

S U M A R I O

PRESENTACIÓN

9

ESTUDIOS

LA LEGITIMACIÓN PARA PROMOVER RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Clemente Checa González.

15

OPERACIONES VINCULADAS Y SUBCAPITALIZACIÓN. OPERACIONES SOCIETARIAS EN EL MARCO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Francisco Espinosa López.

47

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. BASE IMPONIBLE POR OBLIGACIÓN PERSONAL LEY 43/1995 DE 27 DE DICIEMBRE

Ernesto Ibarrondo Fernández de Leceta y Jesús María Elejalde Cuadra.

71

Documentos

INFORME EMITIDO POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES SOBRE EL FUNCIONAMIENTO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS REGIONALES

147

INFORME EMITIDO POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES SOBRE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

156

LEGISLACIÓN

CRÓNICA LEGISLATIVA

Disposiciones fiscales aparecidas durante el período abril-junio 1997.

169

JURISPRUDENCIA

LA SENTENCIA DEL TC 61/1997, SOBRE EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL SUELO DE 1992, EN RELACIÓN CON EL IBI Y CON EL IIVTNU.

Cristina Bueno Maluenda.

183

LA SENTENCIA 164/1995, DE 13 DE NOVIEMBRE

Francisco Hurtado González

199

<i>T.C. Recurso de amparo nº 1.830/1992, de 11 de febrero.</i>	216
<i>T.C. Sentencia 38/1997, de 27 de febrero. (Cuestión de inconstitucionalidad).</i>	218
<i>A.N. Sentencia de 24 de octubre de 1996. Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sec. 6ª).</i>	223
<i>A.N. Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sec. 2ª). Sentencia de 25 de febrero de 1997.</i>	225
<i>T.C. Andalucía. Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sec. 2ª). Sentencia de 14 de febrero de 1997.</i>	229
<i>T.S.J. Baleares. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 10 de diciembre de 1996.</i>	230
<i>T.S.J. Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sec. 4ª). Sentencia de 14 de octubre de 1996.</i>	232
<i>T.S.J. Murcia. Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sec. 2ª). Sentencia de 4 de diciembre de 1996.</i>	234
<i>T.S.J. Valencia. Sentencia de 3 de julio de 1996.</i>	236

UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA

<i>STJCE de 6-2-97. IVA. Interpretación de los arts. 4.13 y 17 Sexta Directiva, en relación con los conceptos de actividad económica y sujeto pasivo.</i>	241
<i>STJCE de 6-2-97. IVA. Interpretación del concepto "autoridad pública" en relación con el alquiler de inmuebles. Régimen aplicable.</i>	242
<i>STJCE de 20-2-97. IVA. Agencias de viajes. Lugar de prestación del servicio</i>	244
<i>STJCE de 6-3-97. IVA. Prestación de servicios de los veterinarios</i>	246

E S T U D I O S

LA LEGITIMACIÓN PARA PROMOVER RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

Clemente Checa González

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Miembro de la AEDAF.

I- LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA PROMOVER UNA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

1.1. Sujetos pasivos y responsables de los tributos.

1.1.1. La problemática del retenedor a cuenta.

1.2. Personas cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.

1.3. El Interventor general de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieran las disposiciones vigentes.

II- PROHIBICIONES DE RECURRIR EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

2.1. Funcionarios.

2.2. Particulares cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella.

2.3. Denunciantes.

2.4. Los organismos de la Administración central que hubiesen dictado el acto reclamado, y cualquier otra entidad que fuese destinataria de fondos gestionados mediante tal acto.

2.5. Personas que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

III- COMPARECENCIA DE INTERESADOS.

IV- CAUSAHABIENTES DE LOS INTERESADOS.

E S T U D I O S

I.- LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA PROMOVER UNA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

El art. 11.1 del Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre procedimiento económico-administrativo (TAPEA en adelante), en concordancia con lo indicado por el art. 166 de la LGT, señalan que pueden promover reclamaciones económico-administrativas, esto es, están legitimados para ello por tener una titularidad para el ejercicio del derecho que constituye el objeto de tales reclamaciones, las siguientes personas:

- a) Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los títulos.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.
- c) El Interventor general de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieren las disposiciones vigentes y
- d) Los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda, respecto de las materias cuya gestión les corresponde, mediante la interposición de los recursos de alzada ordinario o extraordinario.

El art. 30.1 del vigente RPEA, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, que ha entrado en vigor el día 1 de junio de 1996, indica lo mismo, con la única salvedad de excluir a los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda. Esta supresión es únicamente a efectos sistemáticos, toda vez que como estas personas sólo están legitimadas para interponer recursos de alzada, se ha preferido tratar de este tema en los art. 120 y 126 del RPEA.

Analicemos más detenidamente cada uno de los supuestos mencionados en el art. 30.1 del actual RPEA.

1.1. Sujetos pasivos y responsables de los tributos.

En base a dicho precepto pueden, pues, en primer lugar, interponer reclamación económico-administrativas los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos, definidos, respectivamente, en los art. 30 –que señala que aquéllos pueden actuar a título de contribuyente y de sustituto–, y 37 –que indica que los mismos pueden ser solidarios o subsidiarios–, ambos de la LGT, estando todos ellos plenamente legitimados en vía económico-administrativa para tal menester.

Los responsables tributarios no son propiamente sujetos pasivos, puesto que de acuerdo con lo señalado en el art. 37.1 de la LGT aquéllos se colocan *junto* a los sujetos pasivos o deudores principales.

El responsable tributario

Esta redacción implica que, ciertamente, los responsables figuren en el lado pasivo de la obligación tributaria y que, además, sean sujetos de derecho; pero no se les puede conceptualizar como sujetos pasivos propiamente dichos, como bien ha escrito SIMON ACOSTA¹, quien añade que en sentido amplio se les podría llamar sujetos pasivos, pero no así en sentido estricto, puesto que desde esta óptica únicamente son sujetos pasivos los deudores principales de la obligación tributaria, de forma que los responsables nunca responden sólo, sino que siempre tienen a su lado a un sujeto pasivo en sentido estricto, o a un deudor principal que también responde de la deuda.

Esta misma tesis es también la sustentada por numerosos autores, tales como, por ejemplo, COMBARROS VILLANUEVA², por HERRERO MADARIAGA³, por ARIAS ABELLAN⁴, por DE LA LUCHA CELADOR⁵, por MAZORRA MANRIQUE DE LARA⁶ y por MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ⁷.

Esta no es, sin embargo, opinión unánime en la doctrina, puesto que existen determinados autores que sostienen que los responsables tributarios sí son verdaderos sujetos pasivos, pudiéndose incardinar en este grupo, entre otros autores, a BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH⁸ –quienes han afirmado que la no conceptualización de los responsables tributarios como sujetos pasivos no tiene más fundamento que el tenor literal del art. 30 de la LGT, ya que si entendemos por sujeto pasivo todo deudor de una obligación exigible por la Hacienda Pública a título de tributo, debe concluirse que el responsable reúne estas características, añadiendo estos autores que la circunstancia de que el presupuesto de hecho que genera la responsabilidad sea distinto del hecho imponible no es una razón para negarle aquella calificación, puesto que también es diferente el supuesto que genera la obligación del sustituto–, a FERREIRO LAPATZA⁹ –quien entiende que los responsables son también verdaderos sujetos pasivos–; y a ESCRIBANO LOPEZ¹⁰, quien afirma que los responsables son, desde luego, incluibles dentro de

¹ *Cuestiones tributarias prácticas*, AA. VV., Ed. La Ley, 2ª ed., Madrid, 1990, pp. 218 y 219.

² *"Responsabilidad tributaria en el procedimiento de recaudación"*, Civitas, R.E.D.F., núm. 23, p. 378.

³ *"El responsable tributario"*, Civitas, R.E.D.F., núm. 26, pp. 187 y 188.

⁴ *"El estatuto jurídico del responsable en el Derecho español"*, Civitas, R.E.D.F., núm. 42, p. 180.

⁵ *"Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación: I. Responsabilidad solidaria"*, *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pp. 68 y 70.

⁶ *Los responsables tributarios*, Instituto Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 32 y ss.

⁷ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, 6ª ed., Madrid, 1995, p. 320 y ss.

⁸ *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991, p. 296.

⁹ *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, 17ª ed., Madrid, 1995, pp. 374 y 389 y ss.

¹⁰ *"Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria"*, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1995, p. 7.

E S T U D I O S

la órbita de los obligados tributarios, puesto que los mismos son sujetos vinculados por normas jurídicas al cumplimiento de deberes tributarios, señaladamente, el pago de tributos ajenos.

Sin perjuicio de que desde una perspectiva de *lege ferenda* estos últimos autores puedan evidentemente tener razón, entiendo, sin embargo, de *lege data*, que los responsables no son verdaderos y propios sujetos pasivos, ante el claro tenor literal de los art. 30 y siguientes de la LGT, que solamente consideran como tales sujetos pasivos a contribuyentes y a sustitutos¹¹.

Entiendo, en definitiva, en base a lo dispuesto en el art. 37.1 de la LGT, que el responsable se coloca junto al sujeto pasivo o al deudor principal, pero no es verdaderamente un propio y auténtico sujeto pasivo, habiendo escrito al respecto MENENDEZ MORENO y ANIBARRO PEREZ¹² que esa mención del precepto supone que, frente a la Administración pública, siempre que hay un responsable es porque, al lado del mismo, hay un sujeto pasivo, o un deudor principal, de modo que su existencia está sólo justificada porque previamente ha existido un obligado principal, añadiendo estos autores que, además, la mención del art. 37.1 de la LGT pone de relieve que el responsable no desplaza al sujeto pasivo de su posición deudora –como ocurre con el sustituto respecto del contribuyente–, sino que, en estos casos, siempre existen, frente a la Administración pública, estos dos obligados tributarios.

El régimen jurídico de los responsables tributarios se ha visto reformado al haber recibido nueva redacción el art. 37 de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT. Por ello me ocuparé de su análisis con más detenimiento.

De acuerdo con el art. 37.1 de la LGT la responsabilidad puede ser solidaria y subsidiaria, añadiéndose en el apartado 2 de este mismo precepto que: “Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”.

Cabe destacar, en primer lugar, de tales afirmaciones que no parece muy correcto que la Ley contraponga responsabilidad solidaria y responsabilidad subsidiaria, ya que

¹¹ Otra posición existente al respecto es la de SANCHEZ GALIANA (“El responsable. Artículos 37, 38 y 39”, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, AA. VV., I.E.F., Vol. I, ob. cit., p. 631), quien ha escrito:

“Particularmente, estimamos que, en un sentido estricto, se debería reservar el término ‘sujeto pasivo’ para referirlo al principal obligado como realizados del hecho imponible manifestativo de capacidad económica, y desarrollar legislativamente el término ‘obligados tributarios’ para referirlo a los demás sujetos pasivos que, según la ley, pueden resultar, atendiendo a diversos fundamentos jurídicos e incluso a razones extratributarias, obligados a satisfacer la deuda tributaria a la Administración, entre los que destacarían el responsable y el sustituto”.

¹² “Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios”, Crónica Tributaria, núm. 66, 1993, p. 41.

lo más idóneo y adecuado sería que hablase de responsables directos o inmediatos y de responsables subsidiarios.

Así lo ha indicado agudamente SIMON ACOSTA¹³ quien ha escrito en este sentido que no son acertados los calificativos con que se designan los dos tipos de responsabilidad existentes, ya que ambos términos no son contrapuestos, por lo que no pueden servir para sustentar la bipartición de una realidad en dos sectores diferentes y omnicomprensivos, añadiendo seguidamente:

“La solidaridad es un concepto jurídico que se contrapone a la mancomunidad simple, de forma que si una forma de responsabilidad es solidaria, la otra habría de ser, lógicamente, mancomunada. Pero es evidente que el responsable subsidiario no responde mancomunadamente, sino que su responsabilidad se extiende –salvo excepciones– a la totalidad de la deuda, por lo que también es responsable solidario. Cosa distinta es que el responsable subsidiario sólo responda una vez que se haya hecho excusión de los bienes del deudor principal.

Por ello, aunque el responsable solidario responda solidariamente, lo que le caracteriza no es esto. Su nota diferenciadora respecto del subsidiario es que responde en primer grado, de forma inmediata, sin necesidad de seguir un orden determinado en la ejecución de la deuda sobre el patrimonio de los distintos deudores”.

Y en segundo término debe ponerse de relieve que el art. 37.2 de la LGT, después de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, establece que salvo que un precepto legal de manera expresa disponga lo contrario la responsabilidad será siempre de tipo subsidiario. En esto se aparta este artículo de lo señalado por él mismo antes de la mencionada reforma, toda vez que antes de ella se hablaba simplemente de precepto –no de precepto legal– expreso en contrario.

Consecuencia de este criterio –acertado por otra parte, toda vez que así se remarca y se incide en la necesidad de norma habilitante de rango legal para poder establecer supuestos de responsabilidad, en línea con lo indicado por el número 1 del art. 37 de la LGT¹⁴– es que lo señalado en el art. 13.3 del Reglamento General de Recaudación infringe lo establecido en la LGT, toda vez que en el citado precepto reglamentario se recoge un supuesto de responsabilidad solidaria no expresamente contemplado en norma legal alguna.

¹³ *Cuestiones tributarias prácticas*, AA. VV., ob. cit., pp. 219 y 220.

¹⁴ Véase con análoga orientación ARIAS ABELLAN “Artículo 37”, *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, AA. VV., Cedecs Editorial, Barcelona, 1995, p. 58.

E S T U D I O S

Así lo señala ESCRIBANO LOPEZ¹⁵, al afirmar: “Ahora parece definitivamente fundada, por ejemplo, la extendida opinión doctrinal de la ilegalidad del art. 13.3 del RGR, por cuanto la norma de carácter reglamentario no puede establecer la excepcionalidad de la solidaridad frente al principio de subsidiariedad que preside la responsabilidad, salvo precepto expreso, ahora expresamente *legal*, en contrario”.

Y así se habían manifestado ya SIMON ACOSTA¹⁶ –quien había indicado que podía afirmarse que existe una preferencia de ley por la subsidiariedad de la responsabilidad, que sólo otra norma con rango de ley puede contradecir, añadiendo este autor: “Es verdad que el art. 37 de la LGT no dice expresamente que haya de ser ley el precepto que establece que la responsabilidad es subsidiaria, pero no es lógico pensar que se haya querido deslegalizar la materia, puesto que es una ley (la LGT) la que establece la regla general de la subsidiariedad y, mientras no se diga expresamente lo contrario, tendrá que ser también un precepto legal el que modifique lo dispuesto en ella”– y MAZORRA MANRIQUE DE LARA¹⁷, quien escribió al respecto: “Podemos afirmar sin temor a equivocarnos, la preferencia manifiesta de nuestro legislador por la subsidiariedad de la responsabilidad, que solamente podrá ser contradicha si un precepto legal expresamente así lo declara”.

Según el art. 37.3 de la LGT, en su actual redacción, “la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”, añadiendo seguidamente, en su párrafo segundo, que “el recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente”.

Diversas precisiones conviene hacer respecto a este mandato del legislador.

a) En primer lugar, que el mismo señala, en sintonía con lo ya preceptuado por el apartado 1 de este mismo artículo, que la responsabilidad se extiende a la deuda tributaria, esto es, los responsables, como bien señalan MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ¹⁸, sólo vienen obligados a las prestaciones materiales del tributo, a su pago, sin quedar vinculados en modo alguno, al

¹⁵ “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, *ob. cit.*, p. 8.

¹⁶ *Cuestiones tributarias prácticas*, AA. VV., *ob. cit.*, p. 220.

¹⁷ *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, p. 135.

¹⁸ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pp. 320 y 321.

Deuda e Ilícito Tributario

contrario de lo que ocurre con los sujetos pasivos, al resto de las prestaciones formales que integran el instituto tributario¹⁹.

b) En segundo término, que la responsabilidad no se extiende tampoco a toda la deuda tributaria, puesto que las sanciones quedan excluidas de lo que es exigible a los responsables, debiendo resaltarse que el texto definitivo del número 3 del art. 37 de la LGT se refiere, sin especificar, a las sanciones, con lo que se comprenden el él tanto las pecuniarias como las no pecuniarias, en contra de lo que señalaba en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, que tan sólo excepcionaba a las sanciones pecuniarias.

Esta exclusión de las sanciones del ámbito de lo que legalmente se puede exigir a los responsables es totalmente acertada, puesto que lo contrario supondría un palmario y evidente atentado al principio de personalidad de la pena, debiendo tenerse presente en este sentido que los principios inspiradores de orden penal son aplicables, si bien con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, tal y como se ha puesto de relieve en diversas Sentencias del Tribunal Constitucional, tales como, entre otras, la 18/1981, de 8 de junio (RTC 1981/18), y la 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990/76).

Así lo había indicado ya la doctrina²⁰, y así ha terminado por reconocerlo el legislador en la reforma llevada a cabo en este art. 37 de la LGT, que por todo lo ya dicho nos parece un acierto, por más que sea un acierto debido, al ser mero reflejo de la existencia del art. 25 de la Constitución, tal y como manifiesta ESCRIBANO LOPEZ²¹, quien añade que el legislador no ha obrado correctamente, sin embargo, al no distinguir en la norma los supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad es la comisión o colaboración en un ilícito del llamado a esa responsabilidad tributaria, ya que en estos

¹⁹ En idéntico sentido se pronuncian también MENENDEZ MORENO y ANIBARRO PEREZ "Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios", *ob. cit.*, p. 41, cuando señalan que la referencia del art. 37 de la LGT sirve para establecer una diferencia clara de la regulación que hace la LGT de la figura del responsable y de la que hace de los sujetos pasivos, ya que mientras este precepto dice que los responsables lo son de la "deuda tributaria", el art. 30 de la misma Ley, por el contrario, se refiere, con relación a los sujetos pasivos, a "las prestaciones tributarias", expresión ésta que comprende no sólo la deuda tributaria, sino también, tal y como se deduce del art. 35 de la LGT, el cumplimiento de los deberes formales necesarios para la determinación y satisfacción de tal deuda.

²⁰ Véanse, entre otros muchos autores, CALVO ORTEGA "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", *Hacienda Pública Española*, núm. 5, 1970, p. 60; HERRERO MADARIAGA "El responsable tributario", *ob. cit.* p. 219; PEREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, p. 361, SANCHEZ GALIANA "El responsable. Artículos 37, 38 y 39", *ob. cit.*, pp. 641 y 642; MAZORRA MANRIQUE DE LARA *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, p. 161 y ss., y ESCRIBANO LOPEZ "Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria", *ob. cit.*, p. 9.

²¹ "Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria", *ob. cit.*, p. 10.

E S T U D I O S

supuestos, según este autor, es el responsable tributario, y sólo él, quien debe responder de la consiguiente sanción, sin que el pago de la deuda tributaria por parte del deudor principal pueda, ni deba, liberar al responsable de la misma, por lo que, en consecuencia, el art. 37 de la LGT, según su criterio, debiera haber aclarado este extremo.

En mi opinión esta crítica es excesiva, ya que esta precisión no es necesario que se recoja a nivel legal, al estar implícita en la naturaleza de la figura. Recuérdese a este propósito que ya hace tiempo CALVO ORTEGA²² afirmó con pleno y total acierto que en los supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad estuviese constituido por actos u omisiones ilícitas del responsable, éste sería el que respondiese de la sanción correspondiente a la infracción por él cometida, no pudiendo ser de otra forma, puesto que dicha infracción se sanciona, desde luego, e independientemente del juego de la responsabilidad, esto es, aun en el hipotético caso de que el sujeto pasivo o el deudor principal hubiese satisfecho la deuda tributaria; habiéndose manifestado también en este mismo sentido CLAVIJO HERNANDEZ²³, MAZORRA MANRIQUE DE LARA²⁴, y PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES²⁵.

Este mismo criterio de que el responsable no responde de las sanciones se recogía ya en el art. 14.3 del Reglamento General de Recaudación, que señala que la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria. Como se aprecia, este precepto sólo habla de sanciones pecuniarias; pero esta precisión debe entenderse en la actualidad derogada ante lo expresamente establecido en el art. 37.3 de la LGT, que se refiere, como ya se dijo, a cualquier tipo de sanciones, pecuniarias y no pecuniarias.

No así, sin embargo, en el art. 12.2 del mismo Reglamento, al indicarse en él que la responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionada en el art. 58 de la LGT y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio.

Ello no obstante, este precepto debe entenderse derogado en la actualidad, como bien han escrito MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ²⁶, ante el claro tenor literal del art. 37.3 de la LGT en su vigente redacción

²² "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", *ob. cit.*, p. 59.

²³ "El Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal", Instituto Estudios Económicos, Madrid, 1984, p. 15.

²⁴ *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, p. 162.

²⁵ *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, p. 23.

²⁶ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, p. 322.

procedente de lo dispuesto al respecto en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT, pronunciándose en términos similares PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES²⁷.

Así se venía entendiendo, por lo demás, antes de la nueva redacción del referido art. 37.3 de la LGT, en base a lo señalado en este sentido por la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 12 de mayo (RTC 1994/146), que declaró la nulidad del art. 7.2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, que dió nueva redacción al apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, en la medida en que dicho precepto incluía las sanciones en la responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar que en el mismo se establecía.

c) Y en tercer lugar, que con la nueva redacción del art. 37.3 de la LGT ha quedado clarificada una cuestión que doctrinalmente había venido suscitando pareceres contrapuestos: la de si el recargo de apremio era o no exigible al responsable, en particular al responsable solidario, toda vez que en relación al responsable subsidiario el tema era claro, dado el tenor literal del art. 14.3 del Reglamento General de Recaudación, que señala que: "La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario", de acuerdo con lo cual el crédito tributario del que responde el responsable subsidiario se repone a su contenido en la fase voluntaria de ingreso, en los mismos términos en que fue entonces comunicado al deudor principal, esto es, sin intereses de demora ni recargo de apremio, tal y como ha escrito oportunamente MAZORRA MANRIQUE DE LARA²⁸, puesto que estos componentes de la deuda tributaria se han generado ulteriormente, expresándose igualmente del mismo modo PEREZ ROYO, F.²⁹, quien ha señalado que:

"En el caso del responsable subsidiario la cuestión era ya clara en la regulación anterior: si la deuda le es exigida en un procedimiento nuevo e independiente del seguido contra el deudor principal, no pueden "arrastrarse" las consecuencias (recargo de apremio, costas del procedimiento) derivadas de los incidentes producidos en el primero".

Este régimen, previsto para el responsable subsidiario, no se establecía, sin embargo, para el responsable solidario, lo que había originado, ante el silencio normativo, que se entendiese que a este último responsable sí le pudiese ser exigido el recargo de apremio.

²⁷ *La Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., p. 23.

²⁸ *Los responsables tributarios*, ob. cit., p. 189.

²⁹ *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Civitas, 5ª ed., Madrid, 1995, p. 148.

E S T U D I O S

A partir de la reforma introducida en el art. 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el problema apuntado ha quedado resuelto, al señalarse en el mismo, sin diferencias entre responsable solidario y responsable subsidiario, que el recargo de apremio sólo será exigible cuando el responsable no hubiere realizado el pago en el período voluntario que se le concederá al efecto.

En consecuencia, como bien apunta PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES³⁰, el único recargo de apremio que tendrá que satisfacer el responsable, sea subsidiario, sea solidario, es el que el mismo hubiese generado por haber dejado transcurrir el plazo voluntario de que el mismo dispone para efectuar el correspondiente ingreso, insistiendo también en esta misma idea ESCRIBANO LOPEZ³¹, cuando afirma al respecto que el cobro de la deuda tributaria al responsable sólo se producirá mediante el procedimiento de apremio excepcionalmente, es decir, en aquellos casos en los que éste no efectúe el pago durante el período de pago voluntario, lo que hace desaparecer uno de los puntos más criticados por la doctrina y que comportaba la exigencia del recargo de apremio a un sujeto al que no se había dado la posibilidad de pagar en período voluntario.

De acuerdo con el art. 37.4 de la LGT, en su vigente redacción, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requiere, en todo caso, un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance, añadiendo este precepto que tal acto les será notificado a los responsables con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal³².

Esta exigencia de un previo acto administrativo declarativo de la responsabilidad y especificador del alcance de la misma, antes de la promulgación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT, sólo se exigía a nivel legal respecto al responsable subsidiario, pero no así para el responsable solidario.

³⁰ *La Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., p. 24.

³¹ *"Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria"*, ob. cit., p. 11.

³² El contenido de la notificación, según la Instrucción de 2 de noviembre de 1995, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, expresará en concreto:

- a) Los elementos esenciales de la liquidación.
- b) El texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad.
- c) Los medios de impugnación que puedan ser ejercitados contra el acto de declaración de responsabilidad, plazos para interponerlos y órganos competentes para conocer de tales recursos.
- d) Lugar y forma en que habrá de ser satisfecha la deuda y plazos para el ingreso de la misma que, en concreto, serán los previstos en los párrafos a) y b) del apartado 2 del art. 20 del Reglamento General de Recaudación".

Sí que se requería tal acto para este último tipo de responsables en el art. 12.3 del Reglamento General de Recaudación, precepto éste que fue favorablemente comentado por MAZORRA MANRIQUE DE LARA³³, aun señalando esta autora que lo mejor y más idóneo hubiese sido que tal previsión se recogiese expresamente en la propia LGT³⁴.

Esta necesidad de acto administrativo previo declarativo de la responsabilidad, que ya había sido preconizado por un nutrido elenco de autores, así como por diversos pronunciamientos jurisprudenciales y de doctrina administrativa, ha terminado por recogerse a nivel legal en el vigente art. 37.4 de la LGT, que requiere tal acto para ambas clases de responsables, solidarios y subsidiarios.

Ello me parece un evidente acierto del legislador, extremo éste también destacado por PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES³⁵, quienes, además, señalan que el requisito establecido por el art. 37.4 de la LGT de ser necesario no sólo un acto administrativo, sino también que el mismo se dice previa audiencia del responsable³⁶, supone una garantía añadida, sobre todo porque el responsable tendrá conocimiento de la posible derivación de responsabilidad antes del acto administrativo, lo que posibilitará en ese momento previo la manifestación de las alegaciones que se estimen oportunas y necesarias, tesis ésta que concuerda con lo ya manifestado en alguna ocasión por la doctrina, a propósito de lo preceptuado en el art. 11.1 del TAPEA y ahora también en el art. 30.1 a) del RPEA, que en base a lo señalado por el art. 166 de la LGT, indican, como ya se indicó, que pueden promover reclamaciones económico administrativas, esto es, están legitimados para ello por tener una titularidad para el ejercicio del derecho que constituye el objeto de tales reclamaciones, entre otros, los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos.

Debe tenerse presente, sin embargo, la excepción a este régimen establecida en el art. 41 de la vigente Ley del IS, Ley 43/1995, de 27 de diciembre –Ley ésta que ha modificado en igual sentido el apartado tres del art. 19 de la Ley del IRPF–, que distingue

³³ "La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad", *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, p. 82.

³⁴ Véase también de la misma autora "Los responsables tributarios", *ob. cit.*, p. 154, así como también el artículo de FERNANDEZ GONZALEZ "Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria", *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, p. 24.

³⁵ *La Reforma de la Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, p. 26.

³⁶ El trámite de audiencia, según lo dispuesto en la Instrucción de 2 de noviembre de 1995, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, se realizará en los términos establecidos en el art. 84 de la LRJAPPAC, y no excluirá el derecho que también asiste a los interesados a formular, en cualquier momento del procedimiento anterior a dicho trámite de audiencia, las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren, derecho éste reconocido en el art. 79 de la misma Ley.

E S T U D I O S

dos supuestos de responsables en la obligación real de contribuir: por una parte, el pagador de los rendimientos devengados, sin mediación de establecimiento permanente, por los sujetos pasivos no residentes, añadiéndose en el apartado 2 de este art. 41, en pura reproducción del art. 20 del Reglamento del IS de 1982, que no se entenderá que una persona o entidad paga un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago, esto es, cuando abone una cantidad por cuenta y orden de un tercero; y, por otra, el depositario o gestor de los bienes de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes, no afectados a un establecimiento permanente.

La responsabilidad del primero se ciñe exclusivamente al pago de los rendimientos, no de las rentas que haya satisfecho, por lo que, en consecuencia, no existe responsabilidad solidaria cuando el pagador lo sea de una renta que fiscalmente representa un incremento de patrimonio.

La responsabilidad del segundo, por el contrario, abarca todo tipo de rentas, esto es, tanto rendimientos como incrementos patrimoniales.

La responsabilidad solidaria del ingreso de la deuda tributaria es exigible al primero sin necesidad de acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, pudiendo la Administración tributaria entender sus actuaciones directamente con el responsable, según especifica el apartado 3 del art. 41 de la Ley del IS.

La responsabilidad solidaria del segundo será exigible, por el contrario, en los términos previstos en el apartado 4 del art. 37 de la LGT, siendo, pues, preciso un acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, tal y como ya se ha indicado.

Frente a la opinión de determinados autores, que habían entendido que la legitimación de los responsables no era directa, sino condicionada a que previamente se dictase el acto administrativo de derivación de responsabilidad³⁷, ROMANI BIESCAS³⁸, por el contrario, entendió que la legitimación del responsable, subsidiario o solidario, encuentra su justificación en ser titular el mismo de un interés directo, o al menos de un verdadero derecho subjetivo, aun antes del acto derivación de responsabilidad, idea ésta también presente en TOLEDO JAUDENES³⁹, quien añadió que en todo caso esta in-

³⁷ Véanse en este sentido SANCHEZ GONZALEZ *Procedimiento económico-administrativo*, Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 1983, 3ª ed., pp. 128 y 129, y ARAQUE ALMENDROS *Legitimación en el proceso económico-administrativo*, Revista Derecho Financiero Hacienda Pública, núm. 152, 1981, p. 415.

³⁸ *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, I.E.F., Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Madrid, 1975, p. 218 y ss.

³⁹ *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, AA.VV., Ed. Civitas, Madrid, 1983, p. 413.

Requisito Checa Creditos

interpretación es la que responde a la exigencia del principio *pro actione*, que debe informar cualquier solución relativa a los presupuestos procedimentales, afirmación ésta que me merece totalmente correcta, y que ahora parece haber recibido el pleno respaldo legal, por lo antes apuntado.

Debe tenerse presente igualmente, en este caso referida únicamente a los responsables subsidiarios, la previsión legal, recogida en el art. 37.5 de la LGT, de que la derivación de la acción administrativa a esta clase de responsables requiere imprescindiblemente la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio, añade el precepto, de las medidas cautelares que antes de esta declaración pudieren adoptarse dentro del marco legalmente previsto.

Este requisito ya se contenía en el anterior art. 37 de la LGT, en la redacción existente previa a la reforma del mismo, si bien con la diferencia, respecto al texto vigente, de que aquel sólo hacía alusión a la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, no hablando para nada de los posibles responsables solidarios que en su caso pudiesen existir, si bien hay que indicar que esta previsión ya se recogió a nivel reglamentario en el art. 14.1. a) del Reglamento General de Recaudación, que señala que: "En los supuestos previstos por las Leyes, los responsables subsidiarios están obligados al pago de las deudas tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que los deudores principales y responsables solidarios hayan sido declarados fallidos, de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 163 y siguientes de este Reglamento".

Otra diferencia entre las dos redacciones del art. 37, la anterior y la posterior a la reforma llevada a cabo por medio de la Ley 25/1995, de 20 de julio, es que antes se decía "será inexcusable" la previa declaración de fallido, en tanto que ahora se dice "se requerirá" tal declaración. Ello no obstante, como bien han escrito PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES⁴⁰, este requisito sigue siendo de obligado cumplimiento, por lo que su omisión paralizará la derivación de responsabilidad.

Una cuestión que aquí se plantea, y que no ha recibido respuesta legal, es la de si es factible la declaración de fallidos de los créditos, requisito imprescindible, como se acaba de apuntar, para derivar la acción de cobro al responsable subsidiario, por procedimientos distintos a los establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

La contestación de la doctrina a este interrogante ha sido dispar y diferente, y así, por ejemplo, mientras CALVO ORTEGA⁴¹, cuya tesis es plenamente aceptada y

⁴⁰ La Reforma de la Ley General Tributaria, ob. cit., p. 27.

⁴¹ "La responsabilidad tributaria subsidiaria", Hacienda Pública Española, núm. 10, 1971, p. 138.

E S T U D I O S

asumida por MAZORRA MANRIQUE DE LARA⁴², afirmó que no es posible la declaración de créditos incobrables por referencia al otros procedimientos ejecutivos no administrativos; SIMON ACOSTA⁴³, por el contrario, ha entendido más recientemente que el principio de economía procesal y las garantías que concurren en los procesos judiciales, deben llevar a la solución contraria, trayendo en apoyo de su tesis la Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 27 de octubre de 1987, en la que se manifestó que la declaración de quiebra del sujeto pasivo acredita su insolvencia, por lo que en un supuesto así el responsable subsidiario carece de beneficio de excusión.

Esta última doctrina ha sido criticada por MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ⁴⁴, quienes han escrito en este sentido que: "Es posible defender que si la Administración tiene posibilidad de separar su crédito de la masa de la quiebra o del concurso, pudiendo continuar su ejecución singular, no deba exigirse la responsabilidad subsidiaria, pues es posible proseguir el procedimiento de apremio (art. 111 del Reglamento General de Recaudación)".

Este criterio ya fue preconizado en su momento por HERRERO MADARIAGA⁴⁵, quien tras afirmar lo que se acaba de indicar en el párrafo anterior, añadió que si la Administración no pudiese seguir la ejecución singular y tuviese que participar en la ejecución colectiva, entonces sí podría dirigirse contra el responsable subsidiario, puesto que el procedimiento de apremio no tendría efecto.

Otro tema que aquí se suscita, y que tampoco aparece clarificado en la normativa, es el de si para exigir del responsable subsidiario el pago del crédito tributario es o no preciso esperar a la declaración definitiva de insolvencia por fallecimiento del sujeto pasivo o de los responsables solidarios, o por imposibilidad de adquisición por éstos de nuevos bienes.

En opinión, que comparto, de MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ⁴⁶ no parece lógico exigir tal rigor para acudir contra el responsable subsidiario, ya que ello diferiría indefinidamente el cobro del tributo. Así lo entiende asimismo MAZORRA MANRIQUE DE LARA⁴⁷, quien señala que en los supuestos

⁴² *Los responsables tributarios*, ob. cit., p. 179 y ss.

⁴³ *Cuestiones tributarias prácticas*, AA.VV., ob. cit., p. 225.

⁴⁴ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p. 325.

⁴⁵ *"El responsable tributario"*, ob. cit., pp. 297 y 208.

⁴⁶ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p. 325.

⁴⁷ *Los responsables tributarios*, ob. cit., p. 180.

La obligación tributaria

de que los sujetos pasivos o los responsables solidarios carezcan de patrimonio actual, la Administración acreedora ha de dirigir su acción contra el responsable subsidiario sin esperar a la formación de un posible patrimonio por parte de aquéllos declarados fallidos, porque en otro caso se podría diferir indefinidamente el cumplimiento de la obligación tributaria.

La alusión a la posible adopción de medidas cautelares, dentro del marco legalmente previsto, como señala el art. 37.5 de la LGT, mantiene el grado de indefinición del precepto tal y como éste aparecía redactado antes de la reforma operada en el mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT, y ello aunque se ponga en relación el mismo con el art. 72 de la LRJAPPAC.

En opinión, que asumo, del Consejo de Redacción de la Revista Tribuna Fiscal⁴⁸, no se entiende bien que tales medidas, entre las que se encuentran las contempladas en el art. 128 de la LGT, puedan adoptarse antes de la declaración de fallido del deudor principal, esto es, previamente a la declaración de responsabilidad, a la que la ley otorga carácter constitutivo previo, al señalar que, a partir de la misma, se confieren al responsable "todos los derechos del deudor principal".

1.1.1. La problemática del retenedor a cuenta.

La legitimación de los retenedores para interponer reclamaciones económico-administrativas debería recogerse, aunque no se hace así, en los art. 11 del TAPEA y 30.1 del RPEA.

Respecto a los retenedores conviene precisar que no son propiamente sujetos pasivos, no siendo posible subsumirlos en la figura del sustituto del contribuyente, ya que este último, según el art. 32 de la LGT, es el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, obligación ésta que aún no existe cuando se verifica el presupuesto de hecho que da nacimiento a la obligación de ingresar en el Tesoro las cantidades retenidas, por lo que difícilmente puede sostenerse, como bien han señalado CASADO OLLERO⁴⁹, y yo mismo en trabajos precedentes⁵⁰, que el retenedor sustituya a un con-

⁴⁸ "La reforma de la Ley General Tributaria", *Tribuna Fiscal*, núm. 60, 1995, p. 21.

⁴⁹ *La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco*, Hacienda Pública Española, núm. 68, 1981, p. 160.

⁵⁰ *La retención tributaria*, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, núm. 4, 1986, p. 151 y ss., y en el libro *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1988, p. 188.

E S T U D I O S

tribuyente en el cumplimiento de las prestaciones de una obligación cuando tanto aquél como ésta son, todavía, inexistentes⁵¹.

Ello no obstante, citado sujeto, el retenedor, asume la posición de obligado tributario conforme es calificado por el art. 24.1 b) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, de obligado al pago de las deudas tributarias como deudor principal (art. 10 del Reglamento General de Recaudación) y de solicitante de la devolución de las cantidades indebidamente retenidas e ingresadas en el Tesoro (art. 9.1 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, cuya vigencia ha sido refrendada por la disposición final 1ª del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios), pudiendo ser asimismo sujeto infractor, según señala el art. 77.3. b) de la LGT, recientemente modificado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, y estando también sujeto al deber de presentar a la Administración Tributaria relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales (art. 111.1 a de la LGT, que también ha recibido nueva redacción por la Ley 25/1995, de 20 de julio) razones todas ellas que avalan que el mismo está legitimado para la interposición de reclamaciones económico-administrativas, lo que encuentra su confirmación en lo dispuesto especialmente en el art. 118 del vigente RPEA.

1.2. Personas cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.

En segundo lugar pueden interponer reclamaciones económico-administrativas cualesquiera otras personas cuyos intereses legítimos resulten afectados por el caso ad-

⁵¹ En parecidos términos se han manifestado igualmente un nutrido y selecto elenco de autores, entre los que cabe citar BERLIRI *Principi di Diritto Tributario*, Giuffré, Milano, 1972, p. 81; BOSELLO *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Cedam, Padova, 1972, p. 219 y ss.; SAINZ DE BUJANDA *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1979, p. 223; SOLER ROCH *Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, REDF, núm. 25, 1980, pp. 32 y 33; APARICIO PEREZ *El retenedor: sujeto pasivo de la obligación tributaria*, Hacienda Pública Española, núm. 77, 1982, pp. 225 y 227; PALAO TABOADA *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, AAVV, Ed. Civitas, Madrid, 1983, pp. 535 y 536; ESEVERRI MARTINEZ *Las actuaciones tributarias reclamadas en vía económico-administrativa*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, p. 651 y ss.; LEJEUNE VALCARCEL *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Edersa, Madrid, 1983, p. 34 y ss.; MIR DE LA FUENTE *Las retenciones tributarias*, Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 195 y ss.; GONZALEZ POVEDA *Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Pirámide, Madrid, 1988, p. 68; SIMON ACOSTA *Cuestiones tributarias prácticas*, AA. VV., ob. cit., p. 215 y ss. y GARCIA NOVOA *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Instituto Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 198.

Clausura o Cierre General

ministrativo de gestión, lo que representa una aplicación en el ámbito económico-administrativo de los requisitos de legitimación establecidos en el art. 31.1.a) de la LRJAP-PAC al definir a los interesados, y en el art. 28.1.a) de la LJCA, al exigir el interés directo para poder promover el recurso contencioso-administrativo.

La jurisprudencia ordinaria ha desarrollado en este tema una amplia labor hermenéutica para tratar de concretar el concepto de interés y así ha precisado que basta para ostentar legitimación con que el éxito de la acción represente para el recurrente un beneficio material o jurídico, o, por el contrario, que la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto combatido de la Administración le pudiera originar un perjuicio, señalándose en la misma, en todo caso, que no basta cualquier tipo de interés, sino que éste ha de ser personal y actual, no siendo suficiente el mero interés, sino que éste ha de ser personal y actual, no siendo suficiente el mero interés frente a la legalidad o frente a futuros o potenciales agravios supuestos.

Sobre esta noción de interés legítimo es conveniente la consulta, dada la extensión y profundidad jurídica de sus argumentaciones, de las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1993 (Quincena Fiscal, núm. 3, 1994, pp. 31 y 32) y de 8 de abril de 1994 (Actualidad Tributaria, núm. 38, J-930 y ss.), en las que se ha señalado:

“Respecto al alcance interpretativo actual, después de la Constitución de 1978, del concepto de interés como presupuesto de la legitimación, la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional y la doctrina más moderna ha dejado sentado que:

1.- Por interés, que la normativa vigente califica bien de “legítimo, personal y directo” o bien, simplemente, de “directo” o de “legítimo, individual y colectivo” y que obviamente es un concepto más amplio que el derecho subjetivo, debe reputarse toda situación jurídica individualizada, caracterizada, por un lado, por singularizar la esfera jurídica de una persona respecto de la generalidad de los ciudadanos o administrados en sus relaciones con la Administración Pública, y dotada, por otro, de consistencia y lógica jurídico-administrativas propias, independientes de su conexión o derivación con verdaderos derechos subjetivos.

2.- Dicha situación, que, desde el punto de vista procedimental y procesal, supone una específica relación de la misma con el objeto de la petición o pretensión que se ejercita, se ha extendido, después de la Constitución, por el juego conjunto de los art. 162.1.b) de la misma, 28.1. a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 23.a) y c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, 156 del Reglamento General de Recaudación, 32.1.b) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y 31.1.a) y c) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a lo que, con más precisión, se titula “interés legítimo” concepto que es mucho más amplio que el de interés personal y directo que utilizan algunos de dichos preceptos y que consiste en el que tienen aquellas personas

E S T U D I O S

que, por la situación objetiva en que se encuentran, por una circunstancia de carácter personal o por ser los destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de los demás ciudadanos o administrados y tendente a que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento jurídico cuando, con motivo de la persecución de sus propios fines generales, incidan en el ámbito de ese su interés propio, aunque la actuación de que se trate no les ocasione, en concreto, un beneficio o servicio inmediato.

3.- El interés se reputa que existe siempre que pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar al accionante en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio material o jurídico o, incluso, de índole moral ..., así como cuando la persistencia de la situación creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionara un perjuicio, con tal de que la repercusión del mismo no sea lejanamente derivada o indirecta sino resultado inmediato de la resolución dictada o que se dicte o llegue a dictarse⁵².

4.- Ese interés legítimo, que abarca todo interés material o moral que pueda resultar beneficiado con la estimación de la pretensión ejercitada... puede prescindir, ya, de las notas de "personal y directo", pues tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal Constitucional..., han declarado, al diferenciar el interés directo y el interés legítimo, que éste no sólo es superador y más amplio que aquél sino también que es, por sí, autosuficiente, en cuanto presupone que la resolución administrativa a dictar ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, pero de un modo efectivo y acreditado, es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro, en la correspondiente esfera jurídica de quien se persona⁵³.

⁵² Idénticas afirmaciones se contienen igualmente en buen número de pronunciamientos jurisprudenciales, pudiéndose citar, a título de mero ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1977 (RJ 1977/3029), de 20 de diciembre de 1977 (RJ 1977/4981), de 28 de enero de 1978 (RJ 1978/515), de 5 de febrero de 1979 (RJ 1979/365), de 24 de enero de 1980 (RJ 1980/60), de 7 de noviembre de 1980 (RJ 1980/4413), de 28 de mayo de 1982 (RJ 1982/4154), de 10 de mayo de 1983 (RJ 1983/3360), de 28 de septiembre de 1983 (RJ 1983/5864), de 18 de diciembre de 1984 (RJ 1984/6657), de 24 de mayo de 1985 (RJ 1985/2943), de 10 de diciembre de 1985 (RJ 1985/6528), de 15 de diciembre de 1986 (RJ 1986/7156) y de 20 de abril de 1987 (RJ 1987/4456).

