multiimpositiva del valor comprobado.

2. EL CASO DE EFICACIA MULTIIMPOSITIVA DEL VALOR COMPROBADO OBJETO DE LA SENTENCIA COMENTADA: EFICACIA DEL VALOR COMPROBADO A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD) EN LA DETERMINACIÓN DE LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERONAS FÍSICAS (IRPF)

2.1. El establecimiento normativo de la conexión entre ambos impuestos.

El artículo 34 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprueba el TRLIRPF establece una de esas conexiones interimpositivas en materia de valoración fiscal a las que nos hemos referido anteriormente. Ordena el precepto que a efectos de determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial sujeta a gravamen en el ámbito del IRPF, cuando la adquisición o la transmisión del elemento patrimonial del que deriva lo haya sido a título lucrativo se tome por importe real del valor de adquisición o por importe real del valor de transmisión, respectivamente, «*aquel que resulte de la aplicación de las normas del ISD*».

El criterio de valor adoptado por la normativa del ISD, a efectos de integrar la base imponible del impuesto, es el *valor real* de los bienes y derechos, tanto para las transmisiones *mortis causa* como para las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos*, según se señala en el artículo 9.º de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD. Este criterio del valor real es perfectamente reconducible en el ámbito del ISD al concepto de *valor normal de mercado*, que no deja de ser un concepto jurídico indeterminado necesitado de una concreción respecto a cada elemento patrimonial en cuestión [11].

[10] Esta misma cuestión se ha planteado también, entre otras, en las SSTSJ de Castilla y León (Burgos), de 11 de noviembre (rec. 559/2004) y 5 de diciembre de 2005 (rec. 560/2004).

[11] Sobre ello nos remitimos a lo que, con mayor amplitud, explicamos en García Martínez, Andrés, *El valor tributario*..., cit., págs. 56 y ss.

De ahí que en el ámbito de este impuesto se otorgue a la Administración una amplia facultad para comprobar el valor declarado por el contribuyente, valiéndose de los medios de comprobación previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria (LGT) (art. 18 de la Ley del ISD), y que, asimismo, resulte aplicable en el ámbito del mismo el procedimiento de tasación pericial contradictoria en corrección de ese valor comprobado (art. 98 del Rgto. del ISD).

2.2. Las dificultades prácticas en la aplicación de esta conexión interimpositiva cuando la Administración comprueba el valor respecto al ISD: los hechos que dan lugar al conflicto.

Los hechos que dan lugar al conflicto planteado y resuelto en la STSJ de Castilla y León (Burgos), de 27 de enero de 2006, ponen de manifiesto, precisamente, el intento del contribuyente de hacer valer respecto a su IRPF del año 1995 esta conexión interimpositiva o, lo que es lo mismo, el valor de un bien comprobado por la Administración a efectos del ISD.

Todo el problema gira en torno a la valoración de unas acciones y de dos bienes inmuebles que son adquiridos por el contribuyente a través de una herencia y que éste, a su vez, transmite a terceros, obteniendo con ello en el IRPF correspondiente al período impositivo de 1995 un incremento patrimonial irregular de 5.052.858 de las antiguas pesetas que el contribuyente hace constar en la declaración del IRPF correspondiente a 1995, presentada dentro del plazo establecido en la normativa del Impuesto, que a la sazón concluía el 20 de junio de 1996.

Para la determinación de ese incremento patrimonial, como señala la sentencia que comentamos, el contribuyente «había establecido como precio de adquisición el precio declarado a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones del que derivó la adquisición de los bienes. Y como precio de venta el declarado en las escrituras de compraventa». Como puede apreciarse, el contribuyente ha actuado de acuerdo con lo que actualmente dispone el artículo 34 del TRLIRPF a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial puesta de manifiesto con la venta de los elementos patrimoniales adquiridos en virtud de una herencia o transmisión lucrativa *mortis causa* [12].

El problema se va a plantear porque la Administración tributaria competente para gestionar el ISD, en este caso la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, no conforme con el valor declarado en el ISD correspondiente a la transmisión lucrativa de esos bienes *mortis causa*, decide ejercer sus facultades de comprobación, iniciando un expediente de comprobación de valores cuyo resultado es notificado al contribuyente el día 6 de septiembre de 1996, estableciendo un valor de los bienes sensiblemente superior al valor declarado por el contribuyente.

Ha de hacerse notar que la notificación del resultado del expediente de comprobación de valores a efectos del ISD se produce una vez concluido el plazo para presentar la declaración del IRPF del período impositivo de 1995, por lo que el contribuyente no pudo tener en cuenta el valor comprobado por la Administración a efectos del ISD en la autoliquidación del IRPF a fin de determinar la ganancia patrimonial derivada de la posterior transmisión onerosa de tales bienes.

[12] Es de destacar que un precepto similar se contenía en el artículo 47 de la Ley 18/1991, del IRPF, aplicable al período impositivo de 1995.

Lo cual, claramente, le ocasiona un perjuicio económico pues, al ser el valor comprobado superior al declarado a efectos del ISD, y al integrar éste el valor de adquisición a tomar en consideración para la determinación de la ganancia patrimonial en el IRPF, resulta evidente que un mayor valor de adquisición (valor comprobado) daría como resultado un menor incremento patrimonial.

Tal vez debió el contribuyente en ese momento, cuando conoció el valor comprobado por la Administración, instar la rectificación de la autoliquidación del IRPF y solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos al amparo de lo entonces dispuesto en el artículo 8.º del Real Decreto 1163/1990 y actualmente establecido en el artículo 221.4 de la LGT. Pero el caso es que no lo hizo y tenía una razón válida para ello, cual era su disconformidad con el valor comprobado por la Administración a efectos del ISD y, en consecuencia, su voluntad de instar los mecanismos que el ordenamiento pone a su disposición para la revisión del actuar administrativo y del valor comprobado.

Esta decisión del contribuyente amparada en la coherencia de su propio actuar, pues instar la rectificación de la autoliquidación del IRPF no dejaba de suponer una especie de conformidad con el valor comprobado por la Administración, iba a tener a la postre, como veremos, consecuencias fatales para los intereses económicos del mismo al entrar en juego la prescripción del derecho para instar tal rectificación de la autoliquidación del IRPF.

Contra el valor comprobado el contribuyente interpone, primero, un recurso de reposición, que fue desestimado por resolución de 15 de octubre de 1999, después, reclamaciones económico-administrativas, que fueron resueltas en dos resoluciones de fecha 26 de noviembre de 2000 y, finalmente, sendos recursos contencioso-administrativos, que fueron estimados parcialmente, fijándose para algunos bienes unos nuevos valores y manteniéndose para otros bienes el valor asignado a los mismos por la Administración en el expediente de comprobación. En ejecución de estas Sentencias, de 30 de abril y de 3 de mayo de 2002, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla y León emitió nuevas liquidaciones por el ISD, con base en la valoración de los bienes resultante de las citadas sentencias.

El contribuyente, por lo tanto, ha combatido el valor comprobado por la Administración acudiendo a la vía ordinaria de impugnación del mismo constituida por el recurso de reposición potestativo y la reclamación económico-administrativa en la fase administrativa y por el recurso contencioso-administrativo en la fase jurisdiccional. A consecuencia de esta actividad revisora, efectivamente, se modifican en el orden contencioso-administrativo los valores asignados por la Administración a unos bienes y se mantienen los de otros. En ejecución de esas resoluciones judiciales la Administración tributaria dicta nuevas liquidaciones por el ISD. La controversia sobre el valor comprobado se ha mantenido activa desde el año 1996 en que se interpone el recurso de reposición hasta el año 2002 en que se obtiene con las resoluciones judiciales la firmeza sobre tal valor.

Pues bien, obtenida la firmeza en vía jurisdiccional sobre el valor controvertido y resultando éste definitivamente superior al valor inicialmente declarado por el contribuyente en el ISD, que fue el que también adoptó para integrar el valor de adquisición a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial en el IRPF, el contribuyente cree llegado, ahora sí, el momento de instar de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la rectificación de la autoliquidación del IRPF correspondiente al período impositivo de 1995, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, lo que solicita, efectivamente, el 15 de mayo de 2003.

2.3. El conflicto: entra en juego la prescripción para determinar la deuda tributaria en el ámbito del IRPF.

La contestación de la AEAT a tal solicitud, tras examinar los documentos relativos a la comprobación de valores y a los recursos y reclamaciones interpuestos contra el valor comprobado a efectos del ISD que fueron aportados por el propio contribuyente, es que ya había prescrito el derecho del contribuyente a instar la rectificación de la autoliquidación del IRPF correspondiente al período impositivo de 1995 y, por ende, el derecho a la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

La tesis de la AEAT es que los actos relativos a la comprobación del valor declarado por el contribuyente a efectos del ISD y la posterior interposición de recursos y reclamaciones contra el mismo no son válidos para interrumpir la prescripción de la obligación tributaria correspondiente a otro impuesto cual es, en este caso, el IRPF.

El conflicto está servido. Si se nos permite la *elucubración*, cabe imaginar la perplejidad de este contribuyente ante la respuesta de la AEAT cuando, cargado de coherencia, tras ver aumentada la deuda tributaria a pagar a la Administración autonómica por el ISD a resultas del aumento del valor de los bienes tras la comprobación administrativa, pretende de la Administración estatal la devolución del ingreso indebido en el IRPF derivado de la diferencia entre el valor comprobado a efectos del ISD y el valor declarado que constituye el importe real de los bienes adquiridos a título lucrativo a efectos de integrar el valor de adquisición para la determinación de la ganancia patrimonial obtenida con la posterior transmisión de los mismos.

Ante la apelación de la AEAT a la prescripción del derecho del contribuyente para denegar la rectificación de la autoliquidación, y la correspondiente devolución solicitada, ¿acaso no habrá pasado por la mente del contribuyente la idea de que la Administración se ampara en un *tecnicismo legal* para negarle su derecho a la devolución, introduciendo con ello una incoherencia en el ordenamiento cuyo resultado redunda en perjuicio de los contribuyentes?

Con carácter general, este caso ilustra cómo la coherencia del sistema tributario, que el propio ordenamiento hace entrar por la puerta en esta materia de las valoraciones fiscales a través del establecimiento expreso de una norma de remisión, se escapa por la ventana a través de la virtualidad de la prescripción tributaria. En el caso que estamos contemplando, desde un punto de vista material o sustantivo, la prescripción perjudica al contribuyente, en otros muchos casos la prescripción puede perjudicar a la Administración.

Volviendo al caso que comentamos, ante la respuesta denegatoria, por prescripción del derecho, de la AEAT al contribuyente, la reacción de éste no se hace esperar y en vía administrativa interpone el pertinente recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa y contra la resolución desestimatoria de ésta el recurso contencioso-administrativo que da lugar a la sentencia que comentamos. A continuación nos centraremos ya en el análisis de los argumentos esgrimidos en esta sentencia, que se pronuncia también en un sentido desestimatorio de la pretensión del contribuyente.

3. LA COMPROBACIÓN DE VALORES Y LOS RECURSOS Y RECLAMACIONES INTERPUESTOS CONTRA EL VALOR COMPROBADO EN EL ÁMBITO DE UN IMPUESTO, ¿SON SUSCEPTIBLES DE PRODUCIR EFECTOS INTERRUPTIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO DE OTRO IMPUESTO EN EL QUE TENGA EFICACIA TAL VALOR COMPROBADO?

3.1. La cuestión jurídica controvertida.

La cuestión jurídica controvertida que se plantea en la sentencia que comentamos es si la actuación administrativa de comprobación de valores y los posteriores recursos tanto en vía administrativa como judicial que contra el valor comprobado interpone el contribuyente, todo ello en el ámbito del ISD, son actuaciones eficaces para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en el ámbito de otro impuesto en el que ese valor comprobado también está llamado a surtir efectos en base a una norma de remisión, cual es, en este caso, el IRPF.

3.2. La tesis de la Administración tributaria.

Para la Administración tales actuaciones relativas a la comprobación del valor declarado en el ISD y a la controversia sobre el valor comprobado no son en absoluto eficaces para interrumpir la prescripción en el ámbito del IRPF. Lo serán o lo habrán sido en el ámbito del ISD, pero no en el ámbito de aquél [13]. Por lo tanto, constatado que el último día del plazo para presentar la declaración-liquidación del IRPF correspondiente al período impositivo de 1995 concluyó el día 20 de junio de 1996, no habiéndose desarrollado actuación alguna en el ámbito de este impuesto hasta el día 15 de mayo de 2003 en que se solicita la rectificación de la autoliquidación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos, resulta claro que ha transcurrido con creces el plazo de prescripción previsto en el entonces artículo 64 de la LGT de 1963 y ahora en el artículo 66 de la nueva LGT y que, por tanto, ha prescrito el derecho que el contribuyente pretende ejercer respecto al IRPF [14].

3.3. La tesis del contribuyente.

Para el contribuyente, por el contrario, la actuación de la Administración consistente en la comprobación del valor declarado de los bienes adquiridos en herencia y la posterior controversia

[13] Como destaca Falcón y Tella, Ramón, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 164, la autonomía de cada obligación tributaria impide que los efectos de la interrupción de la prescripción puedan extenderse más allá del concepto tributario y del ejercicio a que afecte la actuación de la Administración o del particular dotada de virtualidad interruptiva. La AEAT parece haber aplicado en este caso este principio sin mayor consideración a la circunstancia del efecto del valor comprobado a efectos del ISD en el ámbito del IRPF, que es, justamente, lo que obliga a una adecuada consideración y aplicación de tal principio.

[14] Es de hacer notar que a lo largo de la sentencia se produce un cierto baile de fechas entre el período impositivo al que se refiere la declaración del IRPF, que es el de 1995, y el año o período impositivo en que se presenta efectivamente la declaración, que es 1996, tomando, incomprensiblemente, en ocasiones éste por aquél.

tanto en vía administrativa como judicial sobre el valor comprobado son actos susceptibles de interrumpir la prescripción en el IRPF [15].

3.4. Los argumentos del Tribunal.

El Tribunal va a dar la razón a la Administración esgrimiendo una serie de argumentos para negar la virtualidad interruptiva de la prescripción en el ámbito del IRPF, que analizaremos a continuación.

3.4.1. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria o prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos.

La primera cuestión estriba en determinar correctamente ante la prescripción de qué derecho de los contemplados en el artículo 66 de la LGT nos encontramos en este caso. Existe, al respecto, un cierto desenfoque o confusión en la sentencia respecto a este extremo. Como se señala en el Fundamento de Derecho Cuarto de la misma, *«no se puede aceptar que hayan existido actos del sujeto pasivo tendentes a obtener la devolución del ingreso indebido antes de que venciera el plazo de prescripción de cuatro años, al contrario los actos del recurrente eran tendentes a acreditar que el valor declarado a efectos del impuesto de sucesiones era correcto, con lo cual no puede decirse que se pretendían justificar datos que demostrasen el ingreso indebido, y por ello las reclamaciones del recurrente no pueden considerarse como actos interruptivos de la prescripción»*. Para el Tribunal, por lo tanto, el derecho sobre cuya prescripción se discute es *el derecho a la devolución de ingresos indebidos*, entonces contemplado en el artículo 64 d) de la LGT de 1963 y hoy recogido en el artículo 66 c) y d) de la nueva LGT, escindido en sus dos vertientes, como el derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos y como el derecho a obtener las devoluciones de ingresos indebidos.

Pues bien, si efectivamente éste fuera el único derecho en entredicho en el caso comentado, quizá tendría razón el Tribunal al señalar que el contribuyente no ha hecho nada tendente a solicitar ni a obtener la devolución de un ingreso indebido, pues las actuaciones y controversias relativas al valor de los bienes parece que nada tienen que ver con las facultades que se desarrollan en el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución ni en aquel establecido para la ejecución de tal devolución.

Sin embargo, lo que el contribuyente ejerce es su derecho a la rectificación de la autoliquidación del IRPF y, en caso de prosperar tal rectificación, la devolución del correspondiente ingreso indebido.

La rectificación de la autoliquidación entra dentro del derecho contemplado entonces en el artículo 64 a) de la LGT de 1963 y ahora, con idéntica redacción, en el artículo 66 a) de la nueva

[15] Como expresamente sintetiza la sentencia que comentamos, *«sostiene el recurrente que, siendo un plazo de prescripción, es susceptible de interrupción y que como tal se han acreditado diversas actuaciones como consecuencia de la comprobación de valores declarados de la herencia en virtud de la que adquirió el inmueble»*.

LGT, el *derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*. Dicho en otros términos, nos encontramos ante el procedimiento de liquidación del tributo y no ante un procedimiento de devolución de un ingreso indebido [16]. El procedimiento de rectificación de la autoliquidación concluirá, en caso de prosperar, con un *acto de liquidación tributaria* que tendrá el carácter de provisional [17]. A resultas de esta nueva determinación de la prestación tributaria se desencadena, en su caso, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

Enfocada así la cuestión resulta ya evidente, de acuerdo con todo lo que llevamos dicho, que los actos de comprobación de valores y de revisión del valor comprobado en el ámbito del ISD sí son susceptibles de desplegar efectos en relación con la determinación de la deuda tributaria del IRPF y, por ende, en relación con la correspondiente devolución de ingresos indebidos. Por lo tanto, no cabe descartar tan pronto que entre esos efectos no se pueda encontrar también el efecto interruptivo de la prescripción.

En casos como éste, en que la rectificación de la autoliquidación va a dar lugar a un ingreso indebido, el artículo 8.º del Real Decreto 1163/1990 permite su incoación en tanto en cuanto no haya prescrito tanto el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como el derecho a la devolución del ingreso indebido. El *dies a quo* en ambos casos del cómputo del plazo de prescripción es el día siguiente al de finalización del plazo para presentar la declaración o autoliquidación, según lo dispuesto en el artículo 67 de la LGT. Lo cual plantea también un problema desde el punto de vista de la apreciación o no de la prescripción debido a la tesis, aplicada en algunos casos por la jurisprudencia y sostenida por un sector doctrinal, que postula un principio de independencia de los supuestos de prescripción basado en la separación de procedimientos [18]. Resulta evidente la íntima conexión entre la rectificación de la autoliquidación con la consiguiente emanación de un acto de liquidación provisional y la devolución del correspondiente ingreso indebido. Si el acto de liquidación tuviese un carácter constitutivo de la obligación tributaria, no habría problema en mantener ese principio de dualidad de la prescripción porque el nacimiento del derecho a la devolución nacería con tal acto de liquidación provisional. Como resulta que el acto de

[16] Por ello la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de Devolución de Ingresos Indebidos de Naturaleza Tributaria, declarada expresamente vigente por la letra b) del número 1 de la disposición derogatoria única 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, establece un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones cuando las mismas no den lugar a un ingreso indebido que podrá instarse, por lo que a la prescripción respecta, en tanto en cuanto no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Junto a éste, el artículo 8.º del mencionado Real Decreto 1163/1990, igualmente declarado vigente por la norma antedicha, establece un procedimiento para la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente cuando las mismas den lugar a un ingreso indebido que, por lo que a la prescripción respecta, podrá instarse en tanto en cuanto no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni el derecho a la devolución del ingreso indebido.

[17] Así se establece tanto en el artículo 8.º, para el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones que den lugar a un ingreso indebido, como en la disposición adicional tercera, para el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones que no den lugar a un ingreso indebido, ambos del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, de Devolución de Ingresos Indebidos de Naturaleza Tributaria, declarados expresamente vigentes por la letra b) del número 1 de la disposición derogatoria única 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.

[18] Sobre ello nos remitimos al excelente trabajo del profesor Palao Taboada, Carlos, «La dualidad de la prescripción del crédito tributario y la interrupción de la prescripción», *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, CEF, núm. 199, 1999, págs. 165 y ss.

liquidación tiene carácter declarativo de tal obligación tributaria, el ingreso devino indebido desde que se efectuó con la presentación de la autoliquidación. Lo cual puede conducir al callejón sin salida de que aun habiendo existido actos con eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria tal interrupción no pueda ser igualmente comunicada al procedimiento de devolución de ingresos. Por ello, como muy bien explica el profesor PALAO, no se justifica el mantenimiento de la dualidad de prescripciones en función del procedimiento en el que se ejerzan determinadas facultades relativas a la aplicación del tributo [19].

Si bien es cierto, como advierte el propio PALAO [20], que en estos casos los procedimientos que entran en consideración son de signo distinto e incluso opuesto, ya que uno, el de liquidación, tiende a la efectividad del crédito tributario mientras que el otro, el de devolución de ingresos indebidos, está dirigido a la realización de un derecho del contribuyente, por lo que la independencia de ambos es más natural y fácil de admitir que cuando se trata de dos procedimientos que tienden a la misma finalidad, como sucede entre los de liquidación y recaudación, en el caso concreto del procedimiento de rectificación de autoliquidación y consiguiente devolución de ingresos indebidos existe tal interrelación entre ambos en el sentido de que el segundo es consecuencia necesaria del primero, que puede identificarse, desde mi punto de vista, la misma conexión existente entre la liquidación y la recaudación del crédito tributario, si bien en este caso al haberse producido ya mediante la presentación por parte del contribuyente de la declaración-liquidación el ingreso correspondiente, el sentido o la dirección del tradicional binomio liquidación-recaudación es justo el contrario del habitual, esto es, se convierte en liquidación-devolución del ingreso indebido. Pero con ello, ¿acaso no se está igualmente determinando mediante la oportuna liquidación el importe de la prestación tributaria y ajustando la recaudación ya obtenida al correspondiente acto de liquidación mediante el ajuste que supone, en este caso, la devolución de lo ya ingresado en demasía sobre tal importe? [21]

Coincidimos, por ello, con PALAO, en que al menos en algunos casos –como puede ser éste que estamos contemplando– la aplicación del principio de separación de procedimientos es artificiosa y lleva a resultados contrarios a la función de la institución de la prescripción y poco equitativos, por lo que la cuestión de qué actos son adecuados para interrumpir la prescripción se ha de resolver en estos casos en función de un criterio sustantivo que atienda a la propia naturaleza y función de la prescripción [22].

Resulta revelador, en este sentido, que el propio artículo 68.3 a) de la nueva LGT contemple, expresamente, como causa de interrupción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos cualquier actuación fehaciente del obligado tributario tendente a la rectificación de su autoliquidación.

---

[19] Cfr., PALAO TABOADA, Carlos, «La dualidad…», cit., págs. 165 y ss.

[20] Cfr., PALAO TABOADA, Carlos, «La dualidad…», cit., págs. 169 y 170.

[21] Como ya advirtiera PÉREZ ROYO, Fernando, «Sobre la prescripción en Derecho tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma», *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, pág. 207, la reclamación del ingreso indebido «es un acto que, con independencia de la intención del sujeto que lo realiza, tiene una concreta virtualidad: demandar o provocar una actuación de la Administración encaminada a la práctica de la liquidación definitiva».

[22] Cfr., PALAO TABOADA, Carlos, «La dualidad…», cit., pág. 172.

3.4.2. El contribuyente no ha discutido el valor declarado.

Otro de los argumentos esgrimidos por el Tribunal en la sentencia que comentamos consiste en señalar que el contribuyente no ha discutido el valor declarado a efectos del IRPF, pues las reclamaciones y recursos que ha interpuesto en el seno del ISD lo han sido para defender la validez de tal valor declarado. De lo que extrae el Tribunal la consecuencia de que ninguna actuación ha realizado el contribuyente dirigida a una hipotética devolución de un ingreso indebido, pues ello supone la aceptación de que la autoliquidación e ingreso efectuados por el IRPF eran correctos.

Este argumento entraña una falacia cual es considerar que del hecho de que el contribuyente haya mantenido la corrección del valor declarado tanto a efectos del ISD como del IRPF se deriva un silencio de la relación jurídico-tributaria determinante de la prescripción. Muy al contrario, la Administración reacciona en primer lugar contra el valor declarado, desarrollando la comprobación de valores y llegando a fijar un valor comprobado superior al declarado por el contribuyente. Frente a este valor comprobado reacciona el contribuyente a través de toda una serie de recursos y reclamaciones tanto en vía administrativa como judicial. Finalmente, a resultas del valor fijado en las correspondientes sentencias que ponían fin a la controversia sobre la valoración, la propia Administración dicta nuevos actos de liquidación por el ISD. ¿Dónde está, por tanto, el silencio de la relación jurídico-tributaria que convierte la pretensión del contribuyente en una pretensión tardía y, por ello, objetivamente desleal? [23]

3.4.3. La ineficacia interruptiva de actuaciones desarrolladas por una Administración respecto a la prescripción de una obligación tributaria gestionada por otra Administración.

La segunda línea de argumentos a favor de la prescripción que desarrolla la sentencia que comentamos trata de poner de manifiesto que la Administración tampoco ha efectuado acto alguno en que se reconozca la existencia del derecho del contribuyente a la devolución de ingresos indebidos y, por tanto, que concurre la prescripción.

A tal efecto, considera el Tribunal que nos encontramos ante dos Administraciones distintas y ante actuaciones que dimanan de distintos impuestos. Como señala la sentencia, *«estamos ante dos Administraciones distintas, pero lo que es más importante realizando actuaciones sólo una de ellas respecto de un impuesto de su competencia, sin que esa actuación tenga trascendencia directa e inmediata en el otro impuesto, dado que estamos hablando de incrementos de patrimonio lo que supone que ha de jugarse con dos conceptos: el precio de adquisición y el precio de transmisión»*.

Ya hemos argumentado en el inicio de este trabajo cómo es posible la aplicación del principio de unicidad de valoraciones incluso cuando la gestión de los impuestos implicados es desarrolla-

[23] Como señala Díez-Picazo y Ponce de León, Luis, *La prescripción en el Código Civil*, Bosch, Barcelona, 1964, pág. 41 (citado por Palao Taboada, Carlos, «La dualidad…», cit., pág. 172), el presupuesto de la prescripción consiste «en la formulación tardía de una pretensión, entendiéndose como tal aquella que, atendido el previo silencio y el tiempo transcurrido, la ley considera como objetivamente desleal».

da por Administraciones distintas, máxime cuando estamos hablando, como en este caso, de dos impuestos de titularidad estatal y cuando respecto al impuesto en el que se han desarrollado las actuaciones de comprobación las funciones de gestión se desarrollan por delegación del Estado, habida cuenta del carácter de impuesto cedido del mismo. Pero, sobre todo, lo importante a estos efectos es que la propia normativa del IRPF establece una remisión expresa a la normativa del ISD para la determinación del valor del elemento patrimonial que ha sido objeto de una adquisición o transmisión lucrativa.

Por lo tanto, en virtud de ese efecto multiimpositivo que cabe otorgar en estos casos al valor comprobado por la Administración a efectos de un determinado impuesto, no compartimos la afirmación de la sentencia de que las actuaciones, tanto de la Administración como del contribuyente, tendentes a la fijación definitiva de tal valor no puedan tener una trascendencia directa en el IRPF. La van a tener, como ha sucedido en este caso, cuando lo solicite el contribuyente a través de la oportuna rectificación de la autoliquidación presentada y las tendrán igualmente cuando, a la vista de tal valor comprobado, sea la propia Administración la que de oficio proceda a dictar la liquidación correspondiente teniendo en cuenta tal valor o, en su caso, a llevar a cabo también la comprobación del valor de transmisión, dado que estamos hablando de la determinación del incremento patrimonial.

Si cabe esa trascendencia directa o, lo que es lo mismo, si se reconoce en este caso la eficacia en el IRPF del valor comprobado a efectos del ISD, entonces las propias actuaciones de comprobación de valores y de revisión del valor comprobado trascienden del ámbito procedimental propio del impuesto en el que están siendo desarrolladas y cobran importancia también en aquel otro impuesto en el que asimismo son susceptibles de surtir un efecto directo. De ahí que tales actuaciones sean adecuadas también para interrumpir la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria respecto a ese otro impuesto, en este caso, respecto al IRPF.

La cuestión que se plantea, entonces, es si para que esa posibilidad de que opere respecto al IRPF la interrupción de la prescripción se concrete es necesario algún requisito adicional. La sentencia que comentamos apunta a dos requisitos para que tal cosa pudiese ser admisible, de los cuales entendemos que sólo el primero tiene realmente relevancia. Este primer requisito es que las actuaciones que pudieran tener efectos interruptivos se realicen con el conocimiento formal de la otra Administración, en este caso, de la Administración tributaria del Estado que es la encargada de la gestión del IRPF [24]. La razón de este requisito del conocimiento formal de la Administración es poner en conocimiento de la misma la existencia de una controversia sobre la valoración de los concretos bienes y derechos cuya resolución definitiva es susceptible de desplegar efectos también en el impuesto gestionado por esta otra Administración y, en consecuencia, extender expresamente al ámbito de este otro impuesto los efectos interruptivos del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. En otras palabras, el efecto de esta comunicación a esta Administración es el de señalarle la pendencia existente sobre un elemento tomado en cuenta en la fijación de la

[24] Como señala la STSJ de Castilla y León de 27 de enero de 2006, que comentamos, *«en supuestos como el presente se hace necesario que las actuaciones que pudieran tener efectos interruptivos se realicen con conocimiento de la Administración que ha de reconocer el ingreso indebido, si es que las actuaciones no se realizan por la misma Administración»*.

deuda tributaria del impuesto por ella gestionado y, por tanto, romper el silencio de la relación jurídico-tributaria respecto a este impuesto en que se fundamenta la prescripción a efectos, precisamente, de interrumpir la misma y de hacer valer en su momento el resultado definitivo en cuanto a la valoración de los bienes.

En este sentido, resulta significativo lo señalado por la STSJ de Castilla y León de 5 de diciembre de 2005 (rec. 560/2004), en un caso similar al planteado en la sentencia que comentamos, cuando considera que *«conveniente, mejor dicho, imprescindible hubiera sido que el recurrente hubiese puesto de manifiesto, en plazo, ante la AEAT la pendencia y, por tanto, no firmeza de la valoración dada por la Junta de Castilla y León al caudal sucesorio o a parte de los bienes que integraban aquél, a los efectos de que se tuviese por instada en plazo la rectificación, sin perjuicio de una posible suspensión de su tramitación hasta tanto en cuanto la liquidación por el impuesto sobre sucesiones fuese firme»*.

Consideramos que éste es un elemento clave para que los efectos interruptivos de la prescripción puedan tener virtualidad en el ámbito del IRPF y que la pendencia sobre el valor comprobado sea puesta formalmente en conocimiento de la Administración gestora del mismo a los efectos de interrumpir la prescripción en tanto en cuanto el valor controvertido sea firme. Una forma de hacer efectiva esta comunicación con el correspondiente efecto es, como señala la sentencia anteriormente mencionada, la presentación de la rectificación de la autoliquidación con el artificio de solicitar la suspensión de tal rectificación en tanto en cuanto adquiera firmeza la valoración de los bienes de la cual dependen, justamente, la rectificación solicitada y el correspondiente ingreso indebido derivado de la misma.

Cabe añadir que el hecho de que actuaciones, sean éstas activas u omisivas, realizadas por una Administración tengan efectos sobre la prescripción de un tributo gestionado y que incluso pertenece a otra Administración se producen con relativa frecuencia en la aplicación de nuestro sistema tributario, destacadamente en la aplicación de los impuestos locales con respecto a los cuales existe una gestión compartida entre el Estado y el Ente local que determina, asimismo, un distinto régimen impugnatorio de las actuaciones dictadas por una y otra Administración [25].

Especialmente significativa ha sido, en este sentido, la jurisprudencia del TS al declarar que la inactividad de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado respecto a la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente contra una liquidación de un tributo local podía determinar la prescripción de la obligación tributaria sin que, a tal efecto, sea oponible que la inactividad ha sido provocada por una Administración distinta –la estatal– de la competente para la liquidación y exacción del crédito tributario –la local–. Como ha destacado la STS de 20 de diciembre de 2001 (rec. 6495/1996), *«ha de tenerse en cuenta también que 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*

[25] Sobre ello, cfr., Martín Queralt, Juan, «Gestión compartida, inactividad de la Administración y prescripción en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Tribuna Fiscal*, núm. 187, 2006, págs. 4 y ss.

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» [26].