⁵³ Véanse también en este sentido, entre otras muchas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de mayo de 1963 (RJ 1963/2332), de 24 de noviembre de 1976 (RJ 1976/4999), de 23 de mayo de 1979 (RJ 1979/1856), de 7 de abril de 1980 (RJ 1980/1222), de 23 de abril de 1980 (RJ 1980/1323), de 29 de abril de 1980 (RJ 1980/1382), de 14 de enero de 1981 (RJ 1981/47), de 25 de enero de 1982 (RJ 1982/64), de 15 de febrero de 1982 (RJ 1982/959), de 6 de octubre de 1982 (RJ 1982/5737), de 4 de febrero de 1983 (RJ 1983/556), de 14 de febrero de 1983 (RJ 1983/837), de 18 de junio de 1983 (RJ 1983/3336), de 19 de julio de 1983 (RJ 1983/5707), de 28 de noviembre de 1983 (RJ 1983/5864), de 23 de diciembre de 1983 (RJ 1983/6442), de 23 de marzo de 1984 (RJ 1984/1766), de 13 de abril de 1984 (RJ 1984/2247), de 9 de octubre de 1984 (RJ 1984/4919), de 18 de diciembre de 1984 (RJ 1984/6657), de 24 de mayo de 1988 (RJ 1984/3949) y de 6 de junio de 1988 (RJ 1988/4597), en todas las cuales se ha sostenido que no basta cualquier tipo de interés, sino que éste ha de ser actual, no siendo suficiente el mero interés frente a la legalidad o frente a futuros o potenciales agravios supuestos.

Legitimación activa

5.- Es suficiente, por lo tanto, el interés legítimo, que no puede quedar limitado exclusivamente a las fases de amparo constitucional o del recurso contencioso-administrativo, ordinario o especial, sino que es aplicable también a la vía administrativa previa, que es presupuesto *sine que non* de la jurisdiccional y, en su caso, de la constitucional, pues, de no aceptarse dicho criterio amplio y extensivo, la restrictiva interpretación de la legitimación en esa vía administrativa ante la que se recaba la inicial tutela general de las expectativas individuales haría inoperante e impediría la amplitud de la legitimación activa con la que el art. 24.1 de la Constitución ha configurado la defensa de las mismas tanto por medio del recurso de amparo constitucional como del recurso contencioso-administrativo en general”.

El Tribunal Constitucional ha manifestado, por su parte, en su Sentencia 60/1982, de 11 de octubre (RTC 182/60), que el interés directo debe englobarse en la más amplia noción de interés legítimo –de ahí que el art. 30.1.b) del RPEA de 1996, ya no hable de interés legítimo y directo, sino tan sólo de interés legítimo–, precisión ésta sobre la que debe consultarse el trabajo de LAFUENTE BENACHES⁵⁴, manteniendo idéntica doctrina en sus Sentencias 18/1983, de 14 de marzo (RTC 1983/18) y 62/1983, de 11 de julio (RTC 1983/62), y en sus Autos de 1 de noviembre de 1981, de 1 de julio de 1982 y de 27 de febrero de 1985, habiendo precisado igualmente que la expresión interés legítimo, aun cuando sea un concepto diferente y más amplio que el de interés directo, ha de entenderse referida a un interés en sentido propio, cualificado o específico, no siendo, pues, posible confundirlo con el interés genérico en la preservación de derechos abstractos (STC 257/1988, de 22 de diciembre, RTC 1988/275), de todo lo cual se desprende, como bien ha afirmado FIGUERUELO BURRIEZA⁵⁵, que nuestro Tribunal Constitucional ha interpretado la expresión interés legítimo en un sentido congruente con el principio *pro actione* del art. 24.1 de la Constitución, hasta el punto que se puede afirmar que el único límite que la misma tiene viene constituido por la no admisión de la acción popular en defensa de la legalidad, salvo en los casos excepcionales en que así estuviese previsto, limitación ésta ya apuntada en la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 1984 (R) 1984/6657), en la que se mencionan en igual sentido otras Sentencias del TS anteriores, tales como las de 25 de octubre de 1962, 18 de junio de 1963, 22 de octubre de 1966, 4 de junio de 1980 y 2 de febrero de 1983; habiéndose manifestado en análogo sentido la más reciente Sentencia del TSJ de Andalucía (Granada) de 27 de junio de 1994 (Jurisprudencia Tributaria 1994/708), en la que se ha señalado, refiriéndose al interés directo, pero con consideraciones perfectamente extrapolables al interés legítimo, que:

⁵⁴ La legitimación para impugnar actos y disposiciones administrativos después de la Constitución, Civitas, REDA, núm. 42, 1984, p. 440 y ss.

⁵⁵ El derecho a la tutela judicial efectiva, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, p. 102.

E S T U D I O S

"El interés directo no puede equipararse con el interés general de la acción popular, acción popular que como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992, se caracteriza como una peculiar forma de legitimación activa que se atribuye a todos los ciudadanos, aun cuando no sean directos y exclusivos titulares de un derecho o un interés legítimo, para impetrar el restablecimiento del orden jurídico por los Tribunales. La acción popular significa, por tanto, el ejercicio pleno de una pretensión procesal que constituye en parte a quien la ejercita, atribuyéndole derechos sustantivos y obligaciones procesales que son normales en todo procedimiento p proceso. De esta manera, puede decirse que quien promueve una acción popular no está, salvo diferencias de matiz, en una posición distinta de quien ejercita una acción privada. Pero la acción popular está proscrita en nuestro ordenamiento jurídico, excepto en los casos de la acción penal, en materia de urbanismo y en el terreno de la responsabilidad contable. Y como en el caso de autos ésa es la verdadera acción que ejercita el recurrente (...) es evidente que carece de interés directo en el sentido examinado (...), por lo que ha de ser apreciada la causa de inadmisibilidad propuesta".

1.3. El Interventor general de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieran las disposiciones vigentes.

Están asimismo legitimados, por último, el Interventor general de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieran las disposiciones vigentes.

Estamos en presencia, como ha apuntado LOZANO SERRANO⁵⁶, de una particularidad exclusiva de ámbito tributario, en cuya virtud se otorga a la Administración una facultad excepcional para combatir sus propios actos sin necesidad para ello de tener que acreditar los graves vicios invalidantes que legitiman la revisión de oficio, habiendo precisado la Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1987, que si se admite la legitimación en primera instancia no puede luego negarse en alzada.

Hay que reseñar asimismo, como han puesto de manifiesto PEREZ MORENO y LOPE MENUDO⁵⁷, que la legitimación otorgada a dichos órganos es extensiva a toda la vía administrativa, sin distinción de fases ni solución de continuidad, no quedando excluida de esta regla, por ejemplo, el eventual recurso de reposición previo al económi-

⁵⁶ Cuestiones tributarias prácticas, AA.VV., ob. cit., p. 862.

⁵⁷ Véase su análisis del art. 166 de la LGT, en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo II. Ley General Tributaria, Ed. Edersa, Madrid, 1983, p. 614.

co-administrativo, ya que el art. 6º del Real Decreto de 7 de septiembre de 1979 que regula el mismo, y cuya vigencia ha sido refrendada por la disposición final 1ª del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifica determinados procedimientos tributarios, legitima a los mismos para interponer éste⁵⁸.

II- PROHIBICIONES DE RECURRIR EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

Los supuestos de no legitimación para poder recurrir en la vía económico-administrativa se recogen en los art. 167 de la LGT, 11.2 del TAPEA y 30.2 del RPEA, que señalan a estos fines a las siguientes personas:

- a) Los funcionarios, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido.
- b) Los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella.
- c) Los denunciantes.
- d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

Tras la modificación llevada a cabo en el art. 11 del TAPEA por la Disposición adicional única de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT, a esos supuestos se ha venido a añadir uno nuevo: el de los organismos de la Administración central, periférica, institucional o corporativa del Estado, aun dotados de personalidad jurídica propia, que hubiesen dictado el acto reclamado, así como igualmente cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante tal acto.

2.1. Funcionarios.

La exclusión de los funcionarios, con la salvedad apuntada, puede obtenerse de modo general a partir del mero requisito del interés legítimo y personal para interponer la reclamación, que no se dará normalmente en los mismos, como ha señalado LOZANO SERRANO⁵⁹.

Con todo, la redacción tendría que haber sido más técnica y clarificadora, debiéndose haber hablado de órganos y no de funcionarios, tal y como hace el art. 28.4

⁵⁸ Véase el trabajo de GARCIA GARCIA *La legitimación del Interventor en defensa de la legalidad en el procedimiento económico-administrativo*, *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982, p. 90 y ss.

⁵⁹ *Cuestiones tributarias prácticas*, AA.VV., ob. cit., p. 862.

E S T U D I O S

de la LJCA, que implícitamente distingue la doble vinculación, orgánica y de servicio, de la relación funcional, al residenciar la no legitimación en el órgano, cuyo sustrato físico es el funcionario, rigiendo para éste, en cuanto persona física desgajada del órgano, las reglas generales sobre la legitimación material en el ámbito de la relación de servicios y en las demás relaciones en que el funcionario, como cualquier ciudadano, está sujeto a la supremacía general de la Administración, uno de cuyos objetos típicos es la materia tributaria⁶⁰.

En cualquier caso, esta no permisón a los funcionarios para reclamar encuentra su razón de ser, como ha escrito TURPIN VARGAS⁶¹, en el principio jerárquico, ya que si no existiese este freno quedaría permitida la discusión sobre el modo de actuar del superior por parte del inferior con el pretexto de un pretendido desajuste de las resoluciones de aquél con lo legalmente dispuesto, lo que propiciaría la existencia de un recurso objetivo no admitido de forma expresa en nuestro ordenamiento jurídico.

2.2. Particulares cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella.

La justificación de la exclusión de la legitimación para los particulares, cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella, es muy similar a la anteriormente expuesta para los funcionarios, ya que en definitiva estos agentes o mandatarios adoptan orgánicamente, respecto a la Administración, una posición similar a la de estos últimos, siendo el precepto copia casi literal de lo dispuesto por el art. 28.4.b) de la LJCA.

2.3. Denunciantes.

Los denunciantes tampoco están legitimados, salvo en lo concerniente a su participación en las sanciones previstas ya en el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, regulador de la denuncia pública, para interponer reclamaciones económico-administrativas, según señalan a estos efectos los arts. 167 de la LGT y 11.2 del TAPEA.

Antes de la reforma del art. 103.2 de la LGT operada en virtud de la Disposición Adicional 18ª de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de PGE para 1987, este supuesto de falta de legitimación podía considerarse como una especificación del recogido en los

⁶⁰ Véanse al respecto el análisis de PEREZ MORENO y LOPEZ MENUJO al art. 167 de la LGT Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo II. Ley General Tributaria, ob. cit., p. 619, y GARCIA NOVOA (Reclamaciones económico-administrativas, en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homaje a Fernando Sainz de Bujanda, AA.VV., vol. II, ob. cit., p. 1837.

⁶¹ El procedimiento económico-administrativo. Tribunales y Jurados, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1968, 3ª ed., pp. 257 y 258.

Denuncia de infracción

preceptos antes citados referido a los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de la misma, toda vez que los denunciantes como tales, a tenor, entre otras, de las Sentencias del TS de 11 de marzo de 1931, 11 de abril de 1935, 14 de octubre de 1941 y 20 de mayo de 1946 tenían el carácter de agentes de la Administración y, por consiguiente, carecían de acción para recurrir contra las resoluciones de la misma, salvo en lo que se limita a discutir el importe de su participación en la multa impuesta al sujeto o a la entidad denunciada.

Sin embargo, tras la indicada reforma del art. 103.2 de la LGT, la denuncia dejó ya de iniciar el procedimiento de gestión tributaria –al contrario de lo que sucedía antes de dicha modificación, en la que la denuncia por si misma provocaba la iniciación de oficio de tal procedimiento– sino que se independizó del mismo, al dar lugar a una actuación investigadora, que constituía el verdadero inicio del procedimiento, como bien señaló GARCIA NOVOA⁶², y en la actualidad, tras la reforma del art. 103 de la LGT llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, ya ni siquiera eso, puesto que este precepto, en su actual redacción, omite cualquier referencia a la actuación investigadora, hablando genéricamente de “actuaciones” o de “actuación administrativa”, lo cual es mucho más amplio, de tal suerte que si bien no está vedado en el momento presente que la denuncia pública pueda efectivamente originar una actuación investigadora, no es éste un efecto exclusivo como antes acaecía, sino que puede generar otros distintos y diferentes, como bien ha precisado SANCHEZ GALIANA⁶³, quien señala en este sentido que destaca ante todo en esta reforma:

“...el hecho de que, en la nueva redacción del artículo 103, deja de vincularse a la denuncia *exclusivamente* el posible inicio de la actuación investigadora de los órganos administrativos. Y ello no porque la denuncia pública no pueda originar dicha actuación investigadora, efecto que ciertamente permanece, pudiendo originar, indirectamente, el inicio de la gestión tributaria en el sentido expresado por el art. 101, sino porque la denuncia pública podría, en su caso, originar, tal y como ahora queda redactado el precepto, otro tipo de actuaciones administrativas, no concretadas por el mismo, pero lógicamente enmarcadas en las diversas potestades y facultades de que goza la Administración tributaria. Así, y como ejemplo, y así se deriva de la descripción que ahora se hace del objeto de la denuncia, ésta podría originar simplemente una actuación de comprobación de una serie de datos, hechos o circunstancias que ya están en poder de la Administración, que tendrán una transcendencia para la gestión de los tributos, y que posiblemente, en

⁶² “Reclamaciones económico-administrativas”, *Comentarios a la ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, AA.VV., Vol. II, ob. cit., p. 1839.

⁶³ “Artículo 103”, en *La Reforma de la Ley General Tributaria, Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, AA.VV., ob. cit., p. 246.

E S T U D I O S

ausencia de la denuncia, dicha actuación de comprobación podría no haberse llevado a efecto con consecuencias acerca de la firmeza de las liquidaciones practicadas, así como de la prescripción de determinados derechos y acciones, en el sentido expresado en los arts. 64 y siguientes de la LGT".

Todo esto conlleva, en definitiva, que el denunciante tiene que ser considerado un simple particular, un colaborador social voluntario en defensa de interés general, como ya fue denominado por LOPE MARTINEZ⁶⁴ –y lo de voluntario conviene recalcarlo, ya que la denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria conforme a los arts. 111 y 112 de la LGT, tal y como señalaba, y sigue haciéndolo, el art. 103.1 de la misma norma– y nunca un "agente administrativo", puesto que su actividad no provoca una actuación de oficio, pudiéndose afirmar lo propio respecto a lo dispuesto por el art. 29 del Reglamento General Inspección Tributos, del que se desprende que el denunciante es, en todo caso, un tercero que no puede provocar ni determinar la iniciación del procedimiento, ya que si éste, en su caso, se inicia es como consecuencia de actuaciones inspectoras, tal y como han escrito, entre otros autores, PEREZAGUA CLAMAGIRAND⁶⁵ y MORILLO MENDEZ⁶⁶.

En todo caso, al haberse suprimido en los citados art 103.2 de la LGT y 29 del Reglamento General Inspección Tributos la referencia que antes se hacía en ellos al derecho del denunciante a una participación en la sanción –extremo éste destacado por diversos autores, como, por ejemplo, VEGA HERRERO⁶⁷, BANACLOCHE PEREZ⁶⁸, GUIO MONTERO⁶⁹ y SANCHEZ GALIANA⁷⁰– se ha dejado sin sentido el contenido de lo dispuesto al respecto en los arts. 167.c) de la LGT y 11.2.c) del TAPEA, que deben por tanto entenderse suprimidos en la parte que hacen referencia a la participación del denunciante en las sanciones impuestas –en el caso de que lo denunciado fuese una infracción tributaria, puesto que debe tenerse presente que en la actualidad, tras la reforma del art. 103 de la LGT como consecuencia de la Ley 25/1995, de 20 de julio, la denuncia pue-

⁶⁴ "Nueva regulación de la denuncia pública", *Impuestos*, Tomo I, 1988, p. 57.

⁶⁵ "La denuncia pública tributaria en la nueva Ley de Presupuestos", *Impuestos*, tomo I, 1987, p. 39.

⁶⁶ "Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección: la intervención obligatoria y los terceros", *Impuestos*, tomo II, 1987, p. 49.

⁶⁷ "La denuncia pública en el ámbito tributario", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II, AA.VV., ob. cit., p. 1357.

⁶⁸ "El estatuto del delator", *Impuestos*, tomo II, 1986.

⁶⁹ "Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos", *Revista de Estudios Financieros*, núms. 45/46, 1986.

⁷⁰ "Artículo 103", en *la Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, AA.VV., ob. cit., p. 250.

Denuncia por el denunciante

de ser no ya sólo de hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias, sino de cualquier otra circunstancia que pueda tener trascendencia para la gestión de los tributos—, afirmación ésta que parece desprenderse claramente del Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, “Utilización por la dependencia de Inspección de información suministrada por denuncia”, de 27 de abril de 1989⁷¹, consecuencia de todo lo cual es la falta de legitimación del denunciante, en cualquier caso, y a todos los efectos, por la interposición de reclamaciones económico-administrativas, extremo éste que se ha confirmado plenamente en el RPEA de 1996, cuyo art. 30.2.c) habla simplemente de denunciantes, sin ninguna especificación ulterior.

Este criterio no es compartido, sin embargo, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992 (Quincena Fiscal, núm. 9, 1993, p. 33 y ss.), en la que reconoció la falta de legitimación del denunciante, pero salvo en lo concerniente a su participación en las sanciones, por entender que la misma continuaba estando en vigor, afirmándose literalmente al respecto:

“Desde el momento que, en materia tributaria, el denunciante tiene una participación del 30% en las multas que se impongan, con arreglo a lo que dispone el artículo 88 de la Real Orden de 13 de julio de 1926, declarada en vigor por el actual Reglamento General de la Inspección de los Tributos, es lógico que negada su legitimación para la reclamación económico-administrativa, se le reconozca sólo en lo relativo a aquella participación “artículo 167.c) de la LGT”. De esta manera, el denunciante puede recurrir en vía económico-administrativa y, naturalmente, en el proceso contencioso-administrativo, contra la denegación de la participación en la multa o la asignación de un porcentaje distinto del reglamentario, pero no respecto a la cuantía de la multa en sí”.

Véase también en similares términos, si bien ésta, como indica CUADRADO RODRIGUEZ⁷², resolvía el recurso a la resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Provincial dictada en relación a una reclamación interpuesta por el denunciante con anterioridad a la modificación introducida en el art. 103 de la LGT por la Ley 21/1986, de 23 de diciembre la Sentencia de la Audiencia Nacional de abril de 1993 (Quincena Fiscal, núm. 16, 1993, p. 52), así como la más reciente Resolución del TEAC de 25 de enero de 1996 (Jurisprudencia Tributaria 1996/228), en la que, si bien se declara inadmisibile la reclamación del denunciante, ello se hace en base a que aún no se ha liquidado sanción alguna, dando, pues, a entender, que si tal liquidación existiese el denunciante sí estaría legitimado para interponer reclamación económico-administrativa en el punto concreto referente a la citada sanción, lo cual, por lo antes indicado, no me parece jurídicamente admisible.

⁷¹ Aparece publicado en *Impuestos*, tomo II, 1989, pp. 557 a 559.

⁷² “Consideraciones sobre la denuncia en materia tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1994, p. 10, nota 3.

E S T U D I O S

2.4. Los organismos de la Administración central que hubiesen dictado el acto reclamado, y cualquier otra entidad que fuese destinataria de los fondos gestionados mediante tal acto.

La exclusión de legitimación para estos entes responde, al igual que las establecidas en las letras a) y b) del art. 11.2 del TAPEA, al principio general, establecido en el art. 28.4º de la LJCA, de que la propia Administración no puede recurrir sus propios actos, aun más justificada en este orden cuando ya pueden hacerlo los Interventores.

Así lo indican MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ⁷³, y así lo pone de relieve igualmente ARIAS ABELLAN⁷⁴, quien ha señalado sobre este añadido introducido por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT, que se ha ensanchado el ámbito de la no legitimación por relación no a las personas que actúan como Administración, sino por relación a esta última cuando dicte actos reclamables, añadiendo esta autora que este precepto incorporado al TAPEA, y ahora también al RPEA de 1996 (art. 28.2.d) excluye la legitimación a cualquiera Administración que dicte los actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo y a las "entidades" jurídico-públicas que sean sus destinatarios si se trata de actos en los que se gestionen fondos que se destinan a tales entidades.

2.5. Personas que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

Tampoco se encuentran legitimados, por fin, los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, según lo dispuesto al efecto por los arts.167.d) de la LGT, 11.2.d) del TAPEA y 28.2.e) del RPEA, en consonancia con lo señalado por el art. 36 de la LGT, que preceptúa que: "La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributario no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos o convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas", párrafo este último que, a título incidental, entiendo es incorrecto, ya que al igual que los pactos contra legem son nulos de pleno derecho, lo mismo podría sostenerse respecto a los aludidos en este art. 36 de la LGT.

Principales exponente de esta concepción son MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ⁷⁵, quienes afirman al respecto que siendo cierto, en efecto, que la autonomía de la voluntad puede amparar la transmisión de

⁷³ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., p. 526.

⁷⁴ Véase su comentario de la Disposición Adicional Unica de la Ley 25/1995, recogido en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, AA.VV., ob. cit., pp. 395 y 396.

⁷⁵ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pp. 311 y 312.

obligaciones y la asunción de deudas, no menos evidente es que al cobijo de este dogma se está vulnerando el designio constitucional en torno al reparto de la carga tributaria, siendo así que sólo es el legislador quien puede concretar susodicho reparto, y sin permitir que la voluntad de los particulares pueda alterar dicho designio, añadiendo más adelante que puesto que el art. 31.1 de la Constitución incorpora no sólo unos principios de justicia que vinculan al legislador, sino también una exigencia de resultados del sistema tributario, mal puede garantizarse su logro si se admite que los sujetos llamados por la ley a soportar el gravamen puedan sustraerse a este mandato mediante pactos y acuerdos con otros particulares⁷⁶.

En la jurisprudencia española no contamos todavía con afirmaciones tan rotundas –y tan exactas, por otra parte–, pero sí en la italiana, puesto que la Suprema Corte de Casación de este país, en su Sentencia de 5 de enero de 1985, núm. 5, La Ragione, v. Enpaia, afirmó con total claridad que el análisis del tema de las cláusulas de asunción de impuestos no se debía efectuar bajo dos prismas o dos perfiles distintos, el tributario y el civil, sino bajo un aspecto global, a la luz de la vigente legislación tributario y de su relación con el art. 53 de la Constitución –precepto prácticamente idéntico al art. 31 del texto constitucional español– para poder llegar a una decisión correcta.

Y partiendo de esta premisa metodológica meritada Sentencia continuó su razonamiento señalando que los pactos contractuales de asunción de la obligación de pagar el tributo eran contrarios al art. 53 de la Constitución, el cual establece un principio inmediatamente vinculante y con relevancia primaria en el ordenamiento constitucional: el deber de que todos contribuyan a los gastos públicos –que es un deber inderogable de solidaridad social en base al cual se realiza la integración del individuo en la comunidad nacional– de acuerdo con su verdadera y propia capacidad económica, lo que supone que el sacrificio económico derivado del pago, la reducción patrimonial subsiguiente al cumplimiento de la obligación, tiene que ser efectivamente, y de modo definitivo, soportado por el sujeto a cuya capacidad económica se refiera la obligación, y no por otros sujetos distintos, siendo esto último lo que ocurre cuando se pacta una cláusula de asunción impositiva.

De acuerdo con todo ello, concluyó esta Sentencia, debe considerarse inadmisibles un contrato o un pacto, aun sin eficacia en relación con la Administración, dirigido

⁷⁶ En parecidos términos se manifiesta asimismo IBANEZ GARCIA La traslación de la carga tributaria en el ordenamiento jurídico español, Impuestos, tomo I, 1990, pp. 921 y 922, quien ha escrito que el art. 31 de la Constitución es una norma imperativa o prohibitiva -ius cogens, Derecho necesario-, que prohíbe la traslación, mediante pacto contractual, de la carga impositiva en cuanto suponga, de facto, convertir en contribuyente a quien no deba, por la naturaleza de cada tributo, soportar la carga tributaria, autor que posteriormente ha vuelto a insistir sobre este extremo en otro trabajo ulterior "La necesaria reforma del artículo 36 de la Ley General Tributaria", Quincena Fiscal, núm. 24, 1993, pp. 13 y ss.

E S T U D I O S

a transferir sobre otros la carga del propio deber de contribuir a los gastos públicos, pues ello sería tanto como sustraer la específica riqueza del auténtico obligado tributario al pago del tributo, traspasando esta obligación a otro sujeto que pueda estar privado de capacidad económica o al que, en todo caso, se le estaría forzando a pagar por una carga tributaria ajena, lo que choca frontalmente con el mandato dimanante del art. 53 de la Constitución.

Esta doctrina ya había sido igualmente mantenida en la precedente Sentencia 6 de abril de 1983, también de la Corte de Casación italiana, en la que se había manifestado que violaba el principio de capacidad económica un sistema legislativo que consintiese mediante pactos privados que el contribuyente se sustrajese, descargando la carga fiscal en todo o en parte sobre otro sujeto diverso, al sacrificio patrimonial que la norma constitucional prevé e impone a los que disponen de riqueza, doctrina ésta favorablemente acogida por DE MITA⁷⁷.

Retornando al tema de la falta de legitimación para interponer reclamaciones económico-administrativas de los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, la jurisprudencia, después de la promulgación de la LGT, ha venido reiteradamente afirmando la validez de la citada falta de legitimación de tales personas, siendo paradigmáticas de este extremo, entre otras, las Sentencias del TS de 22 de marzo de 1973 y de 26 de noviembre de 1979, indicándose en esta última los siguientes:

“El reclamante ante el TEAP carecía de legitimación por la obligación tributaria por segregación de la parcela efectuada por la Inmobiliaria transmitente que sólo a ésta concierne, ya que la asunción por contrato de esta obligación por la adquirente no le legitima, según terminante norma del RPEA de 28 de noviembre de 1959, reiterada con rango legal por la LGT de 28 de diciembre de 1963, en sus respectivos artículos 35.2.d) y 167.d), normas imperativas que al limitar la autonomía de las partes en cuanto a la legitimación activa en las indicadas reclamaciones, hacen intrascendente el pacto por el que persona distinta del sujeto pasivo tributario asuma la obligación, prohibición basada en el principio de indisponibilidad de la relación jurídico-tributaria, razones que obligan a apreciar la inadmisibilidad alegada”⁷⁸.

⁷⁷ *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte, 1957-1983 I*, Ed. Giuffrè, Milano, 1984, pp. 927 a 929.

⁷⁸ El TEAC ha afirmado también lo mismo, buena muestra de lo cual la tenemos, por ejemplo, en su Resolución de 6 de marzo de 1991 (*Impuestos*, 1992, tomo I, p. 1170 y ss.), en la que, citando otras resoluciones del mismo órgano de 6 de junio y de 30 de junio de 1987, se afirma que carecen de legitimación para reclamar los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

Doctrina sobre el artículo 24.1

Parte de la doctrina se mostró, sin embargo, en desacuerdo con tales planteamientos, sobre todo a la vista de lo dispuesto por el art. 24.1 de la Constitución española, que declara que todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión –precepto éste sobre el que no parece razonable expresar ninguna duda sobre su aplicación a la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos, tal y como han indicado, entre otros autores, LOZANO SERRANO⁷⁹, TEJERIZO LOPEZ⁸⁰, MARTIN QUERALT⁸¹ y CHICO DE LA CAMARA⁸², así como por las Sentencias del TS de 13 de marzo de 1984 (RJ 1984/1421), de 20 de enero, 10 de marzo y 10 de abril de 1987 (RJ 1987/204, 1524 y 1934, respectivamente) y de 25 de septiembre de 1987 (Impuesto, 1988, tomo I, p. 272)⁸³, aunque hay que poner de relieve que existen numerosos pareceres jurisprudenciales de sentido contrario⁸⁴–, por entender, a mi juicio con total acierto, que el que contractualmente asume la obligación de pago de los impuestos de un tercero ostenta evidentemente un interés legítimo, produciéndosele, además, una clara indefensión si no se le permitiese recurrir, ya que si esto no lo lleva a cabo ese tercero, que es el que está legitimado, la liquidación devendría firme, viéndose, por consiguiente, constreñido al abono de la misma el que asumió el pago en base a pacto o contrato, situación ésta que ha sido criticada con razón por TOLEDO JAUDENES⁸⁵, por BENITEZ DE LUGO⁸⁶ y por GONZALEZ SEIJO⁸⁷,

⁷⁹ "La actividad inspectora y los principios constitucionales", *Impuestos*, tomo I, 1990, p. 229.

⁸⁰ "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 82, 1994, p. 268.

⁸¹ "Prólogo" a la *Ley General Tribunal*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, p. 19.

⁸² *Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios*, *Tribunal Fiscal*, núm. 40, 1994, p. 53.

⁸³ Véase también sobre esta cuestión las Sentencias del TC 110/1984, de 26 de noviembre (RTC 1984/110), 90/1985, de 22 de julio (RTC 1985/90) y 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990/76), que han extendido también la protección de este derecho a la tutela judicial efectiva al ámbito económico-administrativo.

⁸⁴ Como, por ejemplo, las Sentencias del TS de 24 de junio de 1986 (*Repertorio de Jurisprudencia Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, pp. 200 y 201), en donde se indicó que la actuación de los Jueces y Tribunales es la única que debe entenderse incluida en el art. 24 del Texto constitucional, y de 27 de julio de 1990 (*Impuestos*, 1991, tomo II, p. 1224 y ss.); así como la Sentencia del TSJ de Canarias de 9 de julio de 1991 (*Actualidad Tributaria*, 1991, tomo II, J-797 y ss.), en la que citando a la Sentencia del TS de 10 de octubre de 1990, se señaló que el derecho a la tutela judicial efectiva tiene su ámbito específico en lo concerniente a la actuación jurisdiccional de los Juzgados y Tribunales, entre los que no pueden encuadrarse los Tribunales Económico-Administrativos, a pesar del modo casi jurisdiccional que asumen en su actuación; y la Sentencia del TSJ de Galicia de 29 de julio de 1992 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1992/162), en la que también se indicó que no puede invocarse la tutela judicial efectiva respecto de las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos por ser éstos ajenos al Poder Judicial.

⁸⁵ *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, AA.VV., ob. cit., pp. 425 y 426.

⁸⁶ Véase su análisis del art. 32 del RPEA dentro del Tomo XV, vol. 2º, de los *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, dedicado al Procedimiento económico-administrativo, Ed. Edersa, Madrid, 1990, p. 233.

⁸⁷ "Revisión de actos tributarios en vía administrativa: diferencias con el procedimiento administrativo general", *Impuestos*, núm. 20, 1993, p. 7.

E S T U D I O S

quien ha escrito en este sentido que la exclusión legal debe revisarse a la luz del principio de tutela efectiva del art. 24 de la Constitución, si bien, añade, que a tenor de la dicción literal del art. 166.b) de la LGT, parece preciso una modificación normativa para que el que asuma una obligación tributario de otro por pacto pueda cuestionar la legalidad de dicha obligación frente a la Administración.

La jurisprudencia, afortunadamente, parece haber reaccionado positivamente en este punto, y así, en las Sentencias del TS de 13 de marzo de 1987 y de 1 de abril de 1987, ha reconocido abiertamente legitimación para interponer reclamación económico-administrativa a quien asume obligaciones tributarios en virtud de pacto o contrato, por entender que éste ostenta un verdadero interés legítimo tutelado por el art. 24.1 del texto constitucional, indicándose, por ejemplo, en la primera de ellas lo siguiente:

"El concepto de legitimación, como presupuesto inexcusable del proceso, implica una relación unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados), de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio), actual o futuro, pero cierto, según se explica en nuestra sentencia de 18 de diciembre de 1974.

El soporte de la configuración expuesta es el "interés" que ha de ser protegible jurídicamente, "legítimo" según el artículo 24 de la Constitución, sin que haya de ser, en cambio, "directo" como se calificaba en el artículo 28.1.a) de la Ley reguladora de esta Jurisdicción. En tal supuesto se encuentra la Caja de Ahorros de Navarra, pues mediante un pacto permitido legalmente, lícito y válido, había asumido la obligación de pagar la mitad de los impuestos a cargo de la sociedad anónima "contribuyente". Esta subrogación voluntaria y parcial en la deuda tributaria le dota por sí misma de un interés suficiente para impugnar las liquidaciones correspondientes. El eventual éxito conlleva una reducción de las cantidades a pagar, efecto beneficioso más que razonable para justificar la actuación procesal con independencia de su posición tributaria"⁸⁸.

Esto ha sido objeto de muy favorable comentario por parte de ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA⁸⁹, por GARCIA NOVOA⁹⁰ –quien en base a que en la Sentencia del TC 62/1983, de 11 de julio (RTC 1983/62), se señaló que el interés legítimo es un interés protegido por el Derecho deduce de ello, con acierto, que no es necesario que el inte-

⁸⁸ Esta línea doctrinal y jurisprudencial parece afortunadamente que va consolidándose, buena muestra de lo cual son, por ejemplo, las Sentencias del TS de 19 de noviembre de 1993 (Quincena Fiscal, núm. 3, 1994, p. 32), de 8 de abril de 1994 (Actualidad Tributaria, núm. 38, J-930 y ss.), así como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de julio de 1994 (Quincena Fiscal, núm. 16, pp. 27 y 28).

⁸⁹ "Los pactos privados en las obligaciones tributarias", Revista Tapia, año VIII, núm. 43, diciembre 1988, p. 11.

⁹⁰ Reclamaciones económico-administrativas, ob. cit., p. 1833.

Planteamiento de la cuestión

rés derive de una norma jurídica, sino que puede derivar también, perfectamente, de un contrato privado, concluyendo de ahí que por este motivo resulta criticable el art. 167.d) de la LGT- y por mí mismo en un trabajo precedente⁹¹.

Ello en definitiva ha representado que la jurisprudencia haya vuelto a retomar sus planteamientos iniciales, ya que antes de la promulgación de la LGT el Tribunal Supremo siempre se decantó por conceder legitimación a las personas de que se viene hablando, buena muestra de lo cual la tenemos en sus Sentencias de 23 de abril de 1955, de 8 de enero y 22 de mayo de 1957, y de 24 de junio de 1958, citadas por TOLEDO JAUDENES⁹², y lo propio ocurría en el TEAC, de acuerdo con sus Resoluciones de 30 de septiembre de 1958, de 20 de enero de 1959 y de 3 de mayo de 1960, recogidas por MARTINEZ LAFUENTE⁹³.

III- COMPARECENCIA DE INTERESADOS.

En el art. 31 del RPEA se recogen dos supuestos de comparecencia de interesados en una reclamación económico-administrativa.

Por una parte, se establece, en su apartado 1, la posibilidad de que en el procedimiento económico-administrativo ya iniciado puedan comparecer todos aquellos que sean titulares de derechos o que ostenten intereses legítimos y personales que pudiesen resultar afectados de manera directa por la resolución que en su día se dicte. Caso de comparecer los mismos, con ellos se entenderá la subsiguiente tramitación del procedimiento, sin que ésta pueda retroceder en ningún supuesto.

Y por otra, se señala, en el apartado 2 de este art. 31, que si durante la tramitación se advirtiese la existencia de algún titular de derechos o de intereses legítimos directamente afectados, que no hubiese comparecido en el procedimiento económico-administrativo, habrá que dar traslado al mismo de las actuaciones para que éste, en el plazo de quince días, alegue en su caso lo que considere pertinente en defensa de sus intereses.

IV- CAUSAHABIENTES DE LOS INTERESADOS.

La jurisprudencia también ha precisado que están legitimados para interponer reclamaciones económico-administrativas los herederos que acrediten su condición de ta-

⁹¹ "Sobre la legitimación para recurrir en vía económico-administrativa de las personas que asumen obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato", *Actualidad Tributaria*, núm. 26, 1993, pp. 435 y ss.

⁹² *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, AA.VV., ob. cit., p. 425.

⁹³ *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1985, p. 250.

E S T U D I O S

les (Sentencia del TS de 8 de noviembre de 1968, RJ 1968/4813), y los legatarios en los legados de cosa propia del testador (Sentencia del Ts de 20 de febrero de 1984, RJ 1984/969), pronunciándose en análogo sentido los arts. 32 y 115 del RPEA.

El caso previsto en ese art. 32 que se acaba de citar, y que señala que cuando la legitimación de los interesados en el procedimiento derive de alguna relación jurídica transmisible, el causahabiente podrá suceder a su causante en cualquier estado de la tramitación del procedimiento económico-administrativo, es un supuesto de legitimación propia, aunque derivada, y no de sustitución, como bien apunta ARIAS VELASCO⁹⁴, y ello porque el causahabiente de cualquier relación sucede a su causante y hacer valer un derecho del que es sujeto en virtud de la sucesión, deduciendo, pues, una pretensión propia y no de su causante.



⁹⁴ *Procedimientos tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1990, p. 365.

OPERACIONES VINCULADAS Y SUBCAPITALIZACIÓN. OPERACIONES SOCIETARIAS EN EL MARCO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Francisco Espinosa López

Profesor Mercantil.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

0- NORMATIVA TRIBUTARIA

I- INTRODUCCIÓN

II- OPERACIONES VINCULADAS, PRESUNCIONES ONEROSAS Y SISTEMA INDIRECTO DE DETERMINACIÓN DE BASES IMPONIBLES

III- PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

IV- NOVEDADES QUE INCORPORA LA NUEVA NORMATIVA TRIBUTARIA, EN RELACIÓN CON LO ANTERIOR, VIGENTE HASTA 31.12.95

- 1. Mandato imperativo en la anterior normativa e instrumento discrecional en la nueva normativa.*
- 2. Valoración de ingresos y gastos en la anterior normativa y valoración de operaciones vinculadas en la nueva normativa.*
- 3. Reducción de los ajustes en la nueva normativa en relación con la anterior.*
- 4. Los ajustes en las operaciones vinculadas en la nueva normativa sólo pueden hacerse, en su caso, por la Administración, salvo que exista acuerdo previo.*
- 5. Limitación en la aplicación de las reglas de valoración de las operaciones vinculadas.*

V- PROCEDENCIA DE LOS AJUSTES EN OPERACIONES VINCULADAS

VI- MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL VALOR MERCADO

- 1. Precio comparable de mercado*

E S T U D I O S

2. Coste incrementado
3. Precio de reventa
4. Distribución del resultado de la operación en función de los riesgos asumidos por las partes

VII- REGLAS ESPECIALES Y LIMITACIONES

1. Actividades de investigación y desarrollo
2. Servicios de apoyo a la gestión
3. Amortización del fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso, etc.
4. Provisión cartera de valores de Sociedades participadas
5. Provisión de posibles insolvencias de deudores
6. Limitaciones al derecho a compensar bases imponibles negativas
7. Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado en la Entidad adquirente.

VIII- SUBCAPITALIZACIÓN

IX- RESUMEN/CONCLUSIONES

X- ACLARACIONES REGLAMENTARIAS

0- NORMATIVA TRIBUTARIA

El artº 16 de la LIS y de las N. Forales que regula las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en el I.S. se ve completado con los siguientes artículos de estas normas:

■ **En la LIS (Ley 43/95, de 27 de diciembre), con los artículos:**

- . 11.4 y 5. (amort. Fondo de Comercio, marcas, derechos de traspaso, etc.).
- . 12.2 e) y 3. (insolvencias de deudores y provisión por depreciación de valores).
- . 15.2 f) (valor de mercado en contraprestaciones no dinerarias).
- . 18 (afectos de la sustitución del valor contable por el valor de mercado).
- . 20 (subcapitalización).
- . 23.2 (compensación de las bases imponibles negativas).
- . 28.2 (deducción para evitar la doble imposición: 100% cuando la participación es del 5% o superior).

■ **En la N.F. 3/96, de 25 de junio de Vizcaya, por los mismos conceptos señalados son, respectivamente.**

. Artº. 11.6 b) y 12.4 y 6; 15.2 f); 18; 21; 24.2 y 34.

■ **En la N.F. 7/96, de 4 de julio de Guipúzcoa, por los mismos conceptos señalados son, respectivamente:**

. Artº: 11.6 b); 12.4 y 6; 15.2 f); 18; 21; 24 y 33.2.

■ **En la N.F. 24/96, de 5 de julio de Alava, por los mismo conceptos señalados son, respectivamente:**

. Artº: 11.6 3 b); 12.4 y 6; 15 2 f); 18; 21; 24 y 19.2.

I- INTRODUCCIÓN

Las relaciones comerciales pueden realizarse y de hecho se realizan entre Sociedades independientes y entre Sociedades dependientes o vinculadas entre sí o a través de sus socios o administradores.

Estas relaciones comerciales no sólo afectan a la transferencia de mercancías. Su proyección es más amplia y abarca desde la entrega de bienes y la prestación de servicios hasta las operaciones financieras intersocietarias y con los socios y administradores. Ejemplo conocido de estas últimas operaciones son las concesiones de préstamo a interés reducido o inexistente. La expresión relaciones comerciales la sustituimos, por ser más amplia, por la de transacciones económicas.

E S T U D I O S

Para la normativa fiscal estas transacciones económicas entre Sociedades dependientes o vinculadas no ha resultado inadvertido puesto que en estas relaciones de intimidad económica se puede pretender conseguir pactos de favor interesados con el fin de obtener:

a) **En el ámbito nacional**

- ahorros fiscales ilícitos.
- transferencias de rentas de unas Sociedades o personas físicas a otras, con e fin de minorar o diferir la tributación.
- ventajas distorsionadoras de las condiciones normales que deben presidir un mercado de libre competencia.

b) **En el ámbito internacional**

- evitar, no la disminución de la carga tributaria conjunta que con la utilización de los precios de transferencia se puede corregir, sino el desplazamiento de recursos fiscales de unos países a otros.

Para intentar evitar estas prácticas de favor interesadas que conduzcan, en su caso, a la obtención de los resultados apuntados, la norma fiscal prescinde del valor contable atribuido por las partes vinculadas, a las transacciones económicas que se produzcan entre ellas y señala que, en estos casos, prevalecerá el valor o precio de mercado, es decir, aquel precio que, en condiciones normales, se acordaría entre Sociedades independientes.

Esta ficción legal tributaria obliga a **corregir la valoración** convenida, en los supuestos y con los requisitos que después señalaremos.

II- OPERACIONES VINCULADAS, PRESUNCIONES ONEROSAS Y SISTEMA INDIRECTO DE DETERMINACIÓN DE BASES IMPONIBLES

Decimos que la regla de valoración de las operaciones vinculadas es una ficción legal, porque a diferencia de las presunciones, no admite prueba en contrario. En las presunciones onerosas cabe oponer prueba en contrario, cuya carga corresponde al contribuyente. En las presunciones, cuando no exista prueba en contrario la Administración puede valorar las cesiones de bienes y derechos por su valor de mercado, aplicando sanciones e interés de demora. Sin embargo, en las operaciones vinculadas, la Administración se limitará, cuando proceda, a corregir el precio pactado entre las partes vinculadas cuando de este precio se deduzca con claridad una tributación inferior, un diferimiento de esa tributación o un desplazamiento de recursos fiscales de España a países extranjeros y, en estos casos, la Administración practicará la liquidación

Presunción de morosidad

diferencial pertinente, con interés de demora (artº 16.1 LIS y N. Forales) pero sin sanción.⁽¹⁾

Consideramos que es importante tener muy clara la diferencia existente entre las **presunciones de morosidad** y las **reglas de valores de las operaciones vinculadas** por la repercusión fiscal –sanciones– que de la aplicación de unas y otras se deriva. La inaplicación de sanción entendemos que afecta, exclusivamente, a las correcciones que se hacen en base al artº 16. No las que afectan a las reglas del artº 15. Las primeras son voluntarias. Las segundas son obligatorias.

Pongamos un ejemplo: La Sociedad 1 presta servicios a las Sociedades 2 y 3 que no les factura ni les cobra, ni contabiliza. La Sociedad 2 es participada por la Sociedad 1 en un 40%.