El segundo requisito mencionado por la sentencia que comentamos, para que tal efecto interruptivo de la prescripción tuviese virtualidad en el ámbito del IRPF, es que no estuviese prescrito el derecho de la Administración gestora del mismo para efectuar la oportuna comprobación. Se basa el Tribunal en que el valor comprobado a efectos del ISD respecto al cual se han producido las actuaciones y recursos susceptibles de interrumpir la prescripción es sólo uno de los términos de la ecuación para la determinación de la ganancia patrimonial en el IRPF, en este caso, el valor de adquisición, pero aún debería tener la Administración gestora de este impuesto posibilidad de comprobar el otro término de esa ecuación, el valor de transmisión, pues ambos conducen a la determinación de la ganancia patrimonial sujeta a gravamen [27].

Sin embargo, este segundo requisito, a parte de que si se cumpliese no se generaría el problema al no estar prescrito el derecho a liquidar en el ámbito del IRPF, carece de relevancia por cuanto que si se admite el efecto interruptivo de las actuaciones realizadas en torno al valor de adquisición se ha interrumpido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y, en consecuencia, tampoco estaría prescrito el derecho de la Administración gestora de este impuesto a efectuar, en su caso, la oportuna comprobación respecto al valor de transmisión a efectos de la correcta determinación de la ganancia patrimonial sujeta a gravamen.

Con apoyo en todos estos argumentos, como hemos adelantado, considera que ha prescrito el derecho del contribuyente a solicitar la rectificación de la autoliquidación del IRPF y la consecuente devolución del ingreso indebido.

4. CONCLUSIÓN

A lo largo de este trabajo hemos ido aportando toda una serie de argumentos y rebatiendo otros a favor de las tesis que hemos sustentado a favor de la virtualidad en más de un impuesto de

[26] En esta STS de 20 de diciembre de 2001 el acto impugnado era una liquidación por el Arbitrio Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos y, ante la inactividad del Tribunal Económico-Administrativo del Estado en tramitar y resolver la correspondiente reclamación económico-administrativa el contribuyente entiende que se ha producido la prescripción de la obligación tributaria y que el Ayuntamiento titular del tributo no puede ya exigirle el pago de la correspondiente prestación. Frente a la alegación del Ayuntamiento de que la inactividad no le resulta imputable por haber sido ocasionada por una Administración distinta y que, por tanto, no se ha producido la prescripción del crédito tributario, el TS sienta la doctrina, como hemos visto, de que sí se ha producido la prescripción. El TS ha reforzado en otras resoluciones esta tesis, por ejemplo, en la STS de 20 de febrero de 2002 (rec. 8462/1996), cuando, en un supuesto similar, señala que *«declarar que no se produce la prescripción si el crédito tributario es local –y que sí tiene lugar si lo es estatal– carece actualmente (a pesar de la distorsionada opinión sentada en la Sentencia –única– de esta Sala de 29 de enero de 1994) de significación jurídica, pues si, como hemos dicho, las causas de interrupción son tasadas y objetivas, la prescripción se produce, o no, atendiendo exclusivamente a las mismas, y no al titular del crédito (y es que no pueden existir privilegios ni para los entes activos de la imposición ni para los sujetos pasivos, sino un haz de respectivos derechos y obligaciones plasmados en una normativa objetiva reguladora de la relación jurídico-tributaria)»*.

[27] Considera, en este sentido, la STSJ de Castilla y León de 27 de enero de 2006, comentada, que *«precisamente por ello tampoco se vulnera el artículo 122 de la LGT de 1963, porque no es cierto que la base imponible del IRPF deriva directamente del valor asignado a la adquisición, ya que depende del que se pudiera haber comprobado para la transmisión»*.

las causas interruptivas de la prescripción en los supuestos de eficacia multiimpositiva del valor comprobado.

La sentencia que nos ha servido de hilo conductor para nuestro comentario pone de manifiesto la *injusticia material* que sufre un contribuyente tras haber estado *discutiendo* con la Administración tributaria durante largos años sobre el valor de los bienes, en el sentido de que tal valor se le impone finalmente en el ámbito del ISD, corrigiendo al alza el valor declarado y debiendo pagar una deuda tributaria más alta y, sin embargo, pese a la disposición expresa en tal sentido contenida en la normativa del IRPF, se le niega hacer operativo tal valor comprobado en el IRPF, lo que determinaría una reducción de la deuda tributaria en este impuesto y, por tanto, un ingreso indebido, por la concurrencia de la prescripción tributaria, cuyo fundamento se halla, precisamente, en el principio de seguridad jurídica y en el dato objetivo del silencio de la relación jurídico-tributaria durante un tiempo determinado.

Frente a las tesis negadoras de la eficacia interruptiva de la prescripción en tales supuestos, mantenida por la Administración y por el Tribunal en la sentencia comentada, hemos mantenido, en cambio, la posibilidad de que tales causas interruptivas desplieguen esa virtualidad, dotando de coherencia, con ello, la aplicación del sistema tributario y el propio sentido y fundamento material del instituto de la prescripción. Si bien, para que tal posibilidad se concrete efectivamente, resulta insoslayable que exista un conocimiento formal de las actuaciones interruptivas por parte de la Administración frente a la que se quieren hacer valer, lo cual, ciertamente, no ha existido en el caso comentado.

En este sentido es necesario llamar la atención sobre los contribuyentes para que, en casos como los planteados en esta sentencia, adopten las medidas oportunas frente a la Administración gestora del IRPF, entre las cuales, destacadamente, no cabe descartar la solicitud de rectificación de la autoliquidación y de devolución del ingreso indebido desde el primer momento en que se conoce el valor comprobado por la Administración en el ámbito del ISD, en su caso, con la solicitud de suspensión de la misma en tanto en cuanto no adquiera firmeza tal valor comprobado.

UNA REVISIÓN CONCEPTUAL DE LA VALORACIÓN Y EL REGISTRO CONTABLE DEL CAPITAL INTANGIBLE

Núm. 51/2006

M.ª LUISA RECIO RAPÚN

Profesora Asociada de Contabilidad.
Universidad Autónoma de Madrid

Doctora en Ciencias Empresariales.
Universidad Autónoma de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Antoni Serra Ramoneda, don Oriol Amat Salas, doña Montserrat Casanovas Ramón, don Joan Montllor i Serrats, don Diego Prior Jiménez y don Enrique Ribas Mirangels.

Extracto:

El valor contable es mucho más fácil de predecir para los activos tangibles que para los intangibles, por lo que muchas empresas desconocen el verdadero valor de sus inversiones en intangibles, máxime cuando su valor aislado no puede ser determinado con fiabilidad y no faltan las ocasiones en que carecen de valor venal. Las dificultades de asignar valor directo a los intangibles obligan a vías indirectas de reconocimiento, como son por ejemplo la de su contribución a los resultados, lo que facilita un enfoque más acertado sobre la creación o destrucción de valor en la empresa que la contabilidad tradicional. El problema de fondo es que los sistemas de medición financieros se centran, muy influenciados por la legislación mercantil, en aproximar la solvencia empresarial, lo que hace que la mayor parte de las inversiones en intangibles se llevan a gastos, desapareciendo así del balance y/o, en los contados casos que se capitalizan, se tiene más en cuenta los recursos invertidos que el posible valor de mercado de los resultados alcanzados.

Sumario:

1. El reconocimiento contable de los intangibles.

   1.1. Introducción.

   1.2. El tratamiento contable de los intangibles: activo frente a gasto.

   1.3. Las peculiaridades de la contabilización de los principales elementos intangibles.

   1.4. Las peculiaridades del registro contable del capital intangible agregado: el fondo de comercio.

2. Los principios generales de valoración de intangibles.

   2.1. Introducción.

   2.2. El reconocimiento de los intangibles en los mercados financieros.

   2.3. El reconocimiento de los intangibles en las operaciones corporativas.

3. Conclusiones.

1. EL RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS INTANGIBLES

1.1. Introducción.

En terminología contable los activos son recursos controlados por la empresa como consecuencia de acontecimientos pasados, de los que se espera obtener beneficios económicos en el futuro [1]. Por lo tanto, los activos intangibles podemos entenderlos como los recursos inmateriales controlados por la empresa como consecuencia de acontecimientos pasados, de los que se espera obtener beneficios económicos en el futuro. Más concretamente, y siguiendo la definición desarrollada por el IASB en su NIC n.º 38 relativa a los activos intangibles [2], éstos serían «*activos identificables, no monetarios y sin sustancia física, mantenidos para su uso en la producción o venta de bienes o servicios, para su alquiler a terceros o para propósitos administrativos*». Así pues, son elementos que deben cumplir dos condiciones simultáneamente: las de ser intangibles propiamente (no monetarios, identificables y sin sustancia), y las correspondientes a todos los activos empresariales (control por la empresa y esperanza de beneficios futuros), poniéndose así de manifiesto su carácter restrictivo, ya que excluye explícitamente del ámbito de la norma a ciertas inversiones en intangibles de gran importancia para la empresa, como puede suceder por ejemplo con los recursos humanos, la lealtad de la clientela o la reputación de la empresa, lo cual ha sido criticado con razón por la doctrina [3].

En cualquier caso, desde la perspectiva de su reconocimiento contable, para la NIC n.º 38 los activos intangibles o materiales deben poseer tres características o atributos:

[1] AECA (1999), «Marco conceptual para la información financiera», Documento n.º 22 de la *Serie de Principios Contables*, 1.ª Edición, Asociación Española de Contabillidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid, que en su pág. 15 señala que un activo es «un recurso controlado económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual resulta probable la obtención en el futuro de rendimientos por la entidad». El término *control económico* implica, a estos efectos, que la entidad podrá disponer de los rendimientos producidos. La probabilidad de obtención de rendimientos es, por tanto, la primera de las características esenciales inherentes a la definición de los activos. Tampoco es esencial para el concepto de activo la propiedad legal del mismo, sino el derecho y la posibilidad efectiva de utilización de sus rendimientos futuros.

[2] La NIC n.º 38 relativa a los activos inmateriales fue aprobada en 1998 y se encuentra publicada dentro del Reglamento (CE) n.º 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003 (*DOCE de las Comunidades Europeas de 13 de octubre de 2003, en el Libro 261 páginas 336-361).* A partir de ahora NIC 38 (2003).

[3] Esta crítica del carácter excesivamente restrictivo de las NIC en el reconocimiento de intangibles se encuentra entre otros en Cañibano, L.; García-Ayuso, M. y Sánchez, M.P. (1999), «La Relevancia de los Intangibles para la Valoración y la Gestión de Empresas: Revisión de la Literatura», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Núm. 100, Extraordinario, pág. 29.

- *Identificabilidad.* La identificabilidad es un requisito necesario para distinguir el activo intangible del fondo de comercio surgido en una adquisición de empresas. Un activo será fácilmente identificable si éste es separable, es decir, si puede ser vendido, alquilado, intercambiado o los beneficios económicos futuros pueden ser atribuidos al activo sin interferir en los beneficios económicos provenientes de otros activos empleados en la misma actividad.
- *Control.* Se exige que puedan ser controlados por la empresa, es decir, que ésta esté en situación de obtener los futuros beneficios económicos y restringir el acceso de otros a ellos. Se considera que una empresa controla un recurso si tiene el poder de obtener beneficios económicos futuros, que fluyen del recurso subyacente y también puede restringir el acceso de otras entidades a esa capacidad de beneficios, efectuando dicho control, normalmente, a través de un derecho legal.
- *Capacidad de generación de beneficios económicos futuros.* Entre los beneficios económicos futuros que pueden proceder de un activo inmaterial se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de coste y otros rendimientos que se deriven del uso del activo por parte de la empresa...

En el caso de los activos generados internamente, la normativa es, si cabe, más cautelosa, para evitar el riesgo de que partidas que sean claramente gastos se activen, por lo que la NIC 38 establece que el fondo de comercio generado internamente, las marcas comerciales, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes, los gastos de puesta en marcha, los costes de formación, los costes de publicidad y los costes de reubicación no pueden registrarse en este caso como activos. Así pues, en la práctica los requisitos comentados conllevan que el reconocimiento contable de los activos intangibles se produzca en aquellos casos en que los mismos sean identificables o, dicho de otra forma, que su coste se pueda medir de forma fiable, controlables por la empresa y, ante todo, con capacidad de generar beneficios futuros para la empresa, ya que en otro caso se llevarían a resultados y no se activarían [4].

Dentro de los activos intangibles se suele reconocer la partida de los gastos amortizables, cuya naturaleza específica suele ser diferente del resto de intangibles, ya que no representan derechos contra terceros y son intransferibles a terceros de forma independiente, por estar su existencia como tales íntimamente relacionada con el negocio en su conjunto. La diferencia conceptual de estas partidas respecto a los activos inmateriales propiamente dichos es que estos últimos deben ser capaces de producir ingresos en el futuro, mientras que los gastos amortizables únicamente capacitan a la empresa para tal fin [5]. No obstante, paradójicamente la normativa española es más

[4] Cervera, M. y Dizy, D. (2004), «Análisis de los activos intangibles desde una perspectiva contable y fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 254, mayo, pág. 228, señalan que aunque la no inclusión de los intangibles en el balance distorsiona la imagen fiel, ello se justifica por el hecho de que los elementos intangibles reconocidos en el balance han de ser tanto medibles de forma fiable como suceptibles de identificación separada del resto de elementos de activo y pasivo, lo que no siempre es posible.

[5] AECA (1998), «Inmovilizado Inmaterial y Gastos amortizables», Documento n.º 3 de la *Serie de Principios Contables*, 8.ª Edición, Madrid, pág. 27, señala que la distinción entre gastos amortizables e inmovilizado inmaterial presenta, en la práctica, notorias dificultades, pues la línea divisoria entre ambos conceptos no siempre aparece claramente definida, siendo la principal característica que permite reconocer a los primeros como activos, el hecho de que tienen una proyección económica superior al ejercicio.

flexible para activar en el balance los gastos amortizables que los elementos intangibles propiamente dichos. Las partidas más comunes son los gastos de establecimiento (constitución, ampliación de capital y primer establecimiento) y los gastos por intereses diferidos, casos ambos cuyo reconocimiento contable se difiere a lo largo de varios ejercicios para diluir su impacto negativo sobre los resultados del ejercicio en que surgen, aunque en el caso de los gastos diferidos, éstos son en realidad partidas compensadoras de las cuentas de pasivo.

Las empresas intensivas en intangibles suelen tener dificultades contables específicas. La principal es que suelen padecer mayores costes de capital por el superior nivel de riesgo de estas inversiones y por su menor solvencia patrimonial financiera, lo que a su vez está muy ligado al problema de la mayor asimetría informativa de las empresas intensivas en intangibles o, lo que es lo mismo, a las diferencias entre la información de quienes están dentro y quienes están fuera de la empresa sobre la situación financiera [6]. En alguna medida podríamos pensar que con otros sistemas de información contable que reconocieran el valor del capital intangible creado y de su evolución, no sólo mejoraría la solvencia patrimonial de las empresas intensivas en intangibles, sino que además podrían ver reducidos sus costes de capital por la vía de reducir los riesgos y aumentar la información de que disponen inversores y acreedores. De forma añadida, hay que considerar que la regulación contable española está siendo modificada por la introducción de las NIC, circunstancia que resulta obligado considerar en cualquier reflexión que se efectúe sobre el reconocimiento y registro contable de los activos intangibles.

1.2. El tratamiento contable de los intangibles: activo frente a gasto.

La cuestión más controvertida desde el punto de vista contable del tratamiento de los activos intangibles es la de si éstos deben ser activados, esto es, reconocidos por su valor como tales en el balance, con el consiguiente aumento en el valor de la empresa y las subsiguientes correcciones por pérdida de valor vía provisiones o amortizaciones, o bien, si deben llevarse directamente a resultados. Estas dos grandes alternativas existentes para contabilizar los gastos intangibles surgen porque se da un conflicto potencial entre el principio de prudencia [7] y el principio de correlación de ingresos y gastos. Los gastos intangibles (capital tecnológico, estructural, humano) se producen con vistas a aumentar el beneficio en un futuro, por lo que desde esta perspectiva lo más coherente sería su capitalización y amortización durante el período de su explotación comercial, ya que de acuerdo al principio de correlación de ingresos y gastos, el gasto se distribuye en función de los ingresos futuros. Pero como este gasto es innovador por naturaleza, no suele existir control sobre el mismo y existe incertidumbre en cuanto a su éxito, desde la perspectiva de la prudencia también se puede argumentar que lo mejor es sanear estas partidas lo más rápido posible. Con todo, las variantes y matices son múltiples, lo que aconseja desarrollar con algo más de detalle esta cuestión, utilizando para ello como referencia la normativa internacional y la ya vigente en España.

[6] *Vid.* Lizcano, J. y Castelló, E. (1994), «El sistema de gestión y de costes basado en las actividades», *Colección Estudios*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid y Daum, J.H. (2003), *Intangible Assets and Value Creation*, John Wiley & Sons, Chichester, pág. 40.

[7] Para una visión actualizada y adaptada a las Normas Internacionales de este principio, *vid.* Tua Pereda, Jorge (2003), «El marco conceptual y el principio de prudencia. Algunas diferencias de fondo con las Normas Internacionales», *Boletín de Estudios Económicos*, vol. 58, n.º 178, págs. 99-118.

Las características propias más específicas para activar en el balance de situación los activos inmateriales o intangibles son según la AECA [8] que para reconocerlos como tales, previamente debe haberse producido una transacción económica que origine un desembolso. A su vez para mantenerlos en el activo, se debe entender que los mismos son capaces de producir ingresos en el futuro, por tanto, requieren la valoración de tal capacidad, así como el reconocimiento de amortizaciones que reflejen la disminución de sus posibilidades de generar ingresos; estos activos generan cargos a las cuentas de gastos por la disminución del valor previamente reconocido. Se puede afirmar que los requisitos señalados por AECA para el reconocimiento de una partida en el balance son similares a los de las NIC. Resumiendo ambos en que sea probable que se obtengan rendimientos futuros para la entidad y que su valor pueda medirse con fiabilidad. Es decir, que para el reconocimiento en los estados financieros de un elemento como *activo* es necesario que exista una probabilidad (grado suficiente de certeza) de que va a generar beneficios económicos futuros, que sea posible un control sobre su utilización futura y que exista la fiabilidad de que puedan ser evaluados, esto es, expresar su valor en términos monetarios [9].

El principio general de valoración del inmovilizado inmaterial en España según el PGC de 1990 es el del precio de adquisición o coste de producción. El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares. En general, la valoración inicial de un activo inmaterial debe hacerse según su coste histórico de adquisición o coste de producción [10], que comprende su precio de adquisición, incluyendo los aranceles o los impuestos que graven la misma y que no sean recuperables por parte de la empresa, y *todos los desembolsos directamente atribuibles a la preparación del activo para el uso al que va destinado*. Si un activo intangible se adquiere separadamente, el coste es el precio de adquisición, pero si el mismo es adquirido como parte de una combinación de empresas, el coste del activo intangible está basado en su *valor razonable* en la fecha de la adquisición, entendiéndose éste como el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesados y adecuadamente informados, en una transacción libre.

El *coste de un activo inmaterial generado internamente* debe comprender a la totalidad de desembolsos de las actividades de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va destinado, así como los que puedan distribuirse al mismo con criterios razonables y uniformes. Entre los costes se incluyen: los desembolsos por materiales y servicios utilizados en la generación del activo inmaterial, los sueldos y salarios, los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo, y los costes indirectos necesarios para la generación del activo que puedan ser distribuidos

[8] AECA (1998), «Inmovilizado Inmaterial y Gastos amortizables», Documento n.º 3 de la *Serie de Principios Contables*, 8.ª Edición, Madrid.

[9] Para Cervera Oliver, M. y Dizy Menéndez, D. (2004), «Análisis de los activos intangibles desde una perspectiva contable y fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 254, mayo, pág. 230, esto en la práctica supone «que los intangibles normalmente no figurarán en el balance porque caso de poder distinguirse de otros elementos de manera aislada no se tiene certeza de que vayan a materializarse en un futuro en rendimientos positivos y, para complicar aún más la cuestión, resulta muy complejo valorar tales expectativas de un modo razonable».

[10] NIC 38 (2003), *op. cit.* ... apartados 22 y 24, pág. 344.

al mismo con criterios razonables y uniformes [11]. Es precisamente en estas partidas generadas internamente donde existe una mayor posibilidad de controversia, lo que nos lleva a centrar en ello el análisis del siguiente epígrafe.

1.3. Las peculiaridades de la contabilización de los principales elementos intangibles.

De una manera u otra, el capital intangible de la empresa está compuesto por partidas que no suelen representarse de forma directa en contabilidad, sino indirectamente a través de las agrupaciones principales que las representan, que probablemente serían, respectivamente, la I + D, las marcas y los recursos humanos, tal y como detallamos a continuación. El principal activo que suele identificarse con el capital de mercado de las empresas son las marcas adquiridas, que en algunos casos se activan en el balance y en su caso se amortizan o no [12], máxime cuando pueden tener derechos legales de propiedad relacionados como las patentes o las marcas y se mejora la información contable. La razón de capitalizar las marcas reside en su capacidad de generar beneficios económicos en el futuro, máxime cuando el valor de las marcas se puede mantener cuando no incrementar en el tiempo mediante inversiones en publicidad o marketing.

Habría que distinguir que aunque las marcas adquiridas deben ser consideradas como activos, también constituyen un coste incurrido para generar futuros beneficios que deben ser amortizados de forma sistemática, con cargo a beneficios, ya que las inversiones que se hacen para su mantenimiento, lo que hacen es generar un activo intangible interno, que no debe tener un tratamiento distinto en función de que la marca original hubiera sido adquirida externamente o desarrollada internamente. El último problema es que en ocasiones es muy difícil identificar y valorar una marca como un activo separado y/o imposible asegurar los futuros beneficios económicos con un grado razonable de certidumbre. En estos casos el principio de prudencia aconseja, al igual que en el caso del fondo de comercio, eliminarse directamente bien con cargo a reservas o bien con cargo a beneficios. En España en general no se reconoce la posibilidad de activar los gastos relativos a la configuración del capital de mercado, como son, por ejemplo, las partidas de investigación de mercados, promoción y publicidad, que se cargan siempre contra los resultados del ejercicio, salvo los casos que se puedan encuadrar dentro del grupo de gastos de establecimiento o puesta en marcha [13]. De esta forma podemos decir que la contabilidad en España no reconoce estos esfuerzos como activos intangibles sino que obliga a considerarlos como gastos.

---

[11] NIC 38 (2003), *op. cit.* ... apartado 54, pág. 348, y Resolución del ICAC de Inmovilizado Inmaterial de 21 de enero de 1992, normativa esta última que incluye como *costes del activo inmaterial generado internamente*: costes del personal afecto directamente a las actividades del proyecto de I+D, costes de materias primas, consumibles y servicios, amortizaciones del inmovilizado afecto directamente al proyecto de I+D, y costes indirectos que afectan a las actividades del proyecto de I+D.

[12] Véase Radebaugh, Lee H., y Gray, Sidney, J. (2002): «*International Accounting and Multinational Enterprises*», fifth edition, John Wiley & Sons, Inc., págs. 181-183.

[13] AECA (1998), «Inmovilizado Inmaterial y Gastos amortizables», Documento n.º 3 de la *Serie de Principios Contables*, 8.ª Edición, Madrid, págs. 64-66, desarrolla estos gastos bajo el epígrafe de gastos que no deben considerarse amortizables aunque a su vez reconozca que las empresas en la práctica los reconozcan como tales.

El reconocimiento contable del capital humano de la empresa ha sido una cuestión aún peor tratada en España, entre otras razones porque para reconocer que los gastos efectuados en este ámbito sean activos habría que tener un control y disposición sobre las personas que no existe en las sociedades modernas. Y es que a diferencia de los factores materiales de la empresa, los factores humanos no se suelen registrar como activos individualizados de forma directa, aunque sí indirecta, a través de su contribución a la formación del fondo de comercio. Entre las inversiones que se pueden efectuar en este ámbito podemos citar los costes y gastos de selección, formación, integración, cambio y organizacionales, los cuales a la vista de lo comentado serán registrados normalmente como gastos del ejercicio. De esta forma, cuando por la razón que sea tengamos que valorar el capital humano de una empresa desconoceremos los desembolsos previos [14] que se hayan efectuado en el mismo y los posibles resultados del aprendizaje por la experiencia, con lo que nos veremos obligados a utilizar métodos indirectos para valorar, como por ejemplo, la técnica del valor actual ajustado del capital humano, considerando la evolución prevista de los costes salariales y la aportación imputable a dicho capital en la empresa, o el coste de reposición de este capital humano.

El capital tecnológico en la contabilidad se suele representar, cuando se reconoce, bajo el epígrafe de «gastos de investigación y desarrollo», que, además, goza de la peculiaridad de que dentro de las partidas de intangibles generadas internamente, es la más susceptible de capitalización. En general se suele asignar un trato diferente a la investigación y al desarrollo. En este sentido, *Investigación* es «todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos», mientras que el *Desarrollo* se define como «la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico a un plan o diseño, en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial» [15]. Las diferencias entre ambos radican en que los *gastos de investigación* han de cargarse a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en el que se incurren, mientras que los *gastos de desarrollo* se capitalizan sólo cuando se ha podido establecer la viabilidad tecnológica y comercial del activo para su venta o uso [16], la razón es que el riesgo de fracaso es mayor para la investigación que para el desarrollo, ya que en esta fase se puede asegurar mejor la viabilidad técnica y económica de los proyectos. La justificación de activar los gastos de desarrollo reside en su capacidad potencial de generar beneficios futuros y en que así las cuentas financieras de la empresa nos ofrecen más información del esfuerzo que está acometiendo. En cualquier caso, cuando se activan estos gastos, se suele considerar también la necesidad de amortizar sistemáticamente esta partida, con cargo a los beneficios de futuros ejercicios, ya que la incertidumbre innata existente en esta partida, aconseja seguir en alguna medida el principio de prudencia. Por contra, el llevar la Investigación directamente a resultados, se justifica, ante todo, por la dificultad de asegurar los beneficios económicos futuros con un grado razonable de certidumbre, con lo que si se activan estos gastos y fracasa esa partida,

[14] El método de costes históricos considera el coste de adquisición de los recursos humanos como aquellos desembolsos realizados en el reclutamiento, adiestramiento y formación de los operarios. El problema reside en estimar la duración de la vida de los individuos en la empresa.

[15] NIC 38 (2003), *op. cit.* ... apartado 7, págs. 341-342. En similar sentido, el PGC español define a la *Investigación* como la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico, y al *Desarrollo* como la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.

[16] NIC 38 (2003), *op. cit.* ... apartado 42, pág. 347.

la estabilidad financiera de la empresa puede verse comprometida, sobre todo si el esfuerzo es en términos relativos cuantioso para la empresa.

Respecto a los *criterios de capitalización de los gastos de desarrollo*, un activo intangible surgido de *gastos de desarrollo*, debe ser reconocido como tal de forma obligatoria según las NIC si se cumplen una serie de requisitos [17]: por un lado, los relativos a la viabilidad técnica para completar el activo intangible, es decir, «si técnicamente es posible completar la producción del activo inmaterial» e intención y capacidad financiera de completar el activo intangible para utilizarlo o venderlo. Los segundos son la capacidad de la empresa de utilizar o vender el activo intangible, y de que éste sea capaz de generar beneficios económicos en el futuro. Por último, debe haber capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo inmaterial durante su desarrollo. La principal diferencia en este ámbito de la normativa española con respecto a las NIC es que en el PGC la *capitalización de los gastos de investigación y desarrollo* es un tratamiento contable *opcional* (y por lo tanto no obligatorio) *si* se cumplen las condiciones de estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo y tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos.

El PGC vigente en España obliga a que los activos intangibles permanezcan valorados al *coste histórico*, menos el importe de la amortización acumulada y las pérdidas de valor reversibles recogidas en una «*provisión por depreciación*» que minora el valor neto contable del activo intangible. Sin embargo, en la NIC de intangibles se permite revalorizar los mismos, y alejarse del coste histórico, en función del valor razonable, *fair value*, que tengan, siempre y cuando este valor se haya determinado en referencia a un mercado activo [18] , por lo que si no existe este tipo de mercados no será posible la revalorización. En cualquier caso, cuando se incremente el valor en libros de un activo inmaterial como consecuencia de una revalorización, dicho aumento debe ser llevado directamente a una cuenta de *reservas por revalorización*, dentro del patrimonio neto.

Los activos intangibles, al igual que el resto de activos, se amortizan en función de su vida útil, con la cautela de que bajo justificación razonable, ésta no debe superar los veinte años [19]. El método de *amortización,* que según las NIC puede ser el *de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de suma de unidades producidas,* debe reflejar el patrón de depreciación, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del activo, con lo que dada la dificultad de prueba [20], en la mayor parte de los casos se utilizara el *método de amortización lineal,* que es el único que no es necesario justificar [21]. En la legislación española se establece un

[17] NIC 38 (2003), *op. cit.* ... apartado 45, pág. 347.

[18] NIC 38 (2003), *op. cit.* ... apartado 64, pág. 350. La definición de mercado activo se encuentra en el apartado 7 (pág. 341) de esta NIC, entendiendo que éste es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones: los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos, se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y los precios están disponibles para el público.

[19] NIC 38 (2003), *op. cit.* ... apartado 79, pág. 352.

[20] Los criterios que podemos utilizar son los del uso que se espera hacer del activo, vida útil de activos comparables, normativa legal que limite su duración, nivel de gastos previstos para su mantenimiento.

[21] NIC 38 (2003), *op. cit.* ... apartado 88, pág. 354.

plazo máximo de amortización de cinco años para los gastos de investigación y desarrollo, pero los primeros se amortizan a partir del ejercicio en que se activan, mientras los segundos se amortizan sólo a partir de la fecha de terminación del proyecto [22].

Las empresas deben evaluar, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos intangibles, en cuyo caso habrán de determinar el *valor recuperable* [23] del activo intangible correspondiente, entendido éste como el mayor entre su precio de venta neto y su valor de uso. De esta forma, la pérdida de valor se medirá como diferencia entre el valor en libros y su valor recuperable. Esta reducción se designa *pérdida por deterioro* y debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en la cuenta de resultados, a menos que el activo se contabilice por su valor revalorizado, en cuyo caso habrá previamente de reducirse ésta [24]. En la norma contable española, en las pérdidas de valor de los activos intangibles, habrá que diferenciar entre las de carácter reversible, que se reconocen a través de *provisiones de inmovilizado*, y las irreversibles que van a *gastos extraordinarios* en el resultado del ejercicio [25].

1.4. Las peculiaridades del registro contable del capital intangible agregado: el fondo de comercio.

El fondo de comercio se refleja en el exceso del precio de compra, sobre el valor razonable *fair value* de los activos netos (el valor de los activos individuales menos sus pasivos), cuando se adquiere una empresa como un conjunto. En alguna medida equivale a una prima pagada para reflejar la capacidad futura de generar beneficios de la adquisición. El PGC español define el fondo de comercio como el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, el nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa, y que pueden figurar en el activo sólo cuando su valor se pone de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa [26]. Este fondo de comercio debe amortizarse de modo sistemático, durante el tiempo en que contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de 20 años, justificándose en la memoria las amortizaciones que superen los cinco años. El tratamiento contable del fondo de comercio suele articularse en torno a dos grandes alternativas: una la de sanear el fondo de comercio directamente con cargo a reservas (que será el tratamiento más común en el caso de fondo de comercio negativo), otra la de capitalizar el fondo de comercio como un activo, con las consiguientes correcciones de valor a lo largo de su vida útil con provisiones, y en su caso con posibilidad o no de dotar amortizaciones.

---

22 Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC.

23 NIC 36 (2003), *op. cit.* ... apartado 9, pág. 302. Esta NIC 36 es la relativa al deterioro del valor de los activos, y determina en su apartado 5 (pág. 297) que el *precio de venta neto* de un activo es «el importe que se puede obtener por la venta del mismo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, una vez deducidos los costes de enajenación o abandono», y el *valor de uso* de un activo es «el valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se esperan, tanto de su funcionamiento continuado en el tiempo, como de su eventual enajenación o abandono al final de la vida útil».

24 NIC 36 (2003), *op. cit.* ... apartados 58 y 59, pág. 309.

25 Véase nota 22.

26 Norma 5.ª Valoración del Inmovilizado Inmaterial del Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990, de 20 de diciembre, publicado en el BOE de 27 de diciembre).

La cuestión de la amortización del fondo de comercio es controvertida, ya que no siempre está justificada [27]. La razón es que el fondo de comercio adquirido en alguna medida capitaliza los futuros beneficios económicos esperados, por lo que en una empresa con futuro su valor no disminuye de forma continua, porque es continuamente mantenido, cuando no incrementado. Como consecuencia se entiende que si el fondo de comercio se amortiza, puede ser tenido en cuenta dos veces, una por los costes y gastos de mantener el valor del fondo de comercio y otra por la dotación de su amortización. En contra de este razonamiento se podría sostener reconociendo que habría que distinguir entre el fondo de comercio adquirido como activo que va perdiendo valor y el fondo de comercio generado internamente que le va sustituyendo en el tiempo. No tiene por qué haber diferencias de tratamiento entre las empresas que previamente han adquirido otras empresas y van reponiendo económicamente este fondo de comercio, y las que lo generan internamente, la amortización sistemática del fondo de comercio se justifica porque es un activo que tiene en cuenta los futuros beneficios económicos. A medida que estos beneficios se vayan produciendo, el fondo de comercio se estaría ya utilizando (consumiendo o depreciando).

La norma general es amortizar los activos a lo largo de su vida útil, aunque en algunos casos se admitan plazos superiores condicionados a que se supere el test de deterioro (*impairment test*) que demuestre este mantenimiento del valor, como señala la NIC 38 para amortizar el fondo de comercio en más de 20 años [28]. Si no se reconociera la amortización del fondo de comercio, los futuros beneficios estarían sobreestimados, porque no se habrán incluido todos los costes incurridos para generar los beneficios. Además, como la vida del fondo de comercio es indeterminada, la amortización sistemática suele ser la práctica más prudente, basada en la lógica de que retrasar la eliminación del fondo de comercio hasta que se produzca o se conozca el deterioro efectivo, puede conducir a reconocer la pérdida en períodos posteriores a aquel en que se produjo.

La Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC identifica el fondo de comercio como «el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social, localización de la empresa, cuota de mercado, nivel de competencia comercial, capital humano, canales comerciales y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa». Estos activos no suelen tener un reconocimiento contable y equivalen a lo que en capítulos anteriores hemos denominado capital intelectual o intangible de la empresa, con lo que el fondo de comercio en la práctica se calcula como «la diferencia entre el importe satisfecho en la adquisición y la suma de los valores identificables de los activos individuales adquiridos menos los pasivos asumidos en la adquisición» [29]. El valor de mercado de los activos, de acuerdo con las normas de valoración del PGC, será el límite máximo a considerar para su valoración, mientras que los pasivos se valorarán a su valor actual, sin perjuicio de contabilizar el valor de reembolso, teniendo en cuenta el tipo de interés de mercado. Si el importe

[27] Para una revisión de este debate doctrinal *vid.* Francis, J.; Hanna, J.D. y Vincent, L. (1996), «Causes and Effects of Discretionary Asset Write-Offs», *Journal of Accounting Research*, n.º 34, págs. 117-134.

[28] NIC 36 (2003), *op. cit.* ... apartado 102, pág. 355 señala que el requisito de comprobación anual de la pérdida por deterioro del valor para los activos inmateriales se aplicará siempre que al activo se le haya estimado una vida útil superior a veinte años a partir del momento en que se comience a utilizar.

[29] Resolución del 21 de enero de 1992 del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial (BOE de 7 de abril de 1992).

satisfecho en la adquisición es superior al valor de los activos y los pasivos adquiridos [30], la empresa reconocerá un *fondo de comercio positivo*, mientras que si el importe pagado es menor a la suma de los activos y pasivos «identificables», el *fondo de comercio será negativo*.

En los casos en que el fondo de comercio resulte negativo se suele considerar el mismo como un *ingreso a distribuir* a medida que lleguen los gastos y pérdidas esperadas por los que se pagó un precio menor en la adquisición, y si estas contingencias no llegan a producirse, el importe del fondo de comercio negativo *que no exceda de los valores razonables de los activos identificables* de carácter no monetario adquiridos en la operación se distribuirá como ingreso de forma sistemática en función de la vida útil media ponderada de estos bienes, y el resto del fondo de comercio negativo (lo que exceda de los valores razonables de los activos identificables de carácter no monetario adquiridos) deberá imputarse como ingreso de forma inmediata [31]. Por su parte, la normativa española considera el fondo de comercio negativo bien como una «provisión para riesgos y gastos» o bien como menor valor de los activos adquiridos. En cuanto a la posible pérdida de valor derivada de su aportación a la empresa, el fondo de comercio debe ser objeto de amortización de una forma sistemática a lo largo de su vida útil. El período de amortización debe reflejar la mejor estimación del plazo a lo largo del cual se espera que produzca beneficios económicos para la empresa, aunque existe la presunción refutable de que la vida útil del fondo de comercio no es superior a *veinte años*, desde el momento de su reconocimiento inicial [32].

El reconocimiento de las posibles pérdidas o correcciones de valor del fondo de comercio, se debe evaluar en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos, para lo que la empresa deberá estimar el *importe recuperable* [33] del activo en cuestión. La *pérdida por deterioro* surge siempre que el importe en libros del activo en cuestión sea mayor que su importe recuperable. Para valorar la pérdida de valor del *fondo de comercio* hay que tener en cuenta que él sólo no es capaz de generar flujos de caja de forma individual, sino que es dependiente de otros activos, forma parte de lo que denomina «*unidad generadora de efectivo* [34]», de la que se calculará el valor recuperable, para poder realizar la prueba de pérdida de valor del fondo de comercio.

[30] Véase el artículo de S. Vallabhajosyula (2003), «Normas contables y regulación sobre intangibles» en el libro de Baruch Lev, *Intangibles: Medición, Gestión e Información*, Ediciones Deusto, Barcelona, pág. 172, que señala que los intangibles comprados conjuntamente con otros activos o como parte de una empresa que se adquiere deberían ser también registrados por su coste en la fecha de adquisición. El coste se mide de manera diferente en el caso de los activos intangibles identificables y en el de los que no pueden identificarse separadamente del resto. El coste de los primeros se estima como una parte del coste total del grupo de activos o de la empresa adquirida tomando como base los valores razonables de los diferentes activos identificados en la adquisición. El coste de los activos no identificables se determina por diferencia entre el coste del conjunto de activos y la suma de los costes asignados a los activos identificables, tanto tangibles como intangibles, deducidas las deudas contraídas.

[31] NIC 22 (2003), *op. cit.* ... apartados 62 y 61, pág. 206. La NIC 22 es la relativa a las combinaciones de negocios.

[32] NIC 22 (2003), *op. cit.* ... apartado 45, pág. 347, según la cual el método de amortización utilizado debe reflejar el patrón de consumo esperado, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del fondo de comercio. Así pues, debe adoptarse el método lineal de amortización, a menos que exista evidencia de que, en las circunstancias concretas, es más apropiado otro método.

[33] La NIC 22 remite en esta cuestión apartado 55, pág. 206, a la NIC 36 (2003), *op. cit.* ... apartado 5, pág. 297, que establece que el importe recuperable de un activo es el mayor entre su precio de venta neto y su valor de uso. La NIC 36 es la relativa al deterioro del valor de los activos.

[34] NIC 36 (2003), *op. cit.* ... apartado 65, pág. 309, define a la *unidad generadora de efectivo,* es el grupo identificable de activos más pequeño, cuyo funcionamiento continuado genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos, siendo su valor recuperable el mayor entre el precio de venta neto y su valor de uso.

2. LOS PRINCIPIOS GENERALES DE VALORACIÓN DE INTANGIBLES

2.1. Introducción.

La contabilidad está muy vinculada a la valoración, lo que hace necesario considerar los dos ámbitos conjuntamente. La *valoración de empresas* es el proceso que intenta cuantificar monetariamente el valor agregado de los elementos que constituyen el patrimonio de una empresa, su actividad, su potencialidad o cualquier otra característica de la misma susceptible de ser valorada. Esta medición no es sencilla, entraña numerosas dificultades técnicas, por lo que es especialmente importante elegir procedimientos objetivos y fiables, e interpretar sus resultados con las cautelas apropiadas, ya que en la mayor parte de las ocasiones veremos que, como resultado de los distintos métodos e hipótesis, se llega a intervalos de valoración, más que a resultados netos. El precio es un valor determinado, un número cierto fruto de la transacción o negociación entre las partes, mientras que una valoración no deja de ser una opinión, cuyo objetivo final no tiene por qué ser la determinación del precio, puesto que no siempre se valora una empresa para su posterior venta.

Los métodos de valoración pueden ser *estáticos y dinámicos*. Los *estáticos* son aquellos que valoran la situación actual de la empresa, y tienen el inconveniente de que se basan en el presente y en el pasado sin tener en cuenta el futuro de la sociedad, por lo que no suelen contemplar los intangibles. Por su parte, los *métodos dinámicos* consideran los posibles rendimientos futuros de la misma, por lo que buscan el valor de una sociedad basándose en la actualización de los rendimientos futuros que se espera obtenga la empresa, y por lo tanto suelen ser los más adecuados y precisos, dentro de lo que cabe. Según los métodos dinámicos el valor de un negocio es el resultado de agregar al valor neto de sus activos a precio de mercado la estimación de los flujos futuros de rentabilidad que éstos sean capaces de generar. Los distintos métodos analíticos se suelen diferenciar por las variables que se emplean para medir estos rendimientos futuros. Las magnitudes más utilizadas son los dividendos, los beneficios y los flujos de caja. Todos estos flujos de fondos han de ser, posteriormente, descontados a una determinada tasa en función del riesgo que conlleve la inversión. Es decir, consideran el valor de una empresa como el valor actualizado de los flujos disponibles para remunerar los capitales propios y ajenos. El valor que se obtiene a través de la aplicación de los métodos dinámicos de valoración de empresas suele estar compuesto por dos variables: la actualización de los flujos futuros del negocio y el *valor terminal* o *residual* del negocio, que habrá de ser actualizado al presente, utilizando en ambos casos tasas de descuento acorde con las circunstancias específicas de riesgo de la valoración.

Los métodos simples de valoración, aunque se puedan utilizar para valorar el capital intangible de forma indirecta, suelen ser menos precisos en esta tarea que los métodos compuestos, que consideran el presente y el futuro del negocio [35]. El fondo de comercio en términos globales equivale al exceso de valor (capital intangible global no reconocido) que tiene la empresa por encima

[35] *Vid.* Fernández, Pablo (2001), *Valoración de empresas,* Gestión 2000, Barcelona, pág. 35. Los métodos compuestos están basados en el fondo de comercio o *goodwill*, y parten de un punto de vista mixto: por un lado, realizan una valoración estática de los activos de la empresa y, por otro, añaden cierta dinamicidad a dicha valoración, porque tratan de cuantificar el valor que generará la empresa en el futuro. A grandes rasgos se trata de métodos cuyo objetivo es la determinación del valor de la empresa a través de la estimación del valor conjunto de su patrimonio más una plusvalía resultante del valor de sus beneficios futuros.

de su valor contable. Pretende representar el valor de los elementos inmateriales de la empresa, que muchas veces no aparecen reflejados en el balance pero que, en cambio, aportan una ventaja respecto a otras empresas del sector, y que se pueden poner de manifiesto en la transmisión de una empresa en funcionamiento o una unidad de explotación de las que se integran en la misma. Es decir, independientemente del valor sustancial del patrimonio afecto a una actividad y de su capacidad objetiva para producir bienes y servicios, existen otros factores exógenos que no han podido ser objeto de registro contable pero que, indudablemente, deben ser considerados para determinar el valor de una empresa en caso de transmisión. Como consecuencia, podríamos definir el fondo de comercio como el excedente de valor total de la empresa sobre su valor sustancial [36].

Los principios financieros de valor aplicables a activos tangibles son igualmente aplicables a activos intangibles, por lo que el valor de los intangibles se suele basar en su capacidad de generar flujos de caja o beneficios en el futuro. La mayor dificultad para valorar un elemento intangible suele ser la de aislar de forma coherente y fiable lo que realmente le corresponde al activo de lo que pertenece al resto del negocio. De cualquier modo, para poder valorar de forma razonable y justificada un elemento intangible éste tiene que cumplir unos determinados requisitos: identificabilidad, apropiabilidad, transferibilidad y durabilidad. Los elementos intangibles han de ser claramente identificables y separables del resto del negocio. El valor de cualquier activo se determina por su potencial para generar ingresos o flujos de caja netos, ya sea por la explotación del mismo o por su venta. A la hora de valorar un activo intangible, se debe plantear hasta qué punto dicho activo puede generar unos ingresos por sí mismo y en qué medida dicha propiedad puede seguir generando ingresos aisladamente del resto de activos del negocio. Además, los elementos deben estar protegidos legalmente o, por lo menos, ser susceptibles de dicha protección, para que tengan un cierto valor real. Existen diversas fórmulas de protección legal, por lo que para su valoración se ha de tener en cuenta el ámbito geográfico y duración de dicha protección, que generalmente suele ser finita, y por tanto con un impacto directo sobre el valor del activo.

Los métodos de valoración de los intangibles que se basan en determinar su importe a partir de la agregación de sus elementos intangibles [37] sólo obtienen una parte de su cuantía y obvian que la empresa como organización o sistema puede tener un valor global del conjunto del capital intangible superior al de la suma de sus partes. Para solventar este problema, se desarrollan los llamados métodos globales de medición del capital intangible, los cuales, de una u otra forma, suelen basarse alternativamente en descontar los beneficios o flujos de caja futuros a que puedan dar lugar dichos elementos, bien por exclusión de valor de mercado o bien por capitalización de superbeneficios.

Existen otras posibilidades de valoración que utilizan como punto de referencia los múltiplos de mercado de transacciones comparables y/o el coste de reposición o de adquisición del activo

[36] El valor sustancial corresponde al valor real de los medios de producción, independientemente de la forma en que estén financiados, es decir, estaría constituido por el valor real de todos los bienes y derechos utilizados en la explotación (se excluyen, por tanto, los terrenos no utilizados, las participaciones en otras empresas, etc.). La principal diferencia con el valor contable es que en este método no se están considerando los bienes no operativos ni la estructura financiera de la empresa, es decir, se incluye todo el activo del balance comprometido en la explotación (activo total y no un activo neto, pues este método no incluye ningún pasivo exigible).

[37] Una descripción exhaustiva de éstos se encuentra en Ollero Borrero, E. y Fernández López, P. (2003), «Valoración de Intangibles: Un enfoque práctico», CD *Valoración y Análisis de Pymes*, ed. AECA, noviembre 2003.

intangible y no en su potencial futuro. Respecto a estas últimas posibilidades, el método de múltiplos de mercado, que es el más sencillo de aplicar, se suele encontrar con la dificultad de hallar transacciones claramente comparables con el activo que estamos valorando y, en el caso de que éstas existan, analizar y entender las motivaciones que las originaron, con el fin de evaluar hasta qué punto las operaciones escogidas realmente constituyen transacciones comparables y representativas. Por último, en defecto de un método mejor, podemos valorar el capital intangible en lo que costó en su día generarlo, con independencia de que dicho gasto se activara o no, pero teniendo en cuenta su depreciación desde entonces, o lo que nos costaría ahora construirlo. El problema es que este último cálculo por sí mismo puede ser más complejo que cualquiera de los métodos que se propondrán posteriormente para valorar globalmente los intangibles, lo que normalmente hace que no se utilice.

Tradicionalmente el fondo de comercio se valoraba de forma simple, partiendo de que el mismo equivalía a un múltiplo entre 1 y 5 de los beneficios netos anuales o de la facturación [38]. El múltiplo sería diferente en función del momento y/o sector en el que opera la empresa. El valor de las empresas se determinaría agregando al valor así calculado del fondo de comercio el valor de su activo neto real. El principal problema que resulta de este cálculo es que es muy sensible y se puede ver excesivamente influido por la evolución y determinación de los beneficios en el ejercicio que se tome como referencia. En cualquier caso, este tipo de cálculos es similar al que resulta de valorar una empresa por el método de múltiplos a partir de su beneficio, es decir, aplicando el PER. La consideración del fondo de comercio se basa en el hecho de que el valor del conjunto no tiene por qué ser forzosamente igual a la suma de los valores de sus componentes. Este valor no aparecería si se pudiese representar la integridad del patrimonio en su conjunto, por lo que en el momento en que se trata de descomponer la totalidad del patrimonio, se observa que éste no está configurado únicamente por valores y, por tanto, al balance de la empresa en el momento de la valoración le falta un elemento más que se identifique como generador de la renta diferencial positiva o negativa con relación a la renta normal, es lo que más adelante se identificará como superbeneficio.

2.2. El reconocimiento de los intangibles en los mercados financieros.

En empresas cotizadas en mercados organizados la *razón entre valor de mercado y valor contable* es otra medida sencilla que nos aproxima a la dimensión máxima del capital intangible, entendido éste como la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable [39]. El problema es que estos valores pueden verse modificados por factores que no controla la empresa, y que son ajenos en su mayor parte al valor del capital intangible de la empresa, como puede suceder, por ejemplo, con los múltiplos de resultados, las tasas de descuento exigidas para valorar empresas, las circunstancias que incidan sobre el valor contable, como la utilización de coste histórico de adquisición en inmuebles o las políticas discrecionales de provisiones y amortizaciones. Para evitar estas distorsiones y aumentar

[38] Valls Martínez, M.C. (2001), «Métodos clásicos de valoración de empresas», *Revista Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, págs. 49-66.

[39] En este sentido R. Hall (1999), «The Stock Market and capital accumulation», *NBER Working Paper*, n.º 7180, pág. 16, apuesta por inferir el valor de los intangibles a partir de la diferencia existente entre el valor de capitalización y el valor de los activos tangibles, aunque reconoce que ello supone aceptar que los mercados financieros valoran de forma eficiente a las empresas, lo cual no siempre es cierto.

la fiabilidad de este método, se debe considerar la razón entre valor de mercado y contable, en lugar de la cifra que surge de su diferencia, de manera que se pueda comparar con sus competidoras o con el promedio de sector, además de seguir la evolución anual de las razones. Como resultado se obtiene la famosa «Q» [40] que mide la ratio entre el valor de mercado y el coste de reposición de sus activos. En general, sus valores elevados responderán a situaciones en que las empresas obtienen beneficios extraordinarios por sus activos empleados en relación con el coste del capital, lo cual se imputaría al capital intangible de la empresa, ya que es lo más específico de la empresa, puesto que la mayor parte de los activos tangibles están a disposición del conjunto de empresas que operan en un mercado, lo que imposibilita obtener beneficios extraordinarios a partir de los mismos.

En la valoración de intangibles a través de este método se debe depurar el efecto de los factores exógenos que influyen en el valor de mercado de las empresas, lo que no siempre es posible, además de encontrarnos con la dificultad práctica de su medición, sobre todo cuando se utiliza el coste de reposición, en lugar del valor contable del activo para permitir la comparación entre empresas, y evitar las distorsiones que puede provocar el distinto tratamiento contable que aplican las empresas de distintos países en la valoración de la depreciación de sus activos. En este sentido, a menudo se toma como aproximación para cuantificar el capital intelectual, el cociente resultante de la capitalización bursátil (valor de mercado) y el valor contable de los recursos propios. De esta forma, el capital intelectual, en términos absolutos, se obtendría restando el numerador del denominador. En cualquier caso, estos procedimientos no carecen de inconvenientes de índole conceptual, el principal de los cuales consiste en suponer que el mercado de títulos de la empresa es eficiente, hipótesis que no siempre se cumple.

La ratio valor de mercado sobre valor contable se puede calcular directamente a partir de los datos disponibles para cada empresa, pero esta ratio tiene un valor de equilibrio [41] de acuerdo a los modelos de valoración de empresas a partir de los flujos de caja esperados, que nos puede ser de utilidad como indicador alternativo de posible sobrevaloración o infravaloración de las distintas empresas. Para ello se puede partir de que el valor de una acción en un modelo de descuento de dividendos con crecimiento estable puede identificarse como:

$$VM_o = Q_1 / k_e - g_n$$

Donde VM_o es el valor de mercado actual de las acciones, Q_1 son los flujos de dividendos esperados para el próximo año, k_e es el coste del capital y g_n es la tasa de crecimiento esperado para los dividendos. A partir de esta fórmula inicial el profesor Damodaran presentó unas modificaciones para determinar cuál debería ser la ratio de valor de mercado sobre valor teórico para cada empresa,

[40] Fue desarrollada por el premio Nóbel Tobin, J. y publicada en 1959, «A general equilibrium approach to monetary theory», *Journal of Money, Credit and Banking,* vol. 1, n.º 1, febrero, págs. 15-29. Una visión moderna de la misma se puede encontrar en Chirinko, R.S. (1993), «Multiple capital inputs, Q, and investment spending», *Journal of Economic Dinamics and Control,* vol. 17 (n.º doble 5-6), págs. 907-928. Para su prueba empírica en España *vid.* Maroto Acín, J.A. (1997), «Ahorro empresarial e inversión», *Papeles de Economía Española*, n.º 70, págs. 84-99.

[41] Aquí seguimos a A. Damodaran (2002), *Investment Valuation; Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset*, John Willey & Sons, 2.ª Edición Universitaria, Nueva York, capítulo 19 sobre los «Múltiplos de valor en libros».

lo que nos permite, a su vez, calcular la diferencia entre el valor de mercado y el teórico, o lo que es lo mismo, el valor global de los intangibles [42]. Las fórmulas se determinan operando y sustituyendo Q_1 por su valor B_1 × ratio *Payout* donde B_1 son los beneficios netos del próximo año y la ratio *Payout*, es la proporción del mismo que se destina al pago de dividendos, y teniendo en cuenta que el ROE (rentabilidad sobre recursos propios) equivale al cociente entre los beneficios netos B_1, y los recursos propios (valor contable de la empresa o *VC*), y operando los términos podemos señalar que,

$$VM_o = (B_1 \times \text{Ratio Payout})/(k_e - g_n) = (VC_0 \times ROE \times \text{Ratio Payout})/(k_e - g_n)$$

Despejando, podemos obtener la ratio *VM/VC* que será:

$$VM_o / VC_0 = (ROE \times \text{Ratio Payout})/(k_e - g_n)$$

Con lo que la ratio *VM/VC* es una función directa de sus recursos propios, de la tasa de crecimiento de los dividendos y de la proporción de los beneficios que se destina a dividendos, y una función inversa al riesgo de las empresas.

2.3. El reconocimiento de los intangibles en las operaciones corporativas.

Desde una perspectiva del principio de prudencia para calcular el valor de la empresa, en muchas ocasiones se fija una posición intermedia (normalmente la media) entre el cálculo resultante del valor sustancial (corresponde al activo neto corregido y en su caso valorado) y el posible valor de rendimiento resultante de descontar a un interés conveniente de la rentabilidad presente o futura estimada los beneficios o flujos de caja. En este caso, el fondo de comercio sería la parte del valor de rendimiento que consideramos para valorar la empresa, justificándose este tipo de cálculos en el hecho de que el fondo de comercio suele ser más aleatorio y menos duradero que el valor sustancial, máxime cuando el fondo de comercio creado para el vendedor de la empresa desaparece a la larga, debiendo el comprador reconstruir uno nuevo, lo que supone que debe ser amortizado más rápidamente, justificando la disminución del valor de rendimiento a efectos de no pagar íntegramente la plusvalía a la cedente. Como consecuencia se trataría de repartir el fondo de comercio entre comprador y vendedor para que ambos tengan un aliciente en la transacción.

La forma más habitual de valorar el fondo de comercio es el método directo, llamado también «de la renta del fondo de comercio» o superbeneficios, que calcula el valor de la empresa como la suma del valor sustancial (V_s) y del fondo de comercio (G), sin emplear el paso intermedio del valor

[42] Estas fases con más detalle se encuentran en Damodaran, A. (2002), *Investment Valuation; Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset*, John Willey & Sons, 2 ª Edición Universitaria, Nueva York, pág. 515.

de rendimiento. Es decir, $V_e = V_s + G$, una vez determinado, el valor sustancial ajustado, se calcula el interés que daría, en las condiciones normales de colocación, un capital igual a aquél, es decir, se calcula la rentabilidad normal del valor sustancial a una tasa de mercado. La diferencia entre este interés y la rentabilidad futura representa un superbeneficio que se puede considerar como la renta del fondo de comercio. Por tanto, capitalizando esta renta se puede determinar directamente el fondo de comercio. De esta forma, se tiene en cuenta la fragilidad de los elementos del fondo de comercio en el tiempo, para lo que es suficiente actualizar la renta del fondo de comercio a una tasa *r* superior a la *i* estimada como representativa de la rentabilidad del valor sustancial [43], con lo que la expresión matemática de este método sería la siguiente:

$$V_e = V_s + [(B - iV_s)/r]$$

Siendo: V_s = Valor sustancial neto (o activo neto corregido); i = Tipo de interés medio de las inversiones financieras; r = Tasa de interés de los títulos de renta fija multiplicada por un coeficiente comprendido entre 1,25 y 1,5 para tener en cuenta el riesgo [44]. El superbeneficio es la diferencia entre el beneficio neto y lo que se obtendría de la colocación, al tipo de interés *i*, de capitales iguales al valor de activo de la empresa. El problema del método es que supone que, con las condiciones actuales, se va a obtener un superbeneficio de forma indefinida, lo que normalmente no suele ser cierto, pues, si bien la actual situación va a proyectarse durante un determinado número de años, tendrá un límite a partir del cual los superbeneficios ya no dependerán de las condiciones actuales sino de las mejoras que se vayan incorporando con posterioridad.

Los métodos de diferencial de beneficios buscan fórmulas para valorar el diferencial de beneficio que se genera gracias a la utilización del activo intangible, comparándolo con el beneficio que se generaría en ausencia del mismo. Una vez identificado el beneficio atribuible al activo intangible, éste se capitaliza en consonancia con el utilizado para valorar la sociedad en sí, siendo ésta una metodología que se utiliza con frecuencia para valorar marcas y nombres registrados, por la facilidad de su cálculo en el ámbito de ventas a partir de la segregación de los costes de marketing y publicidad de los productos comercializados bajo la marca. Los dos principales problemas de este cálculo son que en ningún momento considera explícitamente el coste de inversión en activos tangibles y que el método por su naturaleza es estático y, por consiguiente, está valorando la marca sobre la base de unos resultados históricos y no de futuro o de evolución del mercado.

Para depurar la aportación al beneficio de los elementos tangibles podemos utilizar el *método del exceso de beneficio*. Éste implica estimar, en primer lugar, el valor real de mercado de los activos

[43] Esta tasa de riesgo debe ser mayor cuanto más intangibles sean los activos de la empresa, tal y como señalan LAMOTHE, P. (2000), «La valoración de empresas de alto crecimiento. Especial referencia a las acciones tecnológicas», *Cuadernos Aragoneses de Economía*, vol. 10, n.º 2, pág. 316, y CAÑIBANO, L.; GARCÍA-AYUSO, M. y SÁNCHEZ, P. (1999), «La relevancia de los intangibles en la valoración y gestión de empresas. Revisión de la literatura», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 100, págs. 17-88.

[44] *Vid*. CALZADA, B. y LÓPEZ, M.A. (1999), «El problema de la estimación del riesgo en la valoración de empresas», *Revista Galega de Economía*, vol. 8, n.º 2, págs. 249-258.

tangibles requeridos para la explotación del bien intangible. Una vez establecido el valor de estos activos, se fija el retorno requerido sobre la inversión inicial. Una vez determinadas de forma razonable ambas variables, cualquier retorno por encima del retorno requerido es imputado directamente al elemento intangible, capitalizándose dicho exceso de beneficio para el cálculo del valor del activo. Esta metodología, que en alguna medida es una variante de la metodología de la valoración del negocio menos el valor de los activos tangibles empleados, introduce la posibilidad de reconocer el valor a partir del beneficio futuro que puede generar el activo. Los problemas que surgen se deben a que la tasa de retorno utilizada para el cálculo puede estar influida por un perfil de riesgo concreto del negocio global, que no necesariamente puede ser aplicable por igual a los distintos componentes del negocio y a que en la valoración de los bienes tangibles puede estar recogiendo valores intangibles y, por tanto, restándoselo al activo intangible, sobre todo cuando ha habido operaciones corporativas previas [45].

Entre los métodos prácticos que valoran el capital intangible a partir de su contribución a resultados podemos destacar, en primer lugar, el *cálculo del valor intangible o CIV* (*Calculated Intangible Value*), también llamado método de Stewart [46], que fue desarrollado originalmente en la Kellogg School of Business de la Universidad Northwestern, que trata de encontrar una manera de calcular el valor de los intangibles en términos monetarios, adaptando para ello un método basado en el cálculo del Valor Actual Neto del Exceso de la Rentabilidad Económica sobre Activos después de impuestos en relación con el promedio del sector en que opera cada empresa, con lo que se mediría la capacidad de la empresa de generar beneficios diferenciales frente al resto de operadores de su sector. El principal inconveniente de este método es que se atribuye el diferencial de desempeño de una empresa exclusivamente a sus activos intangibles, cuyo rendimiento va unido casi siempre a factores de carácter tangible, máxime cuando los ciclos de inversión empresarial de estos últimos afectan de forma significativa a la rentabilidad empresarial. Otro problema es el derivado de que, como la mayor parte de la inversión en capital intangible no se activa sino que se lleva a gastos, en los momentos de fuerte inversión de este tipo se pueden ver afectadas transitoriamente las ratios de rentabilidad sobre activos.

El otro método global que se suele utilizar para evaluar activos intangibles a partir de su contribución a resultados es el de las «Ganancias normalizadas y del Capital del Conocimiento», que fue desarrollado por los profesores Feng Gu y Baruch Lev de la Stern School of Business, en la Universidad de Nueva York, y que se basa en relacionar los beneficios con los activos que los generan [47]. Estos autores rechazan valorar los activos intangibles, que equiparan con el capital intelectual, mediante la diferencia entre el valor de mercado y libros de la empresa, porque ese planteamiento asume dos premisas falsas: una es que no hay error en la formación de los precios

[45] Por motivos fiscales y contables es frecuente en las operaciones corporativas el intentar asignar en mayor o menor grado el fondo de comercio resultante a los elementos tangibles, ya que de esta forma se evitan las cautelas que algunas legislaciones mercantiles, como la española, establecen para llevar a resultados lo antes posible dicho fondo de comercio.

[46] Este modelo se puede encontrar desarrollado en Stewart, T.A. (2003), «Intellectual Capital: The new wealth of organizations», *Nicholas Brealey Publishing*, London, págs. 227-228.

[47] Gu, F. y Lev, B. (2001), «Intangible assets: measurement, drivers, usefulness», *The 4th Intangibles Conference: Advances in the measurement of intangible (intellectual) Capital*, New York University, mayo. Un aspecto interesante de este trabajo es que los autores no se limitan a obtener el valor total de los intangibles, sino que intentan averiguar, mediante métodos estadísticos, los factores impulsores (*drivers*) de estos intangibles en las empresas: la investigación y el desarrollo, la publicidad, la inversión en activos físicos, las tecnologías de la información, las adquisiciones de tecnología y ciertas «buenas prácticas» con los recursos humanos (sistemas adecuados de incentivos, formación de los empleados, etc.).

en el mercado, no hay especulación ni burbujas distorsionadoras y si las hay se pueden aislar; la otra es que los valores de los balances son de realización, cuando ciertamente son históricos. Además rechazan ese enfoque porque es circulatorio, no es consistente usar como criterio para establecer precios, y con ello distancias entre valores de mercado y libros, únicamente el valor de la distancia en un momento determinado inmediatamente anterior [48]. Para solventar estos problemas se propone una nueva metodología basada en la función de producción, de manera que la capacidad de producción de una empresa en un momento determinado está en función de tres clases de *inputs*: físicos, financieros e intangibles o de conocimiento.

$$CE = \alpha AF_1 + \beta AF_2 + \delta A_1$$

Donde *CE* es la capacidad económica equiparable a la capacidad de producción económica, AF_1 son los activos físicos, AF_2 son los activos financieros, A_1 son los activos intangibles, y los factores α, β y δ representan la contribución de una unidad de cada activo a la capacidad económica de la empresa. Se entiende por capacidad económica, capacidad de producción en este contexto, la suma de los beneficios obtenidos en un momento determinado, excluidos los atípicos y los no habituales en los negocios sustanciales de la empresa o sector, más las ganancias futuras o crecimiento potencial. Ya que una medida basada estrictamente en los beneficios pasados, o modificaciones de los mismos, como las de valor añadido y flujo de caja pasados, pierde la esencia de lo que suponen los activos intangibles: capacidad de crear crecimiento futuro por medio de acciones como la inversión en I+D, actividades en redes de conocimiento o formación de empleados. En la expresión anterior, los valores de los activos físicos y financieros se obtienen de los balances y la memoria ajustándolos a valores reales. El tercer conductor de la capacidad de producción, el capital intangible o intelectual, se determina de acuerdo con el siguiente modelo:

MODELO CUANTITATIVO DE CÁLCULO DEL CI

Valor de los activos intangibles	
Beneficios pasados + Beneficios futuros	
Igual:	Beneficios normalizados (Capacidad económica o productiva)
Menos:	Retornos de los activos físicos
Menos:	Retornos de los activos financieros
Igual:	Beneficios logrados por intangibles
Capitalizados:	Valor de los activos intangibles

Fuente: *Gu, F. y Lev, B. (2001), «Intangible assets: measurement, drivers, usefulness»,* The 4th Intangibles Conference: Advances in the measurement of intangible (intellectual) Capital*, New York University, mayo, pág. 5.*

[48] *Vid.* Martínez Ochoa, L. (2002), *Gestión de conocimiento e intangibles: Impacto en contabilidad y mercado de capitales,* Ediciones Universidad de Navarra, S.A., Navarra.