La relación entre la Sociedad 1 y 2 es una operación vinculada. Consecuentemente la Administración podrá rectificar las bases imponibles en ambas Sociedades ajustando la prestación de servicios aludida a los precios de mercado cuando la gratuidad haya supuesto un perjuicio para Hacienda, bien porque la tributación global ha sido inferior o bien porque ha supuesto un diferimiento en la tributación.

La relación entre la Sociedad 1 y 3 no es vinculada y aquí la Administración aplicará la presunción o morosidad. En este caso si la contabilidad de las Sociedades no son calificadas de falsas o irregulares, quedará probada la gratuidad y se destruirá la presunción. (Artº 5 LIS y N.F.).

La aplicación de las reglas de valoración de las operaciones vinculadas tampoco deben identificarse con el sistema de estimación indirecta de bases imponibles, pues aún cuando mediante aquellas reglas se utilicen métodos indiciarios, son métodos que al trasladarlo a los precios pactados en las operaciones vinculadas tienen un límite que es el precio de mercado de las operaciones iguales o similares efectuadas con terceros. (T.S. 26.3.92).

En este sentido, cuando la Administración, en las reglas de valoración de operaciones vinculadas, pretenda aplicar los precios de mercado deberá probarlo, mediante un estudio, en un marco de referencia más amplio que el de la propia empresa, deta-

⁽¹⁾ La LIS y las N.F. guardan silencio sobre la procedencia de la imposición de sanciones en los supuestos de operaciones vinculadas. En la legislación anterior la doctrina (Falcón y Tella, Gota Losada) y en la actual el Prof. Martín Fernández, J. (RTT de la AEDAF nº 33/96) mantiene el criterio de que es improcedentes aplicar sanciones en los ajustes de estas operaciones. En igual sentido el TSJ de Barcelona en S. de 26.6.93 y el TEAC en 9.3.93 sostienen que estos ajustes no constituyen una infracción tributaria sancionable. (Citadas por Bujidos Garay, P. en "Las operaciones vinculadas a la luz de la doctrina de los Tribunales y de la D.G.T. RTT" de la AEDAF nº 29/95).

E S T U D I O S

llando la estructura comercial, la composición de clientes y proveedores, los volúmenes de compras y ventas y los descuentos y márgenes comerciales. (TEAC 17.10.89).

III- PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

Se consideran, a efectos fiscales, como tales:

1. Una Sociedad y sus socios, sus consejeros o administradores y los cónyuges ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.

En relación con los consejeros o administradores conviene hacer la siguiente matización. En principio y de la literalidad de la norma fiscal debe de entenderse que tienen tal carácter los que como tales están definidos en la Ley S.A. y de R.L. Sin embargo, la vinculación no afectará a personas que sin figurar con esta denominación en los Estatutos, realicen de forma efectiva funciones de gestión y lleven la dirección económica de la Sociedad (Gerentes, Apoderados, etc.). El TEAC, en 22.9.95, apoyándose en STS de 29.6.95 y 29.3.95 y la resolución de la D.G. de Registros del Notariado de 4.3.85, mantiene el criterio de que la función que efectivamente realicen esas personas, con independencia de la denominación que se utilice en los Estatutos, es la determinante de la vinculación. (R.I. nº 18/95).

2. Dos Sociedades pertenecientes al mismo Grupo en los términos que define el artº 42 del Código de Comercio (mayoría de votos, facultad para nombrar o destruir a la mayoría de los Administradores y obligación de formular las Cuentas Anuales e Informe de Gestión consolidados).
3. Una Sociedad y los socios consejeros o administradores de otra Sociedad perteneciente al mismo Grupo e incluso los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.
4. Dos Sociedades, participada la segunda por la primera **indirectamente** en, al menos, el 25% del capital social. Es decir, la participación directa debe ser inferior al 50%, pues, en otro caso, habría obligación de consolidar y no se aplicaría este supuesto, sino el señalado en el nº 2.
5. Dos Sociedades en las que los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente, en al menos el 25% del capital social.
6. Una Sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero. Viceversa sólo en normativa de territorio común pero no en territorio foral.

En el Convenio modelo de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1992 (artº 9) se prevé la existencia de ajustes de estos supuestos

Doctrina

con carácter bilateral. Deberá tenerse en cuenta, además, la existencia de Convenios de Doble Imposición y en el marco de la U.E., el Convenio de 23.7.90 (90/436 C.E.E.) relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas. ⁽²⁾

7. Dos Entidades que formen parte de un Grupo que tribute en el Régimen de los Grupos de Sociedades Cooperativas.
8. Dos Sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra. En este punto se cierran varios de los anteriores supuestos que son re-conducibles, en su defecto, a este último.

IV- NOVEDADES QUE INCORPORA LA NUEVA NORMATIVA TRIBUTARIA, EN RELACIÓN CON LO ANTERIOR VIGENTE HASTA 31.12.95

Son las siguientes:

1. *Mandato imperativo en la anterior normativa e instrumento discrecional en la nueva.*

La Administración tenía que llevar a cabo el ajuste siempre que existiese la diferencia entre el precio convenido y el de mercado. Esta diferencia, lógicamente, tenía que ser relevante. La antigua normativa del I.S. no hacía esta matización. Sin embargo este criterio era lógico mantenerlo puesto que en la Ley y N. Foral del IVA, en vigor desde el año 1993 (Ley 37/92 de 28.12 y N. Forales homologadas) cuando se establecen las reglas de valoración de operaciones vinculadas dice que se aplicarán cuando los precios convenidos sean "*precios notoriamente inferiores a los normales de mercado*" (artº 79.5 Ley 37/92) y también en la LIRPF y N. Forales se señala que la aplicación de esas reglas se hará cuando los precios convenidos sean "*notoriamente inferiores a los del mercado*" (artº 41.5 LIRPF y N.F.). La notoriedad está implícita en la propia expresión "*valor de mercado*" como concepto jurídico indeterminado.

En definitiva, la primera novedad es que en la normativa anterior la aplicación de las reglas de valoración de las operaciones vinculadas era **imperativa u obligatoria** si bien con la matización de la existencia de una diferencia **notoria o relevante**. En la nueva normativa, la aplicación es discrecional... "*La Administración podrá...*" (artº 16.1)

⁽²⁾ Este Convenio entró en vigor el día 1.1.95 (BOE 21.12.94). En el caso de que no se logre corregir la doble imposición por vía amistosa en el plazo de dos años la cuestión deberá someterse a revisión de una Comisión Consultiva de la U.E. El dictamen que emita esta Comisión será vinculante.

E S T U D I O S

realizarla en aquellos casos en que la desviación de los precios represente, en el conjunto, una reducción de la tributación, un diferimiento de la misma o un desplazamiento de recursos fiscales de España a otros países extranjeros.

2. Valoración de ingresos y gastos en la anterior normativa y valoración de operaciones vinculadas en la nueva normativa.

En la anterior normativa las reglas de valoración de las operaciones vinculadas se concretaban literalmente a *“los ingresos y gastos”* y esto ha dado lugar a bastante conflictividad tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial. En la nueva normativa se zanja este problema y se contempla que las citadas reglas especiales de valoración se aplican a *“todas las operaciones”* tanto las ordinarias –ingresos y gastos– como las extraordinarias –compraventa de inmovilizado, valores, etc.–.

3. Reducción de los ajustes en la nueva normativa en relación con la anterior.

El ajuste debe producirse, siempre que la valoración convenida, determine *“considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado o un diferimiento en el pago del tributo”* (artº 16.1). En definitiva, se trata de evitar lo que expresamente se señala puesto que en otro supuesto se produciría una doble imposición y en este sentido queda claro que se ha reducido sensiblemente el ámbito objetivo de estos ajustes en la nueva normativa, en relación con la anterior.

4. Los ajustes en las operaciones vinculadas en la nueva normativa sólo pueden hacerse, en su caso, por la Administración, salvo que exista acuerdo previo.

Esta interpretación es la que se deduce de una interpretación conjunta de los artº 15.2 y 16.1 y 6 de la LIS y de las N.F.

El artº 15.2 exige que se valoren por parte de los sujetos pasivos las operaciones sin contraprestación dineraria que en él se indican, por su valor de mercado, pero en estas operaciones no figuran mencionadas las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas. Es evidente que, sin embargo, puede tratarse de operación vinculada. En estos supuestos del artº 15, sean o no vinculadas, el ajuste es obligatorio, si existe desviación entre los valores pactados y los de mercado.

En el artículo 16.1 se dice que la Administración –no el sujeto pasivo– podrá valorar las operaciones vinculadas por su valor de mercado. Se permite, no obstante, que la Administración –apartado 6 del artº 16–, a instancia del sujeto pasivo pueda practicar el ajuste cuando sea aprobada la propuesta por él presentada. Si no existe esta propuesta la Administración unilateralmente puede hacer la valoración por el normal de mercado.

Principios de valoración

De lo anterior se concluye que si no existe el planteamiento señalado por el sujeto pasivo y este hace el ajuste directamente sin someterlo previamente a la aprobación de la Administración, ese ajuste puede considerarse como una **revalorización o minoración voluntaria** que no se integra en la base imponible del I.S. (artº 15.1) o del IRPF cuando la operación se realiza entre una persona física y una Sociedad por la remisión que se hace en la LIRPF (artº 8) al artº 16 del I.S.

De lo anterior también se deduce que si no existe la propuesta previa del sujeto pasivo y la Administración la aprueba, los ajustes no deben reflejarse contablemente y, en su día, si la Administración hace el ajuste y este tiene influencia en ejercicios futuros que no son objeto de comprobación inspectora, el sujeto pasivo podrá practicar ajustes positivos extracontables en las autoliquidaciones complementarias del I.S. que presente por los ejercicios cerrados afectados por esos ajustes y ajustes contables en los ejercicios futuros pendientes de cierre.⁽³⁾

5. Limitación en la aplicación de las reglas de valoración de las operaciones vinculadas.

En la anterior normativa la vinculación operaba en todas las operaciones realizadas entre una Sociedad y socios. No se hacía referencia al grado de participación en el capital.

En la nueva normativa, sin embargo, se señala (artº 16.4 b) que para que se considere operación vinculada entre la Sociedad-socio, la participación individual del socio debe ser igual o superior al 5% o al 1% si se trata en este último caso de Sociedad cotizada en Bolsa.

Desaparece la vinculación entre dos Entidades que participen al menos en el 25% del capital social de una tercera.

V- PROCEDENCIA DE LOS AJUSTES EN OPERACIONES VINCULADAS

Para que puedan efectuarse los ajustes entre precios convenidos y precios de mercado es necesario que concurran una serie de hechos concretos que, por un lado, per-

⁽³⁾ En el artº 17 del Proyecto del Reglamento del I.S. se autoriza al sujeto pasivo a valorar la operación vinculada por un valor de mercado mediante ajuste en la declaración del I.S. o IRPF en su caso. Esta autorización creará problemas si no se obligan a notificar el ajuste a la otra parte que ha intervenido en la operación por los efectos que en esta última tiene su base imponible (artº 18 de la LIS y 20 NF).

E S T U D I O S

mitan a la Administración evitar la reducción, diferimiento o elusión del Impuesto y, por otro, ofrezcan al contribuyente la garantía de que la corrección de su situación tributaria, generada por los ajustes, no originará un exceso de tributación, en conjunto, para las partes que intervienen en las citadas operaciones.

Los hechos que deben darse para que sea procedente el realizar los ajustes son los siguientes:

1. Existencia de una vinculación clara entre las partes que intervienen en la operación.
2. Existencia de ejercicios no prescritos en la fecha en que se practique la corrección valorativa que genera liquidación diferencial.
3. Existencia de una divergencia clara entre el precio convenido y contabilizado y el valor de mercado.
4. Existencia de una tributación global inferior en España en el IS y en el IRPF, según los casos, en el **conjunto** de los sujetos pasivos vinculados que hayan utilizado en sus operaciones un valor distinto al de mercado.

Este hecho se puede dar, entre otros, en los siguientes casos:

- En las operaciones entre una Sociedad y una persona física vinculada, siempre que esta última tribute a un tipo de gravamen inferior al de la Sociedad o viceversa.
- En las operaciones realizadas entre Sociedades en las que una de ellas cuenta en ese ejercicio con beneficios fiscales o bien tenga derecho a compensar pérdidas que en otro caso prescribirían.
- Operaciones entre Sociedades sometidas a un tipo de gravamen distinto.
- Operaciones realizadas con una Sociedad **vinculada no residente**, en las que puede no existir una reducción de la carga fiscal global pero sí un desplazamiento de los recursos fiscales a países extranjeros de inferior tributación.
- Operaciones de venta del inmovilizado por un precio superior al de mercado, consiguiendo un diferimiento del Impuesto a través de mayores amortizaciones.
- Etc.

Ahora bien, la existencia de estos hechos provocadores, en su caso, de una elusión o diferimiento no podrá probarse por la Administración si no se efectúa una notificación fehaciente al otro sujeto pasivo implicado en la operación vinculada, ⁽⁴⁾ salvo que una de las partes sea una Sociedad o persona vinculada **no residente**. De aquí se deri-

va, claramente, que los ajustes que la Administración puede pretender realizar, entre residentes vinculados, deberán ser **siempre bilaterales** para evitar *“que la tributación sea superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado (artº 16.1)”*. Si la vinculación se produce con una persona o entidad no residente el ajuste bilateral dependerá de la Administración de otro Estado que sólo estará obligada a admitirlo si lo considera justificado. ⁽⁴⁾

En todos los casos en que se produzca una liquidación diferencial como consecuencia de los ajustes señalados, la deuda tributaria resultante, incluidos los intereses de demora, **deberá referirse al ejercicio en que se realizaron las operaciones vinculadas**, cualquiera que fuera la fecha en que se efectúe la comprobación, dentro del período de prescripción. La fecha del Acta tendrá efectos para el cálculo de los intereses de demora.

VI- MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL VALOR MERCADO

Son cuatro los métodos que la Administración puede aplicar para determinar el valor de mercado. Todos ellos responden a lo que en este sentido se establece en el Convenio modelo para evitar la doble imposición sobre la renta y patrimonio de la OCDE de 1992. En el supuesto de que no pueda aplicarse el primer método por la especificidad del producto o del servicio de que se trate, los tres métodos últimos tienen carácter supletorio. Son los siguientes:

1. Precio comparable de mercado.

Este es el método general. Al ser el **valor de mercado** un concepto jurídico indeterminado como se deduce de la propia definición legal al señalar que es *“el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes”* (artº 15.2) es necesario utilizar varios elementos para delimitar su concepto. Estos elementos son los siguientes:

- a) **Condiciones normales de mercado.** Será necesario analizar si el mercado se ve o no afectado por circunstancias excepcionales que desvirtúen la transparencia en las relaciones comerciales. Estas circunstancias, cuando se produzcan, deberán ser excluidas, con el fin de lograr alcanzar en la estimación

⁽⁴⁾ En el artº 16 del Proyecto del Reglamento está prevista esta notificación y la concesión de audiencia para que presente alegaciones en el plazo de 30 días.

En el artº 26 del Proyecto del Reglamento se regula el procedimiento para el establecimiento de acuerdos previos con las Administraciones de otros Estados.

E S T U D I O S

económica que se realice un valor real, equivalente según señala la STS de 7.5.91 (Aranz. 4132), al valor “normal” o precio verdadero.

Lo importante es determinar y definir cuáles son las circunstancias extraordinarias que pueden afectar negativamente a la normalidad del mercado. ¿Una fuerte tasa de inflación?. ¿Una fuerte especulación?. ¿Una fuerte escasez del producto de que se trate?. Aislada la circunstancia extraordinaria lo que sí debe aceptarse como condiciones normales de mercado son los descuentos, bonificaciones por cantidad, plazo de cobro, etc., siempre que respondan a criterios objetivos y sean normales según los hábitos comerciales.

- b) **Partes independientes que carecen de vinculación.** Será necesario conocer no si las condiciones pactadas entre las partes vinculadas habrían sido las mismas con un tercero sino comparar las circunstancias concretas en que se ha realizado la operación. Esta diferenciación entre condiciones y circunstancias concretas es una sutileza que apunta la doctrina más avanzada y que sin duda será polémica cuando se intente concretar.

En cualquier supuesto, la determinación del valor de mercado supone una alteración del valor declarado y esto exige que la Administración notifique esta alteración al sujeto pasivo expresando “*de forma concreta los hechos y elementos que la motivan*” (artº 124.1 a) de la LGT).

2. Coste incrementado.

En este método deberá incrementarse el valor de adquisición o coste de producción con el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo o las empresas que operan en el mismo sector en operaciones similares realizadas con personas o entidades independientes.

3. Precio de reventa.

Consiste en deducir el precio de reventa el margen comercial normal y habitual que obtienen las empresas del mismo sector en operaciones similares con personas o entidades independientes. En este método deberán tenerse en cuenta, en su caso, los costos en que hubiera incurrido el comprador para transformar los bienes o servicios que se enajenen o presten.

4. Distribución del resultado de la operación en función de los riesgos asumidos por las partes.

El precio de mercado será el que se derive de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos por las partes vinculadas.

VII- REGLAS ESPECIALES Y LIMITACIONES

1. Actividades de investigación y desarrollo.

El hecho de que los gastos de investigación y desarrollo gocen de la libertad de amortización (artº 11) da origen a que establezcan unos requisitos cautelares cuando se realizan y comparten entre Entidades vinculadas, requisitos que tratan de evitar la transferencia de beneficios mediante estrategias planificadas con este objetivo. Los requisitos condicionantes para que sea admitida la deducción de estos gastos, son los siguientes:

- a) Necesidad de que exista un **contrato previo** en el que se identifique el proyecto a realizar y el derecho a utilizar los resultados que se derivan del proyecto. Sólo así quedará probada la exigibilidad de estos gastos.
- b) Necesidad de que exista una proporcionalidad entre los gastos soportados por la Entidad que realice la actividad, con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto por la Entidad que realice las contribuciones.

2. Servicios de apoyo a la gestión.

También en este caso se condiciona la deducibilidad de estos gastos a que exista un **contrato previo** a la realización de los gastos y en el que se especifique:

- la naturaleza de los servicios a prestar.
- el método que se vaya a utilizar para realizar la distribución de los gastos con criterios de continuidad y racionalidad.

3. Amortización del fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso y otros elementos del inmovilizado inmaterial que no tengan fecha cierta de extinción.

Las dotaciones anuales de amortización de estos elementos son deducibles con carácter general (10 años) excepcional (los traspasos se harán en función de la duración del contrato, si es inferior a 10 años en T. Común y 5 años en T. Foral) siempre que su adquisición haya sido hecha a título oneroso y que la persona o Entidad adquirente no sea vinculada (artos. 11 y 16).

En este caso no se trata de una medida o requisito cautelar sino de una limitación o prohibición a considerar deducibles estas amortizaciones cuando se dé el supuesto de vinculación, salvo que la Sociedad vinculada hubiera adquirido el elemento a otra Sociedad vinculada y ésta los hubiera recibido onerosamente de personas o Entidades no vinculadas.

E S T U D I O S

4. *Provisión cartera de valores de Sociedades participadas.*

La dotación a esta provisión en el caso de Sociedades del Grupo o asociadas ⁽⁵⁾, cotizadas o no, se ven afectadas por el límite general que se concretan a la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y cierre del ejercicio que se deriven de los Balances **formalizados** (entendemos que es el que pueden formalizar los Administradores en los tres primeros meses de cada ejercicio en relación con el anterior) o los aprobados por el Organismo competente (entendemos que es el que aprueba la Junta dentro de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio de que se trate).

Si la participación es de al menos el 5%, el límite de la deducción será la diferencia entre el precio de adquisición y el valor teórico contable al cierre del ejercicio, corregido en el importe de las **plusvalías tácitas** existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en la fecha del cierre del ejercicio. Ejemplo: Costo adquisición: 6M. V. Teórico en 1.1.96: 3M. Plusvalía táctica en un inmueble existente en la fecha de adquisición: 3 M. Valor Teórico en 31.12.96: 2,5 M. Dotación a la Provisión s/PGC: 500.000 pts. Deducible: 500.000 pts.

Si la plusvalía tácita en la Sociedad participada se identifica con el fondo de comercio de la misma, se considerará, **a estos efectos**, que dicha plusvalía se deprecia inicialmente en un plazo comprendido entre cinco y diez años, con lo cual la dotación puede irse incrementando a medida que se vaya reduciendo por la amortización el valor inicial de la citada plusvalía, si es que procede amortizar el Fondo de Comercio.

No serán deducibles las dotaciones a la provisión de cartera:

- cuando la Entidad no residente y participada, tenga su domicilio en un paraíso fiscal, excepto que dicha Entidad consolide sus cuentas con la Entidad que realiza la dotación (artº 42 Código de Comercio).
- cuando la Sociedad matriz española deprecie su participación en una filial extranjera a causa de la distribución de beneficios en esta última, salvo que esos beneficios hayan tributado en España con ocasión de una transmisión de la participación.

⁽⁵⁾ Sociedades pertenecientes a un mismo Grupo (Definición artº 42 Código de Comercio), Sociedades asociadas = Participación 20% en Sociedades no cotizadas y 3% en Sociedades cotizadas (Introducción, parte III del PGC).

La inversión en las S.R.L.

5. *Provisión de posibles insolvencias de deudores.*

Las dotaciones a esta provisión también se ven afectadas por una limitación cuando se dan los supuestos de vinculación.

No se considera gasto fiscal deducible los saldos de dudoso cobro entre las partes vinculadas, salvo los casos de insolvencia definitiva judicialmente declarada.

6. *Limitaciones al derecho a compensar bases imponible negativas.*

El derecho a compensar estas bases se puede materializar en un plazo de 7 años en T.C. (artº 23 LIS) y de 15 años en T.F. (artº 24 N.F.). Sin embargo, existen ciertas limitaciones que son comunes en la normativa fiscal de ambos Territorios si bien y **por lo que afecta a las personas o entidades vinculadas se limita** la compensación a un importe igual a la Base Imponible negativa compensable menos la diferencia positiva existente entre:

- el valor de aportación de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida, y
- su valor de adquisición ⁽⁶⁾

cuando concurren todas y cada una de las siguientes circunstancias:

- a) Que por la participación adquirida se alcance la mayoría de capital social o los derechos de participar en los resultados con posterioridad al cierre del ejercicio en el que se generaron las bases imponibles negativas pendientes de compensar.
- b) Que con anterioridad al cierre del ejercicio antes citado se tenga una participación inferior al 25% del capital social.
- c) Que la adquisición y tenencia señalada en los dos apartados anteriores se manifieste en una misma persona o entidad o **bien en personas o entidades vinculadas** (artº 16).

⁽⁶⁾ En el Proyecto del Reglamento del I.S. no se resuelve la paradoja que representa el hecho de que a mayor inversión del nuevo socio, menor será la B.I. negativa compensable y si no hay aportación alguna del nuevo socio el aprovechamiento de la B.I.N.C. es máximo. Compensación de bases imponibles negativas. Quintas Bermúdez, J. El nuevo Impuesto s/ Sociedades Manual 5º. Expansión.

E S T U D I O S

- d) Que la Sociedad con pérdidas compensables hubiera estado inactiva dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que posibilita tener la mayoría de capital.

En los casos de existencia de vinculación la participación comparable se determinará sumando los porcentajes poseídos por las personas o Entidades vinculadas.

7. Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado en la Entidad adquirente.

El artº 18 de la LIS y N.F. señala cuándo surten efectos en las Entidades adquirentes las correcciones valorativas hechas por la Entidad enajenante como consecuencia de una actuación administrativa. El contenido del citado artículo afecta tanto a las operaciones sin contraprestación dineraria del artº 15 cuando el sujeto pasivo incumpla su mandato de contabilizar por el valor de mercado, como a las operaciones vinculadas del artº 15 cualquiera que sea la naturaleza de la contraprestación cuando la valoración sea corregida por la Administración.

Esta afirmación se apoya en la expresión que se utiliza en el propio artículo al señalar: *“Cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieran sido valoradas a efectos fiscales por su valor de mercado...”*. Sólo se pueden valorar a efectos fiscales los bienes y servicios cuando se dan las dos circunstancias apuntadas que provocan la actuación administrativa al ser los valores contables diferentes –superiores o inferiores, según los casos– a los valores de mercado.

La segunda matización que conviene hacer, aunque resulte obvia, es que los efectos de la corrección valorativa afectan, exclusivamente, a la modificación de la base imponible en la Entidad adquirente. En la Entidad enajenante la corrección valorativa y la modificación de su base imponible es simultánea. Esa simultaneidad o inmediatez en la modificación de la base imponible de la Entidad adquirente como consecuencia de la corrección valorativa hecha al enajenante, no se produce automáticamente, sino que se demora en función de la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos. Se produce el ajuste bilateral pero este ajuste puede no ser coincidente ni en el período impositivo ni en la cuantía anual que realice cada una de las partes que intervienen en la operación –enajenante y adquirente–.

El adquirente, al **conocer la firmeza de la corrección valorativa** hecha al enajenante ⁽⁷⁾ deberá, **por imperativo legal**, aplicar los siguientes criterios:

⁽⁷⁾ Ver nota (3) y (4)

- Cuando se hayan adquirido elementos patrimoniales no amortizables (ejemplo típico: terrenos) o elementos patrimoniales del activo circulante (ejemplo: materias primas o productos acabados) que hayan sido objeto de corrección valorativa en el enajenante, el ajuste bilateral deberá hacerlo el adquirente en el período impositivo en que esos elementos patrimoniales motiven el devengo del ingreso, es decir, en el ejercicio en que se vendan.
- Cuando sean elementos patrimoniales amortizables y hayan sido objeto de corrección valorativa en el enajenante, el ajuste bilateral se hará por el adquirente de forma parcial en los períodos que resten de vida útil al elemento de que se trate. El importe del ajuste será igual al importe de la amortización normal que corresponda a la diferencia del valor corregido (VM - VC).
- Cuando se trate de servicios, el ajuste deberá realizarse por el adquirente en el período impositivo que los recibe, salvo que se trate de servicios activables por tener que incorporarlos a un elemento patrimonial. En este caso se aplicaría el criterio señalado en el apartado anterior.

Los ajustes que deben realizar el adquirente, en los casos señalados, serán, por regla general, de carácter negativo y la normativa legal **exige** que estos ajustes se realicen en los períodos impositivos en que se devenguen los ingresos **que origine** la **enajenación** del elemento patrimonial de que se trate o **su amortización** o la **incorporación del servicio** al proceso productivo. En mi opinión, **este mandato** del artº 18 es una **excepción a la regla general** de imputación que se recoge en el artº 19 de la LIS (20 en las N.F.) en donde se atiende la *"corriente real de bienes y servicios..."* con independencia de la *"corriente monetaria o financiera"* que es precisamente la que se tiene en cuenta en el artº 18. Los principios y reglas generales tienen sus excepciones. Esta que comentamos, consideramos que es una de ellas.

El problema que afecta a esta excepción, con independencia del control extracontable que exige llevar estos ajustes, es que pueden afectar a ejercicios cuyo plazo de declaración ha concluido o, bien, a ejercicios cuyas liquidaciones hayan ganado firmeza en la Entidad adquirente por haber sido objeto de comprobación y elevadas a definitivas las autoliquidaciones practicadas.

En el primer caso, el sujeto pasivo adquirente, tendría abierta la posibilidad de presentar declaraciones complementarias y solicitar la devolución por ingresos indebidos. En el segundo caso, la Administración no podría proceder a realizar la corrección valorativa en el enajenante porque se produciría, en otro caso, la doble imposición que la normativa legal no permite (artº 16.1) ⁽⁸⁾

⁽⁸⁾ Baudillo Tomé. *Guía del I.S. de CISS "operaciones vinculadas y subcapitalización"*

E S T U D I O S

El criterio interpretativo del artº 18 de la LIS y N.F. que ha quedado expuesto es coincidente con el que mantienen otros comentaristas de la LIS. No lo es, sin embargo, con el que sostiene el Sr. Falcón y Tella ⁽⁹⁾. Para este prestigioso autor y destacado miembro de la AEDAF existe una contradicción entre el principio del devengo del artº 19 de la LIS (20 de las N.F.), que atiende a la *"corriente real de los bienes..."* y no a la *"corriente monetaria y financiera"*, y el criterio de imputación que señala el artº 18, más atento a esta última corriente que a la primera. También estaría en contradicción con el artº 16.1 cuando señala que, a todos los efectos, la deuda tributaria se imputará al período en que se realizaron las operaciones. Las dos contradicciones que se denuncian son evidentes, pero también lo es el texto literal del artº 18 que ordena hacer la imputación en período distinto, salvo en los servicios no activables, a aquél en que los bienes tuvieron su entrada real en el patrimonio empresarial del adquirente, dando por sentado que no se puede adelantar el **ajuste negativo** al período de entrada de esos bienes y se debe esperar, para hacerlo, al período que se enajenen o a los períodos en los que parcialmente se vayan amortizando, en su caso, hasta completar su vida útil. Los razonamientos del citado autor responden a una fina interpretación jurídica del texto y contexto de la LIS y en su rigurosidad no da entrada a que la forma de hacer la imputación, de acuerdo con el artº 18, pueda ser una excepción al principio general del devengo. (recogido en el artº 19 de la LIS y 20 en las N.F.).

VIII- SUBCAPITALIZACIÓN

Con la subcapitalización o capitalización encubierta se puede pretender minorar la base imponible de una Sociedad residente en España por medio de un endeudamiento, con una persona o entidad no residente, superior al que la Entidad podría obtener en condiciones nomales de mercado entre Sociedades independientes.

Las normas sobre subcapitalización sólo se aplicarán a las transacciones económicas entre Sociedades residentes y personas o entidades no residentes, vinculadas.

Se produce la subcapitalización cuando el grado de **endeudamiento** neto remunerado de una Sociedad residente (deudor) con una persona o Entidad no residente (acreedor) con la que está vinculada, **exceda** del resultado de aplicar al capital fiscal el **coeficiente 3** (desde 1992, fecha de vigencia de esta medida, hasta 31.12.95, el coeficiente era 2) a la cifra del capital fiscal (= fondos propios del ejercicio sin incluir el resultado del ejercicio). Los intereses devengados **que correspondan al exceso** no serán gasto fiscal deducible. Tendrán el carácter de dividendos del/o la prestamista.

⁽⁹⁾ Falcón y Tella, R. *Criterios fiscales y contables en la nueva LIS*. RTT de la Asociación Española de Asesores Fiscales nº 33/96.

Tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo. El valor medio no es, en relación con el capital fiscal, la media aritmética del existente al inicio del ejercicio y al existente al final del ejercicio. Deben ponderarse los componentes del capital fiscal en función del tiempo que, durante el ejercicio, hayan contribuido a la formación del capital fiscal final de la Sociedad (DGT 19.4.94). El resultado obtenido es el que deberá compararse con el endeudamiento medio directo o indirecto remunerado del ejercicio.

Conviene precisar:

- a) Que las normas sobre subcapitalización no se aplican a las Entidades financieras.
- b) Que se aplican, con independencia de que la Entidad forme o no forme parte de un Grupo consolidado. En cualquier caso debe hacerse un ajuste extracontable positivo en la base imponible por el importe de los intereses que correspondan al exceso de endeudamiento. Cuando se trate de un Grupo y el endeudamiento fuera indirecto a través de otra Sociedad del mismo Grupo, además de aquél ajuste debe eliminarse el correspondiente gasto o ingreso contabilizado en ambas Sociedades (DGT 24.3.93).
- c) Que cuando una Sociedad española pague intereses bancarios de préstamos avalados por la Sociedad matriz no residente, los intereses pagados sólo serán deducibles hasta el límite del grado de endeudamiento antes señalado (DGT 21.10.93).
- d) Que partiendo de la existencia de vinculación (artº 16) se produce una excepción a la regla general en relación con el ajuste que debe realizarse por los intereses que pasan a tener la consideración de dividendos. **Este ajuste debe ser hecho por el sujeto pasivo**, en todo caso, sobre el resultado contable, para determinar la base imponible. Si el interés pactado y satisfecho es superior al que se aplica en el mercado en operaciones similares, la Administración podrá corregir (artº 16) la base imponible, aumentándola en la diferencia entre el interés pactado y el de mercado, correspondiente a la parte de la deuda que no supere el coeficiente de subcapitalización. El primer ajuste es imperativo y si no se hace podría constituir una infracción sancionable. El segundo ajuste es facultativo y puede hacerlo la Administración, con interés de demora pero sin sanción.
- e) Las normas sobre subcapitalización son compatibles con la existencia de convenio para evitar la doble imposición pues en estos casos, y a condición de que exista reciprocidad, los sujetos pasivos pueden llegar a un acuerdo con la Administración para aplicar un coeficiente de endeudamiento distinto del 3%, con base, que habrá de fundamentarse en la propuesta que podrá formalizarse por el sujeto pasivo, en el endeudamiento que hubiera podido obtener la

E S T U D I O S

Sociedad residente en condiciones normales de mercado con personas o Entidades no vinculadas.

La doctrina de la OCDE mantiene el criterio de que la corrección de los beneficios en los casos de existencia de subcapitalización, no debería incrementar los beneficios en una cuantía superior a la que resultaría si las partes operasen en condiciones normales de mercado.

IX- RESUMEN/CONCLUSIONES

- 1ª. El principio general que debe presidir los criterios de valoración de las transacciones económicas es el del precio de adquisición o costo de producción. La coherencia de este principio se manifiesta tanto en la normativa fiscal del I.S. (artº 15) como en la normativa contable. (P.G.C.).

Las excepciones que recoge la normativa del I.S., a este principio general y que lo modifican son los siguientes:

- En las transacciones económicas que den lugar a una contraprestación no dineraria (artº 15.2 f) **prevalece el valor de mercado** y a él han de atenerse las partes que intervienen en la transacción, reflejándolo contablemente. Es una obligación impuesta y si se incumple la Administración podrá realizar el ajuste, constituyendo la omisión una infracción tributaria sancionable.
 - En las operaciones vinculadas entre personas y Entidades residentes y entre personas y Entidades no residente prevalece el valor de mercado (artº 16). En el primero el ajuste será siempre bilateral y en el segundo dependerá de que la Administración del Estado de residencia del no residente lo admita. La encargada de hacer estos ajustes, según la norma legal, es la Administración. La corrección valorativa no deberá calificarse como infracción sancionable. ⁽¹⁰⁾
 - En las operaciones de actualización de Balances (R.D. Ley 7/96 de 7 de junio y D.A. 7ª N. Forales del I.S. de Vizcaya, Alava y 9ª de la N.F. de Guipúzcoa).
- 2ª. La justificación de la excepción que afecta a las operaciones vinculadas se aplicará en los supuestos de que se produzca entre los residentes una reduc-

⁽¹⁰⁾ El artº 17 del Proyecto del Reglamento del I.S. que conocemos autoriza al sujeto pasivo para que pueda hacer el ajuste en la declaración del I.S. Ver nota ⁽³⁾ y ⁽⁴⁾

Asimismo, se regula el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado (artº 16 y sig. del citado Proyecto del RIS).

Examen previo por la Administración

ción o un diferimiento en la tributación y entre los residentes y no residentes cuando se produzca un traslado de recursos fiscales de España a otros países extranjeros de más baja tributación.

Los sujetos pasivos residentes y los no residentes pueden someter a la Administración una propuesta previa sobre los precios que regirán tanto en las operaciones vinculadas a nivel nacional como internacional, precios que se denominan de transferencia en la normativa internacional y que se la conoce con las siglas APAs. La tramitación de esta propuesta y su resolución se ajustará a lo preceptuado en el Reglamento del I.S.

En los precios de transferencia, a diferencia de las consultas vinculantes no se entra en cuestiones de interpretación de las normas jurídico-tributarias. Son cuestiones de hecho: razonabilidad de los métodos utilizados para determinar el valor de mercado. ⁽¹¹⁾

- 3^a. Si el ajuste de una operación vinculada lo realiza contablemente el sujeto pasivo, este ajuste puede tener la consideración de una revalorización voluntaria y estas revalorizaciones no autorizadas legal o reglamentariamente no se integrarán en la base imponible ni determinarán un mayor valor a efectos fiscales de los elementos revalorizados (artº 15.1).
- 4^a. Los acuerdos previos con la Administración y los de ésta con las Administraciones de otros Estados, para valorar todas las operaciones vinculadas entre residentes y entre estos y no residentes, respectivamente, son **facultativos** y están **condicionados** a que sean los sujetos pasivos quienes presenten una **propuesta fundada** de valoración **antes de la realización** de las mencionadas operaciones. Estos acuerdos previos, pueden resultar muy convenientes en aquellas operaciones que por su especificidad no resulte fácil su homologación. Aprobada la propuesta esta surtirá efecto en las operaciones que se inicien con posterioridad y tendrá validez durante tres períodos impositivos. ⁽¹²⁾

⁽¹¹⁾ Los acuerdos previos sobre precios de transferencia... Casero Barrón, R. Monografía nº 8 de la AEDAF).

⁽¹²⁾ El plazo que se señala en el Proyecto del Reglamento para el examen previo por la Administración de la propuesta que se formula es de 60 días. Transcurrido este plazo se entenderá justificado el procedimiento de valoración iniciándose a partir de esta fecha la apertura de nuevos plazos (30 días) para aportar documentación complementaria, audiencia, en su caso, a los sujetos pasivos (15 días) y estudio por la Administración durante un plazo de 15 meses contados a partir de la fecha de presentación de la propuesta de valoración. Transcurrido este plazo sin que la Administración haya dictado resolución definitiva, se entenderá desestimada (artos. 18 a 25 del Proyecto RIS). La imposibilidad de alcanzar un acuerdo con la Administración de otro Estado no impedirá la aprobación de la propuesta formulada por el interesado (artº 26.9 del proyecto del RIS).

E S T U D I O S

- 5ª. Que con independencia del carácter facultativo de los acuerdos previos y de la conveniencia de su existencia en casos concretos, estos acuerdos tienen carácter **obligatorio** cuando se desee cambiar el coeficiente general (3%) de endeudamiento en los supuestos de subcapitalización.
- 6ª. La deducibilidad de los gastos de investigación y desarrollo y los de apoyo a la gestión, entre personas o Entidades vinculadas, **está condicionada** a la existencia de un **contrato previo** en el que se especifique el importe de los citados gastos y su carácter exigible, la identificación y naturaleza de los mismos y los métodos de distribución atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad. La existencia necesaria de estos contratos es independiente de que se formule o no ante la Administración la **propuesta previa** de valoración a que se ha hecho referencia en el apartado anterior.
- 7ª. Los efectos de la sustitución del valor contable por el valor de mercado tienen su origen en la corrección valorativa que realice la Administración, en su caso, y afectan, exclusivamente, a las personas o Entidades adquirente de los bienes y servicios que son objeto de transacción económica vinculada, repercutiendo en su base imponible, en el período o períodos impositivos en que aquellos bienes o servicios generan el devengo del ingreso al ser enajenados, amortizados o incorporados, en el caso de los servicios no activables al proceso productivo, constituyendo esta imputación una excepción al principio que se recoge en el artº 19 de la LIS y 20 de las N.F. cuando señala que el devengo se produce con *“la corriente real de bienes...” independiente de la “corriente monetaria o financiera...”*.
- 8ª. Las operaciones vinculadas tienen limitaciones en su aplicación y estas afectan, en primer lugar, a los supuestos en que se defina la vinculación en función de la relación socio-Sociedad en cuyo caso no se aplicarán las reglas especiales de valoración si la participación individual del socio es igual o superior al 5% en el capital de Sociedades no cotizadas, o al 1% en Sociedades cotizadas. En segundo lugar, la vinculación impide considerar deducibles, con las matizaciones que en cada caso se han analizado, las dotaciones a la amortización de activos inmateriales (fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso, etc.), a la provisión de cartera de valores y en la compensación de bases imponibles negativas.
- 9ª. No existen diferencias en el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas entre la normativa común y la normativa foral salvo la omisión que se hace en esta última de las operaciones entre Entidades no residentes con filiales en España, por ser esta materia competencia exclusiva del Estado (artº 6 de la LEY 12/81 del Concierto Económico).

X- ACLARACIONES REGLAMENTARIAS

En los Reglamentos de Territorio Común y Territorios Forales del I.S., sería necesario, **en relación con las operaciones vinculadas**:

- a) Que quedase suficientemente aclarado el contenido del artº 18 de la LIS y N.F. para conocer con certeza si se trata de un régimen especial o de una excepción al principio del devengo que se recoge en los artos. 19 de la LIS y 20 de las N.F.
- b) Que para no entorpecer la agilidad que preside las transacciones económicas es conveniente se reduzcan al máximo los plazos previstos en el Proyecto del RIS, excesivamente largos, para el examen previo de las propuestas de valoración y de su resolución definitiva.
- c) Que se de una solución a la condición que representan los límites a la compensación de las bases imponible negativas. Con la redacción de la normativa legal (artº 23 de la LIS y 24 de las N.F.) se reduce la base imponible compensable cuanto mayor sea el valor de las aportaciones de los socios, efecto que estimamos no es el deseado.



E S T U D I O S

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. BASE IMPONIBLE POR OBLIGACION PERSONAL LEY 43/1995 DE 27 DICIEMBRE

Ernesto Ibarrondo Fernández de Leceta
Ldo. en CC. Empresariales. Miembro de la AEDAF

Jesús María Elejalde Cuadra
Ldo. en Derecho

SUMARIO

1. BASE IMPONIBLE DEL PERIODO
2. ESTIMACION DIRECTA DE LA BASE IMPONIBLE
3. PRINCIPIOS Y NORMAS DE VALORACION CONTABLES Y AJUSTES FISCALES TIPIFICADOS
 - 3.1. *Relativos al principio de correlación de ingresos y gastos*
 - A) *Gastos no deducibles*
 - B) *Gastos deducibles sólo en determinadas condiciones*
 - C) *Ingresos no computables*
 - D) *Ingresos computables sin precedente mercantil*
 - 3.2 *Relativos al principio de empresa en funcionamiento*
 - 3.3. *Relativos al principio de no compensación*
 - 3.4. *Relativos al principio del precio de adquisición*
 - 3.4.1. *Regla General*
 - A) *Por razón del valor normal de mercado (VNM)*
 - B) *Por ajustar el precio de adquisición*
 - C) *Ajustes fiscales relativos a revalorizaciones contables (sin expresa regulación mercantil): revalorizaciones por simple anotación contable*
 - 3.5. *Derivados del principio del devengo*
 - 3.6. *Derivados del principio del registro*
 - 3.6.1. *Reglas generales*

E S T U D I O S

- 3.6.2. *SUPUESTO ESPECIAL. Ingresos registrados con anterioridad al devengo. Los FIAMM, y demás títulos representativos de Instituciones de Inversión Colectiva*
- 3.7. *Derivados del principio de prudencia*
 - 3.7.1. *Regla general*
 - 3.7.2. *PROVISION PARA RIESGOS Y GASTOS - art.. 13 L.I.S.- (mercantilmente riesgos previsibles y pérdidas eventuales)*
 - 3.7.3. *Depreciaciones*
- 3.8. *Derivados del principio de uniformidad*
- 3.9. *Derivados del principio de importancia relativa*
- 4. **CUENTAS Y RELACIONES CONTABLES Y AJUSTES FISCALES TIPIFICADOS**
 - 4.1. *Diferencias contables*
 - 4.1.1. *Diferencias con origen en operaciones con cuentas de P y*
 - 4.1.2. *Diferencias sin reflejo en las cuentas P y G*
 - 4.2. *Diferencias extracontables*

1. LA BASE IMPONIBLE DEL PERIODO.

La base imponible del período es el resultado de la adición de los diversos componentes que constituyen los hechos imponibles del mismo (rentas), minorada por la compensación de las bases imponibles de ejercicios anteriores. Y se determinará exclusivamente **por estimación directa (art. 10.3. Ley IS y art. 48 LGT)**¹ o, **subsidiariamente, por estimación indirecta, en los casos excepcionales previstos en la Ley, (arts. 50 y 51 LGT).**

2. ESTIMACION DIRECTA DE LA BASE IMPONIBLE.

El art. 10.1. LIS contiene una definición insuficiente² y deficiente³, por lo que el concepto de renta se usa como polivalente, como cualquier concepto que se ha de integrar en la base imponible. En la base imponible se integrará **por la renta del periodo impositivo⁴, y otros conceptos⁵, con la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores (art. 10.1 LIS).**

¹ Es la regla de aplicación general. Parte del resultado contable del sujeto pasivo (SP), comprobado administrativamente, dado que los arts. 148 y 149 LIS regulan el sistema de verificación y control jurisdiccional, despejando las dudas del alcance de las facultades comprobadoras de la administración y atrayendo al ámbito público la comprobación del resultado contable conforme a sus normas (art. 148), como paso previo al control jurisdiccional de la jurisdicción contencioso-administrativa (art. 149), en relación con las cuestiones de hecho y de derecho del resultado contable. La solución hubiera sido la misma, aunque ambos preceptos no hubieran sido plasmados en la Ley del IS a tenor de lo dispuesto en los arts. 9.4. y 10.1. de la LOPJ. Y el art. 148, deja muy claro el alcance "a los solos efectos de determinar la base imponible"; por lo que, el resultado contable determinado por la Administración Tributaria, no alcanza al orden societario, salvo en los hechos probados.