En este modelo hay que estimar los beneficios normalizados y también la tasa α de los activos físicos, β de los financieros y δ de los intangibles. El resto de los datos precisos para asignar valor a los activos intangibles, a saber, beneficios pasados e importe de los activos físicos y financieros han de extraerse de los estados financieros y ajustarlos a valores reales. La estimación de los beneficios normalizados se hace mediante la media de los registrados entre tres a cinco años del pasado en las actividades ordinarias sustanciales de negocio y el mismo número de años de beneficios esperados en el futuro. Para empresas cotizadas se pueden usar consensos de los analistas, o cálculos de beneficios en función de ventas y estimaciones de éstas; para una empresa determinada se pueden aplicar estimaciones consensuadas públicas de crecimiento o las estimaciones de los propios directivos y combinaciones de ellas.

Para la estimación de los coeficientes α y β se utilizan diversos criterios, medias establecidas entre compañías clave de los principales *rankings*, estimaciones de expertos específicas para una empresa concreta en función de las condiciones del mercado para los activos físicos o financieros y estimaciones de la compañía. Feng Gu y Lev en su estudio los estiman en un 7 por 100 y un 4,5 por 100 respectivamente después de impuestos, aunque pueden variar con las condiciones del mercado y las empresas [49]. Lo que queda de los beneficios normalizados una vez deducidos el 7 por 100 del valor de los activos físicos y el 4,5 por 100 del valor de los activos financieros es la contribución de los activos intangibles a la capacidad económica de la empresa según el modelo, los beneficios logrados por causa de los intangibles (BDI).

La última operación consiste en obtener el valor atribuible a los activos intangibles capitalizando a una tasa δ (que Lev calcula en el 10,5%), previsiones anteriores, la serie de importes construida de BDI futuros. El valor de los activos intangibles obtenido es el capital intangible, capital de conocimiento o capital intelectual. Los beneficios debidos a intangibles (BDI) se pueden denominar beneficios de conocimiento. La ratio valor mercado/valor libros queda modificado incorporando en el denominador el capital intangible. El valor de los activos físicos y financieros, valor en libros o patrimonio neto contable, más el valor de los intangibles calculado. El modelo permite establecer análisis muy completos utilizando comparaciones y ratios, ya que, una vez conocidos el capital intangible y los beneficios de conocimiento, se pueden introducir en los cálculos de ratios tradicionales y componer nuevas ratios con las combinaciones de elementos posibles ampliamente enriquecidas.

3. CONCLUSIONES

El valor contable, como diferencia entre sus costes de adquisición y amortización acumulada, con la salvaguarda del valor venal, es mucho más fácil de determinar para los activos tangibles que para los intangibles, no se puede aplicar en ocasiones de forma directa a los activos intangibles, máxime cuando su valor aislado no puede ser determinado con fiabilidad y no faltan los casos en

[49] Estos cálculos están en línea con las ganancias a largo plazo estimadas por Campbell, J.Y. y Shiller, R.J. (1998), «Valuation Ratios and the Long-Run Stock Market Outlook», *Journal of Portfolio Management*, n.º 24, págs. 11-26.

que carecen de valor venal. Estas dificultades de asignar valor directo a los intangibles obligan a vías indirectas de reconocimiento, como son por ejemplo la de su contribución a los resultados. El problema de fondo es que los sistemas de medición financieros se centran, muy influenciados por la legislación mercantil, en aproximar la solvencia empresarial, lo que hace que la mayor parte de las inversiones en intangibles se lleven a gastos, desapareciendo así del balance. La cuestión más relevante desde el punto de vista contable del tratamiento de los activos intangibles es la de si éstos deben ser activados, esto es, reconocidos por su valor como tales en el balance, con el consiguiente aumento en el valor de la empresa y las subsiguientes correcciones por pérdida de valor vía provisiones o amortizaciones, o bien, si deben llevarse directamente a resultados. Estas dos grandes alternativas existentes para contabilizar los gastos intangibles surgen porque se da un conflicto potencial entre el principios de prudencia y el principio de correlación de ingresos y gastos.

Los gastos intangibles se producen con vistas a aumentar el beneficio en un futuro, por lo que desde esta perspectiva lo más coherente sería su capitalización y amortización durante el período de su explotación comercial, ya que de acuerdo al principio de correlación de ingresos y gastos, el gasto se distribuye en función de los ingresos futuros. No obstante, dado que estas partidas suelen carecer de valor venal de forma aislada, ni suele existir control sobre el mismo, desde la perspectiva de la prudencia, se puede argumentar que lo mejor es sanear estas partidas lo más rápido posible, y llevarlos a resultados, tal y como en general hace la legislación mercantil española. El fondo de comercio es el exceso del precio de adquisición, sobre el valor razonable de los activos netos adquiridos por la empresa adquirente cuando se adquiere onerosamente una empresa como un conjunto y en alguna medida equivale al conjunto de bienes inmateriales de la empresa.

Las técnicas de valoración de intangibles son diversas. Desde las más sencillas como son la diferencia entre el valor de mercado y el contable es la medida más utilizada por su sencillez para calcular el valor máximo del capital intangible de una empresa. El problema es que este cálculo puede verse distorsionado entre otras circunstancias por hechos tales como la utilización del principio de adquisición en los valores del activo y las políticas discrecionales de provisiones y amortizaciones; efectos exógenos todos ellos cuya depuración y ajuste no siempre es posible de forma sencilla. Por ello, cuantificar los intangibles en las empresas se suele acudir a métodos indirectos basados en valorarlos a partir de su contribución a los beneficios, metodología que además tiene la ventaja de captar la valoración global de los intangibles que no tiene por qué coincidir con la de la mera agregación de los distintos elementos intangibles existentes en la misma. Estos métodos de diferencial de beneficios buscan fórmulas para valorar el diferencial de beneficio que se genera gracias a la utilización del activo intangible, comparándolo con el beneficio que se generaría en ausencia del mismo, y capitalizando esta diferencia de una forma u otra, que tenga en cuenta la naturaleza singular de estos elementos.

Así pues, nos encontramos con la necesidad, por un lado, de adaptar el registro contable de los intangibles a las NIC y, por el otro, de reconocer estos intangibles de forma global de una forma objetiva, entre otros fines, para su consideración en operaciones corporativas, utilizando para ello las técnicas comentadas.

LOS ELEMENTOS MEDIOAMBIENTALES EN LAS CUENTAS ANUALES. REVISIÓN DE LA NORMATIVA A LA LUZ DE SU UTILIDAD PARA EL ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

Núm. 52/2006

M.ª GLORIA LÓPEZ GORDO

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Granada

Extracto:

EN el presente artículo se realiza una revisión crítica del tratamiento que se otorga a las partidas medioambientales de los estados financieros. Tras la consideración de los principales pronunciamientos al respecto, con especial referencia a la normativa española, se muestra una propuesta para la presentación de las partidas en las cuentas anuales al objeto de facilitar el análisis de la actuación medioambiental desarrollada por las compañías.

Sumario:

I. Introducción.

II. Desarrollos normativos sobre las cuestiones medioambientales en el ámbito de la contabilidad financiera.

III. Los elementos medioambientales en los estados financieros. Definición y tratamiento contable.

A. Gastos y activos medioambientales.

B. Responsabilidades de tipo medioambiental.

IV. La información medioambiental en la memoria y en el informe de gestión.

V. Propuesta de adaptación de las cuentas anuales para la presentación de información medioambiental.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

La actividad medioambiental desarrollada por las unidades económicas repercute de tal manera en la sociedad en su conjunto y en los colectivos afectados directamente por dichas acciones que su conocimiento se traduce en un derecho para el ciudadano, correspondiendo a las entidades públicas el deber de su divulgación. Así se reconoce en la Declaración de Río de Janeiro [1], donde en su principio 10.º se establece que «toda persona deberá tener acceso adecuado a la información sobre el medio ambiente de que dispongan las autoridades públicas, incluida la información sobre los materiales y las actividades que encierran peligro en sus comunidades... Deberá proporcionarse acceso efectivo a los procedimientos judiciales y administrativos, entre éstos el resarcimiento de daños y los recursos pertinentes». En el ámbito europeo este derecho ha sido regulado a través de la Directiva 90/313/CEE, de 7 de julio de 1990, sobre libertad de acceso a la información en materia de medio ambiente [2], traspuesta a la normativa española a través de la Ley 38/1995 de 12 de diciembre [3]. Con estas disposiciones, y con independencia del interés que acredite el peticionario, se reconoce la obligación de exteriorizar este tipo de información.

En este contexto, es evidente la utilidad que el conocimiento de determinadas cuestiones medioambientales, como pueden ser las inversiones en activos destinados a disminuir la contaminación, los gastos derivados de la aplicación de medidas de conservación del entorno o las obligaciones por responsabilidades incurridas o en que pudiera incurrir la empresa por una inadecuada actuación medioambiental, reporta a la toma de decisión por parte de los distintos usuarios de la información contable. Según Muñoz Rodríguez [4], «la información transmitida a través de la contabilidad financiera no sería completa si no se incluye información medioambiental que, por otra parte, es una demanda cada vez más generalizada por parte de los usuarios de dicha información» [5].

Además de las presiones de los usuarios, la publicación de información medioambiental encuentra otros argumentos a favor, entre los que se encuentran la mejora de la imagen, la credibili-

[1] Organización de Naciones Unidas (ONU). United Nations Word Commission on environment and Development CNUMAD (1992): *Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo*. Río de Janeiro, 3 a 14 de junio de 1992. Disponible en Internet: *http://www.continental.edu.pe/doc_info/rio1992/*

[2] El objeto de la Directiva es proporcionar a todas las personas físicas o jurídicas el acceso a la información sobre el medio ambiente que se encuentre en poder de las autoridades y establecer los términos básicos y las condiciones en que dicha información debe encontrarse a disposición de los posibles peticionarios.

[3] Ley 38/1995, de 12 de diciembre, sobre el derecho al acceso a la información en materia de medio ambiente (BOE n.º 297, de 13 de diciembre de 1995).

[4] Al respecto, puede consultarse también Nevado Peña, D. y Tejada Ponce, A. (1997): «La segmentación de la información medioambiental». *Partida Doble*, n.º 76, 7, febrero; págs. 60-65.

[5] Muñoz Rodríguez, C. (1997): «Los sistemas contables y el medio ambiente». *Partida Doble*, n.º 76, 7, febrero; pág. 39.

dad y, en consecuencia, la competitividad y las ventas de la empresa. De este modo, en la medida en que las empresas consideran el asumir su responsabilidad medioambiental como un factor de éxito empresarial, la divulgación de la información voluntaria sobre sus actuaciones reflejará su buena disposición frente a los problemas medioambientales, lo que incidirá de forma positiva en la toma de conciencia ambiental y en la mejora de su imagen. Al dar difusión a su actuación medioambiental consigue una mayor aceptación social, que en un plazo más o menos corto de tiempo debería reflejarse en un aumento de la demanda de sus productos. Asimismo, tal como señalan Larrinaga y Llull [6], «una actividad informativa oportuna puede ayudar a la empresa a ser creíble y participar de este modo en los foros públicos de debate de estas cuestiones. Además, puede ayudar a que los empleados se tomen en serio las ineficiencias que dan lugar a impactos medioambientales, porque *lo que se gestiona es lo que se mide*». Los anteriores argumentos inciden en la preocupación, cada vez mayor, de las empresas por incorporar información de tipo medioambiental en los estados contables e informes que de forma voluntaria u obligatoria publican [7].

La información suministrada por las compañías y las propuestas para abordar este tipo de información se puede clasificar de diferentes maneras. Así, es posible la elaboración de indicadores específicos, financieros o no financieros, sobre la actuación medioambiental desarrollada; la incorporación de estos datos en los informes financieros tradicionales o el desarrollo de nuevos estados contables, como el balance ecológico propuesto por el *«Conseil National de la Comptabilité»* francés; asimismo, la información puede quedar recogida en las declaraciones publicadas, atendiendo, por ejemplo, a los requisitos impuestos en la implantación de sistemas de gestión o auditorías medioambientales, o en los informes de sostenibilidad de las entidades, etc.

---

[6] Larrinaga González, C. y Llull Gilet, A. (1999): «La información medioambiental en las Cuentas Anuales: El caso del sector eléctrico». *Partida Doble*, n.º 102, julio-agosto; pág. 82.

[7] No obstante, existen ciertos inconvenientes o «dificultades estratégicas» en el suministro de este tipo de información. Al respecto pueden consultarse, por ejemplo:

- Christophe, B. (1989): *Comptabilité et Environnement. Prise en Compte des Activités environnementales dans les Documents Financiers des Entreprises*. Tesis Doctoral; pág. 343.
- Mallado Rodríguez, J.A. y Larrinaga González, C. (1992): «Contabilidad empresarial e información sobre impacto ambiental». *IV Congreso de Economía, Desarrollo Económico y Medio Ambiente,* diciembre, Sevilla. Editorial Aranzadi, Pamplona; pág. 614.

Entre los inconvenientes para ofrecer estos datos se pueden citar, entre otros:

- Su inutilidad aparente.
- La tentación de seleccionar los datos resaltando los aspectos positivos y ocultando los negativos. Rodríguez Ariza, L. y López Gordo, M.G. (2004): «Análisis de los atributos cualitativos de la información medioambiental proporcionada por las compañías del IBEX-35 (1998-2002)». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 14, julio-diciembre; págs. 135-172. Sobre este extremo debe tenerse en cuenta que la manipulación u omisión de información sobre los aspectos negativos de la actividad sobre el medio en nada beneficia a la imagen de la empresa, dado que, en estos casos, «la imagen queda dañada en dos sentidos: por su falta de cuidado con el medio ambiente y por la falta de fiabilidad de sus informaciones». Larrinaga González, C. y Llull Gilet, A. (1999): *op. cit.*; pág. 82.
- Su utilización para legitimar la actuación de la empresa. Puede verse: De Fuentes, P. (1993): «Legitimación y contabilidad medioambiental». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 75, abril-julio, vol. XXII; págs. 317-322.
- La reticencia a proporcionar detalles que puedan ser usados por la competencia o que alerten a las autoridades sobre incumplimientos en la legislación medioambiental.
- La falta de una normativa homogeneizadora para la elaboración y suministro de este tipo de información.

En el ámbito de la contabilidad financiera, encontramos diversas propuestas acerca del tratamiento contable de los aspectos medioambientales que atañen a las compañías y su presentación en los estados financieros obligatorios. En los siguientes apartados acometemos una revisión crítica de estos aspectos identificando una propuesta para la segregación de las partidas medioambientales en el balance de situación y en la cuenta de resultados, así como de ampliación de los contenidos informativos de la memoria.

II. DESARROLLOS NORMATIVOS SOBRE LAS CUESTIONES MEDIOAMBIENTALES EN EL ÁMBITO DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA

Tras la consideración de los pronunciamientos de los principales organismos armonizadores en el ámbito de la contabilidad financiera, deducimos que las actividades reguladoras en materia de información medioambiental se pueden clasificar atendiendo a la naturaleza jurídica del ente que las desarrolla. En este sentido, cabe diferenciar entre organismos de armonización contable privados, cuyos miembros son los profesionales contables o las organizaciones contables privadas de cada país, y organismos normalizadores públicos, entendiéndose por tales los que se encuentran insertos en la estructura del Estado o aquellos en los que participan los gobiernos de distintos países. Asimismo, considerando el alcance territorial del ente emisor de normas, es posible distinguir tres situaciones diferenciadas: pronunciamientos emitidos por organismos con influencia internacional, europea o nacional.

Considerando los criterios anteriores, a continuación, realizamos una breve síntesis de las principales propuestas desarrolladas por los entes reflejados en la **tabla 1**.

Tabla 1. Organismos emisores de normas sobre contabilidad medioambiental.

Naturaleza jurídica / Influencia territorial	Privados	Públicos
Internacional	IASB	ONU
Europeo	FEE	UE
Nacional	FASB CICA ACCA ICAEW AECA	SEC ICAC

Fuente: *Elaboración propia.*

Respecto a las aportaciones realizadas en el ámbito privado internacional, cabe destacar que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, *«International Accounting Standards*

Board» (IASB), no ha emitido hasta la fecha una norma específica relativa a la información medioambiental y, aunque en 1998 el presidente de este organismo manifestó su intención de incluir los temas medioambientales en la agenda del IASB, hasta la fecha no se ha hecho nada al respecto.

A pesar de lo anterior, es posible encontrar alusiones a estas cuestiones en el texto de diversas Normas Internacionales de Contabilidad, «*International Accounting Standard»* (IAS). Concretamente, las referencias más relevantes, que hemos resumido en la **tabla 2**, se recogen en la IAS 1, relativa a la presentación de estados financieros; la IAS 16, sobre propiedades, planta y equipo; la IAS 36, acerca del deterioro del valor de los activos; y la IAS 37, sobre provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes. En este punto, nos parece oportuno adelantar la notable influencia que esta última norma ha tenido en el planteamiento sobre contabilidad medioambiental presentado por la Unión Europea en mayo de 2001 [8]. Por último, en referencia a las consecuencias contables de los mecanismos de política medioambiental cabe destacar la interpretación de norma (IFRIC 3) sobre el registro contable de los derechos de emisión aprobada por el IASB en diciembre de 2004 [9] y que, por lo pronto, no cuenta con el beneplácito del «*European Financial Reporting Advisory Group»* (EFRAG) para ser aceptada en el ámbito de la Unión Europea [10]. Quizá hayan sido la falta de consenso sobre la aplicación de la IFRIC 3 y las modificaciones previstas en las normas internacionales las que han llevado al IASB a retirar, en junio de 2005, esta propuesta.

Tabla 2. Principales aportaciones del IASB en materia de contabilidad medioambiental.

1. «Presentación de estados financieros». En esta norma se recomienda a las empresas la elaboración y presentación de estados medioambientales; de este modo, en su párrafo 9 puede leerse «muchas empresas presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros estados e informaciones tales como los que se refieren a la generación y reparto del valor añadido o agregado, o los informes medioambientales, particularmente en los sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o los factores ambientales resultan significativos. Se aconseja a las empresas que presenten tales estados adicionales, siempre que la gerencia crea que pueden ayudar a los usuarios a tomar decisiones económicas».

.../...

[8] Recomendación de la Comisión, de 30 de mayo de 2001, relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas (DO L 156, de 13 de junio de 2001).

[9] Respecto al contenido del IFRIC 3 y los aspectos más polémicos de la propuesta puede consultarse: López Gordo, M.G. y López Gordo, J.F. (2004): «El protocolo de Kioto y la contabilidad de los derechos de emisión». *Técnica Contable*; n.º 670, diciembre; págs. 4-16. Asimismo, un análisis de las consecuencias contables derivadas del mercado de derechos de emisión y una propuesta para su contabilización a tenor del marco normativo español puede verse en: López Gordo, M.G. y López Gordo, J.F. (2005): «Pautas generales de funcionamiento del MEDE. Análisis desde una perspectiva contable». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 263, febrero; págs. 161-188.

[10] En la página web del EFRAG –www.efrag.org– puede consultarse el documento justificativo de la negativa a incorporar el IFRIC 3 al compendio de normas internacionales aceptadas en la Unión Europea.

.../...

IAS 16. «Propiedades, Planta y Equipo». En el párrafo 13 de la norma se especifica la posibilidad de incorporar al inmovilizado las inversiones realizadas en propiedades, planta y equipo por razones de seguridad o medioambientales, con independencia de que tales inversiones contribuyan a la generación de beneficios futuros, siempre y cuando sean recuperables en el sentido de que sin tales inversiones no sería posible la obtención de dichos beneficios (pueden no aumentar beneficios futuros sino permitir su obtención). En este sentido la norma (párrafo 13) especifica lo siguiente: «Algunos elementos de los que componen las propiedades, planta y equipo, pueden ser adquiridos por razones de seguridad o medioambientales. La compra de tales activos fijos, si bien no incrementa los beneficios económicos que proporciona ninguno de los otros activos fijos existentes, puede ser necesaria para que la empresa logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Si tal es el caso, esas adquisiciones de elementos pertenecientes a las propiedades, planta y equipo, cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos, puesto que permiten a la empresa obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido de no haberlas realizado. No obstante, tales activos serán reconocidos como activos fijos sólo en la medida en que el importe en libros de los mismos, más el correspondiente a los activos que se relacionan con ellos, exceda al importe recuperable del conjunto formado por unos y otros. Por ejemplo, una empresa química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de las propiedades, planta y equipo, las mejoras efectuadas en la planta, en la medida en que son recuperables, puesto que sin ellas la empresa quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos».

Asimismo, en el párrafo 15, relativo a los componentes del coste de las propiedades, planta y equipo, entre otros conceptos, se especifica como ejemplo de coste directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado «los costos estimados de desmantelar y trasladar el activo, así como los correspondientes a la restauración de su emplazamiento, en la medida en que deban ser considerados como una provisión para gastos futuros, según lo establecido en la IAS 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes».

IAS 36. «Deterioro del valor de los activos». Establece que para determinar la depreciación se elimina el importe de la provisión –si se incluye como menor valor recuperable–. En el párrafo 77 se señala: «podría ser necesario tomar en consideración ciertos pasivos cuando se esté calculando el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto puede ocurrir cuando la desapropiación de la citada unidad obligue al comprador a asumir un pasivo. En tal caso, el precio de venta neto (o el flujo de efectivo procedente de la desapropiación al final de su vida útil) de la unidad generadora de efectivo estaría formado, conjuntamente, por el precio de venta neto estimado para los activos de la unidad y para el pasivo, menos los costos correspondientes a la desapropiación. A fin de llevar a cabo una comparación, que tenga sentido, entre el valor en libros y el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, es preciso deducir el valor en libros del pasivo al calcular tanto el valor de uso de la unidad como su valor en libros.

IAS 37. «Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes». Cabe mencionar los ejemplos 2A y 2B del apéndice C, relativos al reconocimiento de provisiones en caso de terrenos contaminados; y también el ejemplo 3, que contempla la dotación de provisión en el supuesto de restauración del fondo marino por parte de una plataforma petrolífera.

Entre los organismos de armonización contable privados, en Europa es de destacar el papel de la Federación de Expertos Contables Europeos, *«Fédération des Experts Comptables Européens»* (FEE), con la aportación de diversos trabajos [11] donde se contempla el tratamiento del medioam-

[11] Una revisión de los trabajos acometidos por la FEE puede verse en Elorriaga Ancín, J.F. (1998): «Plan estratégico del Grupo de Trabajo Medioambiental de la federación de Expertos Contables Europeos (FEE)». *Revista Técnica*, 3.ª época, n.º 12; págs. 76-79.

biente en la información financiera [12]. Otros, igualmente reseñables, son los correspondientes a organizaciones privadas de carácter nacional, como los desarrollados en países como Canadá, por el *«Canadian Institute of Chartered Accountants»* [13] (CICA), o en Estados Unidos, por el *«Financial Accounting Standards Board»* [14] (FASB). Asimismo, en esta línea, cabe citar las aportaciones de la «*Chartered Association of Certified Accountants»* (ACCA) de Gran Bretaña [15]; las del «*Institute of Chartered Accountants of England and Wales»* [16] (ICAEW); y, en nuestro país, el documento n.º 13 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas [17] (AECA) relativo a la contabilidad de gestión medioambiental.

En el panorama público internacional, la ONU, a través del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, *«Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting»* (ISAR), inició en 1989 una serie de estudios referentes a la armonización de la información medioambiental [18]. Entre ellos, es de destacar su propuesta, formalizada en un informe del año 1998, sobre contabilidad e información financiera de costes y obligaciones medioambientales [19].

[12] Fédération des Experts Comptables Européens (FEE):

- [1995]: Environmental Accounting, reporting and auditing: survey of current activities and development within the accountancy profession. FEE, Bruselas.
- [1996]: Research paper on expert statements in environmental reports. FEE, Bruselas.
- [1997]: FEE Comparative study of conceptual accounting frameworks in Europe. FEE, Bruselas.
- [2000]: Towards a generally accepted framework for environmental reporting. FEE, Bruselas.

[13] Canadian Institute of Chartered Accountans (CICA):

- [1992]: Environmental Auditing and the Role of the Accounting Profession. CICA, Toronto.
- [1993]: Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues. CICA, Toronto.
- [1994]: Reporting on Environmental Perfomance. CICA, Toronto.

[14] Financial Accounting Standards Board (FASB). Emerging Issues Task Force (EITF):

- [1990]: Issue 90-8. Capitalization of Cost to Treat Environmental Contamination. FASB, Standford.
- [1993]: Issue 93-5. Accounting for Environmental Liabilities. FASB, Standford.
- [1995]: Issue 95-23. The Treatment of Certain Site Restoration/Environmental Exit Costs When Testing a Long Live Asset for Impairment. FASB, Standford.

[15] Según describen Maguregui y Barainca, este organismo patrocinó un informe sobre «contabilidad verde» a cargo de Rob Gray, profesor de la Universidad de East Anglia. La ACCA pidió al profesor Gray que desarrollase los criterios que pudieran constituir la base de las normas de una nueva contabilidad medioambiental, que más adelante elaboraría el Comité de Normas Contables, *Accounting Standards Committee* (ASC). Maguregui Urionabarrenetxea, L. y Barainca Vicinay, I. (1997): «Registro contable de los hechos medioambientales». *Técnica Contable*, año XLIX, n.º 586, octubre; pág. 704.

[16] Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) (1995): *Financial Reporting of environmental liabilities*. A discussion paper. FRAG 12/95, april.

[17] Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1996): *Contabilidad de Gestión medioambiental*. Principios de Contabilidad de Gestión. Doc. n.º 13, Madrid.

[18] Una revisión de los trabajos emprendidos por el ISAR puede verse, por ejemplo, en López Rodríguez, R. (1993): «Armonización sobre las medidas financieras. Trabajos realizados por el ISAR». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, n.º 75, abril-julio; págs. 333-345.

[19] Organización de Naciones Unidas (ONU). Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (1998): *Accounting and financial reporting for environmental cost and liabilities*, Tb/B/COM.2/ISAR/3, de 12 de marzo de 1998.

Por su parte, el Foro Consultivo de Contabilidad de la Unión Europea [20], «*Accounting Advisory Forum»* (AAF), en noviembre de 1995 emite un documento sobre el tratamiento de las cuestiones medioambientales en la información financiera [21] cuyo contenido ha sido posteriormente considerado en la elaboración de la citada Recomendación de la Comisión relativa al reconocimiento, medición y publicación de las cuestiones medioambientales en los informes anuales de las empresas.

Entre las normas emitidas por organismos públicos de ámbito nacional cabe mencionar las aprobadas por la *«Securities Exchange Comisión»* (SEC) de los Estados Unidos, que afectan a las sociedades que cotizan en Bolsa; el caso de Noruega, donde la legislación obliga a que las empresas incorporen al informe anual datos relativos al impacto que la actividad empresarial causa sobre el medio ambiente y las medidas adoptadas al respecto. En esta tesitura, también en Dinamarca y Países Bajos existen obligaciones respecto a la difusión de información medioambiental, y Francia ha anunciado sus intenciones al respecto. Aunque, en estos casos, tal como señala la ACCA [22], la información requerida no tiene un carácter estrictamente financiero, por lo que no afecta directamente a la elaboración de estados contables.

En España, desde la entrada en vigor de la adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas del sector eléctrico [23], existe la obligación de que las empresas reflejen en las cuentas anuales determinados datos relativos a las actividades relacionadas con la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental provocado con su actividad. Este mandato, extensivo a todas las empresas [24], se ha visto incorporado en las adaptaciones sectoriales aprobadas con posterioridad y desarrollado en el año 2002 a través de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por la que se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales [25]. Para la elaboración de esta última regulación se ha tomado como referencia la Recomendación de la Comisión europea del año 2001 citada anteriormente.

---

[20] Respecto al contenido de los trabajos del Foro Consultivo de Contabilidad pueden consultarse, entre otros:

- Larrinaga González, C. y Llull Gilet, A. (1999): *op. cit.*; págs. 84 y ss.
- Maguregui Urionabarrenetxea, L. y Barainca Vicinay, I. (1997): *op. cit.*; págs. 706 y ss.
- Moneva Abadía, J.M. (1996): «Información financiera medioambiental: su regulación internacional». *Partida Doble*, n.º 66, abril; págs. 46 y ss.

[21] Accounting Advisory Forum (AAF) (1995): *Environmental issues in financial reporting*. Documento XV/6004/94.

[22] Chartered Association of Certified Accountants (ACCA) (2002): *Industry as a partner for sustainable development.* Accounting. Disponible en Internet: *http://www.mindfully.org/Sustainability/Sustainable-Accounting-UNEPDTIE-May02.htm*

[23] Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico (BOICAC n.º 33, de marzo de 1998).

[24] La adaptación sectorial modifica el PGC en el sentido de obligar a todas las empresas a incorporar en sus cuentas anuales información significativa relativa a la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental provocado con su actividad.

[25] Resolución de 25 de marzo de 2002 del ICAC, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales (BOE n.º 81 de 4 de abril de 2002).

III. LOS ELEMENTOS MEDIOAMBIENTALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS. DEFINICIÓN Y TRATAMIENTO CONTABLE

En Recomendación de la Comisión y en la Resolución del ICAC, así como en los trabajos preliminares –desarrollados por el AAF y otros organismos como la ONU (ISAR) y el FASB (EITF)– existe cierto consenso sobre las cuestiones medioambientales que deben ser captadas por la contabilidad e incorporadas a la información financiera. En este sentido, los pronunciamientos coinciden en señalar como elementos de los estados financieros susceptibles de reconocimiento contable, valoración e información, los gastos, activos y pasivos de carácter medioambiental, así como otros hechos de esta naturaleza que deberían ponerse de manifiesto en documentos distintos al balance de situación y la cuenta de resultados. Destaca la falta de consideración de los ingresos de este tipo.

A) Gastos y activos medioambientales.

Los gastos medioambientales han sido definidos por el AAF como «los derivados de acciones realizadas por una empresa para la prevención, reducción o restauración de los daños medioambientales consecuencia de sus actividades de explotación, o derivadas de la conservación de recursos renovables y no renovables» [26]. Entre otros, este organismo considera los derivados de la protección del agua, la reducción y recogida de residuos, los de mantenimiento de la calidad del aire, la eliminación de contaminación en edificios, la reducción del ruido, la investigación en productos y procesos ecológicos no dañinos para el medio ambiente, etc. El AAF excluye de la definición las pérdidas de carácter medioambiental, al afirmar que «los costes incurridos como resultado de multas o sanciones por no cumplir la legislación medioambiental, indemnizaciones a terceras partes como resultado de pérdidas o daños causados por la contaminación pasada se excluyen de la definición» [27]. Sin embargo, otros organismos, como el ICAEW, se muestran más flexibles en la consideración de gastos medioambientales, incluyendo los conceptos anteriores entre los gastos extraordinarios.

A tenor de la Resolución del ICAC (apartado 1 de la norma cuarta), dentro de la categoría de gasto medioambiental se incluyen: «los importes devengados de las actividades medioambientales, realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable». La Recomendación de la Comisión se refiere a los gastos medioambientales como «el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias».