² A lo largo de la norma existen otros conceptos que deben integrarse en el sumatorio objeto de aplicación del gravamen.

³ El concepto de renta no se define, a pesar de ser el elemento base del tributo, ante la configuración escasamente sistemática del nuevo LIS.

⁴ Es el resultado contable (beneficio o pérdida), antes del IS devengado, corregido por los ajustes fiscales tipificados. Así se dice en la exposición de motivos de la Ley 43/95: "Por lo que se refiere a la base imponible, el aspecto a destacar es que la misma se determinará, en el régimen de estimación directa, mediante la corrección del resultado contable fijado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y a las disposiciones que las desarrollen mediante los ajustes específicamente previstos."

⁵ **Las rentas por conceptos asimilados.** La base imponible positiva de las sociedades transparentes y las rentas positivas de entidades no residentes, en transparencia fiscal internacional (**art. 4.2 LIS**). **Las rentas atribuidas (art. 6, y 66 a 68 LIS).** **Las rentas estimadas.** Por presunción, en la cesión de bienes y derechos (**art. 5 LIS**), y por elevación al íntegro de las cantidades sujetas a retención, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas (**Art. 17.3. LIS**). **Las rentas ocultadas.** Presunción por bienes o derechos no contabilizados o declarados, ocultación de parte del valor de adquisición, o anotación de pasivos ficticios (**art. 140 LIS Ajustes derivados del régimen transitorio, y disposición adicional décima.**

E S T U D I O S

La renta del periodo es el resultado sintético contable (beneficio o pérdida), antes del IS devengado, corregido por los ajustes fiscales tipificados. Y **el resultado contable** es el derivado del sistema normativo mercantil o público (C. Co., LSA, LSL ...), Leyes especiales, y normas de desarrollo (PGC, Planes sectoriales ...), y otras normas de desarrollo, por aplicación de los principios generalmente aceptados (art. 139 LIS). A tal fin, el núcleo esencial normativo del que derivará dicho resultado lo constituye los Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados (Norma 22ª PGC). Y se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en: a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil. b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales. c) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas⁶, y d) La demás legislación que sea específicamente aplicable.

El resultado contable es el resultado real derivado de los principios mercantiles generalmente aceptados, entendido como concepto jurídico indeterminado. Se articula su concreción a través del también principio jurídico indeterminado de imagen fiel⁷, de unos principios "a priori" obligatorios

⁶ No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta, que el TSJ de Madrid, en Sentencia de 19 de Enero de 1.994, ha estimado un recurso Contencioso-administrativo contra una de las Resoluciones del ICAC (la de 21 de Enero de 1.992), con fundamento en que la facultad atribuida al ICAC por la disposición final quinta del RD 1643/1990 (PGC) no puede entenderse como una potestad reglamentaria, por lo que dicha resolución (y por tanto las demás) despliegan una eficacia en el orden interno, en el ámbito del órgano del que emana, ya que se trata de disposiciones administrativas no reglamentarias, cuya naturaleza es similar a las Circulares de la Dirección General de Tributos, o las resoluciones a consultas realizadas para una generalidad de contribuyentes, cuyo valor está en sus criterios técnicos, y presumiblemente respetados por los sujetos destinatarios (en este caso Auditores), pero sin eficacia obligatoria frente a terceros (los empresarios).

⁷ **Imagen fiel.** *La aplicación de los principios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Cuando la aplicación de los principios contables establecidos en esta norma no sea suficiente para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel mencionada, deberán suministrarse en la memoria las explicaciones necesarias sobre los principios contables aplicados. En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable o de cualquier otra norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerara improcedente dicha aplicación. Todo lo cual se mencionará en la memoria, explicando su motivación e indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. (PGC Principios contables).*

El resultado contable real derivado de la imagen fiel y la imagen mercantil

desarrollados por unas Normas de Valoración (Quinta parte PGC)⁸ y de unas reglas de conflictos⁹.

El resultado contable real derivado de la imagen fiel se obtiene por la aplicación de las normas de calificación, valoración e imputación temporal¹⁰ previstas en la normativa mercantil para los distintos ingresos y gastos, y con las excepciones previstas en dicha normativa. O, como dice el PGC, "la contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación"¹¹.

A continuación, y por no ser iguales los criterios mercantiles y fiscales por obedecer a distintos fines, se realizan los **ajustes fiscales tipificados**¹² para determinar un componente parcial (la renta del periodo) de la base imponible del IS, al separarse la normativa fiscal de los criterios mercantiles sobre calificación, valoración e imputación temporal de los ingresos y gastos.

Partiendo de la premisa anterior, los **ajustes fiscales tipificados** podríamos definirlos como el conjunto de divergencias tipificadas entre los criterios mer-

⁸ **Desarrollo de principios contables.**

1. Las normas de valoración desarrollan los principios contables, establecidos en la primera parte de este texto, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

2. Las normas valorativas que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria.

⁹ **Reglas de conflicto.**

En los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo precedente, el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios.

¹⁰ Dicha terminología proviene de la Disposición Final Séptima del RD 1.643/1990, por el que se aprueba el PGC, que estableciendo la derogación de las normas sobre registro contable establecidas en las normas fiscales, establecía la estanqueidad de cada normativa, mercantil y fiscal, con independencia de aplicación en sus ámbitos respectivos, y cuyas diferencias sobre calificación, valoración e imputación temporal entre ambos ámbitos deberán reflejarse en la memoria (mercantil), y en definitiva ser objeto de concreción en el impuesto sobre sociedades devengado (gasto mercantil) o a pagar (cuota fiscal del periodo).

¹¹ En otras palabras, los hechos y conceptos jurídicos que constituyen los antecedentes del registro contable sufre el previo control de las normas mercantiles que fijan su calificación, valoración e imputación temporal, para que una vez concretado su resultado se transfieran a su representación estática-documental (registro).

¹² La reserva de Ley (art. 10.a. LGT), y la tipificación prevista en el art. 10.3. LIS, prohíben cualquier ampliación o restricción del alcance objetivo y subjetivo de los ajustes previstos por la Ley, salvo habilitación legal expresa sobre tales conceptos.

E S T U D I O S

cantiles-contables y los fiscales, que modifican, ajustándolo, el resultado contable a los efectos de la determinación de la base imponible y del impuesto devengado y a pagar.

Vamos a continuación a proceder al análisis de los ajustes fiscales tipificados desde una doble perspectiva

En primer lugar (punto 3 siguiente) desde la que representa la definición de los principios y normas de valoración contables en su contraposición con los preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Y posteriormente (punto 4 siguiente) desde la que representa el análisis del resultado contable obtenido a través de las definiciones y relaciones contables en su sistemática del cuadro de cuentas, con los criterios contables y extracontables desarrollados en el Impuesto sobre Sociedades

3. PRINCIPIOS Y NORMAS DE VALORACION CONTABLES Y AJUSTES FISCALES TIPIFICADOS.

El resultado contable derivado de la normativa mercantil deberá ser objeto de corrección por razón de las limitaciones o restricciones tipificadas por la normativa fiscal al calificar¹³, valorar¹⁴ o imputar temporalmente¹⁵, los ingresos y gastos de distinta forma que en relación con los principios contables operan de la siguiente forma:

¹³ **Normas de calificación** son aquéllas que determinan el verdadero concepto del acto o de su naturaleza jurídica. Esto es, qué es ingreso o gasto, y si corresponde a un elemento inventariable (activo o pasivo). Producirán en su caso, diferencias de carácter permanente si los criterios fiscales son diferentes, ya que se consumarán los efectos de la diferencia si que sean reconciliables en períodos futuros.

¹⁴ **Normas de valoración** son aquéllas que determinan por qué importe debe registrarse cada hecho, previamente calificado. Normalmente las diferencias provienen de una distinción entre valor (verdadero valor, valor normal de mercado, valor real ...) y precio (precio de adquisición), en la medida que la Administración Tributaria no asume el precio cuando puede ser distinto del valor por razón de los intereses o vinculaciones de los sujetos afectados. Esto originará distorsiones de valor entre los criterios mercantiles y fiscales, que normalmente se trasladarán a otros períodos, lo que determinará diferencias temporales o, si consuman sus efectos, como sucede en algunos casos, serán diferencias permanentes.

¹⁵ **Normas de imputación temporal** son aquéllas que determinan en que periodo registral deben ser recogidos los hechos previamente calificados y valorados. Los ingresos y gastos pueden tener una imputación temporal distinta según el criterio, mercantil o fiscal, adoptado, esto es ser ingreso o gasto mercantil de un período y no fiscal, por no darse los requisitos exigidos por ésta última normativa, que admitirá el ingreso o gasto en el período que se cumplan, si la normativa fiscal no impone otra limitación.

3.1. Relativos al Principio de correlación de ingresos y gastos¹⁶.

Fiscalmente el principio es el mismo, teniendo sintonía con el principio de devengo y registro, por lo que el sujeto pasivo puede sufrir situaciones de alteración de sus criterios subjetivos, como la no deducibilidad de gastos, fundamentalmente, si los ingresos y gastos no se imputan a su periodo (ejercicio fiscal), son considerados mercantilmente ajenos a los fines de la sociedad¹⁷, o son considerados fiscalmente gastos no deducibles. De igual forma, fiscalmente, existen diferencias sobre los ingresos computables o no, con las reglas mercantiles. Las especialidades fiscales tipificadas son las siguientes.

A) Gastos no deducibles (art. 14 LIS).

a.1. Los que representen una retribución de los fondos propios.¹⁸

Como supuesto expresamente tipificado (dividendos fiscales) están los intereses pagados en el supuesto de subcapitalización (art. 20 LIS).

¹⁶ Como **regla general**: *El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa (PGC Principios.).*

No obstante, conviene hacer una nueva precisión, o más bien precisar cuál es la premisa de partida: ¿Cuáles son los ingresos o gastos mercantiles?. Hemos dicho que los derivados del sistema normativo mercantil, pero esto no los define, sin que a través de su normativa profundiza en una casuística. Ingreso o gasto mercantil son conceptos indeterminados y abiertos, que no son sino los derivados de los actos comprendidos en el objeto social, ya que los administradores tienen su representación limitada a tal ámbito (art. 128 LSA), si bien los actos comprendidos en el objeto social se entienden en un sentido amplio, incluyendo aquellos complementarios o auxiliares, encauzados y subordinados a la consecución última del mismo (véase Resolución DGRN de 8 de Junio de 1.992). Ahora bien, es hecho notorio que en las sociedades existen actuaciones que difícilmente pueden encajar en una concepción amplia del objeto social (Pérdidas de juego, donativos, liberalidades puras ...) cuya consecuencia, como veremos, desde el prisma fiscal es su exclusión como gasto, en todo caso, y desde el orden mercantil supondrá unos fenómenos complejos, ya que dependiendo de la forma, fin y órgano que lo autorice, serán lícitos o podrán dar lugar a acciones de responsabilidad (acción social de responsabilidad - art. 134 LSA - tendente a reconstruir el patrimonio social). De forma práctica el GRUPO 6 (PGC), **COMPRAS Y GASTOS**, y el GRUPO 7 (PGC), **VENTAS E INGRESOS**, configuran una relación suficientemente casuística.

¹⁷ Véase el criterio mercantil sobre la amplia admisión de gastos como adecuados a los fines societarios, expuesta anteriormente.

¹⁸ La retribución de los fondos propios (capital) no es calificada mercantilmente como gasto por ser aplicación del resultado, por lo que la especificación fiscal no se puede referir a ella. Tampoco se puede referir a la sub-capitalización (art. 20 LIS) ya que es objeto de regulación expresa. Luego se tiene que referir a cualquier otra retribución al capital que se pueda enmascarar en otro concepto pero que realmente represente una retribución del mismo. Es o puede ser un concepto abierto, antielusión; y no prejuzga las consecuencias mercantiles para los socios u otros interesados.

E S T U D I O S

Por no ser retribución de fondos propios serán deducibles (porque la LIS no las exceptúa) las participaciones en beneficios del personal, o de los administradores (si son retribución mercantil, art. 130 LSA).

a.2. Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades¹⁹.

No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización²⁰.

a.3. Las multas y sanciones penales y administrativas²¹.

El recargo de apremio.

El recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

a.4. Las pérdidas de juego.

a.5. Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra (por tanto, son deducibles):

Los que se hallen correlacionados con los ingresos²². Y específicamente, los siguientes.

Los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores.

Los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa.

Los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios.

¹⁹ No produce una diferencia permanente (ni temporal), pues el IS es el resultado donde las diferencias permanentes han modificado el resultado mercantil antes de impuestos para calcular el IS devengado en el ejercicio.

²⁰ Cuando se registra el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de una base imponible negativa a compensar (C/4745, Crédito por pérdidas a compensar) el I.S. devengado producirá un resultado sumatorio en el resultado mercantil.

²¹ Sí, por tanto las indemnizaciones por cláusulas penales civiles (contractuales).

²² Es la regla general, y no se limita a los necesarios, sino a los que puedan tener una relación lógica con la actividad de la empresa, por convenientes o previsiblemente convenientes.

Las donaciones a las sociedades de desarrollo industrial regional y a las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos en los términos del art 14.2. LIS.

a.6. Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

a.7. Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

B) Gastos deducibles sólo en determinadas condiciones:

b.1. Deducibilidad de gastos de I + D realizados por una entidad vinculada²³.

Requisitos (art. 16.4. LIS): Contrato.

- * previo,
- * escrito,
- * identifiquen el proyecto o proyectos,
- * otorgue a la sociedad el derecho a utilizar los resultados.
- * distribución racional de los gastos soportados por la entidad y el derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades vinculadas que los realizan,
- * posibilidad de aprobación (validación) previa por la Administración (Idem determinación VNM operaciones vinculadas). Art. 16.6. LIS

b.2. Deducibilidad de gastos por servicios de apoyo a la gestión realizados por una entidad vinculada²⁴.

²³ El concepto de vinculación está definido en el art. 16.2. LIS.

²⁴ El concepto de vinculación está definido en el art. 16.2. LIS.

E S T U D I O S

Requisitos (art. 16.5. LIS): Contrato.

- * previo,
- * escrito,
- * especificará la naturaleza de los servicios a prestar,
- * fijará los criterios de distribución²⁵ de los gastos a incurrir²⁶ por quien presta los servicios y atendiendo a métodos de distribución fijados en criterios de continuidad y racionalidad,
- * posibilidad de aprobación (validación) previa por la Administración. (Idem. determinación VNM operaciones vinculadas). Art. 16.6. LIS.

C) Ingresos no computables.

Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por sociedades transparentes en determinadas condiciones (Capítulo VI LIS).

D) Ingresos computables sin precedente mercantil (art. 17.1. LIS).

d.1. Por razón de la posible deslocalización²⁷ de rentas²⁸ imputables a la soberanía tributaria española. Cambios de residencia (internacional)²⁹ y ceses de establecimientos permanentes.

Mercantilmente no hay alteración económica pues la titularidad jurídica de los patrimonios es la misma, y éstos puede ser que ni siquiera sufran un traslado físico (inmuebles), pero la deslocalización de la soberanía tributaria se configura como determinante de una transmisión fiscal (presunción fiscal) que origina rentas sujetas, en su caso.

Como no hay transacción no hay precio ni valor, por ello se acude a una ficción traslativa, y al concepto antielusión de VNM como término de comparación de la relación con el Valor Contable. No obstante conviene plantearse si dicha disposición es contraria al Tratado de la Comunidad Europea, en especial a sus artículos 52 y 58, y demás concordantes, siempre que la deslocalización se produzca dentro del ámbito de la Unión Europea.

²⁵ Opera como norma de valoración.

²⁶ La Ley dice "incurridos".

²⁷ Los ingresos computables (rentas) por deslocalización pueden producir problemas de doble tributación o cuantificación de pérdidas si no se produce un ajuste en el valor de adquisición fiscal que se ha de tomar a futuro ante nuevas transmisiones de los elementos afectados.

²⁸ Será lo normal, por los valores históricos, pero también puede materializar pérdidas (gastos).

²⁹ No hay previsión de una deslocalización por razón de las competencias tributarias de los distintos territorios españoles.

Afecta a todos los elementos patrimoniales del SP que se deslocaliza.

Supuestos de deslocalización³⁰:

- * SP residente que traslada su residencia al extranjero. Salvo que se queden a efectos a un establecimiento permanente en España (conservan valores históricos).

- * Cese (desafectación total) del establecimiento permanente situado en España.

- * Transferencia (desafectación parcial) desde establecimiento permanente en España al extranjero (otro establecimiento o al de residencia del SP)

Se integra en la base imponible la diferencia (beneficio o pérdida) entre el VNM y el valor contable de los elementos patrimoniales.

d.2. Por elevación al íntegro de cobros sujetos a retención fiscal, sin practicarse.

Se incrementa como renta (ingreso) el importe de la retención que debió practicarse por mandato fiscal, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas³¹.

Sólo se produce si las cantidades (neto) han sido efectivamente satisfechas, no sobre conceptos presuntos³², dando derecho a su equivalente deducción en la cuota (art. 58 LIS) ya que se ha practicado sobre los ingresos del sujeto pasivo (autoimputación) siendo responsable de su ingreso el pagador.

3.2. Relativos al Principio de empresa en funcionamiento³³.

En la LIS no se enuncian expresamente los criterios mercantiles, pero se deducen del art. 24 (Período impositivo) que prevé los periodos tributarios; y

³⁰ Además el art. 52.2. LIS contiene otros dos supuestos de deslocalización (transmisión del establecimiento permanente a otra entidad y el traslado de la residencia internacional de la casa central). Sólo originan conclusión del período impositivo, pero no rentas fiscales.

³¹ Por ejemplo, arancel notarial.

³² Por ejemplo, la cesión de bienes muebles a la que sea aplicable el art. 5 LIS.

³³ Se considerara que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no ira encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación. (PGC Principios). Sobre el principio de empresa en funcionamiento véase la Resolución del ICAC de fecha 31 de Mayo de 1.993.

E S T U D I O S

de normas diversas que tratan con cautela cualquier revalorización o infravaloración, como luego veremos.

3.3. *Relativos al Principio de no compensación*³⁴.

No se ha tipificado ninguna norma fiscal que corrija dichos criterios.

3.4. *Relativos al Principio del precio de adquisición*³⁵.

3.4.1. *Regla general.*

Los elementos patrimoniales se valorarán fiscalmente al precio de adquisición o coste de producción (precio de transmisión para el transmitente).

No obstante, existen diversas correcciones tipificadas que se pueden agrupar de la forma siguiente:

A) Por razón del valor normal de mercado (VNM).

A.1. PRINCIPIOS DE PARTIDA.

Los ajustes a VNM contenidos en el art. 15 LIS son una medida antielusión para la totalidad (posiblemente) de las operaciones no comerciales, evitando no tener que acudir a las reglas de valoración de operaciones vinculadas, cuya casuística permitía economías de opción.

³⁴ **No compensación.** *En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidos en los modelos de las cuentas anuales. (PGC Principios).*

Valoración separada. *Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo. (PGC Principios).*

³⁵ **Normas generales de valoración mercantil:** **a) Regla general:** *Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción (PGC Principios).* Lo anterior implica que para el transmitente el precio de transmisión (igual al precio de adquisición, sin adicionar gastos accesorios e impuestos no recuperables) es la regla de valoración de los elementos transmitidos, que se ha de tener como premisa de partida para cuantificar los resultados de la operación. **b) Impuesto sobre el valor añadido.** *El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la empresa) el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos bienes de inversión. No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión (Norma de Valoración 15ª).* **c) Rectificaciones:** *El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria (PGC Principios).*

Doctrina de la Administración Tributaria

Las operaciones comerciales (ingresos y gastos típicos) y las no comerciales (si es que pueden existir otras) que han quedado al margen de las reglas imperativas del VNM (art. 15.2. LIS) pueden ser, en el sentido de que obligatoriamente han de ser, valoradas con referencia al VNM si son operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas (art. 16. LIS), por lo que la regla de valoración de operaciones vinculadas es de segundo nivel o subsidiaria.

Todo ello, sin perjuicio de los supuestos de aplicación del Capítulo VIII de LIS (Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores) cuando sea de aplicación.

A.2. CONCEPTO DEL VALOR NORMAL DE MERCADO.

El que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes (art. 15.2. párrafo final LIS). Se determina con la siguiente metodología (art. 15.2., en relación 16.3. LIS):

1º.- Regla general.

1.1. Es el precio de mercado³⁶ del elemento. Examina al propio elemento, y estamos hablando del valor real³⁷.

³⁶ Se utiliza para definir el VNM el propio término, lo cual denota dos consecuencias. Una primera determina la incorrección de utilizar el propio término que se define que provoca su indefinición. Una segunda determina que el concepto mercado pase a ser un concepto jurídico indeterminado cuya concreción resultará de la vía jurisdiccional, o se convertirá en término inconcretable por tal vía interpretativa que origine la inaplicación de la presente regla general.

En cualquier caso, la técnica utilizada (VNM) va a reproducir la problemática existente en el ITP y AJD sobre la comprobación de valores, para determinar el verdadero valor del elemento transmitido, pero de forma incrementada, ya que no hay un concepto indeterminado, sino que se han establecido múltiples subconceptos indeterminados (características similares, equivalencia, particularidades de la operación, margen habitual, operaciones equiparables, empresas del mismo sector, riesgos asumibles, activos implicados, funciones desempeñadas). Cada uno de ellos están sometidos a la necesaria concreción y prueba por la administración tributaria, ya que en otro caso la regla será aplicada de forma contraria a Derecho.

³⁷ En los supuestos que conforme a la normativa mercantil intervengan auditores o expertos para determinar el valor real de los elementos, la Administración tributaria podrá determinar el precio de mercado (valor real) a tenor del art. 148 LIS, pero su conclusión no prevalecerá sobre la de los Auditores o expertos, sino a través del control jurisdiccional (tribunales) que valorarán ambos criterios y resultados, en el conjunto de la prueba del proceso. De todos modos, la previa intervención de un Auditor o experto, por mandato legal, que determine un valor real supone una clara delimitación del resultado, con elementos de máxima seguridad para el contribuyente. Véase a tal efecto, la Resolución del Presidente del ICAC de 23 de octubre de 1.991 (Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los arts. 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de S.A.) en la medida que aporta criterios técnicos sobre el valor real, que no es otro que el valor normal de mercado, o verdadero valor.

E S T U D I O S

1.2. Si no hay mercado para dicho bien, se atiende al precio de mercado de otros similares. Como no hay identidad habrá que corregirlo para equiparlo.

1.3. En ambos casos, habrá que corregir el valor en función de las particularidades de la operación.

2º.- Reglas supletorias³⁸ (subsidiarias)³⁹.

En las dos reglas siguientes se trata de llegar al margen habitual para los intervinientes⁴⁰, como resultado propio de la operación:

2.1. Por adición (Coste incrementado a un margen de beneficio). Examina al transmitente, y parte de elementos adquiridos en libre mercado (concur-rencia).

El VNM es igual al valor de adquisición o coste de producción del elemento para el que vende incrementado en el margen habitual con terceros independientes. El margen habitual es el del sujeto pasivo o el de empresas del sector en operaciones equiparables.

2.2. Por sustracción. Examina al comprador, y parte del precio de reventa al libre mercado (concur-rencia).

El VNM es igual al valor de reventa del elemento que establece quien compra para revender reducido en el margen habitual que aplica con terceros independientes. El margen habitual es el del propio revendedor o el de empresas del sector en operaciones equiparables. Lógicamente hay que deducir del valor de reventa los costes de transformación que ha tenido el comprador, que estarán incrementados también por el margen de reventa.

3º.- Regla residual⁴¹.

³⁸ Sólo para el supuesto que la regla general no se pueda aplicar. No porque el resultado sea superior o inferior al obtenido por las reglas supletorias.

³⁹ No se aplicarán si no es elemento propio de bienes comerciales.

⁴⁰ Por eso la primera regla examina al vendedor y la segunda al comprador. Por ello, ambas reglas no son subsidiarias entre sí sino que en el caso de doble aplicación (segunda de las reglas, venta para reventa) deben llegar al mismo resultado. Si esto no sucede, ambos valores son VNM, y sólo existen dos alternativas: Primera, ninguno es de aplicación por no existir un VNM cierto, o debe ser el más favorable al contribuyente (en cada caso, el suyo) pues en ambos casos son VNM.

⁴¹ Para el supuesto de inaplicabilidad de la regla general o de las supletorias.

Examina a todos los intervinientes vinculados⁴² con el tercero no vinculado.

Se distribuye el resultado obtenido en el conjunto de operaciones vinculadas (desde la primera operación que viene del libre mercado hasta la que implica una contratación con tercero independiente), entre todos los sujetos vinculados, teniendo en cuenta para tal distribución los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas pro cada uno de ellos.

A.3. NO REFLEJO CONTABLE.

La toma del VNM a efectos de valoración no produce más efectos que la de cuantificar los ajustes cuando procedan (art. 15.2. LIS encabezamiento y art. 18º LIS), pero no se incorpora a efectos contables.

Es una consecuencia de la no alteración de la contabilidad por las normas fiscales por lo que los ajustes fiscales surtirán sus efectos extracontablemente, produciendo un ajuste bilateral normalmente, salvo las excepciones tipificadas.

A.4. TÉCNICA DEL REAJUSTE A VALOR NORMAL DE MERCADO (V.N.M.).

En los supuestos que sea aplicable el VNM como medida valorativa, con una fuerte carga de antielusión, la técnica de aplicación del mismo a las operaciones se concibe como un ajuste bilateral, reconduciendo el resultado a un pretendido valor real imputable a cada uno de los sujetos intervinientes en la medida que a cada uno les debe pertenecer, buscando un resultado objetivo, no subjetivo, haya sido provocado o no por los intervinientes.

En toda operación se puede hablar en términos amplios de un sujeto transmitente, cualquiera que sea el título jurídico traslativo (compraventa, donación, aportación, permuta ...) y de un sujeto adquirente del bien o derecho. Así, para los supuestos que luego veremos los arts. 15.2. y 16.1. LIS identifican las relaciones contractuales en las que interviene el VNM, como norma de valoración que afecta tanto al transmitente como al adquirente.

Cada una de las relaciones contractuales que implican la traslación de la titularidad del bien o derecho produce la aplicación de un ajuste bilateral en el sujeto adquirente, como contrapartida a que el sujeto transmitente (quien en-

⁴² Parece que sólo será aplicable cuando estemos ante sujetos vinculados entre los que se realiza la operación que afecta al elemento patrimonial al valorar, no en los demás casos.

E S T U D I O S

trega) sufre la aplicación del VNM para cuantificar el importe en que debe valorar el elemento entregado, y por tanto su resultado.

No obstante, el sujeto adquirente (quien recibe), tanto por razón de la normativa mercantil como de la fiscal (art. 15.1. LIS), registra (contabiliza) el elemento recibido por su precio de adquisición, que no es otro que el importe subjetivo en que los sujetos lo valoraron, de forma diferente al VNM, al realizar la operación.

Consecuentemente la diferencia entre el VNM y el PA aplicada a la transacción provocaría una doble tributación o doble beneficio para el conjunto de los contribuyentes implicados, si no existiese el reajuste recíproco y de signo contrario en el adquirente, al volver a sufrir o beneficiarse de la diferencia entre el VNM y el PA. Por ello, se acude a la técnica del ajuste bilateral que, si bien no está expresamente establecido en la LIS, se deduce de la técnica empleada.

En otras palabras, si el VNM se ha tomado para ajuste fiscal, la entidad transmitente integrará en su base imponible (ajuste) el importe de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable (VNM - VC) como componente sumatorio o minorador⁴³, y a su vez la entidad adquirente integrará su base imponible (reajuste) el mismo importe de la diferencia, de signo inverso, por tanto como componente minorador o sumatorio, según que la operación se haya realizado con un precio por debajo o por encima del VNM.

A tenor del art. 18 LIS la integración de la diferencia para el transmitente es simultánea al acto traslativo, pero para el sujeto receptor el reajuste es diferido en la medida que el precio (PA) vaya produciendo resultados en la nueva sociedad, reajustándolos en la medida de la diferencia (VNM - PA), de tal forma que por la adición (positiva o negativa) del reajuste, la entidad adquirente toma como base, a efectos fiscales, un valor acumulado (PA + ó - reajuste) equivalente al VNM del elemento. Por tanto, los reajustes se integran en la base imponible del adquirente cuando se ha de producir su resultado natural (beneficio o pérdida) o en la medida que se ha de producir su efecto en la cuenta de resultados (ingreso o gasto). Así:

a) Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.

⁴³ Como componente minorador del precio evita la transferencia de pérdidas en los supuestos de sobrevaloración del elemento transmitido.

Artículo 18 de la Ley 37/1995, de 30 de Noviembre, de Medidas Fiscales

b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.

c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

d) Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial, en cuyo caso se estará a lo previsto en las letras anteriores.

De lo anterior se deduce que sobre el VNM no se pueden dotar provisiones por depreciación.

Sin perjuicio de lo anterior, el art. 18 LIS contiene una cautela para la aplicación del ajuste bilateral. La entidad adquirente reajustará "cuando un elemento patrimonial o servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado". ¿Qué significa? Parece que debe darse un ajuste previo o simultáneo en la transmitente, en la medida que si ésta no aplica (por no respetar la regla) o no sufre la aplicación (vía comprobación administrativa) la adquirente no puede tomar como premisa el VNM y reajustar sus bases imponibles.

La técnica del reajuste bilateral contenida en los arts. 15.2. LIS y 16.1 LIS se complementa con una serie de precisiones o complementos técnicos (arts. 15. 3a, 15.10 y 16.1 LIS) por razón de las peculiaridades de las operaciones, por afectar a terceros o por opciones del legislador. Las veremos al analizar cada uno de los supuestos.

Veamos un ejemplo. La sociedad A aporta a la sociedad B un terreno por el precio de 100. Su VNM es de 200. La sociedad A debería reajustar positivamente la BI (+100), y la adquirente, cuando lo venda a 300, reajustará su BI en el importe ya integrado (-100) en la transmitente, por lo que su BI de la operación será 100 ($300 - 100 - 100$). Si la operación se realiza por valores superiores (precio:200, y VNM: 100) el ajuste en la transmitente será negativo (-100), menos BI, y positivo en la adquirente cuando lo transmite (+100), por lo que la reventa producirá una BI de 200 ($300 - 200 + 100$).

En definitiva el sistema de ajustes extracontables bilaterales al VNM, cuando se respete o se aplique por la Inspección de Tributos producirá una reclasificación extracontable de resultados, como aplicación de un conjunto normativo que busca que las bases imponibles se sitúen en las sociedades a que correspondan evitando transferencias mercantiles de capacidades económicas, con economías de opción.

E S T U D I O S

Las rentas fiscales por razón del VNM y cuyo resultado contable provenga de operaciones que dan lugar a la deducción para evitar la doble imposición interna (dividendos y participaciones en beneficios, y operaciones asimiladas) también dan derecho a la deducción por doble imposición en cuanto al importe del ajuste (art. 28.3 LIS párrafo final). No es un ajuste, pues no afecta a la BI, sino una norma de coordinación técnica, si bien no se entiende cómo puede aplicarse al no tener reflejo contable los ajustes fiscales.

A.5. AJUSTES OBLIGATORIOS AL V.N.M.

1º.- Por operaciones entre socios (Sujetos Pasivos IS) y entidades (sociedades y otras con o sin personalidad jurídica).

a) Aportaciones no dinerarias. Se tomará el VNM de los elementos patrimoniales aportados a entidades y de los valores recibidos en contraprestación (art. 15.2.b LIS).

*** Para el SP aportante (y que recibe acciones o participaciones).**

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) del elemento transmitido (art. 15.3 LIS).

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA)⁴⁴. Las acciones o participaciones recibidas tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la B.I. (art. 18 LIS), si la sociedad receptora ha dispuesto de la autocartera, como a continuación veremos⁴⁵.

⁴⁴ No obstante, conforme a la Resolución de 27 de Julio de 1.992 del Presidente del ICAC (**que asume los criterios establecidos para la permuta de bienes**) la participación en el capital recibida se valorará de acuerdo con el valor contable de los elementos patrimoniales aportados a la sociedad, minorado, en su caso, únicamente por la amortización acumulada de los mismos y no por las provisiones que pudieran estar contabilizadas, con el límite máximo del valor atribuido por la Sociedad receptora a dichos elementos patrimoniales a efectos de la aportación no dineraria. Los gastos inherentes a la operación incrementarán el valor de la participación en el capital recibida, siempre que el importe resultante no supere el valor de mercado de la participación. Por tanto éste será el Precio de Adquisición (PA).

⁴⁵ Este criterio parece ser el más consecuente con el conjunto de la norma. La transmitente ha ajustado el elemento transmitido y reajusta a la inversa el recibido, como si la operación hubiese sido clasificada como una subespecie de las permutas (art. 15.2 e) y f).

- * Para el SP entidad receptora de la aportación (y que entrega acciones o participaciones).

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos. Sólo opera si dispone de la autocartera⁴⁶, no cuando las acciones o participaciones⁴⁷ entregadas a cambio de la aportación son de nueva creación (art. 15.3., referencia b) LIS).

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS)

b) Reintegros no dinerarios.

Se tomará el VNM de los elementos transmitidos por la entidad (art. 15.2.c LIS) que realiza la devolución.

b. 1. Por distribución no dineraria de beneficios.

- * Para la entidad distribuidora:

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3., referencia c. LIS)

- * Para el SP entidad (receptora):

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Ajusta fiscalmente a VNM los elementos recibidos (art. 15.5. LIS). Por lo que tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA)⁴⁸ integrándola diferidamente en la BI (art. 18 LIS).

⁴⁶ Los resultados obtenidos en la enajenación de acciones propias figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias en el epígrafe: <<Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias>> o <<Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias>> según proceda (Norma de valoración 10^a).

⁴⁷ El art. 15.2.b) habla exclusivamente de valores, y las participaciones no son títulos-valores, por lo que "a priori" no se aplicaría tal evento. Pero tal omisión es correcta dada la imposibilidad de que las SL tengan participaciones en autocartera (art. 39, y D. Trans. 6^a Ley SL de 1.995)

⁴⁸ Por la parte equivalente al nominal de los beneficios (precio de adquisición) la integración es contable, y por la diferencia se producirá el reajuste (VNM - PA), con lo que se producirá la integración al VNM (art. 15.5. LIS) de los elementos recibidos.

E S T U D I O S

b. 2. Por reducción del capital con devolución de aportaciones no dinerarias.*** Para la entidad que reduce:**

Ajusta fiscalmente por la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3., referencia c LIS).

*** Para el SP entidad (receptora):**

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tiene un doble ajuste:

a) Ajusta fiscalmente a VNM los elementos recibidos (art. 15.4. LIS). Por lo que tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándola diferidamente en la BI (art. 18. LIS).

b) Además, ajusta fiscalmente la diferencia positiva (exceso), del VNM de los elementos recibidos sobre VC participación (art. 15.4. párrafo 1º LIS), ya que hasta reducir a cero el VC de la participación se entiende que se realiza su devolución. A partir de tal situación estamos ante un reparto de dividendos.

b.3. Por reparto no dinerario de la prima de emisión de acciones o participaciones (mercantilmente es reparto de dividendos).*** Para la entidad distribuidora:**

Ajusta fiscalmente diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3., referencia c. LIS)

*** Para el S.P. entidad (receptora):**

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tiene un doble ajuste:

a) Ajusta fiscalmente a VNM los elementos recibidos (art. 15.4. LIS). Por lo que tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándola diferidamente en la BI (art. 18. LIS).

b) Además, ajusta fiscalmente la diferencia positiva (exceso), del VNM de los elementos recibidos sobre VC participación (art. 15.4. párrafo 2º LIS), ya que hasta reducir a cero el VC de la participación se entiende que se realiza su devolución. A partir de tal situación estamos ante un reparto de dividendos.

b.4. Otras reducciones de capital, sin devolución de elementos.

Las reducciones de capital para condonar dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o el restable-

cimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, al no suponer la transmisión de elementos patrimoniales no produce ajustes fiscales por razón del VNM de los bienes. En este sentido hay que interpretar el art. 15.8 al decir que “no determinación para los socios rentas⁴⁹ (fiscals), positivas o negativas, integrables en la base imponible”. Pero ello no debe impedir que, en el supuesto de pérdida total de la participación, por anularse la misma con ocasión de reducción del capital por pérdidas, se computen en el SP (titular) tal pérdida, salvo si se debe al restablecimiento del equilibrio a pérdidas que hubieran debido ser objeto de correcciones valorativas por mandato mercantil⁵⁰, en cuyo caso puede haber un problema de no deducibilidad por no imputarse al periodo que corresponden.

b. 5. Por separación de socios.

- * Para la entidad que paga sus derechos al socio con elementos patrimoniales.

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia c. LIS).

- * Para el socio (SPIS) que recibe los elementos.

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA), integrándola diferidamente (art. 18 LIS). Además, la diferencia entre el PA - VC de la participación anulada se integra directa y simultáneamente en la BI (art. 15.6. LIS).

b. 6. Por disolución.

- * Para la entidad disuelta, que adjudica elementos patrimoniales.

Ajusta diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia c. LIS).

- * Para el socio (SPIS) que recibe los elementos.

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA), integrándola diferidamente (art.

⁴⁹ El concepto de renta es fiscal (art. 10 LIS) mientras que mercantilmente se habla de resultado contable.

⁵⁰ Principio de estanqueidad de ejercicios (art. 19 LIS).

E E I U D I O S

18 LIS). La diferencia entre el PA - VC de la participación anulada se integra directa y simultáneamente en la BI (art. 15.6. LIS).

2º.- *Por operaciones societarias (interviene la sociedad), pero afectan a los socios (SPIS).*

α) Por fusión, absorción (es una forma de fusión) o escisión total o parcial.

α. 1. Fusión por absorción.

* Para la sociedad absorbida:

Ajusta fiscalmente diferencia (VNM - VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia LIS)

* Para la sociedad absorbente:

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS).

Del contexto general (art. 15.2. LIS) se deduce que si la absorción es de sociedad íntegramente participada o posee acciones de la absorbida. La diferencia entre PA del patrimonio recibido (o su proporción) - VC de la participación anulada se integra directa y simultáneamente en la BI.

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM - VC) de las acciones o participaciones transmitidas a los socios. Sólo opera si dispone de la autocartera, no cuando se entregan acciones o participaciones de nueva creación (art. 15.3., referencia d LIS).

* Para los socios de la absorbida:

Contabilizan sin ajustar la participación recibida (PA). Pero reajustan fiscalmente la diferencia (VNM - PA) que se integrará diferidamente en la BI (art. 18 LIS). La diferencia entre PA - VC de la participación anulada se integrará directa y simultáneamente en la BI (art. 15.7 LIS).

α. 2. Fusión por creación de una nueva entidad.

* Para las sociedades extinguidas:

Ajustan fiscalmente las diferencias (VNM - VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia d LIS).

* Para la nueva entidad:

Contabiliza sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS)

* Para los socios de las extinguidas:

Contabilizan sin ajustar la participación recibida (PA). Pero reajustan fiscalmente la diferencia (VNM - PA) que se integrará diferidamente en la BI (art. 18 LIS). La diferencia entre PA - VC de la participación anulada se integrará directa y simultáneamente en la BI (art. 15.7 LIS).

α. 3. Por escisión parcial.

* Para la sociedad escindida (subsistente):

No se produce ningún efecto, para los elementos no escindidos y, por tanto, no traspasados a la(s) sociedad(es) de nueva creación.

Ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia d) LIS.

* Para la(s) sociedad(es) beneficiarias, resultantes de la escisión:

Contabilizan sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS)

* Para los socios de la sociedad escindida:

Contabilizan sin ajustar la participación recibida (PA). Pero reajustan fiscalmente la diferencia (VNM - PA) que se integrará diferidamente en la BI (art. 18 LIS). La diferencia entre PA - VC de la participación anulada se integrará directa y simultáneamente en la BI (art. 15.7 LIS).

α. 4. Por escisión total.

* Para la sociedad escindida:

Ajusta la diferencia (VNM-VC) de todos los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia d LIS).

* Para las sociedades beneficiarias, resultantes de la escisión:

Contabilizan sin ajustar los elementos recibidos (PA). Pero tendrán reajuste fiscal de la diferencia (VNM - PA) integrándose diferidamente en la BI (art. 18 LIS)

E S T U D I O S

* Para los socios de la sociedad escindida:

Contabilizan sin ajustar la participación recibida (PA). Pero reajustan fiscalmente la diferencia (VNM - PA) que se integrará diferidamente en la BI (art. 18 LIS). La diferencia entre PA - VC de la participación anulada se integrará directa y simultáneamente en la BI (art. 15.7 LIS).

3º.- *Por permutas de elementos patrimoniales (art. 15.2. e y f).*

Permutas en sentido general, canje o conversión de obligaciones y otros valores en acciones.

Los SP adquirentes contabilizan con criterios mercantiles los bienes adquiridos (PA). En las permutas no existe precio de adquisición, sino valor atribuido. Por lo que, por ej., el inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor ... (Sólo ajuste negativo) Apartado 2.1. Resolución 30.7.1991, del ICAC.

No se toma como referencia el VNM de los bienes transmitidos, sino de los adquiridos para no hacer dobles ajustes (la permuta es doble venta) midiéndose el resultado de una forma neta o compensada, por el resultado final que le produce al SP La diferencia entre lo que da (VC de los elementos entregados) y de lo que recibe (VNM de los elementos recibidos). Pero se integra directamente en la BI la diferencia entre VNM - PA (art. 18 LIS), y simultáneamente la diferencia entre PA - VC (art. 15.3. LIS).

4º.- *Por transmisiones o adquisiciones a título lucrativo.*

La transmitente ajusta fiscalmente la diferencia (VNM-VC) de los elementos transmitidos (art. 15.3. referencia a LIS)

La adquirente, contabilizará por el valor atribuido al elemento (valor venal)⁵¹. Pero reajustará fiscalmente la diferencia del VNM - Valor Venal (PA), integrándola en el propio período impositivo en la BI (art. 18 y 19.8 LIS).

⁵¹ Al valor venal se refiere, por ejemplo la Norma 2ª de Valoración.

A.6. AJUSTES POSIBLES⁵² POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AL V.N.M. OPERACIONES VINCULADAS (ART. 16). TEST DEL V.N.M.

Operaciones vinculadas son las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas⁵³, bien afecten a bienes o prestaciones de servicios.

Personas o entidades vinculadas (perímetro de vinculación):

⁵² La naturaleza jurídica de la norma es confusa, ya que no puede ser una facultad arbitraria de la Administración el aplicarla o no, ya que ésta en su actuación se debe ajustar al Derecho, y están proscritas las actuaciones discrecionales. El alcance de la norma hay que entenderlo en el carácter subsidiario y de cierre de la norma, ante la insuficiencia de otras obligatorias que cubran supuestos de elusión fiscal, que son más probables allí donde hay vinculación. El término “podrá” significa que ante operaciones vinculadas, aunque no haya norma obligatoria de valoración al VNM siempre es aplicable (y obligatoriamente para la Administración, habría que añadir). En otras palabras las operaciones entre sujetos vinculados deben ser sometidas al test del VNM.

⁵³ Sólo son vinculadas las operaciones que se realizan entre los sujetos que tipifica la Ley.

	Sociedad cualquiera ⁵⁴	Española	Extranjera	Cooperativa	Mandante española ⁵⁵	Mandataria extranjera	Con control común
1. Socios ⁵⁶ de la sociedad.	16.2.a.						
2. Socios ⁵⁷ de otra sociedad del grupo ⁵⁸	16.2.e.						
3. Administradores de la sociedad.	16.2.b.						
4. Administradores de otra sociedad del grupo ⁵⁶	16.2.f.						
5. Cónyuges ascendient. y descendient. de los: a) socios ⁶⁰ b) administradores * de la soc. * de otra soc. del grupo ⁶¹	16.2.c. 16.2.g.						
6. Sociedad del grupo ⁶²	16.2.d.						
7. Sociedad filial indirecta = ó +25%.	16.2.h.						
8. Establecimiento permanente *extranjero *español		16.2.j.	16.2.k.				
9. Sociedad cooperativa del grupo (tributario)				16.2.l.			
10. Sociedad *mandante ⁶³ española *mandataria extranjera					16.2.m.	16.2.m.	
11. Sociedad con control común (socios, conyuges, ascendient., descendient) directo o indirecto = ó +25%						16.2.i.	
12. Personas físicas o jurídicas de paraísos fiscales. (R.D. 1080/1991)	Art. 17.2.						

⁵⁴ Cualquiera que sea su tipología o nacionalidad.

⁵⁵ Mandante significa que ejerce el poder de decisión.

⁵⁶ La participación del socio debe ser igual o superior al 5% (No cotizadas) o 1% (Cotizadas).

⁵⁷ Ver nota anterior.

⁵⁸ Grupo es el definido en el art. 42 del C. Co., sin las exclusiones del art. 43, tal y como es contemplado en la sección 1ª del Capítulo I, de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (RD 1815/1991, de 20.12)

⁵⁹ Ver nota anterior.

⁶⁰ La participación del socio debe ser igual o superior al 5% (No cotizadas) o 1% (Cotizadas).

⁶¹ Ver nota Grupo.

⁶² Ver nota Grupo.

⁶³ Mandante significa que ejerce el poder de decisión.

Es requisito necesario para la aplicación del VNM que la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del VNM, o un diferimiento de dicha tributación.

Por tanto, el valor normal de mercado (VNM), como medida antielusión es aplicable tanto a operaciones nacionales como internacionales, si puede actuar la soberanía tributaria española, por afectar a un SP sujeto a dicha soberanía que transfiere rentas o las difiere por vinculación a un SP extranjero.

Conviene dejar planteada una cuestión problemática en su interpretación. La distinta tributación efectiva (tipo de gravamen efectivo) por razón de deducciones ... aunque sea mínima originará la aplicación de la regla del VNM, ya que la tributación conjunta será inferior en muchas ocasiones, salvo que las operaciones se produzcan, sucesivamente, en sociedades o personas físicas con igual o superior tipo de gravamen efectivo. Lo mismo sucederá si se producen tipos de gravámenes efectivos por compensación de bases imponibles negativas o aplicación de bonificaciones.

Si se produce el ajuste por la Administración Tributaria para un sujeto pasivo del IS, debe reajustar todas las rentas de las entidades⁶⁴ que intervienen en la operación (ajuste bilateral), para que la renta total del perímetro de la operación sea igual al ajuste VNM - Precio aplicado a la primera entidad que realiza el primer eslabón de la cadena. Está pendiente de desarrollo reglamentario el procedimiento de aplicación del VNM en operaciones vinculadas.

Es un medio de adecuación de valores que tiene la Administración dentro del período de prescripción. No es un régimen obligatorio para el SP., pero es conveniente asumirlo ya que la Administración tenderá a (deberá) aplicarlo como régimen subsidiario cuando las reglas imperativas del art. 15 LIS no sean suficientes (Inseguridad de resultado).

Seguridad de resultado⁶⁵: propuesta previa de las SP fundada en el VNM para la valoración de las operaciones (art. 16.6. LIS). Problemática de la aprobación⁶⁶:

⁶⁴ El art. 16.1. párrafo tercero dice "entidades" pero el perímetro de la operación puede concatenar sujetos, personas físicas, con posiciones intermedias. Parece que no hay razón para excluirlos en el concepto de la renta global tributada.

⁶⁵ No es una seguridad jurídica (exposición de motivos), porque no deriva de las normas sino de la aceptación por la otra parte de la relación tributaria.

⁶⁶ Solicitud y aprobación, implican que no es un convenio (c/r. art. 88.1. LRJAP y PAC), sino una comprobación previa de la Administración Tributaria.

E S T U D I O S

a) Procedimiento de resolución: Reglamento (pendiente). Puede entenderse desestimada la propuesta una vez transcurrido el plazo de resolución.

b) Eficacia: a partir de la aprobación, y durante tres períodos impositivos (no años).

c) Requisito objetivo: en los términos de la propuesta aprobada.

d) Cláusula de revisión para la Administración: puede modificarla unilateralmente, para adecuarla a una variación significativa de las circunstancias económicas⁶⁷.

e) Convenios entre Administraciones Tributarias de distintos Estados para determinar el VNM: admisible. Puede ser para resolución de conflictos entre soberanías tributarias, o para seguridad jurídica de los SP que operan en el tráfico internacional, con pacto a tres o más bandas. No es un resultado exigible por no estar en el ámbito imperativo de la Ley española.

B) Por ajustar el precio de adquisición⁶⁸

Como regla general se producen ajustes fiscales para ajustar las variaciones monetarias. Y además existen otros ajustes ante transmisiones (onerosas o lucrativas) de determinados bienes por su especial integración en el sistema impositivo, para evitar una doble tributación, para evitar economías de opción valorativas o por razones técnicas.

B.1. POR RAZÓN DE AJUSTAR LOS VALORES DE ADQUISICIÓN A LA DEPRECIACIÓN MONETARIA. (ART. 15.11 L.I.S.).

Sólo para elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial.

Para todas las transmisiones (onerosas o lucrativas).

El procedimiento es complicado y laborioso. Procedimiento:

1º. Se determina el resultado contable, y se ajusta fiscalmente (si alguna regla de ajuste es aplicable)⁶⁹ obteniéndose la renta derivada de la transmisión.

⁶⁷ Parece que se refiere tanto al marco económico general como al específico de la actividad de las empresas vinculadas (Por ejemplo, subidas de tipos de interés o fabricante que vende a su comercializadora sin riesgo de impagados, y pasa a asumir riesgos de impagados para compensarlos con excesos de resultados de fabricación).

⁶⁸ El valor de adquisición opera como partida para determinar el resultado de cualquier transmisión. Para evitar la sobretributación o la infratributación, fiscalmente puede sufrir ajustes.

⁶⁹ Nos estamos refiriendo a las reglas obligatorias al VNM.

2º. Si la renta es negativa. Es definitiva.

3º. Si la renta es positiva, puede ser objeto de reducción, pero sólo hasta su límite.

4º. La reducción es la depreciación monetaria desde el 1.1.1983, y se calcula:

a) Se actualiza por un coeficiente⁷⁰ tanto el valor de adquisición⁷¹ y las amortizaciones acumuladas. Se determina la diferencia.

b) De dicha diferencia se deduce el valor contable.

c) El resultado se multiplica por el siguiente coeficiente (x).

$$x = \frac{\text{fondos propios}}{\text{Pasivo total}^{72} - \text{derechos de crédito y tesorería}}$$

Notas a la letra c) anterior:

1ª. Dichas magnitudes "serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de transmisión, si éste último plazo fuera menor, a elección del sujeto pasivo. Serán magnitudes medias ponderadas.

2ª. Si el coeficiente (x) es superior a 0,4, no se aplica. La reducción es la diferencia establecida en b).

B.2. ACCIONES (PARTICIPACIONES) DE CUALQUIER CLASE DE SOCIEDAD TRANSPARENTE. (ART. 15.9. L.I.S.). AJUSTE TÉCNICO DEL SISTEMA.

Se ajusta su valor de adquisición, incrementándose en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período comprendido entre su adquisición y transmisión.

⁷⁰ Lo establecerá la Ley de Presupuestos. Y para 1.996 lo regula la disposición adicional novena de LIS.

⁷¹ Precio de adquisición o coste de producción. Del tenor literal parece que no se ajusta el "costo fiscal" cuando el precio de adquisición sufrió un reajuste por razón del VNM, sino el PA exclusivamente.

⁷² Parece que incluidos los fondos propios.

E . L . I . J . D . I . O . S .

La operación se contabiliza con criterios mercantiles (Valor enajenación - V. Adquisición sin ajustes). Con lo que el ajuste fiscal previsto no altera el resultado contable.

El ajuste es extracontable como lo fue la base imponible positiva imputada (art. 4.2. LIS), pero ahora de signo contrario.

De igual forma, siguiendo la norma 8ª de valoración, la imputación de bases positivas que correspondan a valores adquiridos después de la misma pero que la soportan los adquirentes, por el decalaje originado entre el devengo y la imputación, disminuyen el valor de adquisición de los valores (art. 75.5. LIS).

B.3. POR TRANSMISIÓN DE ACCIONES (PARTICIPACIONES) DE SOCIEDADES DE MERA TENENCIA DE BIENES. (ART. 15.9. L.I.S.). MEDIDA ANTIECONOMÍA DE OPCIÓN.

Ajustan su valor de transmisión hasta el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del I. Patrimonio, o por el VNM si fuera inferior.

La operación se contabiliza con criterios mercantiles (Valor enajenación - V. Adquisición sin ajuste). Con lo que el ajuste fiscal previsto no altera el resultado contable.

Si el sujeto adquirente es un SP del IS, y se aplica el VNM, a tenor del art. 18 LIS tendrá un reajuste (VNM - PA) de signo contrario que se integrará diferidamente en la BI, como mayor costo ante su futura transmisión. Pero, si la valoración es la del Imp. Patrimonio, parece que no hay reajuste, con doble tributación a tenor de la literalidad del precepto, pero no debe ser admitido tal criterio pues se ha referenciado al VNM, subsumiéndolo por ser superior.

B.4. ADQUISICIÓN Y AMORTIZACIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES PROPIAS. (ART. 15.10. L.I.S.). RAZONES DE TÉCNICA TRIBUTARIA.

La adquisición derivativa de acciones propias (art. 75 LSA), o adquisición previo acuerdo de reducción del capital (art. 170 LSA), y la amortización subsiguiente (por reducción de capital, anulación por fusión, disolución ...) no determinan para la entidad rentas positivas, ni negativas. Era algo evidente mercantilmente⁷³, pero se llegó a la conclusión contraria con la anterior legislación fiscal.

⁷³ Amortización de acciones propias: La diferencia, positiva o negativa, entre el precio de adquisición y el nominal de las acciones deberá cargarse o abonarse, respectivamente, a cuentas de reservas. Dará lugar a la reducción de capital por el importe del nominal de dichas acciones (Norma de valoración 10ª).

Por tanto, la entidad adquirente no reajusta, ya que no tiene rentas positivas ni negativas (art. 15.10 LIS), siguiendo para la transmitente el régimen general de la transmisión de elementos patrimoniales (art. 11.2.a. LIS) al VNM, si fuera aplicable.

Se contabiliza, en el primer caso (art. 75 LSA), contra reservas la adquisición, y contra capital y parte de las reservas afectadas por la amortización, por lo que el resultado es indiferente, también para la cuenta de P y G

En el segundo caso (art. 170), también se contabiliza contra capital y reservas, por lo que no hay efecto en la cuenta de P y G

C) Ajustes fiscales relativos a revalorizaciones contables (sin expresa regulación mercantil): revalorizaciones por simple anotación contable. (art. 15.1. LIS)

Siguiendo la posición de los Tribunales⁷⁴, y la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado⁷⁵, la revalorización contable ha de entenderse como admisible en casos excepcionales⁷⁶, sin perjuicio de normas especiales, y sin integración en la cuenta de Pérdidas y Ganancias⁷⁷.

⁷⁴ "El art. 39 CCom., al regular la valoración de las partidas del balance, se está refiriendo, precisamente, no a valores supuestos, sino a valores correspondientes al balance fijados con arreglo a valores objetivos que garanticen los intereses de terceros, que quiere decir tanto como valores reales, lo que no se desvirtúa por la circunstancia de referirse dicho precepto a seguir principios que exijan una ordenada y procedente gestión económica de la empresa, con mantenimiento de una continuidad en los criterios de valoración que no podrán ser variados sin causa razonada, ya que con ello lo que se quiere decir es que el módulo para fijar los expresados criterios objetivos ha de ser uniforme, con base en una actividad empresarial ordenada y prudente, con criterio continuado, y no con alteraciones no justificadas, pero no con permisividad de desvirtuación de valoraciones reales que se desplacen de la objetividad a que el expresado art. 39 alude". **TS 1ª. S 7 Abr. 1989. -Ponente: Sr. Fernández Rodríguez) LA LEY, 1989-3, 664 (11903-R).**

⁷⁵ Véase la Resolución de 23.11.1992.

⁷⁶ El resultado contable proviene de la obligación de la normativa mercantil o pública, según los tipos de sujetos. El resultado contable es el suministrado por la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las cuentas anuales deben mostrar y proporcionar una imagen fiel (substantiva o material) del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la empresa (art. 34.2. C. Co.), desde el punto de vista:

a) Formal documental (mostrar). Concepto formal estático. Art. 34. 3 C. Co.

b) Formal de la elaboración contable (proporcionar). Concepto formal dinámico. Art. 34.4. C. Co.

Cronológicamente la elaboración contable (imagen fiel dinámica), es anterior a los documentos que de la misma resultan (imagen fiel estática).

Pero, puede suceder, que en la elaboración contable pueden existir normas legales "en materia de contabilidad" cuya aplicación dé un resultado (Imagen fiel formal) incompatible con la imagen fiel substantiva o material.

E S T U D I O S

Ante tal evento, la normativa vigente de naturaleza mercantil (Art. 38.1. C. Co., con referencia a los empresarios, establece que la no aplicación de forma excepcional de las normas legales generales sobre valoración es posible.

Del análisis de dicho precepto resulta que contiene dos reglas específicas que priman sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados en materia de valoración de cualquier elemento patrimonial (material o inmaterial), si aquellas estuvieran en contradicción con éstos.

La primera de esas reglas, de observación obligatoria, se establece para la elaboración contable (imagen fiel dinámica); determinando de forma imperativa que los elementos del inmovilizado y circulante se contabilizarán por el precio de adquisición (adquiridos a terceros), o por el coste de producción (producidos por el propio sujeto).

La segunda de esas reglas (el balance sólo puede recoger beneficios realizados), de observación obligatoria, se establece para la formulación contable final (imagen fiel estática). No obstante puede aparecer como insuficiente o deficiente el resultado en términos de valoración de los elementos que integran el balance.

La deficiencia o insuficiencia de valor atribuido es siempre un criterio subjetivo, pues no obedece a la aplicación de las reglas contables de obligatorio cumplimiento que, establecidas por el legislador, determinan la objetividad legal del resultado.

En tal supuesto, la normativa contable no es aplicable, para no viciar la elaboración y el resultado. Estamos ante imprecisiones legislativas.

El legislador, por principio, no puede asumir que sus disposiciones sean cuestionadas pues reflejan los conceptos de justicia y oportunidad aplicados a una determinada realidad que regulan. Por ello, el legislador, después de establecer que el balance debe reflejar sus elementos partiendo del precio de adquisición o del costo de producción, reafirma su criterio (objetivo-legal) estableciendo dos reglas marco (no de determinación concreta) complementarias:

a) La prudencia valorativa es regla obligada.

b) Una especificación de dicha regla. Obligatoriamente (en todo caso), en el balance sólo se pueden recoger los beneficios realizados. Las meras expectativas de mayor valor en los elementos del balance no se pueden recoger, ni a través de la cuenta de pérdidas y ganancias, ni de forma directa anotándolas como más reservas (explícitas), lo que dará el mismo resultado en el balance. Son, en consecuencia, también criterios objetivos - legales.

No obstante lo anterior, el legislador es consciente que no posee la verdad objetiva de forma absoluta, y que sus mandatos pueden producir, a pesar de todo, un resultado incompatible con la verdadera realidad objetiva (imagen fiel).

Para ello, establece una **regla excepcional**: los principios establecidos de forma general (todos y cada uno de ellos) pueden dejar de aplicarse en casos excepcionales, imponiendo únicamente unas determinadas obligaciones de información. **Y, ante tal supuesto, la única regla a respetar es la imagen fiel establecida por el art. 34.4. C.Co., confirmada como norma base, de todos los principios, en el PGC.**

La imagen fiel es un concepto jurídico indeterminado, con notable valor implícito, pero inconcreto valor explícito. La determinación de los criterios corresponde a las normas legales, en la medida que el legislador ha concebido lo adecuado. Pero su aplicación a cada sujeto y supuesto determinado, en función del tiempo y lugar, y de la evolución de las ideas y principios sobre la materia, es una labor interpretativa. Consecuentemente, los principios contables y las normas de valoración son susceptibles de cuestionarse, a través del fin para el que se han dictado: la imagen fiel material, que como concepto jurídico indeterminado permite su permanente adecuación y configuración a la realidad social del tiempo y lugar en que ha de concretarse (art. 3 C. Civil).

Mercantilmente, en materia de valoraciones, y concreción del art. 34, el art. 38.2. del C.Co. tiene una interpretación inequívoca, pues su conclusión es la obtención de una realidad objetiva (imagen fiel), con independencia de las posibilidades u obligaciones fiscales. Y, exclusivamente, a tal fin permite las revalorizaciones contables, en casos excepcionales, que lógicamente, al ser reflejo de plusvalías tácitas y no realizadas, se anotarán a través de una cuenta de reservas.

Consecuentemente, deberá señalarse en la memoria la falta de aplicación de las normas contables, motivarse suficientemente, y expresar su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa (art. 34.4. C. Co). **Todo ello, para ser sometida la exclusión a control tan-**

A efectos fiscales (art.15.1. LIS) las revalorizaciones contables:

* No se integran en la base imponible. Tal medida se articula como medida para evitar el aprovechamiento de bases imponibles negativas por compensación.

to de los Auditores, si la sociedad está sometida a revisión, como de los Tribunales en última instancia si la aplicación deviene litigiosa entre sujetos interesados.

En la Ley de S.A., las reglas generales del C. Co. no sufren variación sustantiva, sino de especificación semántica o puntual (aclaratoria). No obstante, aparecen dos mandatos (arts. 195.3 y 196.3 LSA) idénticos: "Deberá indicarse en la memoria, con la debida justificación, el importe de la diferencia que pueda producirse entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo (inmovilizado o circulante) que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal". Dichos preceptos parece que hay que enmarcarlos en las previsiones del art. 38.2 del C. Co., esto es en la regla excepcional que permite prescindir de los principios generales en materia de valoración.

No obstante se da un paso más allá, el legislador asume la distorsión que la legislación fiscal puede producir por sus normas de valoración.

Regula un supuesto específico, las actualizaciones de valores que tradicionalmente se han derivado de la legislación fiscal, mediante un reenvío a la legislación fiscal, posiblemente por la estabilidad de las normas mercantiles y la repetida modificación de la normativa fiscal, que por ello se muestra como cauce apropiado para rectificar, o asumir nuevos valores, más aún cuando dicha rectificación o asunción pueda incidir en los ingresos públicos, y por tanto la oportunidad de política fiscal puede condicionar la asunción y la admisión de correcciones fiscales (coordinación normativa).

Admitida la posibilidad y la obligación de que en la memoria deben indicarse diferencias de valor obtenidas por la aplicación de la normativa fiscal, es preciso delimitar cual es el alcance del mandato de los arts. 195.3 y 196.3 LSA. Esto es, si todas las correcciones admisibles (no prohibidas) por la legislación fiscal son admisibles por la legislación mercantil, por aplicación del art. 38.2 del C. Co.; o bien, sólo aquellas que específicamente sean derivadas de una norma fiscal sobre corrección de valores del inmovilizado o del circulante.

Los arts. 195.3 y 196.3 LSA, y el art. 38 del C. Co., en un equilibrio entre la normativa fiscal y mercantil, se refieren a "la memoria" que es uno de los tres componentes de las cuentas anuales. La memoria complementará, ampliará y comentará la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias (art. 35.3. C. Co.) por lo que se puede entender que las nuevas valoraciones han podido tener también su reflejo en el balance o en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero no es necesario que todas las revalorizaciones fiscales surtan efectos fuera de la memoria, ya que los mayores valores pueden tener una explicación extracontable, si es suficiente para alcanzar su fin (imagen fiel).

Todo lo anterior, sin perjuicio, que determinadas normas de valoración fiscal produzcan efectos extracontables, a pesar de asignar mayores valores sobre los contables, a efectos fiscales.

Todas las técnicas anteriores son utilizadas en la normativa fiscal del IS:

a) Para las revalorizaciones contables (mercantiles), extrafiscales, sólo reflejo de su situación histórica, EN LA MEMORIA (art. 34.4. C.Co. y art. 15.1 LIS).

b) Para actualizaciones de valores aprobadas por la normativa fiscal, mediante su reflejo en el balance, si así lo estableciese, como ha venido haciéndose hasta el presente.

c) Para los ajustes derivados de las normas de valoración del IS sólo en la base imponible del IS (No reflejo contable).

⁷⁷ La revalorización no se integrará en la cuenta de Pérdidas y Ganancias ya que es manifestación explícita de reservas implícitas (no de resultados), salvo disposición normativa que obligue a realizarlo. El mayor valor del bien revalorizado afectará sus correcciones valorativas (amortizaciones y depreciaciones).

E S T U D I O S

* Excepción: cuando en virtud de normas legales o reglamentarias se obligue a incluir su importe en el resultado contable⁷⁸.

* Si no hay integración en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales⁷⁹. Y se deberán mencionar en la memoria (y sucesivas, mientras se posean los bienes) el importe de los elementos afectados, y el período o periodos impositivos en que se practicaron, siendo sancionable su omisión (5% de la revalorización) por una sola vez (art. 141 LIS).

3.5. Derivados del Principio del devengo⁸⁰.

Fiscalmente el criterio es el mismo, al establecerse que los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. (art. 19.1. LIS), sin perjuicio de especificaciones o salvedades por razón de actividades, operaciones o sectores determinados⁸¹, o de las siguientes especificidades.

* La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación fi-

⁷⁸ No es fácil saber a que supuestos se refiere, pero pueden ser tanto los previstos en las normas mercantiles o fiscales. De entre las primeras, podría pensarse que la desaparición (extraordinaria) de la causa de una depreciación irreversible (disminuyó el valor del bien) es uno de los supuestos. De entre las segundas, el posible incumplimiento de los requisitos de una actualización de valores fiscal, hará perder sus "beneficios", y sin embargo puede que hayan sido integradas las revalorizaciones, por vía de amortizaciones, en el resultado contable. Por lo que se mantendrá la situación gravando la revalorización para no producir distorsiones entre la normativa fiscal y la mercantil.

⁷⁹ A efectos mercantiles (amortizaciones ...) una vez contabilizada "regularmente" la revalorización sigue las reglas generales aplicables al bien revalorizado, ya que la revalorización sólo produce una alteración del precio de adquisición o coste de producción. Hay que entender que las normas fiscales que regulen con posterioridad a la Ley 43/95 las revalorizaciones, las declararán sujetas y exentas o sujetas con gravamen reducido, quedando en ambos casos integradas en la base imponible. Si se declarase la no sujeción, salvo disposición expresa, no producirán un mayor valor a efectos fiscales (amortizaciones, costo de adquisición fiscal ...).

⁸⁰ *La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos (PGC Principios).*

⁸¹ Reglamentariamente, a los solos efectos de determinar la base imponible, se podrán dictar normas para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 a actividades, operaciones o sectores determinados (art. 19.7. LIS).

nanciera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine. (art. 19.2. LIS)

* Las rentas de operaciones a plazos o con precio aplazado⁸² (art. 19.4. LIS). Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

* Los gastos por dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos⁸³ (art. 19.5. LIS).

* La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor⁸⁴ (art. 19.6. LIS).

* La recuperación de valor de los elementos patrimoniales del inmovilizado que hayan producido pérdidas derivadas de su transmisión cuando hubieran sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron⁸⁵ (art. 19.6. LIS).

* Las rentas diferidas por reinversión de beneficios extraordinarios (art.21 LIS).

1. Afecta a las rentas netas⁸⁶ obtenidas en la transmisión onerosa (no lucrativa) de elementos patrimoniales del:

⁸² En el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

⁸³ Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.

⁸⁴ La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

⁸⁵ Se aplicará la misma regla nota anterior.

⁸⁶ Una vez corregida la depreciación monetaria (art. 15.11. LIS) si son bienes del inmovilizado material e inmaterial.

E S T U D I O S

* inmovilizado (material o inmaterial).

* valores representativos de participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades, si otorgan una participación no inferior al 5%⁸⁷ y, poseídas, al menos con un año de antelación.

2. Reinversión en cualquiera de los elementos mencionados⁸⁸.

3. Plazo: la puesta a disposición debe ser el año anterior a la entrega o puesta a disposición del bien transmitido y los tres años posteriores. Si no se realiza⁸⁹, se considera integrada en la BI que lo debió ser, se calcula la cuota, y se ingresa con interés de demora, junto con la cuota del año en que venció el plazo de reinversión.

4. Posibilidad de planes especiales de reinversión. Pendiente reglamento.

5. Gravamen: técnica de diferimiento. Distinta imputación temporal de las rentas obtenidas.

a) Si reinversión en bienes no amortizables: la renta diferida se integra en la BI por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de reinversión⁹⁰.

b) Si reinversión en bienes amortizables: la renta diferida se integra en la BI en la forma anterior, o en la misma medida que las amortizaciones.

6. Requisito de la reinversión: permanencia (salvo pérdida justificada) hasta la total integración en la BI, salvo criterio b) de amortizaciones de plazo inferior. En caso contrario se integra todo el resto de la renta, salvo nueva reinversión de todo el importe obtenido en la nueva transmisión⁹¹.

⁸⁷ Parece que las transmisiones deben ser de por lo menos "paquetes" del 5%.

⁸⁸ Parece que si son valores no se exige que lleguen al 5%.

⁸⁹ No regula los supuestos de reinversión parcial.

⁹⁰ Parece que se pospone a partir del tercer año, aunque la reinversión sea anterior (período de carencia).

⁹¹ Parece que vuelve a iniciarse el proceso, sobre todo si el sistema de integración es en función de las amortizaciones.

3.6. Derivados del Principio del registro⁹².

3.6.1. Reglas generales.

No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente⁹³ en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquél en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados.

No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquél en el que proceda su imputación temporal⁹⁴ o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior⁹⁵, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores. (art. 19.3. LIS)

La regla general es que los ingresos y gastos deben registrarse, y son imputables en su período siguiendo el criterio mercantil, salvo las excepciones y normas especiales que en relación con el principio de devengo se tipifican y que en ningún caso permiten anticipar gastos o diferir ingresos en relación con su devengo.

⁹² *Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen (PGC Principios).*

⁹³ Registrado.

⁹⁴ Gastos registrados con posterioridad al devengo.

⁹⁵ Ingresos registrados con anterioridad al devengo.

E S T U D I O S

3.6.2. Supuesto especial. Ingresos registrados con anterioridad al devengo. Los FIAMM, y demás títulos representativos de Instituciones de Inversión Colectiva.

Los SP titulares de FIAMM son propietarios de la alícuota que les corresponde sobre el patrimonio del Fondo de Inversión en Activos del Mercado Monetario, que representado por participaciones, como titulación de su propiedad, se valorarán como valores mobiliarios siguiendo la regla general conforme al principio del precio de adquisición, sin que exista norma expresa que especifique su alcance, salvo la Resolución del ICAC de fecha 27 de Julio de 1.992, que en una interpretación claramente extensiva, asimila las variaciones del valor liquidativo a "intereses" de renta fija, por los activos que componen el patrimonio del fondo. La lógica de la asimilación puede ser o no aceptable, pero en cualquier caso es una extralimitación por carecer la norma de valor reglamentario general (STSJM de 19.1.94), como por extralimitación e infracción del principio de jerarquía normativa, ya que ni las Leyes ni el PGC contienen una mención que ampare la asimilación.

En cualquier caso, la normativa fiscal no quiere entrar en la polémica sobre la contabilización (criterios mercantiles) de las variaciones (tendencialmente positivas) del valor liquidativo de los FIAMM, y arbitra dos mandatos, según cual sea el criterio mercantil que adopte la sociedad:

Si se respeta el precio de adquisición, sin registro de las variaciones (positivas) de valor liquidativo, la renta (diferencia entre PA y PV ó reembolso) se integrará en la BI cuando se produzca la transmisión conforme a las reglas generales (art. 72 LIS).

Si el precio de adquisición es actualizado en función de las variaciones (positivas) del valor liquidativo, considerándolas como rendimiento, las variaciones (rentas) contabilizadas se integrarán en la Base Imponible (art. 73 LIS).

Este último criterio es igualmente aplicable a las rentas (variaciones) contabilizadas de cualquier acción o participación en las demás Instituciones de Inversión Colectiva (SIM, SIMCAV, FIM), que por razón de la imagen fiel, pueden separarse del precio de adquisición.

Por último, indicar que, aunque no se materialicen o registren, como medida antielusión, para las inversiones en instituciones de inversión colectiva de paraísos fiscales, se sigue la integración obligatoria de los aumentos (sólo diferencias positivas) de valor, en la medida que se vayan produciendo (art. 74 LIS).

3.7. Derivados del Principio de prudencia.

3.7.1. Regla general.

El principio mercantil de prudencia es un elemento distorsionador de la recaudación fiscal, en la medida que bajo su amparo puede diferirse⁹⁶ el pago del IS. En dicho principio se engloban el de beneficios realizados⁹⁷, el de cómputo de riesgos previsibles y pérdidas eventuales (fiscalmente conceptualizado como provisiones para riesgos y gastos)⁹⁸, y el de cómputo de las depreciaciones⁹⁹.

El principio de computar sólo los beneficios realizados, siempre que su aplicación se haya realizado razonablemente, es criterio válido fiscal, ya que sólo las limitaciones fiscales tipificadas (art. 10 LIS) serán una restricción al principio de prudencia. Las limitaciones tipificadas son las siguientes:

3.7.2. Provisión para riesgos y gastos - art. 13 LIS- (mercantilmente riesgos previsibles y pérdidas eventuales).

No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de:

- * riesgos previsibles.
- * pérdidas eventuales.
- * gastos o deudas probables.

No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

⁹⁶ En contrapartida al no diferimiento, mercantilmente, se originará un impuesto sobre sociedades anticipado (C/4740) hasta que se produzca el evento que originó la provisión mercantil o se estime fiscalmente adecuada la depreciación, y su aplicación sea gasto a efectos fiscales. Por el contrario, la amortización fiscal libre, que no puede tener reflejo contable, producirá sus efectos en la base imponible originando un impuesto diferido (C/479) hasta que se produzca paulatinamente su imputación mercantil.

⁹⁷ **Beneficios realizados.** *Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio (PGC Principios).*

⁹⁸ **Riesgos previsibles y pérdidas eventuales.** *Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.*

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha del cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria (PGC Principios).

⁹⁹ **Depreciaciones.** *Igualmente, se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo (PGC Principios).*

E S T U D I O S

a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

b) Las dotaciones para la recuperación del activo revertible, en los términos del art. 13.b.

c) Las dotaciones que las empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea destinen a la provisión para grandes reparaciones, en los términos del art. 13.c.

d) Las dotaciones para la cobertura de reparaciones extraordinarias de elementos patrimoniales distintos de los previstos en la letra anterior y de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, en los términos del art. 13.d.

e) Las dotaciones a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, en los términos del art. 13.e.

f) Las dotaciones que las sociedades de garantía recíproca efectúen al fondo de provisiones técnicas, en los términos del art. 13.f.

g) Las dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisión, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dicho período impositivo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo primero, mediante la fijación del porcentaje referido en el mismo respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieren transcurrido.

Consecuentemente a los puntos 1. y 2. anteriores no son admisibles fiscalmente las dotaciones para riesgos y gastos derivados de devoluciones de ventas.

3. Son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las contribuciones a fondos externos para la cobertura de contingencias análogas, en los términos del art. 13.3. LIS, dado que se imputan fiscalmente a quien se vinculan las prestaciones, es irrevocable el derecho a la prestación y la gestión y titularidad es ajena a la sociedad (independencia).

3.7.3. Depreciaciones.

Nos estamos refiriendo tanto a las amortizaciones como a las propias depreciaciones de valor.

3.7.3.1. Depreciaciones (Correcciones de valor) del inmovilizado material.

A) AMORTIZACIONES¹⁰⁰.

Fiscalmente los criterios mercantiles sufren las siguientes variaciones tipificadas:

A.1. Amortizaciones por depreciación efectiva.

El criterio es el mismo, si bien el concepto de depreciación normal se sustituye por depreciación efectiva. Y este concepto se admite:

a) Mediante prueba a cargo del SP (art. 11.1.e. LIS).

b) Sin prueba, cuando se aplique uno de los siguientes métodos de cálculo:

1º. Coeficientes lineales de tablas oficialmente aprobadas¹⁰¹, por lo que hay una deslegalización reglamentaria (art. 11.1. final LIS).

2º. Aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización (art. 11.1.b. LIS). Ver procedimiento.

No es aplicable a: edificios, mobiliario y enseres.

No tienen que ser nuevos.

No se exige período mínimo de vida útil.

¹⁰⁰ **Regla general.** *En todos los casos se deducirán las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos. (Norma de valoración 2ª).*

Reglas concretas. Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deben formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime. (Norma de valoración 3ª).

¹⁰¹ La Disposición Derogativa Unica. 2.17. declara vigentes las establecidas por OM 12.5.93. Ello implicará que las tablas podrán delimitar los coeficientes máximos, mínimos, ambos ... La amortización mínima desaparece como concepto predeterminado. Ello puede conllevar a utilizar distintos coeficientes y no respetar el requisito de ser sistemáticas en el ámbito mercantil, sobre todo si se amortizan "0".

Las tablas podrán regular situaciones especiales: trabajo a más de un turno, elementos que no se usan con continuidad, elementos usados, piezas de repuesto etc.

D E S U O

3º. Aplicación del método de los números dígitos (art. 11.1.c. LIS). Ver procedimiento.

No es aplicable a: edificios, mobiliario y enseres.

4º. Se ajusta a un plan formulado por el SP y aceptado por la Administración (art. 11.1.d. LIS). Reglamentariamente se establecerá el procedimiento.

Notas (Amortización efectiva):

a) Exceso de amortización contable sobre la fiscal. No es admisible salvo libertad de amortización o aprobación por la Administración. Los excesos serán una diferencia permanente ya que se perderán definitivamente¹⁰².

b) Exceso de amortización fiscal sobre la contable. No es admisible salvo libertad de amortización, pero los excesos serán una diferencia temporal si cuando se registren contablemente la tributación no es inferior a la que hubiere correspondido en su período de devengo. En otro caso, será una diferencia permanente¹⁰³.

A.2. Amortización libre.

Además se admite la amortización libre (sin contabilización art. 19.3. LIS)¹⁰⁴ en varios supuestos.

1º. Inmovilizado material e inmaterial afectos a I+D, excluidos los edificios que podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte afecta a I+D. (art. 11.2.c LIS).

2º. Los gastos de I+D activados como inmovilizado inmaterial.

Las amortizaciones de bienes afectos a I+D no pueden reactivarse y amortizarse libremente después (técnica de diferimiento).

3º. Para SA laborales (art. 11.2.a LIS).

4º. Para activos mineros (arts. 11.2.b., y 111 LIS).

5º. Para explotaciones asociativas prioritarias (art. 11.2.e. LIS).

6º. Para empresas de reducida dimensión (arts. 123 y 124 LIS).

¹⁰² Ver principios de devengo y registro (art. 19 LIS)

¹⁰³ Ver principios de devengo y registro (art. 19 LIS)

¹⁰⁴ La amortización libre no es admisible contablemente (mercantilmente), por la desnaturalización de los resultados del ejercicio que puede perjudicar los derechos individuales de los socios y terceros, y alterar la imagen fiel del patrimonio.

Notas (Amortización libre):

a) Ajusta la BI (-) por la diferencia con la amortización contable, cuando se aplique.

b) Ajusta la BI (+) por las amortizaciones contables, cuando se haya utilizado precedentemente.

c) Ajusta la BI (+) para la transmisión de los bienes, cuando se haya utilizado precedentemente.

B) CORRECCIONES (DEPRECIACIONES)¹⁰⁵.

No existe criterio fiscal especial tipificado.

3.7.3.2. Depreciaciones del inmovilizado inmaterial¹⁰⁶.

Estamos hablando de Gastos de investigación y desarrollo¹⁰⁷, del Fondo de comercio¹⁰⁸, de los Derechos de traspaso¹⁰⁹, de las Concesiones administrativas,

¹⁰⁵ **Regla general.** Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento de inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos incluida la amortización.

Depreciaciones duraderas pero reversibles. Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate; en este caso no se mantendrá la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

Depreciaciones irreversibles. Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondiente. (Norma de valoración 2ª).

¹⁰⁶ Salvo los supuestos específicos, se aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material tanto por lo que respecta a la dotación de amortizaciones como de provisiones (**Norma de valoración 5ª**). Consúltese la Resolución de 21 de Enero de 1.992 (Presidencia del ICAC). Correcciones de valor del inmovilizado inmaterial.

¹⁰⁷ **Mercantilmente**, serán gastos del ejercicio en que se realicen; no obstante, al cierre del ejercicio podrán activarse como inmovilizado inmaterial ... Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

¹⁰⁸ **Mercantilmente**, el fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de 10 años. Cuando dicho período exceda de 5 años, deberá justificarse en la memoria la ampliación del plazo, siempre con el límite máximo de los 10 años.

¹⁰⁹ **Mercantilmente**, los derechos de traspaso deberán amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos.

E S T U D I O S

de los Programas de ordenador. (Aplicaciones informáticas)¹¹⁰, de los bienes en Arrendamiento financiero¹¹¹, y de los Gastos de primer establecimiento¹¹².

A) AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO, MARCAS, DERECHOS DE TRASPASO, Y RESTANTES ELEMENTOS PATRIMONIALES DEL INMOVILIZADO INMATERIAL QUE NO TUVIESEN FECHA CIERTA DE EXTINCIÓN (ART. 11.4 Y 5 L.I.S.).

Fiscalmente, los requisitos de deducibilidad de las dotaciones son los siguientes:

1º. Límite máximo anual 10%.

2º. Adquiridos onerosamente.

3º. No sean adquiridos a personas o sociedades del grupo¹¹³, salvo que a su vez lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas hasta el que fue el precio de adquisición.

Notas:

1ª Los requisitos 2º y 3º no son exigibles si el SP prueba que la depreciación es irreversible. Pero habrá que probar que hay depreciación, ya que no puede alcanzar a supuestos de activos inmateriales "ficticios" o no realmente depreciados.

2ª. Las amortizaciones de los gastos de investigación y desarrollo son deducibles siempre que los gastos reúnan los requisitos de deducibilidad (art. 16 LIS).

B) BIENES EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y ANÁLOGOS.

El art. 11.3. LIS regula el género de los supuestos de cesión del uso de bienes con opción de compra o renovación, del que es una especie el arrendamiento financiero (art. 128 LIS).

¹¹⁰ **Mercantilmente**, se aplicaran los mismos criterios de ... amortización que los establecidos para los gastos de investigación y desarrollo.

¹¹¹ **Mercantilmente**, los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato.

¹¹² **Mercantilmente**, los gastos de establecimiento deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años.

¹¹³ Ver nota grupo, operaciones vinculadas.

b.1. Genérico (art. 11.3 LIS).

Requisito: que no existan dudas razonables¹¹⁴ de que se adquirirá o renovará.

Criterio: se sigue el criterio mercantil, pero se concreta que los gastos a distribuir en varios ejercicios, lo serán entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.

b.2. Específico: arrendamiento financiero (art. 128 LIS).

Se sigue el criterio tradicional, pero la deducibilidad de la parte de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien para cada período no puede exceder del duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas.

b.3. Lease-back.

El art. 11.3. LIS regula específicamente el Lease-back. Sigue el criterio mercantil por lo que el transmitente-cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión. El comprador-cedente amortizará el precio de adquisición (o coste de producción¹¹⁵), deducido el valor de la opción, en el plazo de vigencia de la operación.

Contablemente no se produce resultado por la transmisión previa al arrendamiento, ya que se considera una operación financiera, al no existir un ajuste fiscal específico (tipificado) para este supuesto. Se seguirá el criterio contable (no hay resultado por la operación), y por tanto no hay renta fiscal.

Nota común b.1., b.2., y b.3.: pueden amortizarse libremente en los supuestos generalmente previstos (art. 11.a. final LIS).

3.7.3.3. Imputación a resultados de gastos a distribuir en varios ejercicios¹¹⁶.

Fiscalmente, no existe diferencia tipificada.

¹¹⁴ Se presupone, si el importe de la cuota residual es inferior al valor neto si se hubiera amortizado en las cuotas máximas dentro del período de la cesión. Pero no impide que existan otras razones justificadas.

¹¹⁵ Parece que sólo se puede dar si hace mejoras realizadas por el comprador, antes de cederlo.

¹¹⁶ Mercantilmente, se aplicarán las siguientes normas: a) **Gastos de formalización de deudas (Norma de valoración 7ª)**. En principio, estos gastos deberán afectarse al ejercicio a que corresponda. Excepcionalmente, dichos gastos podrán distribuirse en varios ejercicios, en cuyo caso deberán imputarse

E S T U D I O S

3.7.3.4. Correcciones valorativas de valores negociables¹¹⁷.

Fiscalmente, la deducibilidad de las dotaciones por depreciación de valores (arts. 12.3. y 4 LIS), sigue las siguientes reglas:

A) VALORES REPRESENTATIVOS DE FONDOS PROPIOS (ACCIONES ...).

* Cotizadas: criterio mercantil

* No cotizadas: : criterio mercantil, pero no podrá exceder de V. Teórico inicio - V. Teórico cierre ejercicio¹¹⁸. Por el principio de correlación de ingresos

tarse a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero; en todo caso deberán estar totalmente imputados cuando se amorticen las deudas a que correspondan. **b) Gastos por intereses diferidos (Norma de valoración 7ª).** Dichos gastos se imputarán a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero. **c) Derivados de Arrendamiento financiero (Norma de valoración 5ª).** Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

¹¹⁷ Criterios mercantiles(Norma de valoración 8ª):**a) Valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.**

Los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado se contabilizarán, al menos al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si este fuese inferior a aquél. En este último caso, deberán dotarse las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada.

No obstante, cuando medien circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que determinen un valor inferior al precio de mercado antes indicado, se realizará la corrección valorativa que sea pertinente para que prevalezca dicho valor inferior.

No obstante lo anterior, cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio los cuales deberán estar contabilizados en el activo, la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio.

b) Valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.

Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición.

No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior.

Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas, la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.

¹¹⁸ Más y menos aportaciones y devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Los balances de las participadas en que se produzca la diferencia de valores teóricos deben ser los formulados por el órgano de administración o aprobados por la Junta. Además se puede deducir, que el denominado fondo de comercio financiero (sobre precio sobre el valor teórico) no es ajustable, ni por la provisión por depreciación de valores, ni por amortización de fondo de comercio (art. 11.4. LIS) que es otro concepto en sentido propio.

y gastos, se dará la provisión en la tenedora en el mismo ejercicio de la minoración en la participada.

B) DE SOCIEDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS (COTIZADAS O NO): CRITERIO DE LAS NO COTIZADAS.

* Entidades (cotizadas o no) de paraísos fiscales: no deducible, salvo que consoliden cuentas.

* Autocartera: no deducible.

C) VALORES DE RENTA FIJA.

* Cotizados: criterio mercantil hasta el límite de la depreciación global del conjunto de tales valores en el período impositivo. No deducibles si la cotización es en paraíso fiscal.

* No cotizados: criterio mercantil, pero no deducible si tienen un valor cierto de reembolso.

3.7.3.5. Correcciones valorativas de Créditos no comerciales¹¹⁹ Clientes y deudores¹²⁰ (Provisiones para insolvencias).

La deducibilidad de la provisión para insolvencias (art. 12.2. LIS), sigue las siguientes reglas:

A) Son deducibles, cuando en el momento del devengo del IS¹²¹ concurren alguna de las siguientes circunstancias.