En la **tabla 3** se recogen las actividades que, entre otras, podrían dar lugar al reconocimiento de gastos medioambientales, según lo preceptuado por la Resolución del ICAC y la Recomendación de la Comisión. A tenor de las enumeraciones propuestas, resulta llamativo que, respecto a la delimitación de las partidas de gasto medioambiental, la Comisión se muestre más estricta que el ICAC, al no

[26] Tomada de Moneva Abadía, J.M. (1996): *op. cit.*; pág. 48.

[27] AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 5. Véase Bonilla Priego, M.J. (1999): «Algunos problemas en la determinación del coste medioambiental en la empresa». *Técnica Contable*, n.º 615, marzo; pág. 235.

ubicar dentro de esta categoría los gastos incurridos como consecuencia de sanciones, multas o compensaciones a terceros por daños procedentes de la contaminación ambiental, dado que, según justifica la norma europea en su apartado 2.3, «aunque están relacionados con el impacto de las operaciones de la empresa en el medio ambiente, estos costes no evitan, reducen o reparan el daño causado al medio ambiente».

Desde nuestro punto de vista, este modo de proceder puede resultar cuestionable; piénsese, por ejemplo, en el caso de que el importe de las sanciones o multas fuese destinado por la Administración de forma inequívoca a evitar, reducir o reparar el perjuicio al entorno, o el caso de que la sanción o compensación a terceros consistiese en la reparación del daño causado.

Ante estas situaciones podría argüirse que los costes incurridos como consecuencia del acto administrativo o la compensación requerida tienen el destino que atribuye la norma a los gastos medioambientales, por lo que, en línea con lo preceptuado por el ICAC, creemos que cabría plantearse su tratamiento como tales.

No obstante, es preciso matizar que al realizar el análisis contable de la información sería recomendable que estas partidas aparecieran en una agrupación separada, ya que la consideración de estos devengos entre otros gastos de tipo medioambiental puede llevar a conclusiones erróneas en la interpretación de indicadores de esfuerzo ambiental, como, por ejemplo, la afirmación de un mejor comportamiento de las empresas que mayores sanciones o compensaciones hayan tenido que afrontar. Es quizá por ello que algunos de los pronunciamientos excluyen este tipo de partidas de la consideración de gastos de índole medioambiental.

Tabla 3. Actuaciones que originan gastos medioambientales.

Resolución del ICAC	Recomendación de la comisión
• La prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales. • El tratamiento de residuos y vertidos. • La descontaminación. • La restauración. • La gestión medioambiental o la auditoría medioambiental. • Multas, sanciones y compensaciones a terceros por perjuicios causados al medio ambiente.	• La gestión de residuos. • La protección del suelo y las aguas superficiales y subterráneas. • La protección del aire libre y el clima. • La reducción del ruido. • La protección de la biodiversidad y el paisaje. • Los gastos adicionales cuyo objetivo principal consista en evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente.

Fuente: *Elaboración propia a partir de la normativa analizada.*

En los planteamientos anteriores a la Recomendación Europea se dispone que los costes medioambientales puedan ser tratados como gastos o activos. A efectos de su reconocimiento, los gastos se clasifican, atendiendo a su naturaleza, en ordinarios y extraordinarios (sanciones, multas o

compensaciones), previéndose la posibilidad de su capitalización [28], siempre y cuando se den ciertos requisitos [29] y no se supere el límite máximo de los costes incurridos recuperables [30] en el futuro.

En lo concerniente al registro contable de los gastos medioambientales, la norma española prescribe, como regla general, la incorporación de éstos al resultado del ejercicio en que se devenguen, diferenciándose, en atención a su naturaleza, entre gastos de explotación (relacionados con la actividad ordinaria de la entidad) y gastos extraordinarios (multas, sanciones y compensaciones a terceros por daños medioambientales), en la medida en que estos últimos no presentan carácter habitual y recurrente. En el caso de tratarse de gastos de explotación suficientemente significativos, el ICAC propone la creación de un epígrafe específico denominado «Gastos medioambientales», que aparecerá bajo la agrupación de «Otros gastos de explotación» en el debe de la cuenta de pérdidas y ganancias. Respecto a los gastos que supone la restauración de los daños ocasionados por la contaminación pasada de la empresa, la Resolución prescribe su consideración como gastos de explotación. En esta misma línea, bajo la perspectiva de la Recomendación europea, en ningún caso serían activables los gastos que ocasione la limpieza de la contaminación provocada en el pasado, debiendo considerarse gastos de reparación y conservación atribuibles al resultado del ejercicio. Este tratamiento puede ser discutible desde el punto de vista contable. En este sentido, cabe plantearse su registro como gastos de naturaleza extraordinaria en la medida en que puede considerarse un ajuste de los resultados de ejercicios anteriores; criterio del que discrepan las normas examinadas.

Por otro lado, en la Resolución del ICAC no se contempla expresamente la posibilidad y requisitos para la activación de los gastos medioambientales, remitiéndose, a tal efecto, a las normas que con carácter general se refieren al tratamiento de las renovaciones, ampliaciones y mejoras del inmovilizado material [31] y a la determinación del coste de producción [32].

---

[28] Cabe la activación de gastos, salvo en el caso de gastos destinados a reparar la contaminación pasada, que tendrían similar consideración que los gastos de reparación y conservación.

[29] Los requisitos para poder activar los costes medioambientales, según el AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 16, de acuerdo con lo establecido en la IV Directiva, se concretan en los siguientes:

- Aumento de la vida útil, capacidad productiva o mejoran la seguridad y eficiencia de los activos de la sociedad.
- Los costes mitigan o previenen la contaminación medioambiental futura. Si se trata de gastos destinados a reparar daños pasados, normalmente tienen una consideración similar a la de gastos de reparación y conservación.

En este punto cabe señalar que el EITF (FASB) (1990): *op. cit.,* respecto a los requisitos para la activación de costes para tratar la contaminación del entorno (costes de eliminación, almacenamiento y prevención de la contaminación actual y futura), añade un tercer criterio:

- Se destinan al acondicionamiento de bienes para su venta posterior, pues de no realizarse no sería posible realizar dicha venta.
- Además, y siempre que se dé el requisito de recuperabilidad futura, se pueden activar aquellos gastos medioambientales incurridos tras la adquisición, producción o desarrollo de un activo fijo. AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 17; y CICA (1993): *op. cit.*; capítulo 3.

[30] En algunos casos la recuperabilidad debe interpretarse sobre la base de que si no se efectúa la inversión no se pueden vender los productos fabricados con otros activos y, por lo tanto, no se podrán obtener beneficios futuros. AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 18.

[31] Norma de Valoración 3.ª letra f) del PGC y su desarrollo a través de la norma tercera de la Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (BOE de 18 de enero de 1992).

[32] Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (BOICAC n.º 42, de junio de 2000).

En este punto nos encontramos con el problema de establecer en qué medida un gasto derivado de una actividad medioambiental puede ser objeto de capitalización y, por tanto, ser considerado como un activo medioambiental. Hay que tener en cuenta que el reconocimiento de gastos medioambientales exige que éstos deriven de una actividad cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente; este planteamiento puede chocar con los requisitos dispuestos por la normativa española para la activación de los gastos de renovación, ampliación o mejora de los elementos del inmovilizado material, a la que sólo se debe proceder cuando dichos gastos impliquen un aumento de la capacidad productiva, mejora sustancial de la productividad o alargamiento de la vida útil de los elementos a los que se incorporan. Bajo esta perspectiva, y a tenor de la consideración estricta de estas partidas, nunca sería posible la activación de gastos medioambientales, puesto que el propósito principal al que responde la capitalización no coincide con el arbitrado en la definición de actividades de índole medioambiental.

Por su parte, la Recomendación de la Comisión conjuga como requisitos para la activación de gastos medioambientales los siguientes (puntos 12 y 13 del apartado 3):

1. Si se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos.

2. Si aportan beneficios económicos para el futuro [33].

3. Si van a ser empleados de forma permanente en las actividades de la empresa.

4. Y si, además, cumplen uno de los criterios siguientes:

   - Los costes están relacionados con los beneficios previstos que se espera afluyan a la empresa y prolongan la vida, aumentan la capacidad o mejoran la seguridad o eficiencia de otros activos propiedad de la misma (por encima de su nivel de rendimiento evaluado inicialmente), o
   - Los costes reducen o impiden la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa.

Como a continuación tendremos ocasión de comprobar, el primer y tercer requisito cabrían dentro de la definición de activo medioambiental que, desde una perspectiva patrimonial, aporta la Resolución del ICAC en referencia a los inmovilizados medioambientales. Por diferencia con la norma española, respecto a los requisitos específicos para la capitalización de gastos, la Recomendación ha tenido el acierto de considerar la circunstancia de que la finalidad del gasto sea limitar la contaminación ambiental.

En caso de cumplirse las condiciones anteriores, la Comisión establece la obligatoriedad de capitalizar el gasto medioambiental, que quedará reflejado en el activo:

[33] Según la Recomendación (apartado 3.15), se entiende que los gastos medioambientales no generan beneficios económicos futuros cuando «se refieren a actividades pasadas o actuales y a la restauración del medio ambiente a su estado previo a la contaminación (por ejemplo, tratamiento de residuos, costes de saneamiento relativos a actividades actuales de explotación, saneamiento de los daños ocasionados en períodos anteriores, costes de gestión medioambiental o auditorías medioambientales)».

- *Como partida separada*: en la medida en que se trate de gastos que sean capaces de producir por sí mismos beneficios económicos.
- *Incorporados a otros activos*: en el caso de que dichos beneficios procedan de otros activos existentes empleados en las operaciones de la empresa con los que se relacionan los gastos medioambientales susceptibles de capitalización.

Los activos de naturaleza medioambiental son definidos por la Resolución española, en el apartado uno de la norma quinta, desde una perspectiva patrimonial, entendiéndose por tales «los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad». Por su parte, la Recomendación de la Comisión aporta una visión más económica, acorde con el IASB, al supeditar, en cualquier caso, el reconocimiento de activos medioambientales al requisito de contribución a la obtención de beneficios por parte de la entidad.

A tenor de la definición de activo medioambiental, se nos plantea el interrogante sobre si los elementos del inmovilizado financiero debieran incluirse en esta categoría. Sobre tal particular, pensamos que cabría esta posibilidad, por ejemplo, en el supuesto de inversiones realizadas en el capital de empresas entre cuyos objetivos figure la conservación del medio ambiente y en la medida en que la razón para realizar esta inversión estribe, principalmente, en financiar las actuaciones tendentes al logro del mencionado objetivo. Podría ser el caso de los denominados «fondos de inversión verdes», que se comprometen a invertir en participaciones de empresas que muestran un comportamiento respetuoso con el entorno. No obstante, en este caso nos encontramos nuevamente con la subjetividad que el apelativo de «destino principal», sin mayor concreción, incorpora en la delimitación de los hechos medioambientales objeto de reconocimiento en los estados financieros.

En cuanto al tratamiento contable que cabe otorgar a los activos de carácter medioambiental, la Resolución especifica que se registren, con arreglo a su naturaleza, en las partidas correspondientes del inmovilizado, aplicándoseles, a efectos de la determinación del coste histórico, la amortización y otras correcciones valorativas, un tratamiento similar al prescrito por nuestra normativa con carácter general para el inmovilizado material. Además, la norma indica la necesidad de reconocer las pérdidas de valor en los elementos de activo originadas por factores medioambientales; por ejemplo, se nos ocurre el caso de pérdidas del valor del suelo por el efecto de la contaminación, sustituciones o adaptaciones de los activos por requerimientos legales o de mercado y, por qué no, la disminución del valor de las participaciones en otras empresas debido a las contingencias medioambientales que presentan éstas. En la Recomendación de la Comisión se concreta que dicha provisión se dotará en el caso de que el importe recuperable [34] del uso del lugar haya descendido por debajo de su valor en libros y esta situación se considere duradera.

[34] En el ámbito de la IAS 36.5 se entiende que el importe recuperable de un activo es «el mayor entre su precio de venta neto y su valor en uso»; el precio de venta neto *net selling price* se refiere al «importe que se puede obtener por la venta del mismo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor experimentados, una vez deducidos los costos de desapropiación»; asimismo, la literatura del IASB define el valor en uso *value in use* como «el valor presente de los flujos futuros estimados de efectivo que se esperan, tanto por su funcionamiento continuado en el tiempo, como de su eventual desapropiación al final de la vida útil».

B) Responsabilidades de tipo medioambiental.

Los pasivos medioambientales son definidos por el AAF de forma amplia como «aquellas pérdidas o deudas en las que incurriría la empresa con probabilidad como consecuencia del impacto sobre el entorno físico, aunque se desconozca el importe y/o la fecha en que se producirán» [35].

La norma europea y la española sitúan el origen de los pasivos medioambientales en las responsabilidades de este tipo asumidas por la empresa, conceptuadas, en la norma segunda de la Resolución, como «las obligaciones actuales que se liquidarán en el futuro, surgidas por actuaciones del sujeto contable para prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente». Sobre tal particular, nos parece muy acertado el enfoque que otorga la normativa al situar el origen de la obligación en la responsabilidad corporativa frente al medio ambiente, centrada ésta, no sólo en la que desde el punto de vista jurídico pudiera derivarse de una conducta incorrecta, sino, principalmente, en el compromiso de conservación de la naturaleza que la empresa asume ante terceros, sean éstos personas identificables o sea la sociedad en su conjunto.

De este modo, en coherencia con lo dispuesto en la IAS 37 [36], en la Resolución del ICAC y en la Recomendación europea se dispone que la obligación que origina el reconocimiento del pasivo medioambiental puede venir determinada bien por requerimientos legales o contractuales, bien por responsabilidades tácitas o implícitas, en cuyo caso el nacimiento de la obligación deriva de compromisos que la entidad asume, como resultado de declaraciones que ha hecho públicas, por las expectativas derivadas de sus pautas de actuación pasada o la práctica habitual de la industria. A estas situaciones, la Resolución del ICAC añade, de forma explícita, la evolución probable de la regulación medioambiental, de cuyo cumplimiento la empresa no pueda sustraerse. Este último requisito también es considerado por la Recomendación europea al tratar la medición de las responsabilidades medioambientales, estableciendo que la mejor estimación del gasto necesario para liquidar la obligación actual debe obtenerse observando, entre otros, la evolución futura de la técnica y la legislación [37]. Coincidiendo con lo expresado por Fernández, Larrinaga y Moneva, «este tratamiento de la responsabilidad es novedoso en la regulación contable española. En particular es destacable que se incluyan las obligaciones tácitas o la evolución de la regulación» [38].

Como acabamos de comprobar, en consonancia con las IAS 1 y 37, las distintas normativas aportan una definición amplia de obligación que permite diferenciar tres categorías de pasivos medioambientales distintas: pasivos medioambientales ciertos, provisiones y contingencias de carácter medioambiental.

Los pasivos medioambientales ciertos responden al concepto genérico de responsabilidad medioambiental ofrecido anteriormente. Su tratamiento contable es similar al que se otorga al resto

35 Tomada de Maguregui Urionabarrenetxea, L. y Barainca Vicinay, I. (1997): *op. cit.*; pág. 707.

36 Véase el párrafo 17 y el ejemplo 2 A del anexo.

37 Apartado 23 de la Recomendación europea.

38 Fernández Cuesta, C.; Larrinaga González, C. y Moneva Abadía, J.M. (2002): «La Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información de aspectos medioambientales en las cuentas anuales». *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas;* n.º 61, septiembre-diciembre; pág. 34.

de pasivos de la entidad, por lo que ninguna de las normas dispone una diferenciación de éstas en el balance ni requiere información específica en la memoria.

Las provisiones de naturaleza medioambiental, según se especifica en la Resolución del ICAC, responden a la existencia de «gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán» [39]. En línea con lo dispuesto por el IASB [40], la provisión debe calcularse teniendo en cuenta la mejor estimación posible, considerando que:

a) Su cuantificación no debe verse afectada por el importe que se espera obtener con la venta de los elementos de activo relacionados directamente con el origen de la obligación.

b) La estimación deberá ser objeto de revisión en ejercicios posteriores.

c) En la medida en que el importe sea significativo, se tendrá en cuenta el efecto financiero en el cálculo de la provisión.

d) La incertidumbre relacionada con la estimación del importe no justifica su falta de reconocimiento.

Respecto a este último requisito, y en opinión del IASB [41], la mejor estimación de la provisión requiere la consideración racional de los riesgos e incertidumbres que rodean a los sucesos y circunstancias concurrentes en la valoración de la misma, advirtiéndose de que la incertidumbre no puede justificar la creación de provisiones excesivas. En el caso de que no sea posible obtener una única mejor estimación del gasto, la Resolución del ICAC prescribe el reconocimiento de la provisión, al menos, por el mínimo importe evaluado. Por diferencia, en virtud del principio de prudencia, la norma europea recomienda considerar la estimación más elevada.

A tenor del apartado 3 de la norma sexta de la Resolución, y en concordancia con lo dispuesto en la adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico, a efectos de su presentación en el

[39] Según el AAF (1995): *op. cit.*; párrafos 10-14, la obligación se considerará una provisión siempre y cuando se dé alguna de las siguientes condiciones:

1. Pérdida o deuda probables e importe aproximado o exacto:
   a) Si existe una obligación legal, inevitable, o decisión gerencial para prevenir, reducir o reparar el daño.
   b) El importe se puede estimar de forma aproximada o exacta.
2. Pérdida o deuda incierta e importe cierto.
3. Pérdida o deuda cierta e incertidumbre sobre el momento de acaecimiento.

Cuando la deuda futura no se adecua a las situaciones anteriores, esto es, si se trata de un hecho meramente posible o remoto cuyo importe no se puede estimar razonablemente, la obligación será tratada como una contingencia e informada en la memoria.

[40] Véase la IAS 37. IASB (1998): *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes;* párrafos 36-52.

[41] IASB (1998): *op. cit.*; párrafos 42-44.

balance de situación, estas provisiones se recogerán entre las provisiones para riesgos y gastos del pasivo del balance, y si su importe es significativo se ha de crear un subepígrafe específico denominado «Provisiones para actuaciones medioambientales».

En virtud de la norma española, la responsabilidad medioambiental será informada como contingencia en la memoria si:

- No es probable que la obligación origine una salida de recursos.
- El nacimiento de la obligación está condicionado por la ocurrencia de un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir.

En relación con la definición de contingencias es destacable que ni en la Resolución del ICAC ni en la Recomendación de la Comisión se recoja expresamente, en la delimitación que hacen de las contingencias, el caso, contemplado en la IAS 37, de que el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad. Sin embargo, este supuesto, infrecuente según la Recomendación europea, queda contemplado posteriormente al tratar la medición de las responsabilidades medioambientales.

En cuanto a las compensaciones que se espera recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, las normas europea y española, en línea con el IASB, adoptan la postura de que no deben compensar en balance la deuda medioambiental y prescriben su reconocimiento como activos sólo en el caso de que no existan dudas sobre la percepción del reembolso. Además, se establece que únicamente en el supuesto de que la entidad haya exteriorizado el riesgo medioambiental a través de un vínculo legal o contractual es posible considerar la compensación que se espera recibir a efectos del cálculo de la provisión.

Respecto a las responsabilidades a largo plazo relativas a la descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de inmovilizados, la Resolución del ICAC requiere la dotación sistemática de la provisión durante el período de utilización del activo afectado en proporción a la estimación del importe necesario para acometer la reparación del daño ocasionado. Por diferencia, la Recomendación de la Comisión, en sintonía con lo dispuesto por el IASB, establece como tratamiento de referencia su incorporación a los activos que haya que desmantelar o eliminar, trasladándose el cargo a resultados vía amortización del activo en cuestión. Alternativamente, la norma europea permite la dotación gradual de la provisión en proporción a la estimación del daño. Este último tratamiento, que como acabamos de decir ha sido el adoptado en España, «es más razonable no sólo desde el punto de vista contable, porque impide la incorporación de activos sin valor económico, sino también desde el punto de vista medioambiental, porque no infla los activos por los problemas medioambientales ni enmascara la naturaleza de las obligaciones de restauración a través de la amortización» [42].

[42] Fernández Cuesta, C.; Larrinaga González, C., y Moneva Abadía, J.M. (2002): *op. cit.*; pág. 35.

IV. LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LA MEMORIA Y EN EL INFORME DE GESTIÓN

En relación con la presentación de la información, de la revisión realizada se deduce que, a efectos de elaboración del balance de situación y de la cuenta de resultados, las cuantías correspondientes a los hechos medioambientales objeto de reconocimiento quedan diluidas entre los saldos de activos, pasivos, ingresos y gastos, con la excepción de los gastos de explotación y las provisiones para actuaciones medioambientales que, sólo si resultan significativos a juicio de los administradores, deben reconocerse en partidas específicas. Concretamente, como ya dijimos, en el caso de los gastos de explotación, el ICAC propone la creación de un epígrafe con la denominación de «Gastos medioambientales», que aparecerá bajo la agrupación de «Otros gastos de explotación» en el debe de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si se trata de provisiones para actuaciones medioambientales, en concordancia con lo dispuesto en la adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico, se ha de crear una cuenta específica denominada «Provisiones para actuaciones medioambientales», quedando ubicada bajo la rúbrica de «Otras provisiones» del pasivo del balance de situación.

Las normas analizadas desarrollan la información que se debe suministrar fuera del balance y de la cuenta de resultados. En este sentido, en los pronunciamientos anteriores a la Recomendación europea se identifican una serie de datos a incorporar en la memoria y en el informe de gestión. Según se observa en la **tabla 4**, los planteamientos coinciden en considerar en la memoria información relativa a las partidas medioambientales que se integran en diferentes epígrafes del balance y la cuenta de resultados.

En el informe de gestión proponen informar sobre otros hechos de carácter medioambiental referidos a la actitud del empresario ante la gestión del medio ambiente; por ejemplo:

- Las políticas y opiniones sobre las exigencias medioambientales.
- Los proyectos y programas de medio ambiente establecidos en la empresa.
- Los objetivos, normas y resultados de dichos programas, etc.

Esta categoría de hechos medioambientales se podría integrar a través de información de tipo descriptivo [43] incorporada a documentos no estrictamente financieros.

Respecto a la memoria, los contenidos de carácter medioambiental incluidos en la normativa española son los que se resumen en la **tabla 5**, donde se reseñan en letra cursiva las cuestiones que, sobre las previamente fijadas en la adaptación del PGC al sector eléctrico, añade la Resolución del ICAC.

[43] AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 28.

Tabla 4. Información a incluir en la memoria y en el informe de gestión según el AAF y otros organismos.

MEMORIA	**Información explicativa**	• Desglose de los datos reflejados en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias. • Criterios de valoración aplicados a las partidas medioambientales. • Criterios de amortización y capitalización de gastos. • Desglose de los gastos medioambientales en ordinarios y extraordinarios. • Desglose de provisiones para responsabilidades medioambientales, señalando riesgos máximos y mínimos. • Detalle de las inversiones diferenciando las puramente medioambientales de las incorporadas a otras partidas y los criterios de amortización. • Beneficios fiscales por razones medioambientales.
	Información complementaria	• Contingencias negativas no provisionadas. • Beneficios indirectos de la política ambiental, subvenciones y beneficios fiscales.
INFORME DE GESTIÓN	• Descripción de los proyectos y actuaciones de la empresa en materia medioambiental: política y programas desarrollados, resultados de su implantación, cumplimiento de la legislación, etc. • Situación actual y perspectivas futuras de la relación entre la empresa y el medio ambiente.	

Fuente: *Elaboración propia a partir de Moneva Abadía (1996) y Maguregui y Barainca (1997)*

Tabla 5. Información medioambiental en la memoria según la normativa española.

APARTADO DE LA MEMORIA	CONTENIDO
Normas de valoración	• Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a la prevención, reducción o reparación del daño al medio ambiente. En particular, se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente. • Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental. • *Políticas contables sobre descontaminación y restauración de lugares contaminados.*
Situación fiscal	• Se incluirá información sobre la naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, en particular las deducciones por inversión en medidas para reducir el impacto medioambiental.

.../...

.../...

Información sobre medio ambiente	Se facilitará, entre otra, información sobre: • Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada. • Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, distinguiendo los gastos de carácter ordinario y aquellos otros de naturaleza extraordinaria, indicando en todos los casos su destino. • Riesgos y gastos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión: – saldo inicial. – dotaciones. – aplicaciones. – saldo final. • Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación, así como los riesgos máximos y mínimos; efectos operativos y financieros que se prevén como consecuencia de los compromisos y las inversiones futuras de naturaleza medioambiental. • *Importe íntegro de las responsabilidades de naturaleza medioambiental y, en su caso, las compensaciones a recibir.* • *Las subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental, así como los ingresos que se produzcan como consecuencia de ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente.*

Fuente: *Elaboración propia a partir del Real Decreto 437/1998 y de la Resolución del ICAC.*

Tabla 6. Información medioambiental en la memoria según la Recomendación europea.

DE CONFORMIDAD CON LA IV Y VII DIRECTIVAS	*a)* Descripción de los métodos de valoración aplicados a las cuestiones medioambientales y de los métodos aplicados para calcular los ajustes de valor de tales cuestiones, formando parte de la difusión de información que exige el punto 1 del apartado 1 del artículo 43 de la Cuarta Directiva y el apartado 1 del artículo 34 de la Séptima Directiva. *b)* Los gastos medioambientales extraordinarios cargados en la cuenta de pérdidas y ganancias, de conformidad con el artículo 29 de la Cuarta Directiva y el artículo 17 de la Séptima Directiva. *c)* Difusión y pormenores de la partida «Otras provisiones», en caso de que se hubieran precisado en el balance, en consonancia con el punto 4 anterior. *d)* Las responsabilidades medioambientales contingentes, de conformidad con el punto 7 del apartado 1 del artículo 43 de la Cuarta Directiva y el apartado 7 del artículo 34 de la Séptima Directiva, incluida la información de contenido con el detalle suficiente, de forma que se pueda conocer la naturaleza de la contingencia. Si existen incertidumbres significativas de medición que impiden calcular el importe de la responsabilidad medioambiental, se deberá indicar este hecho junto a las razones que lo provocan y, cuando sea posible, toda la gama de resultados posibles.

.../...

.../...

INFORMACIÓN ADICIONAL A LA EXIGIDA POR LA IV Y VII DIRECTIVAS	• Para cada responsabilidad ambiental de cierta importancia se hará constar: – Una descripción de su naturaleza y mención del calendario y las condiciones de pago. – Una explicación del daño y de las normas o reglamentos que requiere su reparación y las medidas de restauración o prevención que se estén adoptando o se hayan propuesto. – En caso de que la naturaleza y las condiciones de las partidas sean lo suficientemente similares, esta información podría difundirse de forma conjunta. Si el importe de los costes se calcula sobre la base de un conjunto de cuantías: • Una descripción de cómo se ha llegado a esa estimación, con indicación de cualquier cambio que se prevea en la normativa o en la tecnología existente que se refleje en los importes previstos. • En caso de que se haya empleado el método de valoración actual y el efecto de descuento sea de cierta importancia, se deberá precisar el importe no descontado de la responsabilidad y el tipo de descuento utilizado. • En el caso de costes a largo plazo de restauración, clausura y desmantelamiento de lugares contaminados: – La política contable. – Cuando la empresa utilice una acumulación gradual de una provisión, el importe de la provisión total que se necesitaría para cubrir tales costes a largo plazo. – Asimismo, se deberán tener en cuenta las disposiciones relativas a la indicación de gastos medioambientales consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias y de gastos medioambientales capitalizados. • El importe del gasto medioambiental consignado en la cuenta de pérdidas y ganancias y sobre qué base se parte para calcular tal importe: – Cuando proceda, una subdivisión detallada de las partidas que la empresa haya identificado como gasto medioambiental, de forma que sea adecuada en función de la naturaleza y el tamaño de las operaciones comerciales de la empresa y de los tipos de cuestiones medioambientales que le sean pertinentes. – En la medida en que sea posible y relevante, es oportuno ofrecer un desglose del gasto por ámbitos medioambientales. • Siempre que se pueda calcular de forma fiable, el importe del gasto medioambiental capitalizado durante el período de información. También se debería indicar, cuando proceda, qué parte del importe en cuestión se refiere a gastos destinados a eliminar contaminantes tras su creación y qué parte representa el gasto adicional para adaptar la instalación o el proceso productivo con vistas a generar menos contaminación. En la medida en que sea posible y relevante, es oportuno facilitar un desglose del gasto capitalizado por ámbito medioambiental. • Siempre que sean significativos, se deberán indicar separadamente, si no se han indicado ya como partidas extraordinarias, los costes relativos a las multas y sanciones por inobservancia de las normativas medioambientales y a las compensaciones abonadas a terceros, como resultado, por ejemplo, de las pérdidas o perjuicios causados en el pasado por la contaminación ambiental. • Los incentivos fiscales relativos a la protección ambiental recibidos por la empresa o a los que tiene derecho. Las condiciones de cada partida afectada o, en caso de que sean similares, un resumen de las condiciones. También se deberá precisar el tratamiento contable que se adopte.

FUENTE: *Recomendación de la Unión Europea.*

En la **tabla 6** se identifican los aspectos que la Comisión Europea recomienda considerar en la memoria. Tal como se especifica en la Recomendación, se ha diferenciado entre las cuestiones que derivan de las exigencias contenidas en la Cuarta y Séptima Directivas y aquellas otras adicio-

nales a éstas sobre las que se debe informar. Además, la norma europea considera la información que se debe incorporar al informe de gestión según el detalle que se aprecia en la **tabla 7**.

Tabla 7. Información a incorporar en el informe de gestión según la Recomendación de la Comisión.

Sobre la base de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 46 de la Cuarta Directiva y en los apartados 1 y 2 del artículo 36 de la Séptima Directiva sobre los contenidos del informe anual y del informe anual consolidado de las empresas, cuando las cuestiones medioambientales sean pertinentes para la posición y el rendimiento financieros de la empresa o su desarrollo, en el informe anual se deberá incluir una descripción de las mismas y la respuesta de la empresa. Esta información deberá ofrecer una revisión ajustada del desarrollo de las actividades y la posición de la empresa en la medida en que pueda verse afectado directamente por las cuestiones ambientales. A tal efecto, se recomienda que se difunda la información siguiente:

a) Los principios generales y los programas adoptados por la empresa en relación con medidas de protección ambiental, especialmente por lo que se refiere a la prevención de la contaminación. Para los usuarios del informe anual es importante poder evaluar en qué medida la protección ambiental es parte integrante de los principios generales y de las actividades de la empresa. En este ámbito, se ha de hacer referencia, cuando proceda, a la adopción de un sistema de protección ambiental y la observancia obligatoria de un conjunto de normas o certificaciones afines.

b) Las mejoras que se han introducido en ámbitos básicos de la protección ambiental. Esta información resulta especialmente útil si, de forma objetiva y transparente, ofrece la evolución del rendimiento de la empresa con respecto a un objetivo cuantificado específico (por ejemplo, las emisiones en los cinco últimos años) y da las razones por las que podrían haber surgido diferencias importantes.

c) La medida en que, como consecuencia de la normativa vigente o de la evolución de los requisitos legales que se han adoptado, se han llevado a la práctica o se encuentran en fase de realización las medidas de protección ambiental.

d) Cuando sea oportuno y pertinente en función de la naturaleza y magnitud de las actividades comerciales de la empresa y de los tipos de cuestiones medioambientales que le son pertinentes, datos sobre el rendimiento medioambiental de la empresa, tales como uso energético, uso de materiales y del agua, emisiones y eliminación de residuos.

Esta información podría facilitarse mediante indicadores cuantitativos de ecoeficiencia, especificados, en su caso, por segmento de actividad. Resulta especialmente interesante facilitar datos cuantitativos, en términos absolutos de emisiones y consumo energético, de agua y materiales por lo que respecta al período de información junto con datos comparativos relativos al período anterior. Estas cifras se deberían expresar preferentemente en unidades físicas en lugar de en términos monetarios; además, para comprender mejor su significación relativa y su evolución, las cifras expresadas en términos monetarios podrían compararse con elementos que aparezcan en el balance o en la cuenta de pérdidas y ganancias.

e) Si la empresa publica un informe medioambiental separado que incluye información medioambiental detallada o adicional, de carácter cuantitativo o cualitativo, una referencia a dicho informe. Si el informe medioambiental incluye la información contemplada en la letra d), también se podría realizar una descripción resumida de la cuestión y una mención de que en dicho informe medioambiental se puede encontrar más información pertinente. La información que se facilite en un informe medioambiental separado deberá ser coherente con cualquier otra información afín que figure en el informe anual y en las cuentas anuales de la empresa. También se deberá señalar en el informe anual si el informe medioambiental se ha sometido o no a un procedimiento de verificación externo. Es conveniente informar a los usuarios del informe anual sobre si el informe medioambiental incluye datos objetivos y verificables de forma independiente.

El ámbito y los límites de la entidad informante deberían ser idénticos tanto en el informe anual como en el informe medioambiental separado. De no ser así, se deberían indicar claramente en el informe medioambiental, de tal modo que se pueda determinar en qué medida corresponde a la entidad informante en el informe anual. Además, la fecha de información y el período del informe medioambiental separado deberían ser los mismos que los del informe anual.

Fuente: *Recomendación de la Unión Europea.*

V. PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL

A tenor de la revisión realizada, y en una primera aproximación, consideramos que la información a la que alude la normativa analizada podría ser valiosa en el análisis de la repercusión financiera de las cuestiones medioambientales sobre la actividad empresarial. No obstante, el hecho de que ni en el balance de situación ni en la cuenta de resultados se habiliten apartados específicos para reflejar los hechos medioambientales objeto de regulación dificulta, en gran medida, el análisis sistemático de la información y la interpretación de la misma. Además, en nuestra opinión, habría sido conveniente ampliar el contenido informativo de la memoria para ofrecer un mayor detalle sobre determinados hechos medioambientales.

En atención a lo anterior, en las **tablas 8** y **9** se presenta una propuesta de clasificación e incorporación de partidas de carácter medioambiental al modelo normal del balance de situación y de la cuenta de pérdidas y ganancias especificados en la cuarta parte del PGC, donde se detallan los epígrafes afectados y la numeración correspondiente a cada concepto.

Al objeto de elaborar la propuesta, hemos considerado el contenido de la norma española analizada, diferenciando entre dos situaciones distintas:

- Partidas cuya naturaleza y cuantía debe quedar desglosada en la memoria.
- Otras partidas a las que se refiere la Resolución pero sobre las que no hay que detallar su importe.

En aras a su identificación, en las **tablas 8** y **9** siguientes, los elementos reseñados en letra negrita representan los epígrafes derivados de la primera situación y los que aparecen en cursiva los relativos a la segunda.

Tal como se observa, respecto al balance de situación, por la parte del activo se ha distinguido, en atención a su carácter medioambiental, entre inmovilizado material, inmaterial y financiero; conceptos donde se acumula el importe correspondiente a los activos de naturaleza medioambiental a los que alude la norma, proponiendo partidas específicas para reflejar las correcciones valorativas que pudieran afectarles. En el caso de las provisiones, se ha diferenciado entre *provisiones por depreciación de inmovilizados medioambientales*, relativas a pérdidas de valor de carácter reversible y duradero de los elementos del inmovilizado medioambiental, y *provisiones por depreciación medioambiental de inmovilizado*, destinadas al registro de las mermas de valor de los inmovilizados a consecuencia de los factores medioambientales que pudieran afectarles. De todas estas partidas, y a tenor de los requisitos mínimos de información establecidos por la Resolución, sólo sería posible identificar en la memoria los importes correspondientes al inmovilizado material de carácter medioambiental; por lo que consideramos que sería lógico ampliar el apartado que en esta cuenta anual se destina a la información sobre medio ambiente para dar cabida a los datos que se precisan en la construcción del balance de situación al que nos referimos.

En la parte del pasivo, dentro del epígrafe B) «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», se incorpora el punto 5 para reflejar las *subvenciones de capital de naturaleza medioambiental*

recibidas por la entidad. Asimismo, en el apartado C) aparecen dos epígrafes; en el primero se detallan las *provisiones para actuaciones medioambientales* y en el segundo las *provisiones para obligaciones medioambientales a largo plazo*. Finalmente, en el pasivo exigible cabe crear un nuevo apartado, *acreedores por responsabilidades medioambientales*, para ubicar las obligaciones de esta naturaleza asumidas por la empresa, distintas a las reflejadas como provisiones para riesgos y gastos. El importe correspondiente al pasivo cierto se obtendría por diferencia entre el total de responsabilidades medioambientales que deberá ser informado en la memoria y las que han sido objeto de provisión. Entendemos que, para un mejor análisis de los aspectos financieros de la actuación medioambiental, habría sido deseable que la Resolución hubiese establecido la obligación de informar sobre el plazo de vencimiento de los compromisos asumidos.

Tabla 8. Propuesta de identificación de las partidas medioambientales en el balance de situación.

<table>
<tr><th>ACTIVO</th><th>PASIVO</th></tr>
<tr><td rowspan="3">B) INMOVILIZADO

II.A. Inmovilizaciones inmateriales
8. Provisiones por depreciación medioambiental de inmovilizados inmateriales

II.B. Inmovilizaciones inmateriales de carácter medioambiental
8. Provisiones medioambientales
9. Amortizaciones medioambientales

III.A. Inmovilizaciones materiales
8. Provisiones por depreciación medioambiental de inmovilizados materiales

III.B. Inmovilizaciones materiales de carácter medioambiental
6. Provisiones medioambientales
7. Amortizaciones medioambientales

IV.A. Inmovilizaciones financieras
8. Provisiones por depreciación medioambiental de inmovilizaciones financieras

IV.B. Inmovilizaciones financieras de carácter medioambiental
8. Provisiones por depreciación de inmovilizaciones financieras medioambientales</td><td>B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS
5. Subvenciones de capital de naturaleza medioambiental</td></tr>
<tr><td>C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS
5. Provisiones para actuaciones medioambientales
6. Provisiones por obligaciones medioambientales a largo plazo</td></tr>
<tr><td>F) ACREEDORES POR RESPONSABILIDADES MEDIOAMBIENTALES</td></tr>
</table>

En cuanto a la cuenta de resultados, en el debe se han incorporado las dotaciones a *amortización* y las *variaciones en las provisiones* de activos de naturaleza medioambiental. Asimismo,

se han recogido *los gastos medioambientales* que, según sea su carácter ordinario o extraordinario, ocupan un lugar diferenciado a los efectos de su presentación en la cuenta anual.

Entre los ingresos de explotación se encuentran el *exceso de provisión para actuaciones medioambientales*, los devengos por *subvenciones de explotación de carácter medioambiental*, así como la partida *otros ingresos medioambientales*, entendidos en el sentido ambiguo que establece la Resolución del ICAC, donde literalmente se enuncian como aquellos «que se produzcan a consecuencia de ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente». El sentido que atribuye la norma al término permitiría encasillar dentro de esta categoría, por ejemplo, los ingresos procedentes de la venta de productos ecológicos, residuos o materiales reciclados, los derivados del arrendamiento de inmovilizados medioambientales, venta de tecnologías limpias, etc. Por último, como componente del resultado extraordinario, se ha reseñado el ingreso concerniente a las *subvenciones de capital de naturaleza medioambiental transferidas al resultado del ejercicio*.

Tabla 9. Propuesta de identificación de las partidas medioambientales en la cuenta de pérdidas y ganancias.

<table>
<tr><th>DEBE</th><th>HABER</th></tr>
<tr><td>A.4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado
b) Amortizaciones de inmovilizados medioambientales

A.6. Otros gastos de explotación
e) Gastos medioambientales</td><td>B.4. Otros ingresos de explotación
d) Exceso de provisión para actuaciones medioambientales
e) Subvenciones medioambientales
f) Otros ingresos medioambientales</td></tr>
<tr><td>A.8. Variación de las provisiones de inversiones financieras
A.8.b) Variación de las provisiones medioambientales de inversiones financieras</td><td rowspan="2">B.11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio
b) Subvenciones de capital de naturaleza medioambiental transferidas al resultado del ejercicio</td></tr>
<tr><td>10. Variación de provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control
10.b) Variación de provisiones medioambientales de inmovilizado inmaterial y material

13. Gastos extraordinarios
b) Gastos extraordinarios de carácter medioambiental</td></tr>
</table>

Adicional a la propuesta anterior sería la presentación del balance y de la cuenta de resultados utilizando un formato multicolumna, donde, para cada período, se haga constar, junto a los importes totales de cada partida, la fracción, en su caso, correspondiente a la actividad medioambiental.

Finalmente, en relación con la presentación de información, consideramos que, en aras a aportar una adecuada explicación de la evolución de los conceptos relacionados con la actividad medioambiental así como de su incidencia en la tesorería de las entidades, sería preciso desglosar en la información contable, al menos, las particularidades (importe y otros detalles) relativas a los conceptos que se citan a continuación y que podrían ser objeto de información en los correspondientes apartados de la memoria:

- Las revalorizaciones efectuadas en bienes del inmovilizado medioambiental, con indicación de su tratamiento contable.
- El importe y naturaleza de los gastos medioambientales capitalizados durante el ejercicio y el de gastos de naturaleza no medioambiental incorporados como mayor valor de los inmovilizados medioambientales.
- El importe de los inmovilizados medioambientales obtenidos como consecuencia de aportaciones a la constitución de sociedades o ampliaciones de capital y de aquellos que han sido recibidos a título lucrativo.
- Las pérdidas irreversibles y no sistemáticas en los elementos del inmovilizado medioambiental, así como las derivadas de factores medioambientales que pudieran afectar a estos activos.
- Las obligaciones ciertas por responsabilidades medioambientales diferenciando su plazo de vencimiento.
- Los resultados procedentes de la enajenación de los activos de naturaleza medioambiental.
- Los ajustes correspondientes a la periodificación de los gastos medioambientales realizada a cierre del ejercicio.
- El importe y naturaleza de las subvenciones de índole medioambiental recibidas, diferenciando las de explotación de las de capital e indicando, en este caso, el criterio seguido para su imputación a resultados.
- Etc.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente en notas a pie de página la autora ha consultado:

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB):

– IAS 1: Presentación de estados financieros.
– IAS 16: Propiedades, planta y equipo.
– IAS 36: Deterioro del valor de los activos.
– IAS 37: Provisones, activos contingentes y pasivos contingentes.
– IFRIC 3: Derechos de emisión *(Retirada)*.

WEB EFRAG: *www.efrag.org*

CONTABILIDAD	SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO	Núm. 53/2006

MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES
ÁNGEL MONTES CARRILLO

Profesores del CEF

Sumario:

Caso 1. Contabilidad financiera. Asientos de ajuste y regularización en sociedades y sucursales de: acreedores, servicios, amortizaciones, primas de seguros, cánones, servicios de gestión.

Caso 2. Contabilidad financiera. Registros contables sobre: arrendamientos, reforma de un local, adquisición de inmovilizado, cesión de un terreno, construcción de un inmovilizado.

Caso 3. Contabilidad de sociedades. Fusión por absorción: cálculos extracontables, disolución de la sociedad absorbida, contabilidad de la sociedad absorbente utilizando el método de adquisición o compra.

Caso 4. Contabilidad financiera: asientos contables en una sociedad con prorrata especial y cálculo devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

Caso 5. Matemática financiera: cálculo del valor de la hipoteca y del valor de un local, determinación del valor nominal de las obligaciones de un empréstito.

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (Resolución de 23 de mayo de 2005, BOE de 8 de junio de 2005)].

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD FINANCIERA. ASIENTOS DE AJUSTE Y REGULARIZACIÓN EN SOCIEDADES Y SUCURSALES DE: ACREEDORES, SERVICIOS, AMORTIZACIONES, PRIMAS DE SEGUROS, CÁNONES, SERVICIOS DE GESTIÓN

ENUNCIADO

El 1 de enero del año 2000, la Sociedad «MADRID» adquirió la totalidad de las acciones de la Sociedad «LEÓN». En base a los balances que se transcriben a continuación correspondientes a los ejercicios 1999, 2003 y 2004, en unidades monetarias (u.m.) obtenidos de los libros de la Sociedad «LEÓN» y de la información complementaria en u.m. que se facilita, **ESTABLECER** los asientos de ajuste y regularización de ambas sociedades en 31 de diciembre de 2004, para que los saldos de las cuentas corrientes de ambas sociedades en la otra sean coincidentes.

Cuentas	1999	2003	2004
Instalaciones	10.899,53	22.481,93	22.481,93
Amortización acumulada	(3.169,82)	(8.439,13)	(10.687,32)
Fondo de comercio	46.000,00	46.000,00	46.000,00
Deudores	2.568,42	2.056,20	1.860,51
Seguros no vencidos	385,18	463,80	463,80
Tesorería	834,65	–	–
Totales	**57.517,96**	**62.562,80**	**60.118,92**

Cuentas	1999	2003	2004
Capital	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Resultados	(7.935,58)	(7.935,58)	(7.935,58)
Acreedores	13.303,54	2.035,17	–
Sociedad «MADRID», cuenta corriente	2.150,00	18.463,21	18.054,50
Totales	**57.517,96**	**62.562,80**	

Los libros de la Sociedad «LEÓN» no han sido objeto de revisión y, al llevarse a cabo ésta, puede observarse lo siguiente:

- El saldo que presenta la cuenta de «Acreedores» en 31 de diciembre de 1999 no incluía una partida por importe de 1.483,21 u.m. habiendo sido cargado dicho importe a Gastos cuando fue satisfecha en el 2000.

- Los cobros y pagos realizados a través de tesorería, desde 1 de enero de 2000, han sido efectuados por la Sociedad «MADRID», registrándose en la cuenta corriente de «LEÓN» cuyo saldo figura en el balance. Las cuentas corrientes de «LEÓN» se saldan, al final de cada año, por la Sociedad «MADRID».

- El estado de resultados de «LEÓN» a 31 de diciembre de 2004 es como sigue, según sus libros:

Ingresos:

Cánones cobrados		26.242,67

Gastos:

Alquileres satisfechos	12.000,00	
Amortizaciones	2.248,19	
Seguros	1.138,19	
Otros gastos	8.318,91	23.705,29
Beneficio		2.537,38

El detalle de la cuenta corriente de «LEÓN» en los libros de «MADRID» es como sigue, en u.m.:

Conceptos	Cargos	Abonos
Saldo en 1 de enero de 2000	2.150,00	
Pagos en efectivo 2000-2003	78.421,70	
Cobros en efectivo 2000-2003		84.648,04
Cargos en «LEÓN» en 2003, por el importe de los servicios prestados durante 4 años, a 2.000 cada año	8.000,00	
Beneficio de 4 años (hasta 31 de diciembre de 2003) según libros de «LEÓN»	22.539,55	
	111.111,25	84.648,04

.../...

.../...

Saldo en 1 de enero de 2004	26.463,21	
Pago de alquileres	12.000,00	
Seguros (póliza anual que vence el 31 de mayo de 2005)	1.138,19	
Pago a los acreedores de «LEÓN» en 31 de diciembre de 2003	2.035,17	
Gastos diversos (639,12 aplicables a 2003)	8.318,91	
Cánones percibidos (incluido saldo de 2.056,20 pendiente en 31 de diciembre de 2003)		24.382,16
Cánones pendientes en 31 de diciembre de 2004		2.360,51
Transferencia en 1 de enero de 2003 de 2.056,20 a cobrar de la Sociedad «MADRID»		2.056,20
	49.995,48	28.798,87
		21.156,61
	49.995,48	49.995,48

En los libros de la Sociedad «LEÓN» la cuenta corriente de «MADRID» contiene los siguientes conceptos en u.m.:

Conceptos	Cargos	Abonos
Saldo en 1 de enero de 2000		2.150,00
Pagos efectuados por «MADRID»		78.421,70
Cobros efectuados por «MADRID»	84.648,04	
Beneficio según libros (4 años hasta 31 de diciembre de 2003)		22.539,55
	84.648,04	103.111,25
Saldo en 1 de enero de 2004		18.463,21
Pagos efectuados por «MADRID» durante 2004		23.492,27
Cobros efectuados por «MADRID» durante 2004	24.382,16	
Beneficio neto del ejercicio 2004		2.537,38
Transferencia de deudores en 1 de enero de 2004 a «MADRID»	2.056,20	
	26.438,36	44.492,86
Saldo en 31 de diciembre de 2004	18.054,50	
	44.492,86	44.492,86

- Durante el año 2004, la Sociedad «LEÓN» adquirió diversas instalaciones por importe de 6.000 u.m. cuya partida fue cargada a la cuenta de instalaciones de la Sociedad «MADRID».

- Los tipos de amortización aplicados en 2004 son: 10% sobre el saldo de Instalaciones a principios del año y del 5% sobre las nuevas adquisiciones.

- La póliza de seguros en vigor que figura en el balance a primeros de año por 463,80 u.m. cubre el riesgo de los primeros cinco meses. Sólo existe esta póliza de seguros.

- A 31 de diciembre de 2004, figura en los libros de «LEÓN» un saldo de «cánones» a cobrar inferior en 500 u.m. al importe real por este concepto; no obstante, en los libros de la Sociedad «MADRID», figura contabilizado por el importe correcto.

- Durante 2004 no se ha contabilizado en ninguna de las dos sociedades el cargo anual de 2.000 u.m. que corresponde a «MADRID» por los servicios de gestión.

- Los alquileres debidos por «LEÓN» deben ser contabilizados en los libros de esta sociedad, en lugar de hacerlo en los de «MADRID».

SOLUCIÓN caso práctico n.º 1

		01-01-2000	01-01-2004	01-01-2005
Sucursal «LEÓN»	Sdad. «MADRID» c/c	2.150	18.463,21	18.054,50
Central «MADRID»	Sdad. «LEÓN» c/c	2.150	26.463,21	21.156,61
Diferencias		–	8.000,00	3.102,11

Para la resolución del supuesto analizaremos los posibles motivos de las diferencias, registrando lo que se hizo, indicando lo que se debió hacer y los ajustes que se proponen. En cuanto a éstos:

- Por lo que se refiere a los ajustes en cuentas de resultados, dado que el resultado del ejercicio de la Sucursal «LEÓN» se ha traspasado, no afectarán a dicha sucursal.

- Por lo que se refiere a los ajustes a practicar en «MADRID» por las operaciones que afecten al resultado del año 2004 de «LEÓN» se realizarán en un apunte único, una vez calculado el resultado del año 2004 de la Sociedad «LEÓN».

1. En relación con los acreedores que corresponden a operaciones efectuadas en el año 1999.

La Sucursal «LEÓN» hizo durante el año 2000 las siguientes anotaciones:

1.483,21	*Gastos (6)*			
		a	*Acreedores por prestaciones de servicios (410)*	*1.483,21*
		x		
1.483,21	*Acreedores por prestaciones de servicios (410)*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*1.483,21*
		x		
1.483,21	*Sociedad «MADRID», c/c*			
		a	*Gastos (6) (por el traspaso de los resultados)*	*1.483,21*
		x		

La Sociedad «MADRID» hizo durante el año 2000 las siguientes anotaciones:

• Por el pago:

1.483,21	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*1.483,21*
		x		

• Por el resultado procedente de «LEÓN» referido a tales gastos:

1.483,21	*Resultado «LEÓN»*			
		a	*C/c «LEÓN»*	*1.483,21*
		x		

En la Sucursal «LEÓN» el primer asiento debería haberse efectuado durante el año 1999 (año en el que se produjo el devengo de los gastos), en lugar de en el año 2000. Por consiguiente, el único asiento que hubiera debido registrarse era el correspondiente al pago, y el resultado del

ejercicio se tendría que haber incrementado en 1.483,21 €, asimismo, en la Sociedad «MADRID» el único asiento que debiera haberse registrado es el correspondiente al pago a los acreedores.

Por lo tanto, el asiento de **ajuste** que se propone en la Sociedad «MADRID» es el siguiente:

1.483,21	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Resultados*	*1.483,21*
		x		

Asimismo, el ajuste que se propone en la Sociedad «LEÓN» es el siguiente:

1.483,21	*Resultados*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*1.483,21*
		x		

2. Servicios prestados por la Sociedad «MADRID».

La diferencia de 8.000 € existente a fecha 1 de enero de 2004 entre las cuentas corrientes se debe a los cargos registrados en la Sociedad «MADRID» por los servicios prestados por ésta y que no han sido registrados en la Sociedad «LEÓN».

Así, han hecho:

• Sociedad «MADRID»:

8.000	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Ingresos por servicios prestados (75)*	*8.000*
		x		

• Sociedad «LEÓN»: no ha hecho nada. En dicha sociedad debieron registrarse dichos gastos y minorarse el resultado traspasado a la Sociedad «MADRID».

Por consiguiente, el **ajuste** que se propone en los libros de la Sociedad «MADRID» es el siguiente:

8.000	*Resultados*			
		a	*C/c «LEÓN»*	*8.000*
		x		

3. Por la adquisición de instalaciones efectuada durante el año 2004 por la Sociedad «LEÓN».

Se ha hecho:

• Sociedad «MADRID»:

6.000	*Instalaciones*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*6.000*
		x		
300	*Amortización del inmovilizado material (682)*			
		a	*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*	*300*
		x		

• Sociedad «LEÓN»: no se ha hecho ningún apunte contable.

Se debió hacer:

• Sociedad «MADRID»:

6.000	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*6.000*
		x		

Por el traspaso del resultado que corresponde a la amortización:

300	*Resultado*			
		a	*C/c «LEÓN»*	*300*
		x		

• Sociedad «LEÓN»:

6.000	*Instalaciones*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*6.000*
		x		

300	*Amortización del inmovilizado material (682)*			
		a	*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*	*300*
		x		
300	*Sociedad «MADRID», c/c*			
		a	*Resultado (por la amortización)*	*300*
		x		

Ajustes:

• Sociedad «MADRID»:

6.000	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Instalaciones*	*6.000*
		x		

Si hubiera registrado la amortización en sus libros:

300	*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*			
		a	*Pérdidas y ganancias (129)*	*300*
		x		

• Sociedad «LEÓN»:

6.000	*Instalaciones*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*6.000*
		x		
300	*Sociedad «MADRID», c/c*			
		a	*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*	*300*
		x		

4. Póliza de seguros.

Se ha hecho:

• Sociedad «MADRID»:

1.138,19	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*1.138,19*
		x		

Por el traspaso del resultado que corresponde a las primas de seguros:

1.138,19	*Resultado*			
		a	*C/c «LEÓN»*	*1.138,19*
		x		

• Sociedad «LEÓN»:

1.138,19	*Seguros (625)*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*1.138,19*
		x		

Por el traspaso del resultado que corresponde a las primas de seguros:

1.138,19	*Sociedad «MADRID», c/c*			
		a	*Resultado*	*1.138,19*
		x		

Se debió hacer:

• Sociedad «MADRID»: el mismo apunte que ha hecho, existiendo un ajuste por el resultado del año 2004 por lo que se refiere a las primas de seguro.

• Sociedad «LEÓN»:

Por los seguros pagados el año anterior y que son gasto del presente ejercicio:

463,80	*Seguros (625)*			
		a	*Seguros no vencidos (48)*	*463,80*
		x		

Por las primas de seguro satisfechas durante el ejercicio:

1.138,19	*Seguros (625)*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*1.138,19*

x

Por la periodificación de las primas de seguro que habiendo sido satisfechas durante el presente ejercicio suponen un gasto del ejercicio siguiente:

474,25	*Seguros no vencidos (48)*			
		a	*Seguros (625)*	*474,25*

x

Por el traspaso del resultado que corresponde a las primas de seguros:

1.127,74	*Resultado*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*1.127,74*

x

Ajuste:

• Sociedad «LEÓN»:

10,45	*Seguros no vencidos (48)*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*10,45*

x

5. Cánones.

Se ha hecho:

• Sociedad «MADRID»: se ha abonado a la cuenta «C/c "LEÓN"» por los siguientes conceptos:

Cánones percibidos	24.382,16	(incluyen cánones pendientes del año 2003 por 2.056,20).
Cánones pendientes 2004	2.360,51	
Cánones pendientes 2003	2.056,20	

24.382,16	*Bancos, c/c a la vista (572)*			
2.360,51	*Cánones pendientes*			
		a	*C/c «LEÓN» (cánones percibidos)*	*24.382,16*
		a	*C/c «LEÓN» (cánones pendientes)*	*2.360,51*
		x		
2.056,20	*Deudores*			
		a	*C/c «LEÓN»*	*2.056,20*
		x		

• Sociedad «LEÓN»:

Ha registrado como ingreso 26.242,67 que resultan de la suma de:

24.382,16	→	cánones percibidos en el 2004
1.860,51	→	cánones pendientes a 31 de diciembre de 2004

24.382,16	*Sociedad «MADRID», c/c*			
1.860,51	*Deudores*			
		a	*Ingresos por cánones (75)*	*26.242,67*
		x		

Por los deudores pendientes del año 2003:

2.056,20	*Sociedad «MADRID», c/c*			
		a	*Deudores*	*2.056,20*
		x		

Ajustes:

• Sociedad «MADRID»:

Se debe cargar a la cuenta «C/c "LEÓN"» por:

– 2.360,51 por los cánones pendientes a 31 de diciembre de 2004 y que no han sido satisfechos.

– 2.056,20 por la transferencia a cobrar a la Sociedad «MADRID» y que se encuentran incluidos entre los cánones percibidos.

2.360,51	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Cánones pendientes*	*2.360,51*
		x		
2.056,20	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Deudores*	*2.056,20*
		x		

• Sociedad «LEÓN»:

Se deben incrementar los cánones a cobrar en 500 € (los cánones pendientes de cobro a 31 de diciembre de 2004, que son ingresos del año 2004, son 2.360,51 y no los 1.860,51 que aparecen en los libros):

500	*Deudores*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c (ingresos por cánones)*	*500*
		x		

Después de estas anotaciones de ajuste los ingresos por cánones ascienden a 24.686,47 que resultan de:

Cánones percibidos	24.382,16
Cánones pendientes (31 de diciembre de 2004)	2.360,51
Cánones pendientes (31 de diciembre de 2003)	(2.056,20)
Ingresos por cánones	**24.686,47**

6. Servicios de gestión.

De acuerdo con la información suministrada en el supuesto no han sido registrados en ninguna de las dos sociedades, por consiguiente, **el ajuste** que procede es el siguiente:

• Sociedad «MADRID»:

2.000	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Resultados*	*2.000*
		x		

7. Análisis del resto de la información.

Pagos efectuados:

Libros de «LEÓN».....	23.492,27
Libros de «MADRID»	12.000,00
	8.318,91
	2.035,17
	1.138,19
	23.492,27

Coinciden.

Alquileres:

Carecemos de datos para periodificarlo, lo que se ha hecho estimamos que es correcto:

• Sociedad «MADRID»:

12.000	*C/c «LEÓN»*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*12.000*
		x		

• Sociedad «LEÓN»:

12.000	*Alquileres (62)*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*12.000*
		x		

Seguros: ya ha sido analizado.

Pago a los acreedores de «LEÓN»: es correcto.

Gastos diversos:

«LEÓN» no lo registró como gasto el año anterior, sería un gasto de ejercicios anteriores. El ajuste que procedería en la Sociedad «MADRID» por la minoración del resultado que hubiera debido imputarse el año anterior:

639,12	*Resultados*			
		a	*C/c «LEÓN»*	*639,12*

x

8. Determinación del resultado de la Sociedad «LEÓN» del año 2004.

Ingresos por cánones	24.686,47
Alquileres pagados	(12.000,00)
Amortizaciones (2.248,19 + 300)	(2.548,19)
Seguros	(1.127,74)
Otros gastos (8.318,91 – 639,12)	(7.679,79)
Pérdida	**669,25**

Por el resultado de la Sociedad «LEÓN» registrado en libros **se hizo:**

- Sociedad «MADRID»: no se hizo nada.
- Sociedad «LEÓN»:

2.537,38	*Beneficio 2004*			
		a	*Sociedad «MADRID», c/c*	*2.537,38*

x

Ajustes:

• Sociedad «MADRID»:

669,25	*Resultado Sociedad «LEÓN»*			
		a	*C/c «LEÓN»*	*669,25*
		x		

Comprobaciones

• Libros Sociedad «MADRID»:

C/c «LEÓN»

49.955,48 (31-12-04) 1.483,21 (Resultados años anteriores) 6.000 (Instalaciones) 2.360,51 (Cánones no percibidos) 2.056,20 (Deudores) 2.000 (Servicios gestión año)	28.798,87 (31-12-04) 8.000 (Servicios años anteriores) 639,12 (Resultados año 1999) 669,25 (Resultado año)
63.855,40	*38.107,24*
25.748,16	**Saldo**

• Libros Sociedad «LEÓN»:

C/c «MADRID»

26.438,36 (31-12-04)	44.492,86 (31-12-04)
	1.483,21 (Beneficios años anteriores)
	6.000 (Instalaciones)
300 (Amortización acumulada)	
	10,45 (Seguros no vencidos)
	500 (Deudores)
26.738,36	*52.486,52*
Saldo	**25.748,16**

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD FINANCIERA. REGISTROS CONTABLES SOBRE: ARRENDAMIENTOS, REFORMA DE UN LOCAL, ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO, CESIÓN DE UN TERRENO, CONSTRUCCIÓN DE UN INMOVILIZADO

ENUNCIADO

Notas previas:

a) Este supuesto consta de tres apartados (I, II y III), el apartado III no tiene ninguna relación con los apartados I y II.

b) Todas las operaciones se realizan al contado.

APARTADO I)

La Sociedad «A» planea la apertura de locales para la proyección de películas, para lo que encarga a la Sociedad «H» un estudio sobre la viabilidad del proyecto, satisfaciendo 1.000 unidades monetarias (u.m.).

El informe es positivo por lo que «A» decide emprender el negocio, para lo que el 1 de abril de 2005 formaliza un contrato con la Sociedad «X», por el que le arrienda a ésta un local por 15 años y un importe anual de renta de 18.000 u.m. El primer pago de este alquiler tiene lugar el 1 de abril de 2005.

Por otra parte, contrata los servicios de un estudio de arquitectura por el trabajo a llevar a cabo, satisfaciendo 5.000 u.m. en concepto de honorarios.

Las obras de reforma de los locales las realiza la empresa constructora «Y» quien cobra 21.000 u.m. por el total de las mismas.

La Sociedad «A» adquiere 3 pantallas de cine por 2.500 u.m. cada una, estimándolas una vida útil de 20 años. Asimismo, adquiere 3 equipos de sonido por un total de 9.000 u.m. con una vida útil estimada de 5 años y 3 máquinas de proyección por 8.000 u.m. cada una, con una vida útil estimada de 10 años.

Aplica una amortización lineal sin estimación de valor residual alguno y satisface 500 u.m. por trámites administrativos y otro tanto por la publicidad de lanzamiento del local, iniciando la actividad el 1 de julio de 2005.

APARTADO II)

Con los datos del apartado I) y transcurridos 8 años de la actividad, la sociedad arrendadora del local, Sociedad «X», decide ejecutar una cláusula del contrato, por la cual esta sociedad recuperará el uso de la propiedad de dicho local al finalizar el 10.º ejercicio de actividad.

APARTADO III)

La Sociedad «AA», con fecha 1 de julio de 2005 llega a un acuerdo con la sociedad «CC», mediante el cual la primera se compromete a ceder el uso de un terreno de su propiedad por un período de 5 años.

La Sociedad «CC» se compromete a un pago inicial de 6.000 u.m. y a la construcción de un local donde desarrollará su actividad. El coste de construcción del local asciende a 1.500 u.m. y el

de las instalaciones a 4.500 u.m. Dicha construcción e instalaciones se llevan a cabo en una semana. A efectos económicos, se consideran hechos el día de la firma del contrato (1 de julio de 2005).

De acuerdo con el contrato firmado por ambas partes, la propiedad del local revertirá en el propietario del terreno a la finalización del contrato.

Se estima que la vida útil de las instalaciones es de 10 años y la de la construcción de 33, sin valor residual en ningún caso y depreciación lineal.

SE PIDE:

Apartado I) Hacer los asientos oportunos en la Sociedad «A», para recoger las operaciones indicadas, así como los de amortización el 31 de diciembre de 2005.

Apartado II) Asientos que habrá de hacer la Sociedad «A» (arrendataria) para reflejar la situación que se describe en este apartado.