¹¹⁹ **Criterios mercantiles. (Norma de valoración 9ª).** En general: La diferencia entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como ingreso por intereses en el ejercicio en que se devenguen, siguiendo un criterio financiero. **Los créditos por venta de inmovilizado:** serán imputados ... como se indica en el párrafo anterior.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate

¹²⁰ **Criterios mercantiles (Norma de valoración 12ª).**

Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año deberán registrarse en el balance como <<ingresos a distribuir en varios ejercicios>> o <<gastos a distribuir en varios ejercicios>> respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

¹²¹ Normalmente 31 de Diciembre. Ver art. 25.

E S T U D I O S

* Transcurso de un año desde el vencimiento de la obligación, lógicamente no se dará si la deuda se ha renovado o prorrogado.

* El deudor está en alguna situación concursal o análoga declarada (art. 12.2.b.).

* El deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes.

* Existencia de litigio judicial o procedimiento arbitral del que depende el cobro.

B) No son deducibles fiscalmente, salvo que esté en litigio (judicial o arbitral) su existencia o cuantía:

* Los adeudados por entidades de derecho público.

* Los garantizados por:

- entidades de derecho público.
- entidades de crédito.
- garantizadas por aseguradora (seguro de crédito o caución).
- sociedades de garantía recíproca.

* Los garantizados con bienes¹²²:

- derechos reales (hipoteca, prenda ...).
- pacto de reserva de dominio.
- derecho de retención.

C) Tampoco son deducibles fiscalmente, las derivadas con personas o entidades vinculadas, salvo insolvencia judicialmente declarada, salvo para las empresas de reducida dimensión en los términos del art. 126 LIS.

D) Tampoco las provisiones basadas en estimaciones globales del riesgo.

C) Existe un régimen especial: entidades financieras (art. 12.2. final)¹²³

¹²² Salvo envilecimiento del bien.

¹²³ La Disposición Derogatoria Unica 2.9ª. Declara la vigencia de la OM. 13.7.1992.

3.7.3.6. Correcciones de valor de Existencias¹²⁴.

Existe un supuesto específico tipificado como especialidad a la regla mercantil: provisión existencias fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales (Ver art. 12.1. LIS). En cualquier momento si se probara la depreciación. En otro caso, una vez transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las respectivas producciones.

3.7.3.7. Diferencias de cambio en moneda extranjera, realizadas¹²⁵ o no realizadas positivas¹²⁶ y negativas¹²⁷.

La normativa fiscal no manifiesta diferencias tipificadas sobre los criterios mercantiles relativos a las diferencias de cambio.

¹²⁴ **Criterios mercantiles (Norma de valoración 13ª).** Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias.

No obstante, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el de coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

¹²⁵ **Criterios mercantiles (Norma de valoración 14ª).** **Inmovilizado material e inmaterial.** Las amortizaciones y las provisiones por depreciación deberán calcularse, como norma general, sobre el importe convertido en moneda nacional. **Existencias.** Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieran en el mercado en la fecha de cierre de cuentas. Si dicho precio de mercado esta fijado en moneda extranjera, se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente en la referida fecha. **Tesorería.** Si como consecuencia de la diferencia entre el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio y el tipo de cambio al cierre del ejercicio resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargará o abonará, respectivamente, al resultado del ejercicio. **Valores de renta fija, créditos y débitos.** Las diferencias de cambio positivas o negativas de cada valor, débito o crédito (Según las normas de valoración) se clasificarán en función del ejercicio de vencimiento y de la moneda. A estos efectos, se agruparán aquellas monedas que, aun siendo distintas, gocen de convertibilidad oficial en España.

¹²⁶ **Criterios mercantiles (Norma de valoración 14ª).** Las **diferencias positivas no realizadas** que se produzcan en cada grupo, como norma general, no se integrarán en los resultados y se recogerán en el pasivo del balance como <<ingresos a distribuir en varios ejercicios>>. No obstante, las diferencias positivas no realizadas podrán llevarse a resultados cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado a resultados de ejercicios anteriores o en el propio ejercicio diferencias negativas de cambio, y por el importe que resultaría de minorar dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultados de ejercicios anteriores. Las diferencias positivas diferidas en ejercicios anteriores se imputarán a resultados en el ejercicio que venzan o se cancelen anticipadamente los correspondientes valores de renta fija, créditos y débitos o en la medida en que se vayan reconociendo diferencias en cambio negativas por igual o superior importe en cada grupo homogéneo.

¹²⁷ **Criterios mercantiles (Norma de valoración 14ª).** Por el contrario, las **diferencias negativas** que se produzcan en cada grupo, como norma general, se imputarán a resultados.

E S T U D I O S

3.8. Derivados del Principio de uniformidad.¹²⁸

La normativa fiscal no manifiesta diferencias tipificadas sobre principio mercantiles relativos al principio de uniformidad, pues en sentido propio no afecta a normas de calificación, valoración o imputación temporal, y serán los cambios producidos y los nuevos criterios los que se deberán comparar con las diferencias fiscales para saber su adecuación o practicar ajustes.

3.9. Derivados del Principio de importancia relativa¹²⁹.

Fiscalmente no se recoge expresamente mención alguna sobre la imposibilidad de alterar el resultado contable cuando de la comprobación administrativa resulten incidencias que no afecten significativamente a la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de las operaciones, ya que como tal no afecta a normas de calificación, valoración o imputación temporal. Pero la función de los Auditores y de la Inspección tributaria es significativamente diferente, en la medida que los primeros persiguen la validación de la imagen fiel, y los segundos la determinación de las bases imponibles reales de los sujetos pasivos.

Es cierto que los métodos utilizados para la comprobación pueden ser muy similares, y los resultados admisibles en los dos ámbitos, pero nada impide que la Administración tributaria se separe del principio de importancia rela-

¹²⁸ **Mercantilmente**, se concreta en los principios de: **a) Continuidad.** Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, estos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio. **b) Alteración de presupuestos.** De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales. **c) Cambios en criterios contables y estimaciones.** Por aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio. Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable.

¹²⁹ **Criterios mercantiles. Insignificancia.** Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa, y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel a la que se refiere el apartado 1. Sobre el desarrollo de dicho concepto, y pautas para los auditores, véase la Resolución del Presidente del ICAC de 8 de Julio de 1991.

tiva, si la transacción, u operación, no se ajusta a los criterios de calificación, valoración o imputación temporal establecidos por las normas fiscales, ya que el hecho imponible no está limitado por un resultado cuantitativo determinado. El hecho imponible se cuantifica en la base imponible desde su mínimo valor económico.

4. CUENTAS Y RELACIONES CONTABLES Y AJUSTES FISCALES TIPIFICADOS.

ANALISIS DE LA BASE IMPONIBLE DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS AJUSTES AL RESULTADO ECONOMICO PREVIO DE LA EMPRESA

Partimos de que mediante la aplicación de los principios contables, y de las normas de valoración mercantiles, y a través de las definiciones y relaciones contables, el sujeto pasivo ha obtenido el resultado económico-contable previo.

Trataría, en segunda instancia, de determinar la base imponible, a fin de dotar el gasto por el impuesto sobre sociedades y determinar la cantidad a pagar por dicho impuesto.

Para ello se deben examinar sistemáticamente las operaciones contables, a fin de detectar las diferencias y cuantificar los ajustes con ese origen, y aquellas otras diferencias extracontables que permitan, por conjunción de ambas, la determinación de los ajustes totales al resultado económico.

A su vez las diferencias contables pueden tener su origen en operaciones con cuentas de P y G, y en operaciones con otras cuentas.

A) Diferencias contables

Se pueden definir como el conjunto de divergencias de criterios mercantiles y fiscales susceptibles de ser observados a través del análisis de los hechos con relevancia contable propia de la empresa y que se recogen en el cuadro de cuentas.

1º Diferencias con origen en operaciones con cuentas de P y G

Siguiendo la sistemática establecida en la norma de valoración 16 del PGC (Impuesto sobre sociedades), podríamos a su vez subdividirlos en tres apartados, a saber:

a) Ajustes por diferente calificación

- 14. Gastos no deducibles.
- 13. Provisión para riesgos y gastos.

E S T U D I O S

- 16.4-5 I+D y apoyo gestión entidades vinculadas.
- 20. Subcapitalización.

b) Ajustes por diferente valoración

- 11-1. Correcciones de valor. Amortizaciones.
- 12. Correcciones de valor. Pérdida de valor de bienes.
- 15. Reglas de valoración. Regla general y especiales.
- 16. Reglas de valoración. Operaciones vinculadas.
- 18. Efectos de la sustitución del valor contable por mercado.

c) Ajustes por diferente imputación temporal

- 11-2-3. Correcciones de valor. Amortizaciones.
- 19. Imputación temporal. Inscripción contable.
- 128. Arrendamiento financiero con entidades específicas.

2º Diferencias sin reflejo en las cuentas de P y G

Que traen causa en operaciones con las demás cuentas.

α) Diferencias extracontables

Se podrían definir como el conjunto de hechos con transcendencia fiscal y que tiene su origen en situaciones económicas y financieras extracontables.

A continuación pasaremos a desarrollar los ajustes expuestos desde la perspectiva económico-financiera.

4.1 Diferencias contables**4.1.1.- Diferencias con origen en operaciones con cuentas de pérdidas y ganancias****60 COMPRAS**

16.1 y 17.2 En el caso particular de **adquisiciones a personas o empresa vinculadas o a personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales** hay que atender al valor normal de mercado, siempre que la tributación efectiva a consecuencia del valor consignado fuese inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del de mercado, o se hubiese producido un diferimiento de dicha tributación.

19.3 (1) A este respecto conviene tener presente que aquellos gastos que, a pesar de estar contabilizados, correspondan a un **devengo posterior**, y de los que es necesario informar en la memoria (tal como dispone en su apartado 17.2 el plan general de contabilidad en su referencia a los contenidos), no serán deducibles en el ejercicio en que luzcan en contabilidad, sino en aquel que corresponda a su devengo.

19.3 (2) En sentido opuesto, aquellas partidas (devoluciones de compras, rappels...) que se hubieran **contabilizado en un período posterior** a aquel a que correspondería su imputación temporal según las normas de devengo, serán considerados gastos de aquel período en el que se luzcan en contabilidad (siempre que no implique una tributación inferior a la de su correcta imputación temporal).

61 VARIACION DE EXISTENCIAS

Por primacía de las normas contables, **se admiten los tres principios de valoración** (precio medio o coste medio ponderado, lifo y fifo) del precio de adquisición o de producción en su caso de las existencias. El cambio de criterio que pudiera adoptarse debe ser informado en la memoria y debiéndose calcular el efecto acumulado, sin que deje de ser considerado como gasto o ingreso fiscal su contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias.

62 SERVICIOS EXTERIORES

14.1.g Con carácter general se establece la no deducibilidad de aquellos gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con **personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos**, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto corresponde a una transacción efectivamente realizada, pudiendo en todo caso la Administración valorar la operación por su contraprestación normal de mercado.

620 GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO DEL EJERCICIO

Corresponde a los gastos por estos conceptos por servicios encargados a otras empresas.

16.4 En el caso particular de que la actividad de investigación y desarrollo sea realizada por una **entidad vinculada**, la deducibilidad del gasto queda condicionada a la existencia previa de un contrato escrito, a que se otorgue el derecho a utilizar los resultados, y a que el gasto se corresponda racionalmente con el derecho a uso de los resultados del proyecto.

E S T U D I O S

621 ARRENDAMIENTOS Y CANONES

Con respecto a los arrendamientos podríamos distinguir varios supuestos: arrendamientos, arrendamientos con opción de compra, leasing y lease-back.

En los dos primeros casos, se consideraría gasto la totalidad del pago en concepto de arrendamiento, excluido el correspondiente al ejercicio de opción de compra.

11.3 En el caso del **leasing** y en el del **lease-back**, y en paralelo a lo que dispone la resolución del 21-12-1992 del ICAC, en el supuesto de la no existencia de dudas razonables de que no se va a adquirir el bien, (cuando la opción de compra en la fecha de opción sea significativa o superior al valor residual) fiscalmente se estimará que el gasto por tal concepto es deducible si el valor residual se calcula teniendo en cuenta las amortizaciones máximas correspondiente al bien objeto del arrendamiento financiero. En otro caso, la diferencia entre la amortización que correspondería si se hubiese contabilizado el bien como inmovilizado inmaterial y el gasto efectivamente contabilizado como arrendamiento se considerará como una diferencia de imputación temporal.

Con respecto a **cánones (uso de la propiedad industrial)** puede ser objeto de controversia en el caso de los satisfechos a personas o entidades vinculadas, máxime si la vinculación es con otra entidad no residente o con una residente en un paraíso fiscal. Parece conveniente acudir al mecanismo de "propuesta de valoración a la Administración" contemplada en el art. 16-6.

622 REPARACION Y CONSERVACION

13. c y d Engloba las dotaciones anuales para la **provisión de grandes reparaciones**. Su deducibilidad fiscal está condicionada a que el bien esté afecto a la pesca marítima o a la navegación marítima o aérea en cuanto a los mantenimientos obligatorios. En otro caso y tanto para las reparaciones extraordinarias como para los gastos de abandono de explotaciones temporales, es necesario que respondan a un plan formulado a la Administración y aceptado por ésta.

623 SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES.**624 TRANSPORTES****625 PRIMAS DE SEGUROS****626 SERVICIO BANCARIOS Y SIMILARES**

Con respecto a los pagos a profesionales, sirvan las mismas consideraciones de cautela y prudencia que las realizadas a los gastos por cánones y en particular en el caso de comisiones de agentes mediadores independientes,

Esta cautela es máxima en el caso de los pagos por servicios (toda clase de ellos) correspondientes a operaciones realizadas directa o indirectamente con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos. En este supuesto es el sujeto pasivo el que debe probar que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. (art.14-1-g)

627 PUBLICIDAD, PROPAGANDA Y RELACIONES PÚBLICAS

628 SUMINISTROS

629 OTROS SERVICIOS

14.1-e Es importante la matización que la nueva Ley del Impuesto hace respecto a éste tipo de gastos, tan en discusión hasta su entrada en vigor. Se proclama la **deducibilidad de todos los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos**, especificándose que lo serán los gastos de relaciones públicas con clientes y proveedores, así como los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y servicios.

14.2 De la misma manera entiende que no lo serán, las liberalidades, ni los donativos (salvo los realizados a favor de sociedades de desarrollo regional y los de la práctica del deporte, bajo ciertas condiciones), ni las multas y sanciones penales y administrativas.

Podríamos enunciar un principio general: será gasto fiscal para la empresa, siempre que corresponda a un ingreso para tercero, que se contabilice, y que colabore al cumplimiento del objeto social.(En base al principio de correlación de ingresos y gastos enunciado

16.5 En el caso de la existencia de **gastos por servicios de apoyo a la gestión**, (concepto que pudiera tener acomodo en esta cuenta si no estuviese comprendido en gastos de profesionales independientes), si están prestados por entidades vinculadas es necesaria, para su consideración como deducible, la previa existencia de un contrato escrito que especifique la naturaleza del servicio a prestar y el método de distribución de los gastos. Como en otros casos, se admite la consulta administrativa previa.

63 TRIBUTOS

630 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

632 SOCIEDADES TRANSPARENTES. EFECTO IMPOSITIVO

633 AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS

635 IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS EXTRANJEROS

E S T U D I O S

638 AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE LOS BENEFICIOS

Esta cuenta, cuya composición y funcionamiento está explicitada en la norma 16 de valoración del Plan General de Contabilidad, y desarrollada en la Resolución de 30 de abril de 1992 del ICAC, recoge el saldo del propio impuesto.

14.1.b Por consiguiente, no tendrán la consideración de ingresos o gastos fiscales los derivados de su formación y contabilización.

Al mismo tiempo sirve para recoger el efecto contable de las bases imponibles imputadas por sociedades transparentes que formen parte de la cartera de valores de la sociedad. (Contestación del ICAC de 5 de mayo de 1991, consulta 8).

La base imputada por transparencia no tiene reflejo contable propiamente dicho, pues la norma de valoración de los valores negociables no distingue entre un tipo de valores y los representativos de sociedades sometidas a transparencia fiscal.

631 OTROS TRIBUTOS

Es requisito el que **la empresa sea contribuyente** para su consideración de gasto fiscal (no lo es, por ejemplo, en el caso de adquisición de un inmueble, el gravamen sobre el incremento de terrenos de naturaleza urbana a pesar de que haya sido satisfecho en su caso por el comprador).

Asimismo es conveniente recordar que los impuestos indirectos que pudiesen las adquisiciones de inmovilizado material se consideran más valor de ese inmovilizado.

634 AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA**636 DEVOLUCION DE IMPUESTOS****639 AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION INDIRECTA**

Cuentas de utilidad específica y muy restringida, usadas fundamentalmente para las regularizaciones de la regla de prorrata, y para la consignación de partidas que por defectos formales o de otra índole supongan que algún impuesto indirecto no sea deducible. No origina alteración de su calificación como gasto fiscal y contable.

64 GASTOS DE PERSONAL**640 SUELDOS Y SALARIOS**

Como **principio general se puede enunciar que serán gastos para la empresa siempre que puedan imputarse como hecho imponible (exento o no) del**

I.R.P.F para el perceptor, por ello incluyen las remuneraciones en especie. Deben ser devengados por contraprestación de servicios personales (independientemente de su calificación laboral o de seguridad social) .

641 INDEMNIZACIONES

La deducibilidad de éste concepto de gasto está basada en que **no sea una liberalidad**, estimándose que no lo será en el caso de que se sigan los trámites legales establecidos o que no se sobrepasan las cantidades convenidas en los pactos (de empresa o particulares), independientemente de la obligatoriedad de la retención del IRPF correspondiente a las cantidades abonadas.

642 SEGURIDAD SOCIAL A CARGO DE LA EMPRESA

Como su título indica **solamente las obligatorias para a empresa**. En el supuesto de la cotización al régimen especial de trabajadores autónomos pagado por la empresa, se debe considerar como más retribución del perceptor.

643 APORTACIONES A SISTEMAS COMPLEMENTARIOS DE PENSIONES

14.1 f Las que correspondan a **fondos internos** cuya gestión, disposición y titularidad corresponde a la empresa **no** tiene la calificación fiscal de **deducibles**, siendo imputables como gasto fiscal los abonos por prestaciones que se hagan en el período impositivo (art. 19.5).

649 OTROS GASTOS SOCIALES

La frontera entre la obligatoriedad y la liberalidad ha quedado sensiblemente aclarada con lo dispuesto en el Art. 14.1-e, considerándose como **deducibles** los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (cestas de navidad...), independientemente de su sometimiento al IRPF del perceptor y al sistema de retenciones por parte del pagador.

65 OTROS GASTOS DE GESTION

650 PERDIDAS DE CREDITOS COMERCIALES INCOBRABLES

Insolvencias definitivas no cubiertas con provisión de créditos comerciales y otros deudores, o ajustes de los saldos deudores definitivos en los casos de quitas por acuerdo de los acreedores (diferentes a los casos de modificación de los saldos por modificación de la operación en el que tienen su origen).

Los **criterios generales** de prudencia, en el caso de los contables, pueden y suelen **chocar** con los mantenidos por **Hacienda**.

E S T U D I O S

651 RESULTADO DE OPERACIONES EN COMUN

Corresponden a los resultados de las cuentas de participación, habiéndose **abandonado las cautelas** que pretendían fiscalmente se les considerase retribución de los fondos propios.

659 OTRAS PERDIDAS EN GESTION CORRIENTE

Sin mayores comentarios.

66 GASTOS FINANCIEROS

661 INTERESES DE OBLIGACIONES Y BONOS

662 INTERESES DE DEUDAS A LARGO PLAZO

663 INTERESES DE DEUDAS A CORTO PLAZO

664 INTERESES POR DESCUENTOS DE EFECTOS

665 DESCUENTOS SOBRE VENTAS POR PRONTO PAGO

14.1.a La norma del impuesto establece genéricamente que **no serán deducibles fiscalmente los gastos que representen una retribución de los fondos propios.**

16.1 Esto, unido a la **presunción de valoración entre entidades vinculadas**, de tal forma que el resultado de las operaciones no suponga una merma de los ingresos de hacienda, hace que deban establecerse cautelas sobre la consideración de gasto fiscal de los intereses de un préstamo recibido de una entidad vinculada cuyo correlativo ingreso no pague impuestos por compensación de bases imponibles negativas o por créditos fiscales pendientes de aplicar.

20. En el caso que el prestamista sea una entidad no financiera ni residente, y ante la dificultad del control de la tributación conjunta con el prestatario, se establece la cautela, en el caso de vinculación, de la no deducibilidad como gastos fiscales de los financieros correspondientes al exceso del préstamo sobre el 300 % del capital fiscal.(**subcapitalización**)

666 PERDIDAS EN VALORES NEGOCIABLES

667 PERDIDAS DE CREDITOS

668 DIFERENCIA NEGATIVAS DE CAMBIO

669 OTROS GASTOS FINANCIEROS

Con respecto a las dos primeras cuentas, sirvan los comentarios realizados al analizar las cuentas 650 (pérdidas por créditos incobrables).

Se ha de hacer notar el diferente tratamiento que han sufrido las **diferencias de cambio en moneda extranjera** por créditos de cualquier naturaleza no vencidos, produciéndose la concomitancia de la consideración como gasto fiscal y contable.

Esto hace además necesario el ajuste de los impuestos diferidos devengados por su anterior dispar tratamiento. Además, a tenor de lo establecido en la disposición transitoria 1, último párrafo, este ajuste llevaría aparejado el ajuste de la base imponible correspondiente.

67 PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO Y GASTOS EXCEPCIONALES

670 PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO INMATERIAL

671 PERDIDAS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO MATERIAL

672 PERDIDAS PROCEDENTES DE PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL DE EMPRESAS DEL GRUPO

16.1 - 15.1 (2) En todos los casos **es necesario para que se produzca, la transmisión** del bien de que se trate. Salvo en el caso de vinculación con resultante de tributación menor de la acumulada, no se originan calificaciones diferentes en la consideración del gasto, excepto que se hubiera procedido a una **revalorización voluntaria** que no hubiese formado parte de la base imponible (**a partir de 1996**), en cuyo caso el resultado contable **se debe ajustar** con la revalorización.

En el caso de **transmisión a entidades vinculadas**, se establecen una serie de cautelas, que se detallan al desarrollar las cuentas de beneficios correspondientes (770,771,772), a cuyo desarrollo se remite para evitar repeticiones innecesarias

19.6 dos En el supuesto de recuperación de valor del inmovilizado que se hubiese transmitido por la sociedad con pérdidas y se adquirieran de nuevo en un plazo máximo de seis meses, se debe ajustar el gasto, anulando fiscalmente la pérdida contable, si es en el mismo ejercicio cuando se vuelve a adquirir.

674 PERDIDAS POR OPERACIONES CON ACCIONES Y OBLIGACIONES PROPIAS.

15.10 Es taxativa la disposición legal de la **no consideración como gasto fiscalmente deducible en el caso de acciones**, por lo que su tratamiento como partida a incrementar al resultado es ineludible.

E S T U D I O S

676 DONACIONES DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Corresponde a la contrapartida contable de la baja de inmovilizado por donación.

15.2.a La valoración desde el punto de vista fiscal difiere sustancialmente de la contable, de tal forma que en todo caso hay que acudir al **valor de mercado del bien** que se transmite para determinar el resultado de la operación desde el punto de vista fiscal. La diferencia que se pudiera producir será adicionada (con su respectivo signo) al resultado contable.

En cuanto a que responde a una liberalidad, el resultado como pérdida en su caso no será deducible fiscalmente, siendo origen de una diferencia permanente de calificación.

678 GASTOS EXTRAORDINARIOS

1º Esta cuenta encuadra, además de otras partidas, los cargos correspondientes a **multas y sanciones penales y administrativas**, recargos de apremio y recargos por presentación fuera de plazo de declaraciones y autoliquidaciones .

14.1 c La suma de los gastos que supongan los conceptos enumerados tienen la consideración de **no fiscalmente deducibles**, luego deberán ser sumados a los resultados contables para la determinación de la base imponible. Por exclusión (y a pesar de la polémica sobre su naturaleza sancionadora o indemnizatoria) **los intereses de demora se considerarán gastos financieros**.

14.1.d **Tampoco** tienen la naturaleza fiscal de deducibles las **pérdidas del juego**

13.2 a Así mismo esta cuenta puede reflejar las **dotaciones a provisiones para responsabilidades**. Tales dotaciones no tienen la consideración de deducibles salvo que procedan de litigios en curso o derivados de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

679 GASTOS Y PERDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

19.3 (2) Fuente de conflictos hasta la presente Ley, el art.19 determina que **los gastos contabilizados correspondientes a un período anterior serán deducibles para la determinación de la renta del período, siempre que la tributación que correspondería, si se hubiese contabilizado en el momento de su devengo, no fuese superior a la que se derive de la anotación extemporánea**.

68 DOTACION PARA AMORTIZACIONES

680 AMORTIZACION DE LOS GASTOS DE ESTABLECIMIENTO

No hay ninguna especialidad en el tratamiento de ésta cuenta, de tal forma que la dotación fiscal coincide con la contable.

681 AMORTIZACION DEL INMOVILIZADO INMATERIAL

6810 AMORTIZACION DE LOS GASTOS DE I+D

11.2.d Gozan del beneficio fiscal de la libertad de amortización. Por consiguiente, en el caso de que la dotación a la amortización contable siguiese el criterio de un plan sistemático en varios años (no más de 5), se puede ajustar el resultado contable en el saldo de los gastos a final del ejercicio.

6811 AMORTIZACION DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVA

6812 AMORTIZACION DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL

6813 AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO

6814 AMORTIZACION DE LOS DERECHOS DE TRASPASO

11.4 - 11.5 Si los saldos de las cuentas respectivas del inmovilizado inmaterial se han registrado a partir de una transacción onerosa, no proveniente de una entidad de su grupo (salvo que a su vez lo hubiese adquirido a un tercero), la amortización fiscal será deducible hasta el límite de la **décima parte anual de su importe**, salvo que la fecha de extinción fuese anterior. El desfase será tratado como una diferencia temporal a adicionar al resultado contable.

11 último En el caso de que la adquisición se hubiese realizado de otra forma (no a título oneroso) o de una entidad vinculada que no lo hubiese adquirido a un tercero, se debe probar la **depreciación irreversible** para su admisión como fiscalmente deducible en las condiciones anteriores.

6815 AMORTIZACION DE LAS APLICACIONES INFORMATICAS

Sin mayores diferencias fiscales.

6817 AMORTIZACION DE LOS DERECHOS SOBRE BIENES EN REGIMEN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

11.3 En el caso que la **contabilización de este tipo de inmovilizado sea adecuado desde el punto de vista fiscal** (que el importe de la opción de compra sea inferior al valor residual en la fecha de opción a dotación por amortización máxima), la dotación de la amortización será fiscalmente deducible hasta el límite de lo dispuesto para las amortizaciones del inmovilizado material.

E S T A D O

11.3 En el supuesto de **lease-back**, contablemente la amortización del bien objeto del arrendamiento financiero se debe hacer en el período de vida útil que le quedaba, pues ésta no se modifica por haberse transmitido. Sin embargo, fiscalmente, la amortización no puede sobrepasar el plazo de la operación (lo cual tiene importancia en los leasing inmobiliarios pudiéndose acortar los plazos mínimos inicialmente establecidos).

128 Los **contratos** suscritos con las **empresas autorizadas** que cumplan los requisitos de período mínimo, y de recuperación del costo igual o creciente, pueden amortizarse fiscalmente con el **límite del doble del coeficiente máximo** de amortización lineal, según tablas.

682 AMORTIZACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL

11.1.a Así como la amortización contable ha de responder a un criterio técnico-económico, con independencia del fiscal o de la rentabilidad de la empresa (como proclama la resolución de 30-6-1991 del Icac), la calificación fiscal como deducible en el período no debe sobrepasar a la que correspondería a un **plan lineal de coeficientes** oficiales aprobado por tablas.

11.1.b Salvo en el caso de los edificios, mobiliario y enseres, también tendría la consideración de fiscalmente deducible si la dotación no fuese superior a la cantidad resultante de aplicar al valor residual de ese ejercicio un coeficiente (expresado en %) obtenido por **aplicación de unos multiplicandos al coeficiente de 100 entre el número de años de vida útil según tablas oficiales establecidas**. Estos multiplicandos son 1.5 si su vida útil oficial es inferior a 5 años. Si su vida útil está comprendida en el intervalo de 5 a 8 años, el coeficiente es de 2, siendo de 2.5 si supera los ocho años. El coeficiente resultante no puede ser inferior al 11%.

11.1.c También para este tipo de bienes es admisible el **método de números dígitos**, determinado en función de las aludidas tablas oficiales de amortización.

11.1.d - 11.1.e Otros métodos que cumplirían el requisito de su admisibilidad fiscal es el que respondiera a un **plan formulado por la empresa a la Administración** y aceptado por ésta, y aquel cuya depreciación efectiva pueda ser probada por quien la contabilice y justifique su importe.

11.2.c Si los bienes objeto de amortización estuviesen **afectos a actividades de I+D**, será en todo caso calificada como fiscalmente deducible aquella cantidad que se acuerde, con el límite máximo del valor del bien (salvo que se trate de edificios, en cuyo caso lo será si no sobrepasa la décima parte de su valor afecto).

11.2 a y e En el caso particular de las **Sociedades Anónimas Laborales** y en el de las **Sociedades Agrarias acogibles a la Ley 19/1995**, y con respecto a los inmovilizados afectos adquiridos en los cinco primeros años, la amortización contable puede ajustarse temporalmente como en el caso anterior. Los **activos mineros** gozan de libertad de amortización en los términos establecidos en el art. 111.

La diferencia entre la suma de las cantidades dotadas como gasto fiscal por el concepto de amortización y el fondo de amortización contable del bien respectivo se deberá adicionar al resultado contable en el caso de transmisión a terceros.

69 DOTACION A LAS PROVISIONES

690 DOTACION AL FONDO DE REVERSION

Recoge la dotación anual para la reconstrucción del valor económico del activo revertible.

13.2.b La suma de las dotaciones anuales deducibles no puede exceder del valor contable del bien en el momento de la reversión, incluido el importe de las reparaciones exigidas por el cedente para su recepción definitiva.

691 DOTACION A LA PROVISIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

692 DOTACION A LA PROVISION DEL INMOVILIZADO INMATERIAL

12-1 En el caso de entidades que realicen **actividades de producción de audiovisuales, y creación de fondos fonográficos y editoriales**, serán deducibles las dotaciones si hubiese transcurrido un período superior a dos años desde la puesta en el mercado, salvo prueba de depreciación efectiva superior.

693 DOTACION A LA PROVISION DE EXISTENCIAS

16.1 En principio la normativa fiscal no tiene ninguna particularidad con respecto a la cuantificación contable. Solamente en el caso de **bienes provenientes de entidades vinculadas** es cuestionable la dotación, si el conjunto de la transmisión ha producido una merma en la tributación.

694 DOTACION A LA PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE TRAFICO

697 DOTACION A LA PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE CREDITOS A LARGO PLAZO

699 DOTACION A LA PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE CREDITOS A CORTO PLAZO

Contra la prudencia, cautela. Este parece ser el espíritu de las diferencias de calificación posible de las dotaciones.

E S T U D I O S

12.2 Se establece, cautelarmente, que se adicionará al resultado contable la diferencia que existiera entre la dotación contable y aquella que corresponda a saldos cuyo vencimiento sea inferior a un año, salvo que **el deudor esté:**

1º declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos, u otro procedimiento de quita y espera o similar.

2º o que el deudor esté procesado por alzamiento de bienes.

3º o que las cantidades adeudadas hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio o procedimiento arbitral.

12.2 Tampoco tendrán la calificación de deducibles las dotaciones provenientes de saldos que hayan sido objeto de prórroga expresa, los asegurados, los afianzados por entidades de crédito o de garantía recíproca, ni los adeudados o afianzados por entidades de derecho público, ni los garantizados con derecho real, salvo que su existencia o cuantía sea objeto de un procedimiento arbitral o judicial.

12.2 último Además no serán deducibles los saldos provenientes de entidades vinculadas (salvo insolvencia judicialmente declarada) ni las dotaciones globales de riesgo indeterminado por suma de saldos.

695 DOTACION A LA PROVISION PARA OTRAS OPERACIONES DE TRAFICO.

13.2.g La suma de las dotaciones anuales realizadas por **reparaciones y revisiones y gastos accesorios por devoluciones de ventas** no pueden superar a la cuantía resultante de aplicar a las ventas con garantía viva al final del período, el porcentaje obtenido de dividir los gastos de garantías y de devolución de ventas incurridos en los tres ejercicios, incluido el que concluye, entre las ventas con garantía realizadas en ese mismo tiempo. Las dotaciones que supongan un exceso no serán deducibles.

13.1 Las dotaciones para otros riesgos no serán deducibles, salvo por responsabilidades por otras operaciones de tráfico ciertas o litigiosas, pero de cuantía indeterminada.

13.2 e y f Así mismo, las dotaciones para otras operaciones de tráfico lo serán, en el caso de las entidades aseguradoras y las entidades de garantía recíproca por sus dotaciones técnicas, hasta el mínimo legal.

696 DOTACION A LA PROVISION PARA VALORES NEGOCIABLES A LARGO PLAZO

698 DOTACION A LA PROVISION PARA VALORES NEGOCIABLES A CORTO PLAZO

El plan de contabilidad identifica el término de valores negociables con el de acciones y con el de obligaciones, bonos y otros valores de renta fija (estén o no admitidas a negociación en un mercado).

En el caso de que **estén cotizados en un mercado organizado**, la dotación contable siempre debe recoger las variaciones de valor en el ejercicio, por lo que no existen diferencias de tratamiento.

12.3 Sin embargo, en el caso de **acciones y participaciones que no coticen** la deducibilidad del gasto queda reducida a aquella que corresponda a la diferencia del valor teórico entre el principio y el final del ejercicio de la sociedad participada (teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones realizadas).

12.4 Cuando se trate de **valores de renta fija**, no es admisible fiscalmente en el período el gasto que corresponda al exceso sobre la cantidad que resultaría de la dotación por la depreciación global en el período del conjunto de los poseídos por la empresa.

12.3 - 12.4 Cautelarmente se establece la no deducibilidad de las **dotaciones a la provisión por depreciación de valores negociables de entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales** o de títulos de renta fija admitidos a cotización en esos territorios, o que tengan un valor cierto de reembolso y no se coticen en mercados secundarios organizados.

70 VENTAS

700-704 VENTAS DE MERCADERIAS Y DE PRODUCTOS PROPIOS

705 PRESTACION DE SERVICIOS

708 DEVOLUCIONES DE VENTAS

709 RAPPEL SOBRE VENTAS

La convergencia de los criterios contables (prudencia...), con los fiscales (cautela) en las cuentas representativas de los ingresos hace que las diferencias sean mínimas.

19.1 - 19.2 Se proclama el **principio de devengo, pero primando la inscripción contable** en el caso de que sea anterior en el tiempo (principio de Santa Rita), y no supongan una minoración de la tributación (por ejemplo, adelantar rentas para poder compensar pérdidas). La eficacia fiscal de la aplicación de criterios de imputación distintos de los de devengo, de los que es necesario informar en la memoria, está supeditada a que hayan sido aprobados por la Administración.

I N D I C E

19.4 En el caso particular de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, se admite la reducción del resultado contable en la parte proporcional que supongan los cobros de la operación en otros ejercicios sobre el total de ingresos. Se considera así mismo cobro el endoso o descuento.

Se entiende como operación aplazada aquella cuyo único o último cobro se extienda a más de un año.

71 VARIACION DE EXISTENCIAS PRODUCTOS PROPIOS

A efectos de evitar repeticiones innecesarias, sirvan los comentarios realizados a la cuenta 61 variación de existencias comerciales.

73 TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA

730 INCORPORACION AL ACTIVO DE GASTOS DE ESTABLECIMIENTO

731 TRABAJOS REALIZADOS PARA EL INMOVILIZADO INMATERIAL

732 TRABAJOS REALIZADOS PARA EL INMOVILIZADO MATERIAL

733 TRABAJOS REALIZADOS PARA EL INMOVILIZADO MATERIAL EN CURSO

737 INCORPORACION AL ACTIVO DE GASTOS DE FORMALIZACION DE DEUDAS

Contrapartida del coste de producción que se activa en las diversas cuentas de inmovilizado y de gastos de establecimiento y de formalización de deudas que se registran en la cuenta 2.

Los criterios de contabilidad y fiscales son plenamente coincidentes, reiterándose el principio general de precio de adquisición o coste de producción en el Art 15-1º.

74 SUBVENCIONES A LA EXPLOTACION

Sin mayores comentarios.

75 OTROS INGRESOS DE GESTION

751 RESULTADO DE OPERACIONES EN COMUN

Para recoger las pérdidas transferidas y los resultados positivos atribuidos de las cuentas en participación.

752 INGRESOS POR ARRENDAMIENTOS

753 INGRESOS DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL CEDIDA EN EXPLOTACION

754 INGRESOS POR COMISIONES

755 INGRESOS POR SERVICIOS AL PERSONAL

759 INGRESOS POR SERVICIOS DIVERSOS

16.1,2,3 En el supuesto de que la contraprestación provenga de una **entidad vinculada** se deben tener en cuenta las normas de valoración que determinan la aplicabilidad del valor de mercado en el caso de que la tributación conjunta de las vinculadas por motivo de ese precio efectivo fuese inferior. Recordemos que es admisible la consulta administrativa.

76 INGRESOS FINANCIEROS

760 INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN CAPITAL

15.9 Si los ingresos por este concepto lo son en forma no dineraria, se computará su valor por el normal de mercado (siguiendo las normas de sustitución del art. 18).

En el supuesto que los dividendos provengan de una **sociedad en transparencia fiscal** se debe ajustar negativamente el resultado, pues fiscalmente no es ingreso sino que su importe modifica el valor de adquisición de los valores.

761 INGRESOS DE VALORES DE RENTA FIJA

En la subcuenta 7618 se deben reflejar los **ingresos de participaciones en F.I.A.M.M.** devengados en el ejercicio.

La resolución de 27-7-1992 del ICAC determina en su apartado segundo dos, que la diferencia entre el valor liquidativo al final del ejercicio y el valor contable de las participaciones se debe contabilizar como ingreso financiero.

Por otro lado, el art.73 del LIS establece que las rentas contabilizadas correspondientes a las acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectivas se deben integrar en la base imponible.

Por lo que se puede concluir que salvo que no se sigan las normas de contabilización de los FIAMM por un criterio de prudencia, a partir de 1996 pagan impuestos los ajustes nominales del valor liquidativo de las susodichas participaciones.

762 INGRESOS DE CREDITOS A LARGO PLAZO

E S T U D I O S

763 INGRESOS DE CRÉDITOS A CORTO PLAZO

Es conveniente recordar que las cantidades efectivamente recibidas de otras personas o entidades con obligación de retener se entenderán percibidas con la retención correspondiente.

Así mismo, que el **principio de devengo** prima sobre el de registro contable a efectos de la consideración como ingreso fiscal del ejercicio.

765 DESCUENTOS SOBRE COMPRAS POR PRONTO PAGO**766 BENEFICIOS EN VALORES NEGOCIABLES**

15.5 En el caso de distribución de beneficios que no lo sean en metálico se debe atender para su cuantificación fiscal a su **valor normal de mercado**, por lo que potencialmente se pueden producir diferencias, cuya imputación fiscal en el caso de que lo percibido sea en forma de inmovilizado amortizable debe hacerse con los criterios de las subvenciones en capital.

768 DIFERENCIAS POSITIVAS DE CAMBIO**769 OTROS INGRESOS FINANCIEROS****77 BENEFICIO PROCEDENTE DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES****770 BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO INMATERIAL**

A este respecto es muy ilustrativa la resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 en la que se remite a la de 30 de junio de 1991, principalmente en lo referente a las formas especiales de adquisición que se desarrollan en apartado primero de la citada resolución.

15.11 A fin de evitar repeticiones innecesarias, sirvan los comentarios sobre los resultados positivos de la transmisión de inmovilizado material (incluido los correspondientes al ajuste por depreciación monetaria).

771 BENEFICIO PROCEDENTE DEL INMOVILIZADO MATERIAL.

Beneficios producidos en la enajenación del inmovilizado material.

15.11 Si dentro de las operaciones del ejercicio se incluyesen algunas realizadas por la transmisión de elementos de inmovilizado, y su resultado fuese positivo, el resultado contable debe quedar ajustado por el importe de la depreciación monetaria (si la hubiera), con el límite del saldo abonado por la operación a la cuenta.

Su importe se obtiene del producto de dos multiplicandos:

1º Actualización.

El valor actualizado se obtiene de multiplicar el costo o precio de adquisición por el coeficiente correspondiente al año y las dotaciones a la amortización anual por su coeficiente respectivo. La diferencia con el valor neto contable es la actualización bruta. Los coeficientes se regularán anualmente, siendo los de 1996 recogidos en disposición adicional 9 de la Ley.

2º Coeficiente.

Obtenido por el cociente de los fondos propios (en el numerador) entre la diferencia del pasivo total con los derechos de crédito más la tesorería.

El período que se debe tomar para la cuantificación de todos los componentes de la ecuación es el correspondiente al tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido. En el caso de que fuese superior a cinco ejercicios, se puede optar porque la cuantificación aludida alcance al período de los cinco ejercicios anteriores a la transmisión.

Si el coeficiente obtenido es superior a 0.4, el valor a aplicar será la unidad.

15.1 Así mismo en el caso de que el bien transmitido hubiese sido objeto de una **revalorización** que no se hubiese integrado en la base imponible, se debe ajustar el resultado en la revalorización susodicha.

772 BENEFICIOS PROCEDENTES DE PARTICIPACIONES EN CAPITAL A LARGO DE EMPRESAS DEL GRUPO

773 BENEFICIOS PROCEDENTES DE LAS PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL A LARGO DE EMPRESAS ASOCIADAS

776 OTROS BENEFICIOS EN VALORES NEGOCIABLES

Se contemplan varios casos.

1º Reducción de capital de la empresa participada. (bien por amortización de acciones o participaciones o por reducción del nominal).

Contablemente se origina un beneficio o pérdida por la diferencia entre el valor por el que figuraba esa participación o parte proporcional que se amortiza y el valor de lo que se recibe.

15.8 Si no se recibe nada, el resultado contable que pudiera ponerse de manifiesto no tiene trascendencia fiscal, por lo que se debe ajustar para el cálculo de la base imponible.

E S T U D I O S

15.4 Si los bienes que se reciben no son dinerarios, se deben valorar a efectos fiscales por su valor de mercado en todo caso (originándose la misma diferencia permanente y con el mismo tratamiento que en el caso de las aportaciones no dinerarias).

15.6 - 15.7 2º Disolución y separación de socios, fusión, absorción y escisión de la sociedad participada.

De manera semejante al tratamiento contemplado en la reducción de capital, a efectos fiscales se deben computar las diferencias entre el valor contable de la participación que se anula y el de mercado de los bienes recibidos en su caso.

3º Transmisión de sociedades transparentes.

15.9 En este caso el resultado contable debe ajustarse negativamente por la parte proporcional del importe de los beneficios sociales de la transparente que sin efectiva distribución se hubiesen imputado a los socios en el período de tiempo en que la empresa que transmite los valores hubiese sido socio de la transparente.

Si la sociedad es transparente por ser de mera tenencia de bienes, el valor fiscal no puede ser inferior al teórico aprobado, sustituyendo el valor contable de los inmuebles por el que correspondería consignar en el Impuesto sobre el Patrimonio referente a esos mismos bienes, o el de mercado si fuese inferior.

774 BENEFICIO POR OPERACIONES CON ACCIONES Y OBLIGACIONES PROPIAS

15.10 Paralelamente a lo dispuesto con respecto a las pérdidas con acciones propias, los resultados positivos que pudieran ponerse de manifiesto con motivo de la adquisición y amortización de acciones propias no forman parte del resultado fiscal, debiendo ser ajustado el resultado contable en sentido negativo por el saldo de éste tipo de operaciones.