Apartado III) Asientos a realizar el 31 de diciembre de 2005, fecha de cierre del ejercicio, en la Sociedad «CC», que se derivan de las operaciones indicadas.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

APARTADO I)

- Por el estudio sobre la viabilidad del proyecto:

1.000	*Servicios de profesionales independientes (623)*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*1.000*
		x		

- Por el arrendamiento del local el 1 de abril de 2005:

13.500	*Arrendamientos y cánones (621)* (18.000 × 9/12)			
4.500	*Gastos anticipados (480)*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*18.000*
		x		

- Por los servicios de arquitectura:

5.000	*Servicios de profesionales independientes (623)*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*5.000*
		x		

- Por las obras de reforma:

21.000	*Reparaciones y conservación (622)*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*21.000*
		x		

1 de julio de 2005:

- Por la adquisición de los distintos elementos:

7.500	*Pantallas de cine (223X)*			
9.000	*Equipos de sonido (223X)*			
24.000	*Máquina de proyección (223X)*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*40.500*
		x		

- Por los gastos de publicidad de lanzamiento del local:

500	*Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*500*
		x		

- Por los trámites administrativos:

500	*Servicios exteriores*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*500*
		x		

• Por la activación de las obras de reforma y los servicios de arquitectura como inmovilizado inmaterial:

De acuerdo con el criterio expuesto en la **Consulta n.º 3 del BOICAC 44, de diciembre de 2000,** las inversiones en locales arrendados que quedan definitivamente incorporadas al mismo se reflejarán como un inmovilizado inmaterial, amortizándose en el período del contrato o su vida útil si fuera menor.

26.000	*Inversiones en inmuebles alquilados (21X)*			
		a	*Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial (731)*	*26.000*

x

NOTA: Si las pantallas y el equipo de sonido se consideraran como instalaciones fijas del local, sin que cupiera su utilización fuera del mismo, se considerarían inmovilizado inmaterial registrándose en la anterior cuenta, y se amortizarían como máximo en el período de vida del contrato.

• Por la activación del estudio sobre viabilidad, publicidad sobre lanzamiento del local, trámites administrativos y 3 meses de alquiler como gastos de primer establecimiento:

6.500	*Gastos de primer establecimiento (201)*			
		a	*Incorporación al activo de gastos de establecimiento (730)* (1.000 + 4.500 + 500 + 500)	*6.500*

x

31 de diciembre de 2005:

• Por la amortización de los elementos del inmovilizado material:

2.287,50	*Amortización del inmovilizado material (682)*			
		a	*Amortización acumulada, pantallas de cine (282X)* (7.500/20 × 6/12)	*187,50*
		a	*Amortización acumulada, equipos de sonido (282X)* (9.000/5 × 6/12)	*900*

		a Amortización acumulada, máquinas de proyección (282X) (24.000/10 × 6/12)	*1.200*

x

- Por la amortización de las obras de reforma activadas como inmovilizado inmaterial:

866,67	*Amortización del inmovilizado inmaterial (681)* (26.000/15 × 6/12)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)	
		a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)	*866,67*

x

- Por la amortización de los gastos de establecimiento:

600	*Amortización de gastos de establecimiento (680)* (6.000/5 × 6/12)		
		a Gastos de primer establecimiento (201)	*600*

x

APARTADO II)

Transcurridos 8 años la Sociedad «A» tiene conocimiento del ejercicio por parte de la arrendadora del local de la cláusula que le permite recuperar el uso del local al finalizar el 10.º ejercicio. Respecto a los efectos de esta decisión debemos distinguir:

a) Elementos de **inmovilizado material.** Entendemos que, en cuanto que se amortizan en función de su vida útil, no les afectará la modificación mencionada.

b) Elementos de **inmovilizado inmaterial.** Respecto a esto debemos tener en cuenta el último párrafo de la **Consulta n.º 3 del BOICAC 44, de diciembre de 2000,** que establece:

«… en el caso de que en algún momento de la vida del contrato existiesen dudas sobre la ejecución a término del mismo, circunstancia que debe quedar claramente especificada en la memoria, se deberá dotar la correspondiente provisión para riesgos y gastos, por el

importe estimado del valor neto contable de las inversiones no recuperables, de tal forma que a su finalización, la empresa haya imputado a su cuenta de resultados la totalidad de los gastos necesarios para el desarrollo de su actividad.»

De acuerdo con lo anterior, debemos proceder a la dotación de una provisión para riesgos y gastos que permita la imputación completa en la cuenta de «Pérdidas y ganancias» de la inversión efectuada. La dotación de esta provisión se puede efectuar íntegramente en el presente ejercicio o proporcionalmente en los años restantes de duración del contrato.

Precio de adquisición	26.000,00
Amortización acumulada transcurridos 10 años (26.000/15 × 10)..	17.333,33
Pérdida al finalizar el contrato	8.666,67

8.666,67	*Dotación provisión para riesgos y gastos*			
		a	*Provisión para riesgos y gastos*	*8.666,67*
		x		

No obstante lo anterior, en cuanto que se ha producido una alteración de la vida útil (si bien esta alteración deriva de la ejecución de una cláusula del contrato), podemos considerar que lo procedente es recalcular las cuotas de amortización de los dos ejercicios que restan.

Precio de adquisición	26.000,00
Amortización acumulada transcurridos 8 años (26.000/15 × 8)	13.866,67
Valor pendiente de amortizar	12.133,33
Años de vida útil que restan	2,00
Dotación anual a partir del año 9	6.066,67

APARTADO III)

- Por el pago del derecho de uso del terreno:

6.000	*Derecho de uso*			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*6.000*
		x		

• Por la amortización del derecho de uso del terreno:

600	*Amortización del inmovilizado inmaterial (681)* (6.000/5 × 6/12)			
		a	*Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)*	*600*

x

• Por la amortización de la construcción, que de acuerdo con la **Consulta n.º 7 del BOICAC 38, de junio de 1999**, se realizará atendiendo a su vida útil:

22,73	*Amortización del inmovilizado material (682)* (1.500/33 × 6/12)			
		a	*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*	*22,73*

x

Por otro lado, la **Consulta n.º 7 del BOICAC 38, de junio de 1999**, dispone que se deberá dotar, durante el período de vida del derecho de superficie, una provisión para riesgos y gastos, de carácter similar al fondo de reversión, que reconstruya el valor neto contable del activo, construcción, en el momento del traspaso. Esta provisión se deberá dotar sistemáticamente durante el período de vida del derecho de superficie en función de los ingresos que se esperen obtener en el futuro, procedentes de este activo.

Así, considerando que los ingresos van a permanecer constantes durante la vida del derecho de superficie, obtendremos el siguiente cálculo:

Precio de adquisición	1.500,00
Amortización acumulada transcurridos 5 años (1.500/33 × 5).....	227,25
Valor contable al finalizar el contrato	1.272,75
Fondo de reversión necesario	1.272,75
Dotación anual (1.272,75/5)	254,55

127,28	*Dotación al fondo de reversión (690)* (254,55 × 6/12)			
		a	*Fondo de reversión (144)*	*127,28*

x

De la misma forma que la construcción, las instalaciones se amortizarán en función de la vida útil de las mismas y se dotará durante el período de vida del derecho de superficie una provisión para riesgos y gastos, de carácter similar al fondo de reversión, que reconstruya el valor neto contable del activo, instalaciones, en el momento del traspaso. Esta provisión se deberá dotar sistemáticamente durante el período de vida del derecho de superficie en función de los ingresos que se esperen obtener en el futuro, procedentes de este activo. Así, a 31 de diciembre de 2005 procederá realizar las siguientes anotaciones:

- Por la amortización:

225	*Amortización del inmovilizado material (682)* (4.500/10 × 6/12)			
		a	*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*	*225*
		x		

- Por la dotación del fondo de reversión:

Cálculo del fondo de reversión necesario y de la dotación anual suponiendo constantes los ingresos:

Precio de adquisición	4.500
Amortización acumulada transcurridos 5 años (4.500/10 × 5)	2.250
Valor contable al finalizar el contrato	2.250
Fondo de reversión necesario	2.250
Dotación anual (2.250/5)	450

225	*Dotación al fondo de reversión (690)* (450 × 6/12)			
		a	*Provisión para pensiones y obligaciones similares (140)*	*225*
		x		

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES. FUSIÓN POR ABSORCIÓN: CÁLCULOS EXTRACONTABLES, DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD ABSORBIDA, CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD ABSORBENTE UTILIZANDO EL MÉTODO DE ADQUISICIÓN O COMPRA

ENUNCIADO

La Sociedad «ALFA» adquirió el 20% del capital de la Sociedad «BETA» por un importe de 23.000 u.m., a principios del ejercicio 2004, cuando los fondos propios totales de esta última eran de 105.000 u.m.

Durante el ejercicio 2004, «BETA» tuvo unas pérdidas totales de 15.000 u.m. A principios del ejercicio 2005, una Junta extraordinaria de accionistas decide compensar esas pérdidas a través de aportaciones de los socios. La Sociedad «ALFA» realizó la aportación correspondiente al porcentaje de capital que posee.

Dentro del ejercicio 2005, la Sociedad «ALFA» decide absorber a la Sociedad «BETA», ya que la actividad de «BETA» resulta complementaria de la realizada por la sociedad absorbente.

El balance de situación de la Sociedad «BETA» válido a efectos de la fusión (30 de junio de 2005) resulta ser el siguiente:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Inmovilizado material.....	80.000	Capital social	50.000
Amort. acum. inmov. material	– 20.000	Reservas	45.000
Inmovilizado inmaterial	20.000	Pérdidas y ganancias del ejercicio ..	10.000
Amort. acum. inmov. inmaterial	– 3.000	Pérdidas y ganancias de ejercicios	
Provisión por depreciación del in-		anteriores	– 15.000
movilizado inmaterial	– 2.000	Aportaciones de socios para com-	
IFP en capital	35.000	pensar pérdidas	15.000
Otro activo	40.000	Deudas a largo plazo	30.000
		Deudas a corto plazo	15.000
Total	**150.000**	**Total .....**	**150.000**

La cifra de capital social está constituida por 500 acciones de valor nominal 100 u.m.

Las inversiones financieras que figuran en el balance corresponden a 35 acciones de Sociedad «GAMA» que fueron adquiridas por su valor nominal (1.000).

Las deudas a largo plazo corresponden a un crédito concedido por la Sociedad «ALFA» para la adquisición de una construcción que figura en el inmovilizado material. En el informe del experto independiente se plantean los siguientes ajustes:

- Dentro del inmovilizado material, se estima que la construcción tiene un valor real superior en 12.000 u.m.
- La entidad posee un cuadro que se adquirió por 1.000 u.m. Tras el fallecimiento del autor, el valor de mercado del mismo es de 18.000 u.m.
- Existe una máquina con un precio de adquisición de 8.000 u.m, amortizada en 4.500 u.m. que se considera totalmente obsoleta sin ningún valor de realización.
- Se considera improcedente la provisión existente en el balance.
- Como consecuencia de una inundación en el almacén, se han perdido existencias por valor de 2.500 u.m.
- Se mantienen las mismas expectativas de obtención de beneficios futuros para esta sociedad que existían en el momento en que la Sociedad «ALFA» adquirió las participaciones que posee en la Sociedad «BETA».
- Se considera que el valor real de las acciones de «GAMA» es de 2.000 u.m.

La inscripción de la fusión se realiza el 30 de octubre.

SE PIDE:

1. Contabilizar la disolución de la Sociedad «BETA».

2. Determinar el importe total del patrimonio a absorber por la Sociedad «ALFA».

3. Teniendo en cuenta que el saldo total del activo de la Sociedad «ALFA» es de 250.000 u.m., contabilizar en esta sociedad la recepción del patrimonio de la Sociedad «BETA», considerando que se trata de una fusión de adquisición y que la cifra de capital social que se pretende ampliar es de 100.000 u.m.

4. Indicar el efecto que tendría el hecho de que el proyecto de fusión indicara que las operaciones realizadas por la Sociedad «BETA» a partir del 30 de junio se entienden realizadas por la Sociedad «ALFA». Entre esa fecha y la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, la Sociedad «BETA» ha realizado ventas de existencias por valor de 7.500 u.m.

No debe tenerse en cuenta ningún efecto impositivo.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Valor de adquisición de la participación	23.000
Porcentaje sobre los fondos propios (105.000 × 20%)	21.000
Plusvalías tácitas (fondo de comercio)	2.000

Al cierre del año 2004 la Sociedad «ALFA» procederá a ajustar el valor de su inversión en «BETA» teniendo en cuenta los resultados del año 2004 y, posteriormente, al cerrar la contabilidad para elaborar el balance previo a la fusión, la sociedad habrá ajustado de nuevo el valor de la cartera.

A los efectos de proceder al ajuste de la inversión que «ALFA» tiene en «BETA» debemos tener en cuenta lo siguiente:

a) De acuerdo con la **Consulta 4 del BOICAC número 17, de julio de 1994**, si una plusvalía tácita existente en el momento de la adquisición de la participación se identifica con el fondo de comercio de la sociedad participada, deberá considerarse que dicha plusvalía se deprecia anualmente en el importe en que, como mínimo, se debe amortizar el fondo de comercio. En la actualidad, el artículo 194 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece en 20 años el período máximo de amortización del fondo de comercio, período elegido en la solución del supuesto dado que el enunciado no indica otro distinto.

b) Durante el año 2005 los socios de la Sociedad «BETA» han realizado una aportación de 15.000 u.m. para compensar las pérdidas de 2004. La Sociedad «ALFA» habrá realizado una aportación de 3.000 u.m. que se corresponde con el 20% de su participación y que de acuerdo con la **Consulta número 3 del BOICAC 36, de diciembre de 1998**, habrá contabilizado como mayor precio de adquisición de la participación. Así la participación figurará en los libros de «ALFA» por 26.000 u.m. y corregida por una provisión de 3.150 u.m.

Valor de adquisición		26.000
Valor de mercado		22.850
Valor teórico (20% × 105.000)	21.000	
Plusvalía subsistente (2.000 × 18,5/20)	1.850	
Depreciación		3.150

Cálculo del patrimonio de «BETA» y del valor de una acción a efectos de fusión:

Capital social	50.000
Reservas	45.000
Resultado del período	10.000
Resultados de ejercicios anteriores	(15.000)
Aportaciones de socios	15.000
Patrimonio neto contable	105.000
± Ajustes	
Construcciones	12.000
Cuadro	17.000
Maquinaria	(3.500)
Provisión innecesaria	2.000
Existencias	2.500
Fondo de comercio	10.000
Acciones de «GAMA»	35.000
Patrimonio de fusión	175.000

$$B = \frac{175.000}{500} = 350 \text{ u.m.}$$

Cálculo del patrimonio de «BETA» a absorber por «ALFA»:

$$(500 - 100) \times 350 = 140.000$$

Contabilidad de la disolución de la Sociedad «BETA»:

30.000	*Deudas a largo plazo (171)*			
15.000	*Deudas a corto plazo (521)*			
20.000	*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*			
3.000	*Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)*			
2.000	*Provisión por depreciación del inmovilizado material (292)*			
105.000	*Socios cuenta de fusión*			
		a	*Inmovilizado material (22)*	*80.000*
		a	*Inmovilizado inmaterial (21)*	*20.000*
		a	*Inversiones financieras permanentes en capital (250)*	*35.000*
		a	*Otro activo*	*40.000*
		x		
50.000	*Capital social (100)*			
45.000	*Reservas (11)*			
10.000	*Pérdidas y ganancias (129)*			
15.000	*Aportación de socios para compensar pérdidas (122)*			
		a	*Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)*	*15.000*
		a	*Socios cuenta de fusión*	*105.000*
		x		

Contabilidad de la fusión en los libros de «ALFA»:

Recepción de elementos patrimoniales procedentes de la Sociedad «BETA» a su valor real:

85.500	*Inmovilizado material (22)*
17.000	*Inmovilizado inmaterial (21)*
70.000	*Inversiones financieras permanentes en capital (250)*

10.000	*Fondo de comercio (213)*			
37.500	*Otro activo*			
		a	*Deudas a largo plazo (171)*	*30.000*
		a	*Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)*	*15.000*
		a	*Socios de «BETA» cuenta de fusión*	*175.000*
		x		

Emisión de las acciones:

140.000	*Acciones emitidas*			
		a	*Capital social (100)*	*100.000*
		a	*Prima de emisión de acciones (110)*	*40.000*
		x		

Entrega de las acciones a los socios de «BETA»:

175.000	*Socios de «BETA» cuenta de fusión*			
3.150	*Provisión por depreciación de acciones de «BETA»*			
		a	*Acciones emitidas*	*140.000*
		a	*Inversión en Sociedad «BETA»*	*26.000*
		a	*Prima de emisión de acciones (110)*	*12.150*
		x		

El ajuste practicado en la cuenta «Prima de emisión de acciones» se debe a la diferencia entre el 20% del valor a efectos de fusión de la Sociedad «BETA» (175.000 × 20% = 35.000) y el valor contable de la participación de «ALFA» en «BETA» (26.000 – 3.150 = 22.850).

Eliminación de créditos y débitos recíprocos:

30.000	*Deudas a largo plazo (171)*			
		a	*Créditos a largo plazo (252)*	*30.000*
		x		

Efecto que tendría el hecho de que el proyecto de fusión indicara que las operaciones realizadas por la Sociedad «BETA» a partir del 30 de junio se entienden realizadas por la Sociedad «ALFA»:

Este hecho únicamente implicaría que las operaciones realizadas por la sociedad absorbida en el período de tiempo entre el 30 de junio y el 30 de octubre se entenderán realizadas por la sociedad absorbente, por lo que deberán incorporarse a los libros de la sociedad absorbente.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CONTABILIDAD FINANCIERA: ASIENTOS CONTABLES EN UNA SOCIEDAD CON PRORRATA ESPECIAL Y CÁLCULO DEVENGADO POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ENUNCIADO

La Sociedad «ACTÚA, S.A.» presenta la siguiente información al objeto de proceder a la contabilización del IVA y del IS correspondientes al año 2004.

APARTADO A)

A efectos de la contabilización del IVA, la Sociedad «ACTÚA, S.A.» opta por aplicar en el año 2004 la regla de la prorrata especial.

En los tres primeros trimestres del año 2004, «ACTÚA, S.A.» ha contabilizado adquisiciones de bienes utilizados sólo en parte para realizar operaciones que originan el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado. El importe de tales adquisiciones ascendió a 7.000 u.m.

En el cuarto trimestre del año 2004, «ACTÚA, S.A.» ha efectuado las siguientes operaciones:

- Ventas de bienes sujetas y no exentas del IVA por 5.000 u.m.
- Ventas de bienes exentas del IVA por 3.000 u.m.
- Adquisiciones de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción por 1.700 u.m.

- Adquisiciones de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción por 1.000 u.m.
- Adquisiciones de bienes utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción por 2.500 u.m.

Información adicional:

- El tipo del IVA aplicable es el 16%.
- La prorrata definitiva del ejercicio 2003 fue del 60%.
- La prorrata definitiva del ejercicio 2004 es del 65%.
- Todas las ventas y las adquisiciones se realizan a crédito y corresponden a bienes de activo circulante.
- Los importes han sido expresados IVA excluido.

APARTADO B)

A efectos de la contabilización del IS, «ACTÚA, S.A.» ha obtenido un resultado contable antes de impuestos a 31 de diciembre de 2004 de 30.000 u.m.

La información de relevancia para contabilizar dicho impuesto en el año 2004 es la siguiente:

- Se ha contabilizado un beneficio por 6.000 u.m. que fiscalmente está exento de tributación.
- Se han amortizado contablemente equipos informáticos adquiridos en el año 2004 por 3.000 u.m. Fiscalmente, la amortización deducible se cuantifica en 4.500 u.m.
- En la dotación a la provisión para insolvencias se han contabilizado 700 u.m. que son fiscalmente deducibles en el año 2005 ya que en el año 2004 no se han cumplido los requisitos exigidos para su deducibilidad.
- Se han contabilizado como gasto del ejercicio las donaciones realizadas durante el mismo. Dichas donaciones, que ascienden a 2.000 u.m., no son fiscalmente deducibles.
- «ACTÚA, S.A.» tiene una base imponible pendiente de compensación por 6.000 u.m. que decide compensar en el ejercicio 2004.

- «ACTÚA, S.A.» tiene derecho a una deducción por inversiones por importe de 1.800 u.m. Los elementos del inmovilizado a los que corresponden estas inversiones entraron en funcionamiento el 1 de julio de 2004 y su vida útil es de 5 años.
- Los pagos fraccionados y las retenciones a cuenta del IS han ascendido a 2.900 u.m.
- El tipo impositivo aplicable es el 35%.

SE PIDE:

1. Efectuar los asientos del Libro Diario de «ACTÚA, S.A.» derivados de la información facilitada en el apartado A) con relación a la contabilización del IVA correspondiente al año 2004.

2. Contabilizar el IS del año 2004, teniendo en cuenta, además de la información suministrada en el apartado B), las siguientes precisiones:

- Los asientos correspondientes al apartado A) son independientes por lo que no deben tomarse en consideración.
- «ACTÚA, S.A.» no tiene contabilizado ningún crédito por pérdidas a compensar.
- «ACTÚA, S.A.» periodifica el efecto fiscal del incentivo por inversiones en función de la vida útil del inmovilizado.
- No existen más diferencias entre criterios contables y fiscales que las que figuran explicitadas en el enunciado.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

APARTADO A)

Registro de las operaciones del cuarto trimestre:

De acuerdo con el artículo 106 de la Ley de IVA la regla de prorrata especial, para el cálculo del importe de IVA soportado deducible, se basa en las tres reglas siguientes:

1. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje de prorrata general.

De acuerdo con el mencionado artículo la contabilidad de las operaciones derivadas de la información del apartado A) será:

Ventas sujetas y no exentas:

5.800	*Clientes (430)*			
		a	*Ventas de mercaderías (700)*	*5.000*
		a	*Hacienda Pública, IVA repercutido (477)*	*800*
		x		

Ventas exentas:

3.000	*Clientes (430)*			
		a	*Ventas de mercaderías (700)*	*3.000*
		x		

Compras de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originan derecho a deducción:

1.700	*Compras de mercaderías (600)*			
272	*Hacienda Pública, IVA soportado (472)* (1.700 × 16%)			
		a	*Proveedores (400)*	*1.972*
		x		

Compras de bienes utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originan derecho a deducción:

1.160	*Compras de mercaderías (600)* (1.000 × 1,16)			
		a	*Proveedores (400)*	*1.160*
		x		

Compras de bienes utilizados en la realización de ambos tipos de operaciones:

2.660	*Compras de mercaderías (600)* (2.500 + 2.500 × 16% × 40%)			
240	*Hacienda Pública, IVA soportado (472)* (2.500 × 16% × 60%)			
		a	*Proveedores (400)*	*2.900*
		x		

Ajuste de la deducción por IVA soportado de este último tipo de compras:

De acuerdo con el apartado cuatro del artículo 105 de la Ley del IVA en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

IVA deducido [(7.000 + 2.500) × 16% × 60%]	912
IVA deducible [(7.000 + 2.500) × 16% × 65%)]	988
Ajuste	76

76	*Hacienda Pública, IVA soportado (472)*			
		a	*Ajustes positivos en la imposición indirecta (639)*	*76*
		x		

Liquidación del IVA:

800	*Hacienda Pública, IVA repercutido (477)*			
		a	*Hacienda Pública, IVA soportado (472)* (272 + 240 + 76)	*588*
		a	*Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)*	*212*
	x			

APARTADO B)

1. Beneficio exento de tributación.

Beneficio contable	Beneficio fiscal	Ajuste	Tipo de diferencia
6.000	–	(6.000)	Permanente

2. Amortización de equipos informáticos.

Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste	Tipo de diferencia
3.000	4.500	(1.500)	Temporal (origen)

3. Provisión para insolvencias.

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Tipo de diferencia
700	–	700	Temporal (origen)

4. Donación.

Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Tipo de diferencia
2.000	–	2.000	Permanente

Liquidación del IS:

Beneficio antes de impuestos	30.000
± Diferencias permanentes	
Beneficio no computable	(6.000)
Donación	2.000
± Diferencias temporales	
Amortizaciones	(1.500)
Provisión de insolvencias	700
Resultado fiscal del ejercicio	25.200
Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	(6.000)
Base imponible	19.200
Tipo de gravamen	35%
Cuota íntegra	6.720
Deducciones	(1.800)
Cuota líquida	4.920
Retenciones y pagos a cuenta	(2.900)
A ingresar	**2.020**

Cálculo del gasto por IS:

Beneficio antes de impuestos	30.000
± Diferencias permanentes	
Beneficio no computable	(6.000)
Donación	2.000
Resultado contable ajustado	26.000
Tipo de gravamen	35%
Impuesto bruto	9.100
Deducciones (1.800/5 × 6/12)	(180)
Impuesto devengado	**8.920**

Reflejo del crédito por bases imponibles negativas:

Según la resolución del ICAC sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta (IS) del Plan General de Contabilidad cuando una sociedad no hubiera contabilizado un crédito por pérdidas a compensar en el año en que surja, dicho crédito será objeto de registro contable en el ejercicio en que se produzca la compensación de la base imponible negativa:

2.100	*Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)* (6.000 × 35%)				
		a	*Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)*		*2.100*
		x			
8.920	*Impuesto sobre beneficios (630)*				
245	*Impuesto sobre beneficios anticipado (474)* (700 × 35%)				
		a	*Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)*		*2.900*
		a	*Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)*		*2.020*
		a	*Impuesto sobre beneficios diferido (479)* (1.500 × 35%)		*525*
		a	*Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)*		*2.100*
		a	*Ingresos fiscales por deducciones a distribuir en varios ejercicios (138)* (1.800 – 180)		*1.620*
		x			

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

MATEMÁTICA FINANCIERA: CÁLCULO DEL VALOR DE LA HIPOTECA Y DEL VALOR DE UN LOCAL, DETERMINACIÓN DEL VALOR NOMINAL DE LAS OBLIGACIONES DE UN EMPRÉSTITO

ENUNCIADO

La Sociedad «ANFEDO» quiere expandir su negocio por lo que necesita adquirir un local para sus oficinas. Para ello, puede optar por una de estas dos alternativas independientes entre sí:

1. Por un local debe pagar al contado 10.000 u.m. subrogándose, además, en la hipoteca constituida sobre el local. Dicha hipoteca fue contratada por su anterior propietario hace 5 años, a un tipo de interés anual del 9% a 10 años con pagos mensuales constantes satisfechos a partir del tercer año de constituida la hipoteca de 687,61 u.m. Durante dicho período de carencia no se pagaron intereses.

   Calcular:

   a) El valor de la hipoteca cuando se constituyó por el anterior propietario.
   b) El valor del local.

2. Por otro local le piden pagar su valor al contado, para lo que tendría que emitir un empréstito de 3.250 obligaciones que devengaría un cupón anual del 10% de interés. Se amortizaría en 5 años mediante anualidades constantes de 11.916,37 u.m. perdiendo los títulos que se amorticen el derecho a cobrar el último cupón. Los gastos de administración para la sociedad ascenderían al 1 por 1.000 de las cantidades pagadas anualmente.

   Calcular:

   a) El valor nominal de los títulos.
   b) El valor al contado del local.
   c) El número de títulos amortizados en el tercer año.

¿Qué opción es la más ventajosa?

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1.er local:

a) El valor de la hipoteca cuando se constituyó por el anterior propietario (V_h).

$$V_h = 687{,}61 \times a_{\overline{96}|i_{12}} \times (1 + 0{,}09)^{-2} =$$
$$= 687{,}61 \times a_{\overline{96}|0{,}007207323316} \times (1 + 0{,}09)^{-2} =$$
$$= 687{,}61 \times 69{,}114940246242 \times (1 + 0{,}09)^{-2}$$

$$V_h = 40.000 \text{ u.m.}$$

$$(1 + i_{12}) = (1 + 0{,}09)^{1/12} = 1{,}007207323316$$

b) El valor del local (V_L).

$$V_L = 10.000 + 687{,}61 \times a_{\overline{60}|i12}\ 10.000 + 687{,}61 \times 48{,}571237663117$$
$$V_L = 43.398{,}07 \text{ u.m.}$$

2.º local:

a) El valor nominal de los títulos (C).

La estructura de la anualidad del empréstito será: $a = [CiNk + (C - Ci)\, Mk] \times (1 + g)$

Normalizando esta anualidad tendremos:

$$\frac{\dfrac{a}{(1+g)} \times C}{C - Ci} = C\ \frac{Ci}{C - Ci}\ N_k + CM_k$$

$$a' = \frac{\frac{a}{(1+g)} \times C}{C - Ci} = \frac{\frac{a}{(1+g)}}{1-i} = \frac{11{,}916{,}37}{(1+0{,}001) \times (1-0{,}1)} = 13.227{,}18392$$

$$i' = \frac{Ci}{C - Ci} = \frac{i}{1-i} = \frac{0{,}1}{1-0{,}1} = 0{,}11111111111$$

Para el empréstito normalizado se cumple que:

$$CN_1 = a' \times a_{n\rceil i'} = CN_1 = 13.227{,}18 \times a_{5\rceil 0{,}111111111} =$$

$$= 13.227{,}18 \times 3{,}685589997343 = 48.750$$

$$C = \frac{48.750}{3.250} = 15 \text{ u.m.}$$

b) El valor al contado del local (V_L).

El valor al contado del local será el valor de emisión del empréstito, es decir, 48.750 u.m.

c) El número de títulos amortizados en el tercer año (M_3).

$$M_1 = \frac{a' - Ci' N_1}{C} = \frac{13.227{,}18 - 15 \times 0{,}11111111 \times 3.250}{15} = 520{,}70$$

$$M_2 = M_1 \times (1 + i') = 520{,}70 \times 1{,}111111111 = 578{,}56$$

$$M_3 = M_2 \times (1 + i') = 578{,}56 \times 1{,}111111111 = 642{,}84 = 643$$

La opción elegida será la primera ya que el valor al contado es inferior.

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

Opciones fiscales en el IRPF

Carmen Almagro Martín
Editorial Comares, Granada, 2005, 341 págs.

Este libro proviene de la Tesis doctoral que la autora realizó en la Universidad de Granada bajo la dirección de José Antonio Sánchez Galiana, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de esa Universidad, quien desde el prólogo plantea cómo pese al carácter imperativo que tiene el ordenamiento tributario, al imponer a los ciudadanos la ineludible obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica y otra serie de principios y reglas plasmados en la Constitución y en las leyes, ello no impide que se deje a los obligados tributarios cierto margen de acción que puede manifestarse de dos formas distintas: mediante su colaboración en la gestión de los tributos y a través de una cierta facultad de elección entre los imperativos fiscales, cuestión esta última que es la que resulta tratada en el trabajo que recensionamos, que consta de cinco capítulos seguidos de la habitual referencia bibliográfica.

En el primer capítulo, la profesora Almagro Martín profundiza en el estudio del concepto de opción fiscal, para lo cual parte del examen de la categoría más amplia de las economías de opción a la que pertenecerían las distintas opciones fiscales brindadas por las normas tributarias. Las primeras vendrían a identificarse, en opinión de la autora, con aquellas situaciones en las que el contribuyente se coloca a propósito en una posición jurídica que goza de un tratamiento fiscal más ventajoso que otra, ofreciendo ambas un resultado equivalente al querido por el contribuyente. En la opción fiscal, sin embargo, el contribuyente ya se encontraría en una determinada posición jurídica y es el ordenamiento tributario el que le ofrece distintas posibilidades con resultados económicos (fiscales) diversos.

Siguiendo afanes clasificatorios, se señala que «serán economías de opción tácitas o implícitas aquellas en las que el contribuyente que desea realizar una determinada operación (*v. gr*. adquisición de un bien concreto) elige, de entre las posibilidades lícitas y válidas que ofrece nuestro ordenamiento jurídico aquella que tiene un trato fiscal más ventajoso. La elección puede ser entre formas negociales tipificadas que tienen asignadas tratamiento fiscal concreto y determinado (compraventa-*leasing*) o puede el contribuyente crear su propia operación buscando situarse en zonas del ordenamiento fiscalmente favorecidas, siempre sin vulnerarlo. En el primer caso, nos encontraremos ante lo que podríamos llamar "economías de opción implícitas típicas" y, en el segundo, ante "economías de opción implícitas atípicas". En cualquier caso se trataría de formas enmarcadas dentro de la libertad del contribuyente para organizar sus relaciones con terceros colocándose en la posición jurídica con consecuencias fiscales más ventajosas, regulando y planificando así, también, sus relaciones tributarias con la Administración».