775 SUBVENCIONES DE CAPITAL TRASPASADAS AL RESULTADO DEL EJERCICIO

15.2 a- 18.c Además de las que son propias, debe recoger las imputaciones de los ingresos diferidos generados como consecuencia de la contabilización de bienes amortizables adquiridos por donación (cuyo valor contable coincide con el fiscal).

Se debe destacar que el diferente tratamiento anterior ha quedado derogado por no estar tipificado ningún ajuste por este concepto.

778 INGRESOS EXTRAORDINARIOS

15.1 Podría estimarse esta cuenta como la oportuna para recoger valoraciones que permitiesen conseguir la imagen fiel del patrimonio social, de la situación financiera y de los resultados (de acuerdo con lo previsto en los art. 34.4 y 38.2 del código de comercio). En el caso de que se **revalorizase voluntariamente** el valor de contable, fiscalmente no se debe considerar como ingreso.

779 INGRESOS Y BENEFICIOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

19.3 (2) Las normas de imputación temporal determinan que además de ser ingresos computables, si se hubiesen devengado en un ejercicio anterior se deben imputar a ese ejercicio, debiéndose por consiguiente corregir fiscalmente el resultado del actual.

79 EXCESOS Y APLICACION DE PROVISIONES

790 EXCESO DE PROVISION PARA RIESGOS Y GASTOS

791 EXCESO DE PROVISION PARA INMOVILIZADO INMATERIAL

792 EXCESO DE PROVISION PARA INMOVILIZADO MATERIAL

793 PROVISION PARA EXISTENCIAS APLICADAS

794 PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE TRAFICO APLICADAS

795 PROVISION PARA OTRAS OPERACIONES DE TRAFICO APLICADAS

796 EXCESO DE PROVISION PARA VALORES NEGOCIABLES A LARGO PLAZO

797 EXCESO DE PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE CREDITOS A LARGO PLAZO

798 EXCESO DE PROVISION PARA VALORES NEGOCIABLES A CORTO PLAZO

799 EXCESO DE PROVISION PARA INSOLVENCIAS DE CREDITOS A CORTO

No son origen de mayores discrepancias salvo aquellas que pudieran corresponder al período en el que se hayan devengado, en cuyo caso habría que ajustar en su ejercicio, y reducir en el actual.

E S T U D I O S

4.1.2.- Diferencias sin reflejo en las cuentas de pérdidas y ganancias

Además de las señaladas, con origen en las operaciones que conforman la contabilidad, el resultado contable se debe ajustar por otros conceptos extracontables.

A) Permutas y canjes

15.2 e y f A pesar de que no tienen reflejo en la cuenta de P y G, hay operaciones societarias con claro reflejo en la conformación de la base imponible, cuyo tratamiento se pueden asimilar a enajenaciones. Pueden ser buen ejemplo aquellas operaciones contempladas en la resolución de 30 de junio de 1991 del ICAC, en sus apartados 2 y 3. Concretamente es el caso de las permutas de inmovilizado y el de canje o conversión.

Contablemente la entrega del bien de inmovilizado que se transmite y la recepción del que se adquiere ha de hacerse por el mismo valor. Sin embargo fiscalmente los valores a tener en cuenta son los de mercado, determinado según las reglas del art 16-3 .

18 c Según lo anterior, pudiera ponerse de manifiesto una **diferencia de calificación fiscal**, cuya cuantificación sería la diferencia entre el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor neto contable de los entregados y cuya imputación a los resultados debiera hacerse, si se tratase de bienes no amortizables en el período en el que se transmitan. Si los elementos patrimoniales de esta forma adquiridos fuesen amortizables, la diferencia apuntada se imputará a resultados en la misma proporción en que se practicara la amortización de los referidos bienes.

B) Operaciones con los socios (efectos en la sociedad)

Al analizar las cuentas 772 -776 contemplamos los efectos que por la cualidad de socio se producían en las cuentas de P y G en operaciones con las participadas.

En este apartado analizaremos los efectos en la Base Imponible que como sociedad participada tienen determinadas operaciones realizadas con sus socios.

15.2 De forma semejante a la estudiada en el apartado anterior (valoración de 0.mercado) se debe tratar el caso de **transmisión de elementos patrimoniales a los socios directa o indirectamente** por causa distinta a la contraprestación financiera ordinaria.

15.2 c Se entiende como **transmisión directa** aquella de elementos patrimoniales a favor de los socios por causa de disolución, separación de socios, reducción de capital por devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

15.2 d Se entiende como **transmisión indirecta** la adjudicación a los socios de participaciones en otra sociedad emitidas como consecuencia de la modificación del capital social por causa de la transmisión de elementos patrimoniales en operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial.

En este caso, el valor de la diferencia permanente será el que exista entre aquel por el que se de baja el elemento patrimonial y el de mercado.

C) Operaciones societarias

15.2-c La resolución del ICAC de fecha 27 de julio de 1992 contempla que en el caso de **aportaciones no dinerarias a sociedades** se debe actuar de manera semejante a las permutas, debiéndose contabilizar las participaciones recibidas por el valor neto contable de los bienes aportados (independientemente de que la valoración del bien que se transmite coincidirá en la sociedad que lo recibe con el valor otorgado en la escritura de constitución o ampliación).

Sin embargo, fiscalmente **la valoración debe ser la normal de mercado**, que lógicamente ha de coincidir con la que exprese el experto independiente nombrado al efecto (lo cual es congruente con lo dispuesto en el IRPF para el caso de aportaciones de persona físicas). La diferencias que se pudieran poner de manifiesto deben imputarse como en el caso de discrepancias valorativas de la transmisión de inmovilizado.

15.2-c En el caso de **devolución de aportaciones en forma no dineraria**, se contempla que la valoración de mercado del bien recibido se debe comparar con el valor contable de la participación a fin de determinar el resultado fiscal.

En ambos casos se trataría de una diferencia permanente.

4.2 Diferencias extracontables

A) La correspondiente a la diferencia entre el valor contable y el normal de mercado de los activos de las **SOCIEDADES QUE TRASLADAN SU RESIDENCIA** o los mencionados bienes fuera del territorio español (Art. 17.1), o de aquellos establecimientos permanentes de no residentes que cesen en su actividad.

B) La **RECUPERACIÓN DEL VALOR** de los elementos patrimoniales adquiridos a una **ENTIDAD VINCULADA** que hubiesen sido objeto de una co-

E S T A D I O S

rección de valor. (Art. 19.6) (los de la propia sociedad se recogerían en la cta 79).

C) La RECUPERACION DEL VALOR de bienes enajenados en un plazo no superior a 6 meses por una entidad **VINCULADA** que hubiese realizado la transmisión con resultado negativo. (Art.19.6), o por la propia sociedad si lo hizo en otro ejercicio (el tratamiento si es la propia sociedad transmitente la que enajenó los bienes en el ejercicio se contempla en la cta 67).

D) Reinversión de beneficios extraordinarios. (Art. 21)

a) Beneficios objeto de ajuste.

Los provenientes de la enajenación de valores negociables (cta. 766,772 y 773) poseídos con más de un año de antigüedad y que representen al menos el 5 % de participación.

Los provenientes de la enajenación de inmovilizado material e inmaterial (ctas. 770 y 771), una vez realizada la corrección por depreciación monetaria.

b) Requisitos materiales de inversión.

Que el importe obtenido por la enajenación se reinvierta en bienes de los que dan derecho al ajuste que se contempla.

c) Requisitos temporales de inversión

Que los bienes en que se materialice la reinversión se pongan a disposición del adquirente dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega del bien que se transmite y los tres años posteriores (o en un plazo superior si es aprobado Administrativamente).

d) Requisitos de permanencia

Los elementos objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio durante su vida útil o, como máximo, hasta el final del los siete años siguientes al cierre del período impositivo correspondiente a su adquisición.

En el caso de transmisión anterior, se integrará en la base imponible del ejercicio la parte de base imponible pendiente de reversión (salvo que se vuelva a reinvertir).

e) Operativa

La cuantía de la reducción en los resultados contables del ejercicio es la correspondiente al beneficio fiscal (contable, menos la corrección monetaria)

de los bienes objeto de transmisión cuya reinversión cumpla los requisitos antedichos.

Esta cantidad revertirá como ajuste positivo en la composición de la base imponible por partes iguales en los períodos en los que se amorticen los elementos en que se ha realizado la reinversión, si éstos son amortizables, o si no lo son o el sujeto pasivo lo prefiere, en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que se materializó la reinversión.

E) Bases imputadas por sociedades participadas que se encuentren en transparencia fiscal o aquéllas imputadas por atribución. (Art. 76)

Que deberá añadirse al resultado económico previo para conformar la base imponible de la sociedad.

15.9 La reversión, negativa en este caso, se producirá en el momento de la enajenación de los valores de que se trate, pues el resultado contable debe quedar reducido por el importe de los beneficios sociales que sin efectiva distribución hubiese sido imputados a la sociedad.

6. El mismo régimen tienen las rentas atribuidas por las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás de los que la entidad pudiera formar parte.

F) Compensación de bases imponibles negativas. (Art. 23)

a) **Origen temporal.** Las obtenidas en los siete ejercicios anteriores.

b) **Cuantía:** la acumulada en el período contemplado.

Esta cuantía se reducirá en la diferencia entre el valor de las aportaciones de los socios y el valor de la adquisición por los socios actuales, si éstos son diferentes y hubiesen obtenido la participación mayoritaria posteriormente al ejercicio de generación de la base negativa, bien por compra de la mayoría o teniendo previamente una participación, ésta era inferior al 25 %.

La reducción antedicha será aplicable así mismo en el supuesto de que la entidad no hubiese realizado explotaciones económicas en los seis meses anteriores a la adquisición que permita la detentación de la mayoritaria.

G) Rentas estimadas

1) Por presunción en la cesión de bienes y derechos (art.5).

Instrumentada de cualquier forma distinta a la transmisión definitiva.

E S T A D O

2) Por elevación al íntegro de las cantidades sujetas a retención (art. 17.3).

Independientemente de la deducción de la retención efectiva.

H) Rentas ocultas

Art.140. Ajuste positivo por presunción de rentas no declaradas suficientes para la financiación de elementos patrimoniales de la empresa no declarados o infravalorados en contabilidad y de pasivos ficticios.

I) Ajustes derivados del régimen transitorio y D. A. 10ª

Con incidencia en la base del ejercicio, provenientes de ajustes extracontables anteriores, requisitos de exenciones no vigentes, arrendamientos financieros anteriores, elementos de inmovilizado inmaterial anteriores, bases imponibles negativas anteriores, dotaciones genéricas para insolvencias anteriores.



J U R I S P R U D E N C I A

LA SENTENCIA DEL TC 61/1997 SOBRE EL T.R. DE LA LEY DEL SUELO DE 1992 EN RELACIÓN CON EL I.B.I. Y CON EL I.I.V.T.N.U.

Cristina Bueno Maluenda

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO:

I. INTRODUCCIÓN

II. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL CONCEPTO TERRENO URBANO A EFECTOS DEL I.I.V.T.N.U.

III. EL REGIMEN TRANSITORIO EN LA L.R.H.L. EN RELACIÓN CON LA SUPRESIÓN DE LA CATEGORÍA SUELO URBANIZABLE NO PROGRAMADO

IV. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 61/1997, DE 20 DE MARZO

- 1.- Objeto de los recursos acumulados y fallo de la sentencia*
- 2.- Argumentos de la sentencia en torno al régimen del suelo*
 - A) Argumentos de la sentencia*
 - B) El sentido del voto particular*
 - C) Efectos de la sentencia en relación con el IIVTNU*

1 0 0 1 0 2 0 0 1 0 1 1

1. INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo, sobre el Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992¹ ha supuesto entre la doctrina administrativista una auténtica conmoción, no sólo por el alcance de la declaración de inconstitucionalidad -que afecta cuantitativamente a un elevado número de artículos- sino por el sentido de alguno de sus pronunciamientos fundamentales. Destaca, entre ellos, la doctrina que sienta sobre la interpretación de la cláusula de supletoriedad del derecho estatal.

Los efectos de la sentencia y el nuevo sistema de fuentes en materia urbanística necesariamente han de ser tenidos en cuenta, entre otros, en sede de la imposición local. Ello se debe a que tanto el Impuesto sobre Bienes Inmuebles², como el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana³ extienden su miras hacia la normativa sobre el régimen del suelo, pues a través de esa remisión se completa materialmente la definición de sus respectivos hechos imponibles.

La sentencia ha salido a la luz en un momento en el que se estaban produciendo importantes transformaciones en la clasificación del suelo. El Real Decreto-ley 5/1996, de 7 de junio, había emprendido la aventura de la supresión de una de las clases de suelo existentes hasta entonces en el planeamiento, se trata del "suelo urbanizable no programado", lo que suponía la sujeción inmediata a los impuestos citados, sin tener que esperar al desarrollo del planeamiento, de los terrenos afectados, ello sin perjuicio del régimen transitorio.

A continuación expondremos resumidamente la evolución normativa del concepto "bienes inmuebles de naturaleza urbana" en relación con la evolución producida en las normas urbanísticas y seguidamente entraremos en el análisis de la Sentencia referenciada.

II. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL CONCEPTO «TERRENO DE NATURALEZA URBANA» A EFECTOS DEL I.B.I. Y DEL I.I.VT.N.U.

Los dos impuestos locales que directamente se van a ver afectados por las transformaciones en la clasificación del suelo son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el

¹ En puridad los recursos de inconstitucionalidad se dirigieron contra la Ley 8/1990, de 25 de julio, sobre Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo, y contra la autorización para refundir que dio lugar al Texto Refundido de 1992. Posteriormente, determinadas Comunidades autónomas también plantearon recurso contra este Texto Refundido, como más adelante veremos.

² En adelante, IBI

³ En adelante, IIVTNU

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En este punto, el artículo 62, letra a) de la LRHL realiza una enumeración de los terrenos que tendrán la consideración de bienes inmuebles de naturaleza urbana a efectos de su sujeción al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Este mismo artículo y letra es el referente respecto del IIVTNU y la definición de su hecho imponible.

Los terrenos de naturaleza urbana que enumera el citado artículo 62.a) de la LRHL son los siguientes:

- el suelo urbano,
- el susceptible de urbanización,
- el urbanizable programado o urbanizable no programado desde el momento en que se apruebe un Programa de Actuación Urbanística,
- los terrenos que dispongan de vías pavimentadas o encintado de aceras y cuenten además con alcantarillado, suministro de agua, energía eléctrica y alumbrado público,
- los terrenos ocupados por construcciones de naturaleza urbana,
- los terrenos que se fraccionen en contra de lo dispuesto en la legislación agraria siempre que se desvirtúe su uso agrario, y sin que ello represente alteración alguna de la naturaleza rústica de los mismos a otros efectos que no sean los del presente impuesto».

Así pues, y con las salvedades que la doctrina⁴ ha realizado sobre determinados terrenos de este listado respecto de la sujeción al IIVTNU, en lo que había coincidencia era en la afirmación de que de las tres categorías de suelo, definidas en la normativa sobre el suelo⁵, solamente se excluía de la tributación por ambos impuestos el caso del suelo no urbanizable. Respecto del suelo urbanizable no programado se establecía la cautela de que ya se hubiese aprobado el correspondiente desarrollo del planeamiento (el Programa de Actuación Urbanística -PAU-) en el Municipio de que se tratara.

La aprobación del Real Decreto-ley 5/1996, de 7 de junio, de medidas liberalizadoras en materia de suelo, supuso, entre otras cosas, la supresión de la categoría de suelo urbanizable no programado del texto refundido de la Ley del Suelo de 1992⁶.

La modificación introducida en el TR/1992 de la Ley del Suelo significó la refundición de ambas categorías en una sola, denominada suelo urbanizable, cuyo régimen

⁴ Entre otros, ORON MORATAL, G. El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Palau 14, nº 18, 1992. ORON MORATAL, G. Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías, ed. Tecnos, Madrid, 1993. ORON MORATAL, G. Periodo de Generación del incremento de valor de los terrenos en el nuevo Impuesto Municipal. Tribuna Fiscal, nº 31, mayo 1993. CASANA MERINO, F. *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994. MARTINEZ GARCIA-MONCO, A., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Lex Nova, 2ª ed, Valladolid, 1995.

⁵ El artículo 9 del TR de la Ley del Suelo 1/1992, establece: «1.- El planeamiento clasificará el territorio en todas o algunas de las siguientes clases: suelo urbano, urbanizable, o en su caso apto para urbanizar y no urbanizable, o clases equivalentes a los efectos de la Ley, reguladas por la legislación autonómica».

⁶ Aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio.

J U R I S P R U D E N C I A

jurídico sería el que estaba establecido para el suelo urbanizable programado. Consecuentemente, todas las referencias a la categoría "urbanizable no programado" quedaban derogadas, sin perjuicio del régimen transitorio establecido en la Disposición Transitoria única del Real Decreto-ley.

Esto supondría que el ámbito efectivo de los terrenos que se someterían al IBI y al IIVTNU se ampliaría considerablemente, porque: 1.- materialmente el número de los terrenos a los que podría afectar dichos impuestos se multiplicaba; 2.- los terrenos estarían sujetos sin necesidad ya de que se desarrollara el planeamiento a través de un Programa de Actuación Urbanística, pues con la unificación en la figura de terrenos urbanizables, desaparecía esta exigencia urbanística. Todo ello, empero, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria, cuya eficacia, adelantamos, era muy grande.

Los efectos de esta medida necesariamente iban a tener un reflejo en la imposición local. Así, el artículo 62 a) de la LRHL, fue modificado por el artículo 21 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en el siguiente sentido: «A efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles de naturaleza urbana:

- el suelo urbano,
- *el declarado apto para urbanizar según las normas subsidiarias,*
- *el urbanizable o asimilado por la legislación autonómica por contar con las facultades urbanísticas inherentes al suelo urbanizable en la legislación estatal,*
- los terrenos que dispongan de vías pavimentadas o encintado de aceras y cuenten además con alcantarillado, suministro de agua, energía eléctrica y alumbrado público,
- los terrenos ocupados por construcciones de naturaleza urbana,
- los terrenos que *se fraccionen en contra de lo dispuesto en la legislación agraria (...).*

Y del mismo modo que en la norma urbanística también se estableció un régimen transitorio para los municipios que tuvieran en marcha el proceso de modificación del planeamiento urbanístico.

III. EL RÉGIMEN TRANSITORIO EN LA L.R.H.L. EN RELACIÓN CON LA SUPRESIÓN DE LA CATEGORÍA SUELO URBANIZABLE NO PROGRAMADO

Como habíamos adelantado, la reforma de la Ley del Suelo operada por el Real Decreto-ley 5/1996, de 7 de junio, sería de aplicación, sin perjuicio del régimen transitorio establecido en la Disposición Transitoria única de la citada norma.

No obstante, la eficacia de esta disposición transitoria⁷ era de tal magnitud que los cambios que se pretendían con la modificación iban a tardar en apreciarse. El nuevo ré-

⁷ La Disposición Transitoria del Real Decreto-ley 5/1996 dispone: «A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley no les será de aplicación el mismo,

gimen del suelo afectaría, únicamente, a aquellos Municipios que hubieran iniciado el proceso de planeamiento general después de la entrada en vigor del Real Decreto-ley. Teniendo en cuenta que, los que lo hubieran iniciado con anterioridad (e incluso en la misma fecha de la entrada en vigor de la citada norma) y los que estuvieran vigentes o en tramitación en tal fecha no tendrían la obligación de adaptarse a la nueva clase de suelo, permitiendo su desarrollo y ejecución de conformidad con la normativa vigente anteriormente y, por tanto, dejando a salvo la categoría de suelo urbanizable no programado en la mayor parte de los casos.

De este modo, a efectos del IBI y del IIVTNU, y en el período que se abre desde junio de 1996 la determinación de los terrenos que se sometían a dichos impuestos habría de tener en cuenta tales novedades. Quizás por ello, y en un intento de clarificación, la modificación operada en el artículo 62 a) de la LRHL se acompañará de un régimen transitorio -la Disposición Transitoria 4ª de la Ley 13/1996 de Medidas Fiscales- que entendemos, opera en paralelo al establecido para la normativa urbanística.

Así, según el régimen transitorio establecido a efectos del artículo 62 de la LRHL tendrían la consideración de suelos de naturaleza urbana: los clasificados como suelo urbanizable no programado -en el planeamiento vigente o en tramitación el 10 de junio de 1996⁸ - desde el momento en que se aprobase un Programa de Actuación Urbanístico que incluyese a dichos terrenos.

Eso significaba, por lo que al IBI y al IIVTNU se refiere que:

1.- Los municipios que tuviesen el planeamiento vigente o en tramitación el día 10 de junio, entrarían dentro de la órbita de aplicación el régimen transitorio del RD-Ley y, por tanto, no les afectaría la supresión de la categoría de suelo "urbanizables no programados". A nuestros efectos, únicamente se podrían someter a gravamen estos suelos desde el momento en que se aprobase un Programa de Actuación Urbanístico.

rigiéndose por la normativa anterior. El suelo clasificado como urbanizable no programado en el planeamiento vigente o en tramitación a la entrada en vigor de esta Ley, mantendrá el régimen jurídico previsto en la normativa urbanística anterior. No obstante, podrán promoverse y ejecutarse directamente Programas de Actuación Urbanística, bien por iniciativa pública o por iniciativa privada mediante cualquiera de los sistemas de actuación previstos en la legislación urbanística».

A los efectos que nos interesan, como ha señalado la doctrina administrativa, efectivamente, la mayor novedad de la reforma consiste en la posibilidad que abre la disposición transitoria, de promover y ejecutar los Programas de Actuación Urbanística tanto de iniciativa pública como privada por cualquiera de los sistemas de actuación previstos, excepto la expropiación forzosa, sin necesidad de concurso. El problema, no obstante, estaba en que la promoción y ejecución de un PAU por la iniciativa privada no estaba regulado por el Texto Refundido de la Ley del Suelo.

⁸ Nótese que es el día siguiente al de entrada en vigor del RD-Ley 5/1996.

2.- Tendrían un tratamiento idéntico al de «tramitación» los municipios que hubiesen «iniciado» su planeamiento hasta la fecha del 10 de junio.

3.- En los municipios a los que les fuera de aplicación el nuevo régimen del suelo, los suelos urbanizables que resultasen del nuevo planeamiento estarían sometidos al IIVTNU en la medida en que contasen con las facultades urbanísticas inherentes al suelo urbanizable en la legislación estatal, de conformidad con la nueva redacción del artículo 62 a) de la LRHL.

Adviértase que todo este régimen está basado en un Texto Refundido de la Ley del Suelo plenamente vigente, en el que estaban claramente definidas las «facultades urbanísticas inherentes al suelo urbanizable» de las que habla la norma fiscal.

IV. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 61/1997, DE 20 DE MARZO

1.- Objeto de los recursos acumulados y fallo de la sentencia

Los recursos de inconstitucionalidad que dieron lugar a esta Sentencia se plantearon contra la Ley 8/1990, de 25 de julio, sobre Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo, contra la DF2ª de la citada Ley en conexión con la DF5ª de la Ley 31/1991, de PGE para 1992, por la que se establece un nuevo plazo para refundir y finalmente, contra el Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992.

Una vez despejada la cuestión sobre la pérdida de objeto de los recursos contra la Ley 8/1990, el Tribunal entiende que al haber sido sustituida por el TR/1992, la controversia competencial que se suscita se resolvería en torno a la Ley delegada, es decir, en torno a la Ley del Suelo de 1992.

El resultado final de la Sentencia deja reducida a la mínima expresión a la citada disposición, al declarar nulos de pleno derecho la mayor parte de los artículos -en torno al 80 por ciento sobre la totalidad-.

A los efectos que nos interesan, se declara nulo todo el régimen jurídico del suelo y el planeamiento urbanístico, por lo tanto, se anula el contenido normativo de las categorías de suelo definidas en el TR de 1992. Sin embargo, queda en vigor, el artículo que hace referencia a las clases básicas de suelo en que se podrá dividir el territorio nacional, a saber, el suelo urbano, el urbanizable, o en su caso apto para urbanizar, y el no urbanizable.

Por otra parte, a tenor de lo dispuesto en el artículo 38 de la LOTC 2/1979, de 3 de octubre, la sentencia surtirá efectos plenos a partir de su publicación oficial, la cual se produjo el 25 de abril de 1997.

Respecto del Real Decreto-ley 5/1996, de 7 de junio, la derogación de determinados preceptos del Texto Refundido de 1992, dice el Tribunal, no hace perder el obje-

to del recurso sobre dichos artículos derogados. Por lo tanto, en sentido inverso, la declaración de inconstitucionalidad que pesa sobre dichos preceptos es trasladable al Real Decreto-ley, en ese preciso punto.

2.- Argumentos de la sentencia en torno al régimen del suelo

A) Argumentos de la sentencia:

Los recursos contra las disposiciones citadas se articulan en torno a una idea común y es el conflicto de competencias normativas en la materia de ordenación del territorio, urbanismo y vivienda, entre las Comunidades Autónomas y el Estado. Respecto del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992, se impugna el tipo de título competencial (básico) otorgado por la DF única, apartado 1º, a un buen número de preceptos y el régimen de aplicabilidad (plena⁹ y supletoria) de otro conjunto de artículos, según los apartados 2º y 3º, respectivamente, de la citada Disposición final. Entre los calificados como supletorios se encuentran los relativos a la clasificación del suelo y a su régimen jurídico.

El conflicto viene dado porque todos los Estatutos de Autonomía atribuyen a las respectivas Comunidades Autónomas la «competencia exclusiva» sobre dichas materias. En tanto que el Estado reclama para sí, y así se expresa en la disposición final del texto refundido de la Ley del Suelo, la competencia de dictar normativa con el carácter de básica sobre dichas materias, en virtud de los siguientes títulos competenciales: artículo 149.1.1º (establecimiento de las condiciones básicas que garanticen la igualdad entre todos los españoles), 8º (legislación civil), 13º (bases y coordinación de la planificación económica), 18º (bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas, del procedimiento administrativo común, de la legislación sobre expropiación forzosa y del sistema de responsabilidad de las Administraciones Públicas) y 23º (legislación básica sobre protección del medio ambiente) de la CE, como, efectivamente, así lo hizo, en la DF apartado 1º del TR.

Los títulos competenciales que invoca para dictar preceptos de «aplicación plena» son los contenidos en el número 8º y 18º del citado artículo. En tanto que para los preceptos declarados de aplicación supletoria, según el apartado 3º -el resto-, no se invoca ningún título competencial.

El Abogado del Estado entiende que el denominado por él «urbanismo autonómico», incluiría sobre todo la ordenación urbana, mientras que al Estado correspondería

⁹ Acerca del término «preceptos de aplicación plena», el Tribunal ha afirmado la irrelevancia constitucional de esta categoría, pues no tiene ninguna correspondencia con el texto constitucional, FJ 12.b).

J U R I S P R U D E N C I A

establecer el estatuto básico del suelo. Y que, por tanto, la competencia autonómica en materia urbanística no podría desconocer la incidencia en esa materia de las instituciones capitales del Derecho administrativo (régimen de los actos, vías de recurso, expropiación, responsabilidad) sobre las que el Estado ostenta competencia para fijar las bases, cuando no la íntegra normación. Tales competencias estatales no podrían quedar eliminadas por la especialidad de la materia.

Según las tesis del Estado la competencia estatal del artículo 149.1.1º de la CE no permite al Estado dictar normas básicas en toda la tradicional materia urbanística, sino solamente fijar las condiciones básicas en una dimensión de esa materia, aquella en la que prepondera el aspecto de regulación del contenido y ejercicio del derecho de propiedad y de su función social.

Así, para el Abogado del Estado cuando el artículo 3.1 del TR fija algunas finalidades generales de la acción urbanística sobre el régimen del suelo, se está concretando lo dispuesto en los artículos 33.2 y 47 de la CE, y su formulación por el legislador nacional se ampara en el artículo 149.1.1º y 18º CE. La división del territorio municipal que realiza el artículo 3.2c) -como facultad de la competencia urbanística- quedaría amparado por el artículo 149.1.1º en relación con el artículo 33 del texto constitucional. El mismo argumento valdría para defender la constitucionalidad del artículo 9.1 del TR que es el que realiza la clasificación del suelo. En estos puntos, el TC falla en un sentido favorable a las tesis del Estado, aunque con distinta argumentación como veremos más adelante.

Por lo que respecta a los preceptos que según la DF. 3º tienen carácter supletorio, (y entre los que se encuentran todos los relativos al desarrollo del régimen jurídico de las clases de suelo) el Abogado del Estado entiende que el Estado dispone de títulos propios para dictar normas generales sobre el régimen del suelo y ordenación urbana, y por ello, aun en estricta aplicación de la doctrina de la STC 147/1991 (FJ7º), de la que disiente¹⁰ el Abogado, podría dictar un texto refundido como el impugnado, es decir, un cuerpo completo de Derecho urbanístico, algunos de cuyos preceptos son básicos, otros de aplicación plena y, finalmente, supletorios los demás. Según su parecer, la decisión

¹⁰ Disiente el Abogado del Estado de la doctrina del TC (FJ 7º 147/1991) respecto del recto entendimiento de la cláusula de supletoriedad, pues esta doctrina parece basarse en el designio autonómico de «desregulación». Para éste la cláusula de supletoriedad es un instrumento capital de la unidad jurídica querida por el constituyente, o, dicho de otro modo, es un importante instrumento de reintegración a la unidad del pluralismo jurídico inherente a nuestro Estado compuesto, es decir, un instrumento para hacer efectiva la unidad del ordenamiento español, del que los ordenamientos autonómicos son, simplemente, «parte integrante».

En el mismo sentido se pronuncia el Voto Particular de la sentencia que estamos comentando.

soberana del pueblo español, titular del poder constituyente, hizo del estatal derecho supletorio, en todo caso, es decir, fuera cual fuera el tipo de competencia autonómica.

Estas afirmaciones que vierte el Abogado del Estado sobre la pertinencia de los títulos invocados por la DF primera de la Ley 8/1990, son trasladables a la defensa del Texto Refundido de 1992, de la que necesariamente éste toma origen.

En la defensa concreta del TR/1992, sostiene el Abogado del Estado que: aunque sin duda es cierto que cabe distinguir el título competencial del artículo 149.1.1º CE de los títulos que reservan al Estado las bases o la legislación básica (STC 136/1991, FJ 1º) no hay duda de que, por un lado, toda fijación de bases puede llevar implícito un juicio de igualdad y, por el otro, el artículo 149.1.1º habilita al Estado para regular condiciones básicas. No es, por tanto, improcedente invocar el artículo 149.1.1º para calificar de básicos ciertos preceptos del texto refundido, en cuanto son portadores de las condiciones básicas establecidas por las Cortes Generales para garantizar la igualdad de todos los españoles así en el ejercicio de los derechos o facultades urbanísticas de la propiedad inmobiliaria (artículo 33.1 CE), como en el cumplimiento de los deberes nacidos de su función social (artículo 33.2 y 5 del TR) y por tanto, del régimen de utilización del suelo de acuerdo con el interés general o de la participación de la comunidad en las plusvalías que genere la acción pública urbanística (artículo 47 CE). Así por ejemplo, el artículo 11.4 -que tiene el carácter de básico- en cuanto impone la equiparación entre suelo apto para urbanizar y suelo urbanizable programado, se ampararía en el artículo 149.1.1º y 18º CE.

El TC parte de la tesis de que si bien las Comunidades Autónomas han asumido la competencia exclusiva en las materias de «ordenación del territorio, urbanismo y vivienda», tal competencia autonómica ha de coexistir con aquellas que el Estado ostenta en virtud del artículo 149.1, señaladamente, los apartados 1º y 18º. Estas competencias estatales, en ningún caso podrían legitimar una regulación general del entero régimen jurídico del suelo, podrían, en cambio, afectar puntualmente a la materia urbanística, pero corresponde a las Comunidades Autónomas emanar las normas que afecten a la ordenación urbanística -de planeamiento, gestión o ejecución de instrumentos planificadores, intervención administrativa en las facultades dominicales sobre el uso del suelo y edificación, régimen jurídico del suelo y, en resumen, la fijación de «políticas de ordenación de la ciudad» en palabras del Tribunal-.

Con estas premisas expone la que, entiende, deber ser la **correcta formulación del contenido del artículo 149.1.1º**. Para el TC el citado título no se mueve en la lógica de las bases estatales-legislación autonómica de desarrollo. Este artículo otorga al Estado la competencia exclusiva para incidir sobre los derechos y deberes constitucionales desde una perspectiva concreta, la de la garantía de las posiciones jurídicas fundamentales, dimensión, que no es susceptible de desarrollo como si de unas bases se tratara; será luego el legislador competente, estatal o autonómico, el que respetando tales condiciones básicas establezca su propio régimen jurídico de acuerdo con el orden constitucional de

competencias. Estas condiciones básicas pueden identificarse con el contenido esencial de los derechos.

La materia sobre la que recae este artículo 149.1.1º son los derechos constitucionales en sentido estricto, así como los deberes básicos (FJ7.b). En concreto, en relación con el derecho de propiedad del suelo. Pero estas condiciones básicas que garanticen la igualdad no se predicán de los sectores materiales en los que éstos derechos y deberes estén insertos. Se limita así el poder expansivo de este título, -especie de título horizontal, en palabras del propio TC- capaz de introducirse en cualquier materia o sector del ordenamiento.

Las condiciones básicas a que se hace referencia establecerán un mínimo común denominador, es decir, las facultades elementales, límites esenciales, deberes fundamentales, prestaciones básicas, premisas o presupuestos previos. A resultas de estas condiciones básicas, el Estado puede plasmar una determinada concepción del derecho de propiedad urbana, en sus líneas más fundamentales. El artículo 149.1.1º ha de desarrollarse sin desconocer el régimen competencial diseñado en el resto del precepto y en los Estatutos de Autonomía. (FJ 9)

De este modo, aquellas disposiciones que rebasaran los límites que el TC ha dibujado para el título competencial del artículo 149.1.1º no podrían ser dictadas por el Estado, porque carece de competencia, a resultas del examen del otro título competencial, el artículo 149.1.18º CE.

El artículo 149.1.18º contiene en su conjunto un bloque de materias de mayor espectro que el que representa el artículo 149.1.1º, que sólo es susceptible de afectar a la intervención pública sobre los derechos en juego en el ámbito del urbanismo, principalmente del derecho de propiedad. El apartado 18º atribuye al Estado numerosas competencias de diverso alcance y naturaleza, cuya proyección sobre el urbanismo se examinará caso a caso.

Respecto de los preceptos que contienen las típicas normas de disciplina urbanística para el TC no se sigue, sin más, que el Estado carezca de toda competencia de intervención. Por encima de la calificación formal que la legislación o la doctrina les hayan atribuido -dice el Tribunal- debe indagarse, a efectos competenciales, cuál es la materia o materias que esos preceptos encierran y si existen título en favor del Estado que, en su caso, puedan justificar tal normación. El juicio de constitucionalidad se ha de realizar caso a caso y, en ocasiones, la declaración de inconstitucionalidad no viene del hecho de resultar el Estado incompetente sino del modo en que se ha legislado (entrando en la regulación de aspectos concretos).

Como ha señalado la doctrina, "el tribunal prohíbe que el estatuto básico de la propiedad urbana se convierta en urbanismo. De ahí que para el correcto examen de la constitucionalidad de las normas del texto refundido el TC distinga aquellas normas que guardan una relación inmediata con el derecho de propiedad (ámbito al que se cir-

cunscribe el art. 149.1.1º) y cuya aprobación es competencia del Estado, de aquellas otras que tienen por objeto o se refieren a la ordenación de la ciudad, esto es, las normas que, en sentido amplio, regulan la actividad de urbanización y edificación de los terrenos para la creación de la ciudad, cuya emisión sólo corresponde a las CCAA”¹¹.

De este modo y respecto de la clasificación del suelo: se ha afirmado la validez de las tres categorías de suelo, a cada una de las tres se anuda un correlativo régimen jurídico también distinto: suelo consolidado urbanísticamente, el suelo apto para el proceso urbanizador y el suelo preservado de tal proceso. La sentencia, en cambio, niega el carácter básico a la equiparación entre el suelo apto para urbanizar por normas subsidiarias y el suelo urbanizable programado (art. 11.4 TR) puesto que esta cuestión es una opción de la política urbanística para cuya decisión carece de competencia el Estado, por ser materia de las CCAA. Acerca del suelo no urbanizable sí entra en la competencia del Estado las prohibiciones de edificar y las de fraccionarlo... y la facultad de establecer sobre él áreas de especial protección. El título competencial no es el de medio ambiente, lo descarta de entrada, se basa en que estas condiciones encajan dentro de las básicas de la propiedad urbana¹².

El segundo gran tema de la sentencia, se basa en la **incompetencia del Estado para dictar normas con alcance supletorio** en una materia como el urbanismo en la que todas las Comunidades autónomas han asumido competencia exclusiva.

El Tribunal Constitucional afirma que la aplicación supletoria¹³ no puede ser impuesta directamente por el legislador desde normas aprobadas con tal exclusivo propósito. El Estado precisa para dictar cualesquiera normas, de un título competencial específico que las justifique, y la supletoriedad no lo es. Tampoco en las materias en las que el Estado ostenta competencias compartidas puede producir normas meramente supletorias, porque eso sería vulnerar el orden constitucional de competencias.

Para el Tribunal, la supletoriedad del derecho estatal ha de ser inferida por el aplicador del derecho autonómico, mediante el uso de las reglas de interpretación pertinentes. El presupuesto para aplicar la regla de la supletoriedad que establece el artículo 149.3 de la CE no es la ausencia de regulación, sino la presencia de una laguna detectada como tal por el aplicador del derecho (FJ 12.c)¹⁴

¹¹ ENERIZ OLAECHEA, Francisco Javier. *En torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Texto Refundido de la Ley del Suelo*. Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 289, 10 de abril de 1997.

¹² Idem.

¹³ El Tribunal invoca, en este punto, la doctrina de la STC 147/1991 (RTC 1991, 147).

¹⁴ El Tribunal Constitucional adopta el criterio vertido ya -en relación con la cláusula de supletoriedad- en la STC 118/1996, FJ8º.

J U R I S P R U D E N C I A

Con estas premisas el TC entra en el examen del articulado del Texto Refundido enjuiciando la constitucionalidad del carácter básico y del régimen de aplicabilidad (plena o supletoria) que la Disposición Final única les ha otorgado, con el resultado que ya conocemos: la anulación de los preceptos dictados bajo el auspicio de la cláusula de supletoriedad y de la mayor parte del articulado que tenía el carácter de básico.

B) EL SENTIDO DEL VOTO PARTICULAR

Como hemos dicho, resulta interesante entrar a examinar el voto particular emitido por el magistrado Jiménez de Parga y Cabrera, pues afecta directamente sobre el punto que estamos analizando -la inconstitucionalidad de los preceptos que establecen el régimen jurídico del suelo-.

Discrepa el magistrado del sentido del parecer mayoritario en tres puntos fundamentales: la inconstitucionalidad de las disposiciones supletorias; sobre la competencia del Estado en materia de urbanismo y sobre la interpretación expansiva del título estatal, del artículo 149.1.1º.

La **interpretación de la cláusula de supletoriedad**¹⁵, basada en la doctrina de la STC 118/1996, que realiza la presente sentencia es criticable por trasladar conceptos de la doctrina civilista a la Constitución y a su artículo 149.3. Para el Magistrado la supletoriedad es una función referida al conjunto del ordenamiento jurídico, es decir, se refiere a la relación entre ordenamientos jurídicos, el estatal y el autonómico. No se puede pensar que el artículo 149.3 CE sea un título competencial, sino que es una consecuencia añadida a las competencias estatales, "o más exactamente, un efecto de la naturaleza del ordenamiento estatal, así como del carácter de subordinamiento del autonómico".(FJ 2º Voto particular). El Estado, y este es uno de los puntos centrales de su disenso, no precisa de ningún título competencial para dictar normas de carácter supletorio, pues la supletoriedad es del ordenamiento estatal, no emana de una competencia ni de una norma. Es la consecuencia derivada del ejercicio por parte del Estado de sus potestades para la inserción de sus preceptos en el seno de un ordenamiento que despliega respecto del autonómico su función de suplencia a la que se refiere el artículo 149.3 CE¹⁶. Oponiéndose al argumento del Tribunal, el Magistrado opi-

¹⁵ Recordemos que esta interpretación llevó a la anulación de todos los preceptos del Texto Refundido que había sido dictados con ese carácter. Entre ellos se encontraban los relativos al régimen y clasificación del suelo

¹⁶ Para el Magistrado, el parecer mayoritario olvida cuál es la vertebración de nuestro Estado de las autonomías, que se basa en el principio de que la autonomía de las Comunidades Autónomas sólo tiene sentido dentro de la unidad del Estado y que se predica de entidades (parciales) que constituyen las piezas de la «organización territorial» del Estado. Por lo tanto, existe un único Estado que tiene como correlato un único ordenamiento jurídico. En este único ordenamiento se insertan los ordenamien-

na que al legislador no debe de imponer cuándo ha de aplicarse supletoriamente el Derecho del Estado, pero sí debe producir normas a las que el Juez pueda acudir cuando, encontrándose ante una laguna, o anomia, le sea preciso colmarla, porque la supletoriedad también está al servicio de bienes y valores constitucionales como son la igualdad y la seguridad jurídica. Además la posibilidad de que el Estado pueda dictar normas supletorias es garantía de que las competencias estatales no se vean impedidas de cumplir sus fines por el inejercicio de las competencias que corresponden a las Comunidades Autónomas.

Para el magistrado la interpretación de la cláusula de supletoriedad que vierte el Tribunal en el FJ 7º de esta Sentencia, y anteriormente plasmado en la STC 118/1996, de la que toma su origen, supone «la desfiguración del Estado de las Autonomías y la apertura a la implantación del modelo federal o acaso confederal». (FJ 2º voto particular)

El segundo punto de disensión se centra sobre **la pretendida competencia del Estado en materia de urbanismo**. Para el magistrado discrepante, la distinción que el Tribunal Constitucional establece diferenciando entre el estatuto de la propiedad urbana y el urbanismo es inviable y lleva a manifiestas contradicciones. A tenor del Tribunal FJ 9.b): "Habrà que distinguir, pues, aquellas normas urbanísticas que guardan una directa e inmediata relación con el derecho de propiedad (ámbito al que se circunscribe el art. 149.1.1º CE) y del que se predicen las condiciones básicas, de aquellas otras que tienen por objeto o se refieren a la ordenación de la ciudad, esto, es, las normas que, en sentido amplio, regulan la actividad de urbanización y edificación de los terrenos para la creación de la ciudad". Sin embargo, para el magistrado: "Esta loable pretensión choca con la realidad material de las cosas y con el significado profundo de lo que es el urbanismo,..., choca con los propios términos utilizados en la Constitución Española cuando lleva a cabo la distribución de competencias" pues, a juicio del magistrado, "... la interpretación que la Sentencia realiza convierte al Estado en legislador básico en materia de urbanismo" y entra en contradicción con "un título competencial que sólo habilita una incidencia tangencial (ex art. 149.1.1º CE) y, por otro lado, (está) en contra de la atribución que la CE y los Estatutos de Autonomía efectúa en exclusiva a las CCAA en materia urbanística". A juicio del magistrado el criterio realmente operativo que maneja la Sentencia es el de la densidad normativa, ante la inadecuación del criterio empleado se acude a este otro que consiste en el grado de detalle de la norma estatal. El reproche de inconstitucionalidad al legislador estatal se basa en que invade la competencia autonómica en materia urbanística en atención no ya a su distinta naturaleza, sino al dato "cuantitativo" del detalle, de la concreta y extensa regulación legal.

tos de las Comunidades Autónomas, en cuanto partes del mismo. Desde esta perspectiva, y sólo desde ésta, se puede entender que el ordenamiento estatal pueda operar «en todo caso» (artículo 149.3 CE) a como un Derecho supletorio.