Por su parte, las opciones fiscales, concebidas como «economías de opción explícitas», serán aquellas en las que «encontrándose el contribuyente en una situación jurídica concreta, ejecutada ya la forma negocial y/o realizado el hecho imponible, el ordenamiento tributario le ofrece, ahora sí, dos o más posibilidades de las que se derivan consecuencias tributarias perfectamente tasadas por aquél, de forma que, con base en su libertad de actuación, el contribuyente queda facultado para ejercitar una u otra estando la Administración sujeta a las consecuencias y efectos que de tal elección se deriven».

La opción por la tributación conjunta frente a la individual es la que probablemente tenga más claro fundamento constitucional y aparece estudiada en el capítulo segundo del libro de ALMAGRO MARTÍN. Para ello se remonta a los antecedentes legislativos –Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y siguientes leyes del IRPF– y a la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad del régimen forzoso de tributación conjunta. Luego examina con detenimiento cómo se configura actualmente esta opción en el Texto Refundido de la Ley del IRPF (RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo) distinguiendo dos planos: el ámbito subjetivo de aplicación y el ejercicio de la opción por la tributación conjunta. Dentro del primer aspecto, no se trata de estudiar si al contribuyente le interesa o no colocarse en alguna de las situaciones jurídicas previstas por la ley para disfrutar de la opción por la tributación conjunta, sino de comprobar cuál es el régimen jurídico tributario alternativo que puede tomar aquel que ya se encuentra en alguna de las situaciones jurídicas legalmente establecidas que le permiten ejercitar su opción. Respecto de esto último, se observa la forma para llevarla a cabo y los efectos consiguientes de la opción.

En el proyecto de Ley del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio («BOCG», serie A, núm. 80-1, de 17 de marzo de 2006) no varía la regulación de las modalidades de unidad familiar y de la opción por la tributación conjunta, aunque sí se establecen algunos cambios en cuanto a las reglas aplicables en la tributación conjunta.

La siguiente opción que se considera en el capítulo tercero del libro hace referencia a los métodos de determinación de la base imponible –estimación objetiva *versus* estimación directa– en los rendimientos obtenidos de actividades económicas. También aquí se efectúa un breve repaso de la evolución normativa que ha tenido el IRPF con carácter previo al tratamiento de los aspectos subjetivos de la configuración de los métodos de estimación que, a juicio de la autora, presenta una estructura piramidal: «En su base encuadraríamos a los contribuyentes sometidos al régimen de estimación objetiva, que por defecto resulta aplicable. El contribuyente se verá incluido automáticamente en dicho régimen si cumple los requisitos para su aplicación salvo, naturalmente, que renuncie a ello. En la zona intermedia de la pirámide se incluirán los contribuyentes en estimación directa simplificada. Este segundo escalón resulta de aplicación cuando o no se cumplen los requisitos para quedar incluidos en estimación objetiva (exclusión) o se hubiera renunciado a ella, siempre que se reúnan los requisitos propios de la estimación directa simplificada que, por supuesto, también es renunciable. En la cúspide de la pirámide nos encontramos con los sujetos sometidos al régimen de estimación directa normal; en ella se integrarán los contribuyentes que quedaron excluidos de los dos regímenes de determinación del rendimiento que están por debajo en esta pirámide de la que hablamos o, sencillamente, que hayan renunciado a la estimación directa simplificada y previamente a la objetiva, si era el caso».

Luego, viene el análisis de la renuncia como forma de ejercicio de esta opción y la problemática que presenta el silencio o inactividad del contribuyente, de la que se induce que el mismo habría realizado su elección decantándose por el régimen de estimación objetiva o, en su caso, de estimación directa

simplificada; tras lo cual se estudian los requisitos objetivos –plazos y forma–, efectos de la renuncia y su posible revocación, entre otras cuestiones.

El capítulo cuarto se dedica a la observación de las opciones fiscales en materia de amortizaciones. Partiendo de su propia conceptuación y posterior justificación económica y contable de la amortización, se pasa a considerar los requisitos y principios –de efectividad, contabilización, individualidad, funcionalidad, independencia entre ejercicios, recuperación del coste histórico, ajuste a la vida útil y continuidad– que la misma debe reunir para que pueda ser admitida como gasto deducible para el cálculo del rendimiento de las actividades económicas. Así se llega al estudio de la amortización como opción fiscal, lo que lleva al tratamiento de las diferentes opciones o métodos de amortización que al contribuyente se le ofrecen a la hora de cuantificar la misma, en busca del pretendido ahorro tributario. Así se consideran sucesivamente los sistemas de amortización «según tablas» de coeficientes de amortización aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda; según porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortizar; según números dígitos; por medio del ajuste a un plan de amortización formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria; mediante la justificación del importe de la depreciación efectiva por el sujeto pasivo; aplicando un régimen especial de libertad de amortización; la amortización de determinados elementos del inmovilizado inmaterial –fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso, etc.– y, después, las opciones sobre amortizaciones previstas legalmente para las empresas de reducida dimensión (libertad de amortización por creación de empleo y para bienes de escaso valor, así como la amortización «acelerada» de elementos del inmovilizado material nuevos y del inmovilizado inmaterial y de elementos patrimoniales objeto de reinversión) y las aplicables en los regímenes de estimación directa simplificada y estimación objetiva y para la determinación de rendimientos del capital en cualquiera de sus dos modalidades.

En el último capítulo, las opciones fiscales estudiadas se sistematizan en tres grandes grupos. En primer término, se tratan aquellas que afectan a la imputación temporal de rentas y que representan supuestos de diferimiento en el pago del impuesto. La autora analiza la opción por el criterio de cobros y pagos –el llamado criterio de caja–, las reglas especiales de imputación de las prestaciones por desempleo percibidas en pago único, de las operaciones a plazo o con precio aplazado, de las ayudas por defectos estructurales de la vivienda y para el acceso a la primera vivienda, también de las ayudas públicas otorgadas a los titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español, la imputación de rentas en el desaparecido régimen de transparencia fiscal (interna), así como de las rentas positivas procedentes de entidades no residentes en territorio español que tributen en régimen de transparencia fiscal (internacional) y para el caso de ganancias no justificadas de patrimonio.

Siguen a las anteriormente expuestas los comentarios acerca de las opciones fiscales en materia de deducciones –en vivienda habitual y por maternidad– y por razones de gestión tributaria, donde se estudian los siguientes supuestos: la devolución del exceso de las cantidades pagadas a cuenta a sujetos no obligados a declarar por el IRPF; el fraccionamiento del pago de la deuda tributaria en caso de contribuyentes cuyas liquidaciones resulten a ingresar y en caso de fallecimiento del deudor o de la pérdida de la residencia en España; la compensación entre deudas y créditos tributarios de los cónyuges; el pago de la deuda tributaria mediante bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y, por último, la posibilidad de solicitar a la Administración un «borrador de declaración» del impuesto.

Miguel Ángel Martínez Lago

La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico

Santos Pastor Prieto y Diego Marín-Barnuevo Fabo
Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, 174 págs.

El trabajo que comentamos tiene por objeto, según afirman sus propios autores –Santos Pastor es Catedrático de Economía Aplicada IV en la Universidad Complutense, mientras que Diego Marín-Barnuevo es Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Carlos III–, el estudio del origen y características de la litigiosidad tributaria y la duración, eficacia y coste de los actuales instrumentos de resolución de conflictos, tanto en la fase de revisión administrativa como en la jurisdiccional; habiéndose estructurado en 17 capítulos o apartados dedicados a los siguientes temas: 1.º Introducción; 2.º Un apunte sobre el análisis económico de los conflictos tributarios; 3.º Litigiosidad, frecuencia y motivos por los que se reclama y recurre; 4.º Cuantías objeto de reclamación; 5.º Costes y productividad; 6.º Duración; 7.º Eficacia. Con qué frecuencia se estiman las reclamaciones y por qué motivos; 8.º Sobredimensión de los procedimientos de revisión; 9.º La litigiosidad derivada de la solicitud de suspensión; 10.º Las costas en las reclamaciones económico-administrativas; 11.º La impugnación de sanciones; 12.º Las notificaciones; 13.º La comunicación y el lenguaje de la Administración tributaria; 14.º La inexistencia de retorno en las malas prácticas administrativas; 15.º Ineficiencias de la demanda; 16.º Problemas relacionados con la oferta, y 17.º Conclusiones y propuestas.

El ámbito de los conflictos que se consideran a lo largo del período 1997-2004 es consecuencia de actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque con incorporación de algunos datos y consideraciones específicas sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, quedando al margen de la investigación la litigiosidad que plantea la tributación local. Aparte de datos estadísticos y administrativos procedentes de la propia Agencia Tributaria –los más importantes («datos Zújar») con información sobre liquidaciones incluidas en el «Sistema Integral de Recaudación»– y muestras de resoluciones económico-administrativas y de sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo, los autores han tenido en cuenta el resultado de entrevistas a actores que intervienen en los conflictos, memorias y otras fuentes documentales, estadísticas judiciales y normas jurídicas y jurisprudencia.

Dadas las características del trabajo del que se da noticia, remitimos al lector interesado en la consulta directa de los datos proporcionados en relación a los diversos temas que se consideran, limitando ahora nuestra atención al capítulo de conclusiones y también de formulación de propuestas.

Por lo que se refiere al resultado del estudio, los autores sostienen que «la conflictividad tributaria en España resulta elevada al compararse con la existente en la mayoría de los países de nuestro entorno cultural, con la de otras especialidades del Derecho Administrativo, o con la existente en España hace, por ejemplo, cinco años. Además, la ratio de litigiosidad (relación entre liquidaciones recurridas y practicadas) ha aumentado a lo largo de los últimos siete años en un 32 por 100 en cuanto al número de

reclamaciones interpuestas, y en el 24 por 100 en cuanto al importe de la deuda recurrida. En todo caso, es una litigiosidad superior a la capacidad de resolución de los órganos encargados de su tramitación y resolución, y eso da lugar a una grave dilación de los procedimientos. Esto ocasiona, además, unos importantes costes sociales para las partes involucradas en la resolución del conflicto (contribuyentes y Administración tributaria) y también un coste genérico para la sociedad en aquella parte que no se traslada a las partes litigantes. Además, supone la casi paralización o desviación del tráfico económico habitual de cuantiosos recursos; por ejemplo, sólo las liquidaciones recurridas durante el año 2003 superaron los 3.000 millones de euros, lo que equivale a casi el 0,5 por 100 del PIB de dicho año, y el *stock* de asuntos pendientes de resolución en el momento de redactar este informe supone una cantidad todavía mayor. En el futuro inmediato parece poco probable que la nueva LGT reduzca apreciablemente las actuales tasas de litigiosidad».

Los profesores Pastor Prieto y Marín-Barnuevo han observado la frecuencia con que se reclaman y recurren las liquidaciones –alrededor de 6 de cada 100, representando más del 25% en términos de importe de deuda recurrida–, sobre todo en el ámbito de la gestión tributaria, pese a resultar la inspección el área donde, en términos relativos, más recursos se presentan y éstos tienen mayor significación porcentual respecto de la deuda exigida.

También se preguntan por las causas y motivos por los que se suscitan los conflictos y ulteriores litigios, destacando la progresiva asunción de derechos por parte de los contribuyentes, la complejidad y constante mutación del ordenamiento jurídico-tributario, las deficiencias de la actuación administrativa, la propia duración de los procedimientos de revisión, la estructura de incentivos que permite a los operadores rentabilizar la impugnación de actos tributarios, la deficiente calidad de las resoluciones adoptadas, la ausencia de una regla de vencimiento y el inadecuado diseño institucional.

Luego observan las cuantías de los recursos administrativos resueltos, distinguiendo la vía económico-administrativa de las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo, y pasan a considerar los costes de ambos procedimientos y la duración en la resolución de los diferentes recursos –de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos–, así como la frecuencia con que se estiman las pretensiones de los contribuyentes: casi el 40 por 100 en los recursos de reposición, en torno al 34 por 100 en las reclamaciones resueltas por Tribunales Económico-Administrativos regionales y locales, alrededor del 15 por 100 en el caso de las resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo Central y, ya en el ámbito de lo contencioso-administrativo, entre el 40 y el 50 por 100 de los asuntos conocidos por los Tribunales Superiores de Justicia, el 49 por 100 de los resueltos por la Audiencia Nacional y el 46 por 100 en el caso del Tribunal Supremo.

Tomando como base la frecuencia con que se estiman las pretensiones de los recurrentes, los autores sostienen que ello debería motivar una reflexión sobre la Administración tributaria y la conveniencia de cuidar más su modo de actuación.

En el campo de las propuestas que se formulan y que, como es obvio, encuentran mayor justificación en las páginas de la monografía que se comenta, los profesores Pastor Prieto y Marín-Barnuevo plantean las siguientes, que nos limitamos a enunciar:

1.ª Fomentar las técnicas convencionales en la resolución de los conflictos.

2.ª Suprimir la doble instancia en las reclamaciones económico-administrativas.

3.ª Mejorar la calidad de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, reducir sus contradicciones y motivar y fundamentar mejor sus decisiones, entre otros extremos.

4.ª Reducir la disparidad de criterios entre la Dirección General de Tributos y los Tribunales Económico-Administrativos.

5.ª Mejorar la claridad, sencillez y estabilidad de las normas tributarias.

6.ª Aportar algunos medios adicionales y capital humano jurídico especializado a los Tribunales Económico-Administrativos, así como a los órganos judiciales.

7.ª Creación de una comisión encargada de estudiar la manera de que los responsables iniciales de un expediente conozcan su buen fin y, en su caso, respondan por su mala práctica.

8.ª Mejorar la formación de los expedientes administrativos, la forma y el procedimiento.

9.ª Mejorar la motivación de las sanciones.

10.ª Mejorar el conocimiento de la jurisprudencia más reciente que respalde el punto de vista de la Administración e incorporarla a la motivación de sus decisiones.

11.ª Unificar los criterios de concesión de suspensión en los procedimientos de recaudación y de revisión.

12.ª Divulgar el servicio de reenvío de correspondencia por parte de Correos.

13.ª Crear una comisión encargada de analizar y revisar el lenguaje administrativo de los *escritos-modelo* de los procedimientos de gestión.

14.ª Generalizar las comunicaciones informales, antes de iniciar formalmente el procedimiento de gestión tributaria.

15.ª Introducir la regla de vencimiento en materia de costas en la fase contenciosa.

16.ª Aumentar la especialización funcional de los órganos jurisdiccionales en materia tributaria.

17.ª Reducir las contradicciones entre los distintos Tribunales Superiores de Justicia y mejorar el papel del Tribunal Supremo.

Con todo, los autores advierten de la cautela general sobre sus propuestas, porque «la estructura de incentivos en que se mueven los reclamantes y sus asesores, y los relativamente reducidos costes de reclamar en comparación con la ganancia probable que acarrea, genera una divergencia entre el interés social y privado de las reclamaciones y recursos y la decisión de dedicar medios a su resolución. De esta forma, es más que probable que, como en otras sociedades, aunque se adopten las medidas más inteligentes y razonables, contaremos en España con un nivel de reclamaciones y litigios que será ineficiente. Algunos grandes y pequeños contribuyentes, cada uno a su medida, seguirán interponiendo recursos como estrategia para dilatar el cumplimiento, para aprovechar los puntos débiles de la burocracia o las incongruencias de los distintos órganos resolutorios».

Miguel Ángel Martínez Lago

Los tributos atípicos

Estela Rivas Nieto

Marcial Pons, Madrid, 2006, 199 págs.

Este libro que proviene de la Tesis doctoral que su autora defendió en la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona en junio de 2001, así como en la profundización ulterior sobre una serie de figuras que los ciudadanos satisfacen sin tener muy clara su naturaleza y régimen jurídico aplicable, aparece sistematizado en tres amplios capítulos, de los que sólo el tercero se refiere, precisamente, a dichos tributos atípicos.

Los otros dos apartados de la investigación se proyectan sobre dos conceptos que sirven de punto de partida al resto del estudio: la prestación patrimonial de carácter público y el tributo. Además, el libro está precedido de un breve prólogo de Joan Pagés i Galtés, así como unas páginas introductorias de la propia autora y, al final, se concitan unas cuantas conclusiones y la oportuna referencia bibliográfica.

Al principio se estudia el concepto, las características y clasificación de las prestaciones patrimoniales de carácter público. En torno al primer punto, la autora recuerda que no hay, en nuestro ordenamiento jurídico positivo, un concepto legal de lo que deba entenderse como prestación patrimonial de carácter público, aunque sí se hayan dado diversas definiciones en el ámbito de la doctrina científica –en el libro aparecen expuestas las posiciones de los profesores Falcón y Tella, Pérez de Ayala, González García, Urquizu Cavallé, Lozano Serrano y Ferreiro Lapatza– y se hayan señalado sus características generales en la jurisprudencia constitucional (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre; 182/1997, de 28 de octubre; 233/1999, de 16 de diciembre, y 194/2000, de 19 de julio).

Como caracteres de las prestaciones patrimoniales públicas, la profesora Rivas Nieto considera los siguientes:

1.º Es una prestación coactiva –algo que el Tribunal Constitucional ha derivado de que no exista libertad en la realización del supuesto de hecho generador de la obligación de pago de la prestación, o que la actividad o servicio requerido sea objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y, también, cuando existe una actuación monopolística del Estado–.

2.º Puede ser percibida por un ente público o un ente privado.

3.º Puede ser un ingreso de Derecho público o de Derecho privado.

4.º Está sometida a la reserva de ley.

5.º Responde al principio de capacidad económica.

6.º No necesariamente ha de ser una prestación dineraria.

7.º Tiene que perseguir un «interés público», es decir, una finalidad pública.

8.º Puede ser una sanción.

En cuanto a la clasificación, la autora advierte del planteamiento doctrinal que divide las prestaciones patrimoniales públicas en tres bloques (LOZANO SERRANO) –el primero comprendería aquellas cuyo fin y fundamento no son los del tributo y entre las que algunas ni siquiera constituyen ingresos públicos; luego vendría el bloque de los tributos y demás prestaciones que materialmente constituyen ingresos públicos y, finalmente, las prestaciones que sin constituir un ingreso se dirigen a la satisfacción de fines públicos de índole financiera– y sugiere una nueva clasificación en función de que se traduzcan o no en ingresos públicos. Luego, en las que sí se perciben por entes públicos, cabe distinguir las que tienen como presupuesto de hecho un acto lícito de las que el presupuesto radica en un acto ilícito. Otra vez, dentro de las primeras, distingue entre las prestaciones tributarias y las no tributarias.

El capítulo segundo se dedica al examen de la definición legal (art. 2 LGT) y características del tributo. Como es sabido, hasta la nueva LGT de 2003 no había una definición de tributo en nuestro ordenamiento y, la verdad, es que para la conceptuación que se ha procurado, mejor habría sido que perdurase el silencio.

El artículo 2.1 de la LGT advierte de que «los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos». Y sigue indicando que «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Las características del tributo que destaca la autora en su trabajo son las siguientes:

1.ª Es un ingreso público.

2.ª Es un ingreso de Derecho público.

3.ª Posee carácter dinerario.

4.ª Debe estar establecido por ley.

5.ª Responde al principio de capacidad económica.

6.ª No constituye la sanción de un acto ilícito.

7.ª Posee una finalidad fiscal y una finalidad extrafiscal.

En función de las conclusiones sentadas en los capítulos preliminares, la autora se centra ya en el tercero a estudiar los tributos atípicos que considera más relevantes para el Derecho Financiero. En el examen de las figuras que seguidamente se citan, se lleva a cabo un análisis de la estructura de cada una de las obligaciones –presupuesto de hecho, sujetos (acreedor y obligado al pago), cuantificación, nacimiento de la obligación de pago y gestión– y de la naturaleza jurídica de la prestación. Los tributos atípicos considerados en el libro son:

- Las cuotas de urbanización cuyo presupuesto de hecho consiste en la propiedad de la finca afectada a la ejecución de un determinado planeamiento urbanístico, de forma que se costean básicamente las obras de viabilidad, saneamiento, suministros de agua y electricidad y jardinería. La autora considera que estas cuotas tienen naturaleza tributaria y, concretamente, deben adscribirse a la especie de las contribuciones especiales, aunque tengan carácter parafiscal.

- Las cuotas de conservación que se sitúan en una fase posterior a las de urbanización y que se giran sobre la propiedad de un bien inmueble sobre el que recae la obligación de mantener las construcciones y terrenos en condiciones de seguridad, salubridad y ornato público. La profesora Rivas Nieto las califica como un Impuesto sobre el Patrimonio, también de naturaleza parafiscal.

- El recurso cameral permanente que se tiene que abonar a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación por la realización en territorio nacional de actividades comerciales, industriales o navieras también aparece como un impuesto parafiscal que debe satisfacerse por el mero hecho de pertenecer a una de estas Cámaras.

- Las cuotas que se tienen que abonar por pertenecer a los Colegios Profesionales, y poder ejercitar así determinadas profesiones, son concebidas también como impuestos parafiscales que se separan del régimen tradicional de los tributos en los siguientes aspectos: es el Colegio quien gestiona y recauda la prestación que suscita un ingreso de Derecho privado, teniendo una finalidad afectada a la consecución de los fines propios colegiales, sin que se cumpla escrupulosamente el principio de legalidad.

- Las cotizaciones a la Seguridad Social aparecen como un impuesto parafiscal sobre el factor trabajo o sobre el salario, al venir afectadas a fines determinados y resultar recaudadas por las entidades gestoras de la Seguridad Social. La obligación de cotizar al régimen de que se trate (general, especial agrario, especial de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, de empleados del hogar, de la minería del carbón y de los trabajadores del mar) surge con el inicio de la actividad profesional y se mantiene mientras perdure el alta en el mismo.

- Los aranceles que perciben los notarios y registradores tienen como presupuesto de hecho la realización de una operación por parte de estos profesionales oficiales y, a juicio de la autora, se configuran como tasas parafiscales por realizarse un servicio –que no es de solicitud voluntaria y no se realiza por el sector privado– en régimen de Derecho público que afecta de modo particular al obligado tributario.

- Las tarifas que se tienen que abonar a la Sociedad General de Autores de España, por la utilización (proyección, exhibición o transmisión por cualquier medio) del repertorio administrado por esta entidad de gestión colectiva de derechos de la propiedad intelectual, no son tributos –al percibirse por un ente privado–, pero pueden ser consideradas como prestaciones patrimoniales de carácter público en atención a la finalidad de protección de derechos que tiene dicha entidad y por tratarse de prestaciones coactivas.

- Las tarifas por la prestación de servicios públicos o actividades administrativas que también tengan inherente esa nota de coactividad revestirán la naturaleza de una tasa, mientras que las tarifas no coactivas podrán regularse como precios públicos.

Miguel Ángel Martínez Lago

Límites constitucionales al contenido material de las Leyes de Presupuestos del Estado

Juan Antonio Toscano Ortega

Congreso de los Diputados, Madrid, 2005, 644 págs.

No es ésta la primera vez que un trabajo del profesor Toscano Ortega se asoma a las páginas de esta Revista, puesto que hace algunos años ya publicó un artículo sobre «El contenido de las leyes de Presupuestos del Estado y las restricciones que sufre el Parlamento en la tramitación de estas leyes: un análisis de jurisprudencia constitucional» (núm. 172, 1997, págs. 33-60) que, junto a otros trabajos aparecidos en diferentes publicaciones seriadas –así pueden citarse: «La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», aparecido en la *Revista Vasca de Administración Pública* (núm. 47, 1997, págs. 173-233); «Balance de la jurisprudencia constitucional sobre el contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado: a propósito de la STC 61/1997 (Ley del Suelo)», en la *Revista Española de Derecho Constitucional* (núm. 54, 1998, págs. 287-309) y «La fuerza de ley del contenido constitucionalmente lícito de las Leyes de Presupuestos del Estado: a propósito de la sentencia de la Audiencia Nacional sobre retribuciones de los funcionarios para 1997», en *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* (núm. 1, 2001, págs. 1.889-1.932)–, fueron preparando el camino de lo que sería su Tesis doctoral, defendida en la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona en 2003, antecedente ya inmediato de este excelente libro sobre la función constitucional de la Ley de Presupuestos a la luz de las previsiones normativas contenidas en la *norma normarum* y según se desprende de la interpretación aportada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

El trabajo del que damos noticia se ha estructurado en siete capítulos precedidos de un prólogo de Marc Carrillo, Catedrático de Derecho Constitucional de la citada Universidad y unas páginas de presentación, agradecimientos e introducción escritas por el propio autor. Al final de la obra aparecen las conclusiones alcanzadas en la investigación y una amplia reseña bibliográfica.

Al comienzo del estudio ya se pone de manifiesto el abultado número de cuestiones de densa carga dogmática que conlleva la construcción de una doctrina sobre la naturaleza jurídica y el contenido de las Leyes de Presupuestos en el sistema constitucional español de fuentes. Entre otras, el autor destaca: «el significado y alcance de la función presupuestaria y su relación con la función legislativa; la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuestos (ley "formal" y/o "material") y su fuerza; los principios que informan de las relaciones entre leyes, en especial, la viabilidad de novedosos criterios de ordenación normativa en los últimos años planteados por nuestra doctrina, como la "función" o "fin" constitucionales y la "especialidad procedimental"; la virtualidad del principio de seguridad jurídica como freno desde la Constitución ante los efectos negativos de la descodificación o de la poco depurada técnica de hacer leyes que degenera en proliferación, degradación e inestabilidad legislativas; o, finalmente, la cuestión de si ha de ser el Tribunal Constitucional o el legislador (y, junto a éste, otros órganos participantes en la producción legislativa) quienes ofrezcan una solución desde el Ordenamiento constitucional a esa práctica unánimemente denunciada de regular desordenadamente en las leyes anuales de presupuestos materias de la más diversa

índole, o de utilizarlas como vehículo de reforma sustancial del Ordenamiento jurídico público (esto es, en otras palabras: si tales prácticas legislativas en sí mismas constituyen un problema que debe obtener respuesta desde el juicio de constitucionalidad; o si la solución ha de buscarse principalmente en la mejora de la calidad técnica de las leyes en general y de las de presupuestos en particular)».

El primer capítulo sirve para presentar el problema de la expansión del ámbito material de las Leyes de Presupuestos del Estado, describiendo las respuestas que se han ofrecido a esa cuestión desde la doctrina científica, el legislador, el Gobierno, los Tribunales de Justicia, algunos órganos consultivos y, especialmente, el Tribunal Constitucional, que ha formulado la doctrina sobre los límites constitucionales al contenido material de estas leyes.

Una vez presentada la expansión del ámbito material y la doctrina constitucional sobre los límites de las leyes de Presupuestos estatales, el autor se detiene, en el capítulo segundo, en el examen de los criterios para la delimitación del contenido facultativo de las mismas, destacando los problemas que se plantean a la hora de identificar las materias susceptibles de integrar esa categoría elaborada por la jurisprudencia constitucional. Con carácter previo a dicho análisis, se efectúan algunas consideraciones sobre el contenido necesario de las leyes presupuestarias (art. 134.2 CE), lo que permite sentar algunas bases para el posterior desarrollo del estudio.

Posteriormente, en los capítulos tercero a sexto, se consideran los tres criterios de fundamentación de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los límites materiales al contenido de las leyes de Presupuestos estatales, esto es, los criterios «funcional», «procedimental» y el relativo a la seguridad jurídica.

Concretamente, el capítulo tercero se centra en el tratamiento de la función constitucional de las leyes de Presupuestos estatales. Allí se analiza si estas leyes son de contenido constitucionalmente definido y reservado de forma exclusiva a esa función constitucional, concluyendo el carácter impreciso y falto de consolidación del criterio funcional en tanto que argumento para proporcionar una respuesta segura sobre lo que como máximo puede contener una Ley de Presupuestos.

Aunque resulten innegables algunas especialidades materiales y procedimentales con que el artículo 134 de la CE configura la Ley de Presupuestos frente al resto de leyes ordinarias –*v. gr.* su carácter anual y su contenido mínimo e indisponible (apartado 2.º); la prohibición de creación de tributos en cualquier caso, así como de procurar su modificación si no cuenta para esto último con la autorización previa de una ley tributaria sustantiva (apartado 7.º), o el «remedio» para los supuestos de falta de aprobación del Presupuesto, es decir, la prórroga automática de los Presupuestos del ejercicio anterior (apartado 4.º)–, el recorrido sobre este criterio de la especialidad procedimental que el Tribunal Constitucional ha empleado para justificar la reducción material del contenido de estas leyes, no es compartido por el autor, que denuncia la insuficiencia del mencionado criterio y defiende una concepción amplia del ámbito material de las leyes de Presupuestos del Estado. En su opinión, la utilización de dicho criterio genera una restricción ilegítima de las competencias del Parlamento cuando se le impide, en el ejercicio de su función legislativa, introducir por medio de dichas leyes las materias que considere de conveniente regulación salvo, claro está, las regulaciones materiales expresamente vedadas por la Constitución a tal tipología normativa.

Como quiera que suele afirmarse que las leyes de Presupuestos no constituyen la sede normativa técnicamente adecuada para la incorporación en el ordenamiento jurídico de regulaciones de materias heterogéneas, con poca o nula incidencia en la materia presupuestaria, máxime cuando afectan a sectores codificados del ordenamiento –afirmación que suele justificarse con argumentos varios, especialmente razones de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y/o de buena técnica legislativa–, los capítulos quinto y sexto del trabajo abordan la incidencia de esta suerte de razonamientos en la delimitación material de las leyes presupuestarias.

En el capítulo quinto se analizan la configuración constitucional del principio de seguridad jurídica y algunas amenazas contra el mismo en el marco del sistema de fuentes caracterizado en la actualidad por la degradación, la inestabilidad y la proliferación normativas. Asimismo, se trata su conexión con la técnica legislativa, con especial incidencia en la homogeneidad material y estructura formal de las leyes; y, por último, íntimamente relacionado con lo anterior, se considera la codificación de las normas (la prohibición de incorporar normas típicas de Derecho codificado por parte de las leyes de Presupuestos fue planteado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1992, de 14 de mayo).

En el capítulo sexto se estudia la repercusión de la seguridad jurídica en la limitación del contenido material de las leyes de Presupuestos, lo que obliga a examinar los problemas de técnica legislativa que presentan tales leyes, así como a la exposición, valoración y crítica de tal principio en tanto que elemento que integra y fundamenta esa doctrina constitucional que restringe las posibilidades de regulación de materias por medio de las leyes de Presupuestos.

Para el profesor Toscano Ortega, el ensanchamiento material de estas leyes no constituye *per se* un atentado contra la seguridad jurídica constitucionalmente protegida, sino un problema de técnica legislativa que, como tal, puede solucionarse por quienes asumen responsabilidades en la calidad de estas leyes. Consiguientemente, desde la perspectiva de la certidumbre del Derecho, tampoco encuentra obstáculo para admitir en nuestro ordenamiento constitucional una concepción amplia del contenido de las leyes de Presupuestos estatales.

Finalmente, en el capítulo séptimo, bajo la rúbrica «La defensa de una concepción amplia del contenido de estas leyes. Soluciones frente a su desbordamiento material. Límites constitucionales al contenido de las leyes de Presupuestos autonómicas y de acompañamiento», se persiguen varios objetivos:

1.º Un tratamiento de la cuestión relativa a la utilización, importancia e interconexión de los criterios funcional, procedimental y de seguridad jurídica en la jurisprudencia constitucional analizada. El autor defiende que esos principios pueden operar como criterios autónomos y no necesariamente de forma acumulativa, radicando en la seguridad jurídica el fundamento más fuerte de cara a evitar el ensanchamiento material de las leyes presupuestarias.

2.º El desarrollo de una valoración crítica sobre la doctrina constitucional por considerar que la misma representa una injustificada restricción (sin apoyo constitucional) de las competencias del Parlamento.

3.º La exposición de una concepción amplia del contenido de las leyes de Presupuestos, de suerte que podrían incorporar cualquier regulación material, salvo prohibición constitucional clara e inequívoca al respecto.

4.º Una propuesta de soluciones frente al problema del desbordamiento material de las leyes de Presupuestos estatales que se agrupan en tres ámbitos: desde la propia jurisprudencia constitucional, el Derecho positivo y la disciplina de la técnica legislativa.

5.º El tratamiento de la problemática de los límites constitucionales al contenido material de las leyes de Presupuestos autonómicas y de las leyes de acompañamiento presupuestario tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas.

Miguel Ángel Martínez Lago