Así pues, "si la regulación estatal incurre en tales vicios, se produce, según parece la transmutación de la materia: de estatuto básico de la propiedad urbana se convierte en urbanismo. Esta es una muestra de que la distinción resulta inadecuada. El urbanismo es regulación de la propiedad inmobiliaria. La pretensión de que el urbanismo no supone regular la propiedad, o que la propiedad del suelo urbano puede regularse separadamente del urbanismo, conduce al decisionismo. La utilización del criterio de la Sentencia confirma que entre estatuto básico de la propiedad urbana y urbanismo no existe diferencia de sustancia, como inicialmente parecía querer sostenerse" (FJ3º Voto Particular).

Finalmente, y en relación con los argumentos anteriores, el voto particular trata la cuestión de **la interpretación expansiva del título estatal del artículo 149.1.1º de la Constitución**. A juicio del Tribunal, este artículo se proyecta sobre los derechos constitucionales en sentido estricto y habilita al Estado para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad en el disfrute de estos derechos y deberes. Por lo tanto, si eso es así, el artículo 149.1.1º habilita al Estado para regular el contenido básico y primario del derecho de propiedad (incluida la "subespecie" propiedad-urbana).

Para el Magistrado discrepante esta interpretación convierte al legislador estatal en una suerte de legislador básico en materia de estatuto jurídico de la propiedad urbana. No es posible, dice, interpretar el precepto de tal manera que se construya otro distinto porque: "(...) Ciertamente admitida la excepción, y no justificada por qué es una excepción, no existe obstáculo alguno para que el art. 149.1.1º CE se transforme en una suerte de regla competencial de reparto en la regulación de los derechos y deberes constitucionales, de tal modo que el Estado puede legislar sobre lo básico o primario de los derechos constitucionales. Esta interpretación puede conducir a un vaciamiento del sistema de distribución de competencias llevada a cabo por la Constitución. El voto particular concluye con la interpretación que, a su juicio, se debe dar este artículo, partiendo de la idea de que éste se refiere a las condiciones de disfrute, y no al contenido, del derecho constitucional, es decir opera ad extra del derecho.

C) Efectos de la sentencia en relación con el IBI y con el IIVTNU

La sentencia, a los efectos que nos interesan, ha dejado sin contenido al artículo 62.a) de la LRHL. De momento, no se planteará una reforma urgente del citado precepto pues éste se basa en la clasificación básica¹⁷ del suelo que no ha sido derogada por el parecer mayoritario del Tribunal. La sentencia declara constitucional la clasificación

¹⁷ Recordemos que éstas son las siguientes: suelo urbano, urbanizable, o en su caso apto para urbanizar y no urbanizable.

de los tipos de suelo en que se dividirá el territorio, contenida en el artículo 3.2.c) en relación con el 9.1 del Texto Refundido de 1992.

El problema que se nos plantea es otro, se trataría de determinar, en estos momentos, cuál es el derecho aplicable. A tenor de la Sentencia la competencia para dictar la normativa urbanística pertenece a las Comunidades Autónomas. Actualmente, salvo en Cataluña, estas normas están aún por dictar.

A efectos prácticos, el Tribunal ha dejado un vacío difícil de colmar sin un derecho estatal que no puede ser invocado con carácter subsidiario, según el parecer de la STC. En este sentido, en puridad, hasta que las Comunidades Autónomas no legislen, no se puede saber con seguridad cuando el suelo es urbano ni cuando adquiere la condición de «urbanizable». No obstante, sí existe un texto estatal que puede ser invocado. Se trata del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976, que aunque fue derogado por la aprobación del de 1992, por efecto de la sentencia ha experimentado una revitalización en su vigencia¹⁸. Así, de modo provisional y transitorio, éste es el texto actualmente vigente en la materia, sin perjuicio de las dudas que nos suscita la recuperación de la vigencia de un texto formalmente derogado.

Por otra parte, y en cuanto a la modificación introducida por el Real Decreto-ley 5/1996, de 7 de junio, es decir, la supresión de la categoría de suelo urbanizable no programado, ésta carece de virtualidad por dos razones: una, por referirse a un texto anulado, y dos, porque la anulación tiene su origen en la falta de competencia del Estado para dictar normas de este cariz. Al Real Decreto-ley, por lo tanto, también le sería achacable el mismo vicio de inconstitucionalidad.

Finalmente, la sentencia que surge plenos efectos a partir de su publicación oficial, sin embargo no contiene ninguna indicación en cuanto a la aplicación de sus efectos. Como ha señalado la doctrina¹⁹, otras sentencias sobre todo en materia tributaria sí lo han hecho, por ejemplo la STC 195/1994, de 28 de junio, en la que se dijo: "... por exigencias del principio de seguridad jurídica (ex art. 9.2 CE) el pronunciamiento de in-

¹⁸ Se afirma la nulidad de la derogación expresa que lleva a cabo el legislador estatal de 1992 de la legislación urbanística preconstitucional ya que, "si el legislador estatal suprimiese, mediante su derogación, el derecho sobre una materia cuya competencia ya no es suya, sino de las CCAA, vendría a quebrantar una de las finalidades básicas de la cláusula de supletoriedad, cual es la de que con la constitución de los órganos de poder de las CCAA y su correspondiente asunción de competencias normativas, no se origine un vacío parcial del ordenamiento, permitiendo y prescribiendo con este propósito la aplicación supletoria, potencialmente, indefinida, del ordenamiento estatal". VERDU MIRA, Antonio T. *Notas en torno al alcance y aplicación de la sentencia del TC 61/1997 sobre la Ley del Suelo de 1992*. Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 299, 19 de junio de 1997.

¹⁹ VERDU MIRA, Antonio T. *Notas en torno al alcance y aplicación de la sentencia del TC 61/1997 sobre la Ley del Suelo de 1992*. Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 299, 19 de junio de 1997.

J U R I S P R U D E N C I A

constitucionalidad y consiguiente nulidad de los referidos incisos no entraña la nulidad de los actos administrativos firmes realizados en aplicación de los mismos con anterioridad a la fecha de publicación de esta sentencia". Por lo que, en consecuencia, no debería afectar a aquellos procedimientos y expedientes administrativos sobre los que haya recaído resolución jurisdiccional firme o que se dictó resolución administrativa firme con anterioridad a su entrada en vigor.

J U R I S P R U D E N C I A

**LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
164/1995, DE 13 DE NOVIEMBRE****Juan Francisco Hurtado González***Departamento de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Málaga*

SUMARIO

I- REFLEXIONES PREVIAS SOBRE LA CUESTIÓN PLANTEADA.**II- LA SENTENCIA DEL T.C. 164/1.995, DE 13 DE NOVIEMBRE.**

1. *Introducción.*
2. *Antecedentes.*
3. *Alegaciones del Abogado del Estado.*
4. *Alegaciones del Fiscal General del Estado.*
5. *Fundamentos jurídicos.*
6. *El voto particular.*

III- CONCLUSIONES.

Una de las novedades más destacables que ha incorporado al Impuesto sobre Sociedades la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ha sido la de establecer un régimen fiscal aplicable a las empresas que denomina de reducida dimensión.

I.- REFLEXIONES PREVIAS SOBRE LA CUESTIÓN PLANTEADA.

La sentencia del Tribunal Constitucional 164/1.995, de 13 de noviembre, se pronuncia sobre la constitucionalidad del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Disposición Adicional 31ª. de la Ley 46/1.985, de 27 de diciembre. Este precepto es una muestra de las diversas reacciones del Ordenamiento Jurídico ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de plazo. Con el presente trabajo pretendemos dar una visión crítica de lo manifestado en la sentencia, objeto de comentario, así como analizar la constitucionalidad de las posteriores redacciones del precepto cuestionado.

La legislación tributaria ha tratado de manera diferente los ingresos extemporáneos efectuados antes de un requerimiento previo de la Administración. Con la generalización de la autoliquidación, así como con la instauración de ingresos a cuenta en determinados tributos, que pueden reconducirse al ámbito de las autoliquidaciones, este tipo de ingresos adquieren enorme importancia.

Existen seis regulaciones diferentes del pago intempestivo de las deudas tributarias en los distintos momentos históricos. La primera disposición que regula esta materia es el Reglamento General de Recaudación de 1.968, artículos 91 y 92; si bien creemos encontrar un antecedente legislativo en el artículo 109. 2 del Decreto 176/1.959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la Aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1.958, donde se otorga una prórroga automática de seis meses, del plazo de presentación de los documentos, con un recargo del 5 por 100, salvo que proceda la aplicación de alguna multa.

El Reglamento establece un plazo de prórroga de 15 días para las deudas de contraído previo e indefinido para las deudas autoliquidables. Si el obligado al pago hacía uso de este plazo especial quedaba obligado al pago de un recargo, cuyo importe ascendía a un 10 por 100 de la deuda, cuantía que fue rebajada a un 5 por 100 por el Decreto 3.679/1.974, de 20 de diciembre, artículo 5º. Este recargo está vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 10/1.985 de 26 de abril, pero su ámbito de aplicación se vio reducido por el R. D. 338/1.985 de 15 de marzo a las deudas satisfechas mediante efectos timbrados y a las liquidadas por el sujeto pasivo, que son precisamente las deudas objeto de reforma por el artículo 61.2. de la L.G.T., en la redacción dada por la Ley 10/1.985. Establece que: "Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo comportarán asimismo el interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles". Para algunos autores, como ORÓN MORATAL, la introducción de

la aplicación de los intereses de demora en el caso de los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración, supuso la sustitución del recargo de prórroga como prestación accesoria a la cuota tributaria por el interés de demora.

Este artículo fue modificado unos meses más tarde por la Disposición Adicional 31ª de la Ley 46/1.985, de 17 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.986, estableciendo que: "Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo comportarán asimismo el abono del interés de demora con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria". Esta reforma era imprescindible, dado que el régimen anterior alentaba a los contribuyentes a esperar a que la Administración les requiriese el pago, ya que el ingreso voluntario no les reportaba ningún beneficio, si bien, la circular de 13 de mayo de 1.985 vino a decir que no se aplicarían las sanciones correspondientes a las infracciones graves.

Para algunos autores, la cuantía mínima del interés de demora del 10 % no es aplicable a las deudas de contraído previo, dado que esta forma extraordinaria de regularización sólo estaba pensada para las deudas objeto de autoliquidación. La constitucionalidad de esta redacción es la resuelta en la sentencia del Tribunal Constitucional 164/1.995, de 13 de abril, objeto de este comentario.

La aplicación del artículo 61. 2 de la L.G.T. queda suspendida por la Disposición Adicional 14ª. Uno de la Ley 18/1.985, de 6 de junio, por la que se aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el 8 de junio de 1.991 hasta el 31 de diciembre. Esta disposición establece la posibilidad de regularizar voluntariamente la situación tributaria, siempre que "no haya sido requerido previamente o se encuentre incurso ya en una actuación administrativa o judicial en relación con sus deudas tributarias".

Respecto a las situaciones en que se han iniciado actuaciones inspectoras, en relación a un determinado tributo y se presentan declaraciones complementarias respecto a otros conceptos tributarios, el Informe de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 1.991 establece que en esas situaciones se podrán presentar declaraciones complementarias por cualquier otro concepto distinto al que es objeto de la inspección.

En cuanto al ámbito subjetivo, la referencia a "cualquier concepto tributario", de mayor amplitud que el término concreto "tributos", nos hace pensar que quedan incluidas las declaraciones extemporáneas derivadas de pagos a cuenta. En esta línea se manifestó esta Dirección General en el mencionado informe, aunque sólo afecta a ingresos devengados con anterioridad al 1 de enero de 1.990, quedando vigente para los devengados con posterioridad el artículo 61.2. de la L.G.T.

La Ley 18/1.991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, da nueva redacción al artículo 61.2. de la Ley General Tributaria a partir del 1 de enero de 1.992,

J U R I S P R U D E N C I A

estableciendo un recargo único con dos magnitudes diferentes: un 10 por 100, si el pago se realiza en los tres primeros meses y un 50 por 100, si han transcurrido estos. En el supuesto de que se realice la autoliquidación, pero no el ingreso, el recargo será del 100 por 100, pero en vía de apremio, pasado el plazo de pago voluntario y de moratoria.

Desde el punto de vista del Derecho transitorio se plantea la cuestión de si este sistema de recargos puede ser aplicado a deudas devengadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma, pero ingresada tras su vigencia. Hay autores que piensan que, si bien la Ley no dice nada, lo más razonable será el considerar que sólo deben aplicarse a los tributos devengados a partir del 1 de enero de 1.992.

Vistas algunas opiniones doctrinales respecto a la aplicación de este precepto a situaciones nacidas bajo la anterior regulación, se hace necesario analizar la posición de la Doctrina Administrativa y los pronunciamientos de nuestros tribunales. La postura del tribunal Económico-Administrativo Central es clara y tajante, realizando una interpretación estricta del artículo 61.2. Parte de que este régimen de recargos será de aplicación a todo ingreso derivado de una declaración liquidación o autoliquidación que se realice con posterioridad al 1 de enero de 1.992, siempre que no haya existido requerimiento. El posicionamiento de los Tribunales Superiores de Justicia es justamente el contrario. Al respecto, pueden tenerse en consideración las resoluciones de la sala del País Vasco, (sentencia de 19 de abril de 1.995) y Madrid (sentencia de 30 de noviembre de 1.995).

Este régimen está vigente hasta el 25 de julio de 1.995, fecha en la que entra en vigor la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. La nueva regulación, artículo 61. 3, instaura un sistema complejo, consistente en el devengo de un recargo del 5, 10 ó 15 por 100 de las deudas ingresadas fuera de plazo en los tres, seis o doce meses desde la finalización del plazo voluntario. En este caso se excluyen las sanciones e intereses de demora para todos los supuestos. En caso de que se realice fuera del plazo de doce meses se devenga un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones, pero no de los intereses de demora. Si los obligados al pago no realizan el ingreso al tiempo de presentar la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, se aplicará además el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de la Ley, consistente en un 20 por 100 de la deuda tributaria e intereses de demora que correspondan.

En el nuevo régimen se produce una rebaja considerable del recargo general, aplicable a los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo del 50 al 20 por 100, pero a diferencia de lo establecido en la anterior situación, no se excluye el interés de demora. Se justifica en la Memoria que acompaña al Proyecto de Ley en base a que en el sistema anterior se incitaba al contribuyente a que se retrasase al menos dos años, ya que así neutralizaba la aplicación de los intereses de demora con la aplicación del recargo. Se puede decir que en este caso no nos encontramos ante un recargo único, dado que es de aplicación el interés de demora. Sí son recargos únicos los tipos reducidos para los supuestos en que el retraso es inferior a tres, seis y doce meses, pues queda excluido la aplicación del interés de demora.

Una cuestión curiosa es la extensión del precepto a las declaraciones presentadas fuera de plazo. Como ha señalado algún autor, "esta ampliación lleva a que el recargo se exija en todos los supuestos de presentación de declaraciones extemporáneas". La Memoria del proyecto se refiere a esta cuestión justificando la aplicación del recargo, tanto si dichas declaraciones contienen una autoliquidación, como si son necesarias para la práctica de una liquidación administrativa. El origen de esta ampliación se encuentra en la enmienda número 4 del Grupo Parlamentario de Coalición Canaria. Esta equiparación de la figura de la declaración fuera de plazo con el ingreso, siempre que no medie requerimiento administrativo, tiene su correlato en el ámbito sancionador. El actual artículo 79 b) de la Ley General Tributaria lo tipifica como infracción grave cuando establece: "No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación".

II- LA SENTENCIA DEL T.C. 164/1.995, DE 13 DE NOVIEMBRE.

1. Introducción.

En la sentencia del T.C. 164/1.995 se plantean seis cuestiones de inconstitucionalidad, (acumuladas) en relación con la última parte de la redacción dada al artículo 61.2. de la Ley General Tributaria por la Ley 46/1.985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.986. Las distintas cuestiones de inconstitucionalidad se basan en varios motivos: vulneración del principio de igualdad, -artículo 14 de la Constitución-; vulneración del principio de justicia y capacidad económica-artículo 31.1 de la Constitución- e infracción de los artículos 24 y 25 de la Constitución, en cuanto suponen la imposición de una sanción de plano, sin respetar las garantías constitucionales establecidas a este respecto.

2. Antecedentes.

Mediante Auto de 16 de abril de 1.991, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana formula cuestión de inconstitucionalidad al entender que el hecho de que el artículo 61.2. de la Ley General Tributaria establezca para el pago extemporáneo de las deudas tributarias un interés de demora mínimo del 10 por 100 es contrario al principio de igualdad, artículos 14 y 31.1. de la Constitución. La Sala entiende que en el caso planteado se prescinde de toda causa razonable que pudiera justificar ese porcentaje y tampoco se contempla ningún factor de moderación. Se causa un mayor perjuicio al deudor, en lo que exceda de la finalidad estrictamente indemnizatoria. No se tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente al fijar la cantidad.

Por su parte, mediante auto de 11 de junio de 1.991 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria eleva cuestión de inconstitucionalidad en los mismos términos que la Sala de la Comunidad Valenciana. La Sala manifiesta que carece de sentido resarcitorio o indemnizatorio fijar un mínimo cuantitativo de la cantidad resultante en relación con un porcentaje de la deuda. En el caso planteado la aplicación del precepto da lugar a la aplicación de un interés de demora del 125.86 por 100. Considera que se equipara injustamente a quien se retrasa un sólo día en el pago y a quienes se retrasan meses, sin que exista una justificación objetiva y razonable. Al no quedar obligada la Administración al abono de ningún mínimo cuando se retrasa en el ingreso, "hay por tanto una evidente y desproporcionada discriminación, sin fundamento razonable, en orden al interés moratorio activo y pasivo a que se someten los contribuyentes y la propia Hacienda Pública".

También la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicias de Cataluña, mediante Auto de 23 de julio de 1.991 plantea cuestión de inconstitucionalidad del precepto por infracción de los artículos 24 y 25 de la Constitución. Parte de que "el precepto en cuestión puede encubrir la imposición de una sanción por cuanto se impone un mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria que puede no guardar relación alguna con la cantidad que por interés de demora correspondería, lo cual puede suponer que tras el velo de un interés de demora se esconde una sanción impuesta sin procedimiento alguno y sin audiencia al interesado".

En otro Auto de 21 de febrero de 1.992 la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto al precepto en cuestión por posible infracción de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución. La Sección Quinta de la Sala estima que: "El artículo 61.2. de la Ley General Tributaria supone en casos como en el de autos, en que la demora se ha extendido durante un breve periodo de tiempo, el abono de una cantidad enormemente superior a la que correspondería por aplicación del tipo ordinario previsto por el artículo 58.2. de la misma Ley; en estos casos no existe correspondencia entre el perjuicio experimentado por la Administración por el retraso en el pago y la consecuencia jurídica derivada de la demora; el exceso sobre la cantidad que resultaría de aplicar el interés ordinario de demora reviste naturaleza sancionadora". Entiende, que además de una sanción encubierta, se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva prohibido por la Constitución, Sentencia del T.C. 76/1.990.

Asimismo, mediante Auto de 6 de abril de 1.992, la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto al párrafo final del precepto cuestionado por los anteriores autos por considerarlo contrario al artículo 14 y 31 de la Constitución. Reproduce los motivos expuestos por la Sala del tribunal Superior de Justicia de Cantabria. La aplicación del precepto al caso de autos origina un interés del 3.650 por 100.

Finalmente, mediante Auto de 8 de marzo de 1.994 la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña plantea cuestión de inconstitucionalidad basada en la vulneración de los artículos 24, 25, 14 y 31.1 de la Constitución. Se reproduce lo expuesto en el Auto de 22 de julio de 1.991 por esta misma sección, añadiendo la posible vulneración de los principios de igualdad y de justicia distributiva.

3. Alegaciones del Abogado del Estado.

Parte en sus alegaciones de un doble estudio del precepto cuestionado, desde una perspectiva sincrónica y diacrónica.

Desde una perspectiva sincrónica compara este supuesto con los demás supuestos de incumplimiento en plazo del deber de ingresar las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública. En todos los supuestos planteados se aprecia el devengo del recargo de apremio del 20 %, los intereses de demora y la imposición de las sanciones que correspondan. Concluye el Abogado del Estado, tras esta comparación, que en el caso cuestionado existe "un mejor trato relativo".

Desde la perspectiva diacrónica pone de manifiesto la anterior previsión de la L.G.T. del "recargo de prórroga" para estos supuestos, y su vigencia en la redacción del artículo 58.2. c). Es partidario de la tesis que defiende que la "Disposición Adicional 31 de la Ley 46/1.985 equivale de hecho a la aplicación del recargo de prórroga tal y como había sido configurado por el Real Decreto 338/1.985". Defiende que "la significación real de este precepto es la de establecer un recargo de prórroga del 10 por 100 para los casos de ingreso espontáneo y tardío en virtud de autoliquidación".

Destaca la existencia de algunas notas singulares en este recargo de prórroga que lo distinguen de sus precedentes históricos. Este recargo absorbe los intereses moratorios hasta su cuantía, de manera que cuando los intereses son superiores al 10 por 100, (cuantía del recargo) este es sustituido por estos.

En el examen de los argumentos esgrimidos por las salas, en cada una de las cuestiones, defiende la naturaleza resarcitoria global del recargo y no sancionadora, que puede combinarse con otra preventiva o disuasoria. Así como el recargo de apremio compensa a la Hacienda de la necesidad de recurrir a la vía ejecutiva, el recargo de prórroga del artículo 61.2. compensa a la Hacienda del perjuicio (objetivo) que supone la impuntualidad en el pago. La simple impuntualidad supone un perjuicio del 10 por 100 de lo adeudado, aunque el retraso haya sido de un día. Para el defensor de los intereses del Estado, la Constitución no obliga al legislador a que las impuntualidades en el pago en Derecho Tributario hayan de resarcirse exclusivamente en proporción con la magnitud del retraso.

Defiende la no violación del principio de capacidad económica, en la medida en que la estimación de daños y perjuicios es una cuestión ajena a la capacidad económi-

ca del que daña, que ya fue tenida en cuenta al fijar la deuda tributaria. Igualmente, no se viola el principio de igualdad porque la Administración y el contribuyente no se encuentran en la misma situación, reproduciendo los argumentos expuestos por este Tribunal en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (fundamento jurídico número 9).

Respecto al carácter sancionador del precepto, señalado en alguna de las cuestiones planteadas, va a alegar que el 10 por 100 mínimo fijado no es una sanción, sino un recargo, "un elemento configurador de la deuda tributaria cuando el ingreso se realiza fuera de plazo sin requerimiento previo". Estima, que según el T.C. son sanciones aquellas medidas que limitan derechos y se basan en la apreciación de las conductas de las personas contrarias al Ordenamiento. En la aplicación del recargo no existe esa apreciación, pudiendo incluso resultar favorable para el contribuyente en algunos casos. Concluye afirmando que ni en el caso de que tuviera carácter sancionador vulneraría el artículo 24 de la Constitución, en tanto que se sigue un procedimiento y se le da audiencia al interesado.

No compartimos algunos de los argumentos expuestos. No es unánime en la doctrina la ausencia de toda naturaleza sancionadora en estos recargos. La simple impuntualidad en el pago no supone ningún perjuicio mínimo valorable objetivamente en un 10 %. El daño objetivo que supone el retraso en un pago ha de estar necesariamente vinculado al tiempo, si bien el argumento del tiempo transcurrido como único criterio delimitador no es aceptado, en la medida que "La constitución no impone al legislador el interés de demora como único instrumento para prevenir o resarcir retrasos en el pago de las deudas tributarias".

4. Alegaciones del Fiscal General del Estado.

El Fiscal General del Estado presenta sus alegaciones ratificando lo expuesto por el Abogado del Estado. Respecto a la vulneración del principio de igualdad entre la Administración y el contribuyente, entiende que no existe, pues no se trata de situaciones idénticas. No vulnera el principio de capacidad económica, que es tenido en cuenta al hallar la cuota tributaria, sobre la que se fija el recargo.

Sobre la violación de los artículos 24 y 25 de la Constitución entiende que la L.G.T. no define como sanción el recargo de intereses por el pago demorado de la deuda tributaria. En ningún caso va a tener naturaleza sancionadora, dado que "no son el resultado de la transgresión de una norma del ordenamiento jurídico por una conducta ilícita y punible, sino que se limitan a deducir las consecuencias desfavorables de una actuación". Justifica su postura en el Auto del T.C. 631/1.987, donde se llegó a decir que: "por desproporcionadas e irrazonables que tales consecuencias puedan parecer al solicitante de amparo, ello no las convierte en sanciones en el sentido del artículo 25.1. C.E." En el mismo sentido que el Fiscal General del estado se ha manifestado con posterioridad el profesor FALCÓN Y TELLA, para quien el ingreso tardío es un "ilícito administrativo", es decir una conducta antijurídica" pues manifiestamente lo es el no aten-

der a la obligación dentro del plazo voluntario de ingreso". Para este autor "tal "ilícito" no se encuentra tipificado como infracción; o lo que es lo mismo, que tal incumplimiento sólo se encuentra tipificado en el artículo 61 L.G.T. y no en los artículos 77 y ss".

Consideramos esta postura contraria a la legalidad vigente, pues La Ley General Tributaria consideraba infracción grave el no presentar la autoliquidación y efectuar el ingreso correspondiente, ya que la redacción, del artículo 79 a) no deja duda alguna de que nos encontramos ante una infracción grave; que se consuma en el momento en que transcurre el plazo fijado reglamentariamente para el ingreso.

5. Fundamentos jurídicos de la sentencia.

Para el máximo intérprete de la Constitución, la auténtica cuestión a debatir es la constitucionalidad del precepto, que contiene un mínimo del 10 por 100 en concepto de intereses de demora, con independencia del tiempo transcurrido, y no el carácter desproporcionado o excesivo de esta medida. En el trasfondo de todas las cuestiones planteadas se encuentra el carácter excesivo de esta medida, sin que este sea motivo para cuestionarla. Consideramos que el Tribunal se contradice, pues posteriormente utiliza el argumento de la cuantía para definir su naturaleza jurídica, como veremos enseguida.

Para poder resolver cada uno de los motivos alegados por las Salas va a resultar imprescindible calificar la naturaleza jurídica de la figura en la legalidad ordinaria. Este estudio se va a referir a tres cuestiones: el supuesto de hecho contemplado, las consecuencias jurídicas atribuidas y la finalidad que tiene, (fundamento jurídico 2).

El supuesto de hecho está integrado por el transcurso del plazo previsto reglamentariamente para el ingreso de la deuda tributaria, sin que se haya realizado el abono de la misma (cometiéndose la infracción grave del artículo 79 a) de la L.G.T.) y el pago tardío de la misma antes de que la Administración llegue a requerir al obligado.

Las consecuencias jurídicas son varias: el abono del interés de demora, la exclusión de las sanciones que pudieran ser aplicables (operando el arrepentimiento como excusa absolutoria) y el abono del 10 por 100 de la cantidad adeudada, cuando por razón del tiempo transcurrido los intereses de demora sean inferiores a la mencionada cifra.

Respecto a la finalidad que cumple, -según el Tribunal-, esta se concreta en estimular el pago fuera de plazo y antes del requerimiento de la Administración. Se eliminan las sanciones para "inducir" al contribuyente, pero al mismo tiempo ha de evitarse que se generalicen las condiciones de incumplimiento, tratando de disuadir con la imposición de este recargo. Concluye el Tribunal afirmando que el recargo tiene "una función claramente disuasoria del impago dentro de plazo", (fundamento jurídico 4).

Esta afirmación no es unánime en la doctrina. Existen varias opiniones doctrinales respecto a la finalidad de estas medidas (primero recargo de prórroga, después intereses

de demora y ahora un interés de demora mínimo del 10 por 100). SOLER ROCH, SALES GARGALLO, PÉREZ ROYO, PEDRAZA BOCHONS y GARCÍA PRATS, entre otros, defienden que tiene una finalidad indemnizadora. En otra línea se encuentran FERNÁNDEZ LÓPEZ, COLLADO YURRITA, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LÓPEZ, FALCÓN Y TELLA e HINOJOSA TORRALVO, entre otros, quienes defienden que la finalidad de estas figuras es sancionadora, en cuanto excedan de la neutralización financiera del daño causado. Se ha de decir que no faltan opiniones que les otorgan una finalidad disuasoria. En esta línea se encuentran GONZÁLEZ MÉNDEZ, B. LOZANO y ARAGONÉS BELTRÁN, entre otros. Como podemos apreciar, la doctrina se encuentra dividida respecto a la finalidad de esta figura.

En este contexto, merece la pena destacar la línea jurisprudencial de la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S.J de Madrid, que en varios pronunciamientos ha manifestado que el interés mínimo del 10 por 100, en todo lo que exceda del interés de demora tiene finalidad sancionadora. En las sentencias 661/1.994, de 6 de junio, 99/1.995, de 2 de febrero, 528/1.995, de 18 de mayo, 563/1.995, de 25 de mayo, 859/1.995, de 22 de julio y 914/1.995 de 21 de septiembre ha manifestado que se trata de una sanción, aplicada de plano, sin respetar el procedimiento sancionador. Tras esta resolución la Sala ha cambiado de criterio en la Sentencia de 21 de noviembre de 1.995.

Respecto a la verdadera naturaleza jurídica, el T.C. se adhiere a la tesis sostenida por el Abogado del Estado de que nos encontramos ante un “recargo” específico para los pagos tardíos espontáneos de las deudas tributarias objeto de autoliquidación”, (fundamento jurídico 4). Un recargo que absorbe los intereses de demora hasta el momento en que por la tardanza en el tiempo estos son superiores. La naturaleza de este recargo será aquella que establezca la finalidad que tiene encomendada dentro del Sistema Tributario.

En este momento del razonamiento el máximo intérprete de la Constitución trae a colación el argumento dado en la Sentencia 76/1.990 (fundamento jurídico 9 a), respecto al incremento del 25 por 100 del interés legal del dinero para cuantificar el interés de demora. En esta Sentencia, el Tribunal concluía que este incremento no constituía una sanción, dado que su finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago. El artículo 31 de la Constitución autoriza al legislador “para que dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes”. Deja por sentado que “cualquier retraso masivo en el pago de las deudas tributarias puede suponer un daño a la Hacienda Pública de muy grandes proporciones” (fundamento jurídico 3).

Este argumento no puede convertirse, a mi humilde entender, en una carta en blanco al legislador para que tome cualquier tipo de medida, amparándose en un hipotético daño causado. En la Sentencia 76/1.990 de 26 de abril, fundamento jurídico 9 b)

el Tribunal venía a decir que la compensación específica que adopte el legislador por el retraso en el pago habrá de ser “con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas”. Cualquier medida que se aleje del verdadero coste financiero que para la Administración supone el retraso en el pago de los contribuyentes va a tener una finalidad no compensatoria. A mi entender, el T.C. no repara en su anterior planteamiento.

Antes de iniciar de pleno la cuestión de la naturaleza jurídica, considera la Sala que hay que abandonar la tesis, mantenida en las cuestiones planteadas, de contemplar únicamente “la alternativa sanción/medida resarcitoria”. No se puede partir de que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, ni a la inversa. Pensamos que se puede defender la tesis de que el legislador goza de plena libertad para reconducir las conductas a las pautas deseadas, como afirma el Tribunal en el fundamento jurídico 4, pero siempre que lo haga cumpliendo con las garantías constitucionales establecidas. Por ello, la aplicación de una sanción encubierta llevaría a la vulneración de la legalidad vigente en materia de infracciones y sanciones. De ahí que de lo que aquí se trate sea de averiguar si este recargo tiene o no carácter sancionador. Para el Tribunal esta figura carece de tal carácter, ya que el precepto en cuestión excluye expresamente la imposición de sanciones; el arrepentimiento espontáneo operaría, por lo que “claramente está excluyendo el *ius puniendi* del Estado”. Sin embargo repara en la posibilidad de que pueda ser considerado como una multa atenuada (pues excede la cantidad resultante de aplicar el interés de demora) por el pago fuera de plazo, (fundamento jurídico 4).

El hecho de que el cumplimiento espontáneo esté previsto en la L.G.T. como una de las circunstancias a tener en cuenta en la graduación de las sanciones puede hacer que consideremos que nos encontramos no ante una excusa absolutoria o causa de no punibilidad, sino ante una atenuación de la sanción. Pensamos que no es un argumento defendible, dado que la infracción queda consumada con la falta de pago en plazo.

Concluye el Pleno afirmando que el recargo no tiene verdadero sentido sancionatorio porque carece de una finalidad represiva y equipara la naturaleza del recargo con la de las multas coercitivas. Para ello trae a colación lo argumentado en la sentencia 239/1.988: “no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica”. Pero el argumento final utilizado por el Tribunal para negar la finalidad represiva o punitiva del mencionado recargo mínimo y así negar su naturaleza sancionadora es el de su cuantía. El elemento cuantitativo va a ser el definitivo, aunque se niegue: “Si pese al nomen iuris utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trata de una sanción”, (fundamento jurídico 4). Este argumento debe ser criticado, ya que si la naturaleza sancionadora depende de que se acerquen a la cuantía de las sanciones, siempre se podrá aumentar la cuantía de estas para introducir recargos de este tipo; figuras que operan automáticamente, por el

J U R I S P R U D E N C I A

simple retraso en el pago, vulnerando el principio de culpabilidad, sin la más mínima posibilidad de justificar su incorrecto proceder.

El Tribunal llega a la conclusión de que tiene una finalidad disuasoria del pago impuntual, pero no es suficiente para otorgarle carácter sancionador, ya que toda medida disuasoria no puede ser considerada sanción porque una de las características de las sanciones sea la disuación. El hecho de que una parte del recargo responda a una finalidad indemnizadora y otra a la finalidad disuasoria le otorga "un doble fin", (fundamento jurídico 5). Se inclina por la tesis de la indemnización, dado su mayor peso, planteamiento que a mi entender no es correcto, ya que si analizamos la cantidad de ese 10 por 100 mínimo que corresponde a neutralizar financieramente a la Administración por el retraso en el pago de varios días y la cantidad que corresponde a la finalidad disuasoria vemos como la balanza se inclina hacia la segunda finalidad. Si en estos casos el factor disuasorio predomina claramente sobre el indemnizatorio, ¿porqué se le otorga siempre naturaleza indemnizatoria?

El que se le niegue naturaleza sancionadora tiene sin duda sus consecuencias prácticas. Un buen ejemplo de ello es la imposibilidad de aplicar este "recargo" o "interés de demora mínimo" a los pagos trimestrales a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, regulados por la Ley 5/1.990, de 29 de junio. Esta es la postura sostenida por el T.S.J. de Madrid en la sentencia de 18 de enero de 1.996. El que el T.C. diga que este "recargo" sólo se aplicará a las deudas tributarias ingresadas fuera de plazo nos obliga a analizar en qué medida se consideran estos pagos a cuenta deuda tributaria. En este caso los pagos a cuenta sólo tendrá la consideración de deuda tributaria a los efectos de la aplicación de las disposiciones sobre infracciones y sanciones e intereses de demora, por lo que no le será de aplicación a lo que no es ni lo uno ni lo otro. Tras la nueva redacción que se le da al artículo 58.1. de la L.G.T. por la Ley 25/1.995 esta interpretación es insostenible dado que los pagos a cuenta de cualquier impuesto van a tener la consideración de deuda tributaria a todos los efectos, como si de la cuota del mismo se tratase. En todo caso, sí será de aplicación a los supuestos de pago fuera de plazo de las retenciones, (sentencia de la Sala de lo Contencioso del T.S.J. de Cataluña de 30 de enero de 1.996).

La diferencia entre lo que son intereses moratorios y la cuantía mínima del 10 por 100 tiene, según se manifiesta en el fundamento jurídico 5 de la sentencia, la función de ser una cláusula penal, figura que aparece contemplada en los artículos 1.252 y SS del Código civil y art. 96 de la Ley 13/1.995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas. El Tribunal realiza un planteamiento ciertamente criticable: esta finalidad no va a otorgar a los recargos la consideración de sanciones hasta que "cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones". Las cláusulas penales no son más que "un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento".

Así pues, se concluye que el mínimo del 10 por 100 del artículo 61.2. de la L.G.T. es un recargo que no tiene naturaleza sancionadora porque no es una manifestación del

ius puniendi del Estado. Su finalidad es más resarcitoria que disuasoria, ya que la cuantía está muy por debajo de la establecida para las sanciones (incluidas las simples). Esta afirmación habría que analizarla detenidamente, pues en caso de un retraso pequeño, el recargo supera con creces a estas sanciones simples.

Por otra parte, para el Tribunal, el recargo opera como excusa absolutoria de la sanción por la infracción grave cometida, al no ingresar dentro de plazo las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública. Con la actual redacción del artículo 61. 3 de la Ley General Tributaria, tras la Ley 25/1.995, de 20 de julio esta cuestión queda zanjada.

Se llega a la conclusión de que su naturaleza es resarcitoria, pues indemniza a la Hacienda Pública del perjuicio causado por el simple retraso en el ingreso de la deuda. Como la cuantía no se atiene al verdadero daño causado, al exceso le da un matiz disuasorio. Por tanto, dado que tiene naturaleza predominantemente indemnizatoria queda claro que no se viola el artículo 25.1 de la Constitución, (fundamento jurídico 6).

Es más correcto, a nuestro entender, el argumento empleado por el T.C. para negar la violación del artículo 14.1. de la Constitución. Respecto al argumento de que es contrario al mencionado precepto que se le de el mismo trato a diferentes retrasos en el tiempo, se argumenta que el artículo 14 de la carta Magna no obliga a establecer criterios de diferenciación en función del factor tiempo, fundamento jurídico 7. Me parece razonable, ya que queda a la entera voluntad del contribuyente el ingresar justo un día después o esperar a que los intereses de demora cubran ese 10 por 100 mínimo. Pero ello no implicaría que cuando el contribuyente demuestre que no pudo ingresarlo en plazo, por una razón justificada, no deba recibir un trato diferente.

Respecto a la posible desigualdad entre los contribuyentes y la Administración en el retraso en el pago se acoge a los argumentos expuestos por el Abogado del Estado y recogidos en la Sentencia 76/1.990 de este mismo Tribunal. La resolución citada dice que no hay igualdad entre los dos supuestos de hecho, pues "no es comparable la situación de retraso en el pago de los tributos por parte de los contribuyentes con el retraso por parte de la Administración en la devolución de ingresos tributarios indebidos o de cantidades retenidas en exceso, puesto que la puntualidad en el pago tiene una importancia incomparablemente mayor para la Administración tributaria". La cuestión no puede ser tan simple, dado que la diferencia normativa resultante debe ser "proporcionada a la diversidad existente entre los supuestos de hecho regulados".

Podemos ver como nuevamente se vuelve al argumento de la cantidad en el fundamento jurídico 7, al traer a colación lo manifestado en la sentencia 76/1.990, respecto de que un 25 % de incremento del interés legal no era excesivo porque se ajustaba a los precios de mercado. A nuestro entender es un argumento equivocado. Lo que se discute no es si es excesivo o no, (esto ya se consideró en relación a su naturaleza sancionadora), sino si ese incremento responde o no al mayor daño que causa el retraso a la Administración con respecto al que le causa al contribuyente. Aquí el Tribunal realiza un verdadero "regate jurídico". No entra a responder a la cuestión de la proporcionali-

dad entre los supuestos de hecho, sino que se limita a decir que no hay desproporción entre ambas medidas porque el interés a abonar por la Administración cuando se retrasa en el pago tiene únicamente naturaleza indemnizatoria; en cambio el recargo va a tener finalidad doble, indemnizatoria y además "disuasoria y coercitiva". ¿Es que a la Administración no se le puede disuadir del retraso?

En cuanto a la diferencia de trato entre la Administración Tributaria y los particulares en el pago de las cantidades adeudadas hemos de señalar que nuestra legislación establece numerosos privilegios a favor de la Hacienda Pública. El artículo 921 de la L.E.C. es una buena muestra de ello al recoger expresamente que pueden existir especialidades "para la Hacienda Pública por la Ley general Presupuestaria". En los artículos 36 y 45 de la Ley General Presupuestaria se recogen varias diferencias: a) devengo del interés legal del dinero sin el incremento de dos puntos; b) plazo de carencia de tres meses para el abono del principal y de los intereses; c) devengo de los intereses desde la notificación de la resolución judicial y d) exigencia de previa reclamación por escrito del acreedor, momento a partir del cual se devenga el interés establecido. La mayoría de los privilegios anteriormente señalados han sido objeto de juicio de constitucionalidad, existiendo el correspondiente pronunciamiento favorable del T.C., sentencias 76/1.990 de 26 de abril, 206/1.993, de 22 de junio y 69/1.996, de 18 de abril.

El Tribunal concluye afirmando que no se pueden equiparar las dos medidas porque "la muy superior cuantía del recargo respecto del interés de demora pasivo de la Administración Tributaria resulta proporcionada en atención a la diversidad de fines que cumplen ambas medidas". Creo acertado el razonamiento, pero considero que hay que establecer unos límites cuantitativos a esas medidas; en la medida que esto no ocurra nos podemos encontrar con la existencia de una clara sanción encubierta.

Llegados a este momento de la exposición, se hace necesario realizar la siguiente reflexión: Por un lado se niega el carácter sancionador del recargo porque tiene naturaleza indemnizatoria. Pero si la verdadera naturaleza es indemnizatoria, la cuantía debería estar en función del daño causado. Entonces se niega la plena naturaleza indemnizatoria porque tiene también finalidad disuasoria, no porque castigue un ilícito. Como señala FALCÓN Y TELLA, se entra en un "círculo vicioso". El que no tenga finalidad represiva, pero sí disuasoria, cuando la cuantía puede ser mayor a cualquiera de las sanciones lo considero discutible. El factor disuasorio ha de establecerse con penalizaciones, con sanciones. Por esto, estimo que el Tribunal está incurriendo en clara contradicción.

Por otro lado se niega la violación del principio de capacidad económica por prescindir del factor temporal en la cuantificación del mínimo establecido como interés de demora, sin tener en cuenta el beneficio obtenido por el deudor moroso, ya que dicho principio proyecta sus exigencias en relación con los tributos y no "en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha", (fundamento jurídico 8). Considero acertada esta decisión, en la medida en que la capacidad económica ya

es tenida en cuenta al fijar la deuda tributaria, y el beneficio obtenido por un acto ilícito no debe servir como criterio de capacidad económica.

Finalmente, se rechaza la violación del principio de justicia tributaria, por fijarse una cuantía, con independencia del tiempo transcurrido, ya que lo único que se cuestiona es la eficacia recaudadora de la medida establecida, (fundamento jurídico 9). Todo contribuyente puede esperar a que transcurra el tiempo suficiente para que el interés de demora alcance el 10 por 100. Realmente existe una invitación al retraso en el pago, pero ello no invalida la medida. Por tanto, todas las cuestiones son desestimadas, declarándose el precepto cuestionado constitucional.

6. El voto particular.

La decisión del Tribunal no es unánime, existiendo un voto particular del magistrado Rafael de Mendizábal Allende, quien predica “la constitucionalidad del precepto en cuestión si su sentido y alcance se deslindara con arreglo a cuanto se dice a partir de este punto y aparte” (al voto particular se adhiere Don Vicente Gimeno Sendra).

Para el Magistrado discrepante el deber de “puntualidad tributaria” puede ser incumplido, y ese incumplimiento desencadena normalmente dos efectos negativos para el deudor moroso, uno fisiológico, el interés de demora y otro patológico, la sanción correspondiente a la infracción tipificada como grave, que consiste en dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados”. El origen del pago de los intereses de demora por el retraso en el pago, si bien viene recogido en la L.G.T., lo enmarca el Magistrado autor del voto particular en el Derecho Común, artículo 1.108 del Código Civil, si bien en el ámbito tributario va a contar con ciertas matizaciones. Parte de que el interés de demora tiene una función claramente compensatoria, le otorga naturaleza indemnizatoria. Le resta cualquier nota de carácter sancionador, máxime cuando la Ley 10/1.985 los compatibiliza con las sanciones.

La introducción del párrafo final que establece una cuantía mínima del 10 por 100 en concepto de intereses de demora es calificada de “estrambote polémico”. Supone la introducción de la excusa absolutoria, recogida recientemente por la Ley Orgánica 6/1.995 de 29 de junio para el delito fiscal. Se trata de un perdón cuya finalidad consiste en potenciar la recaudación de los tributos.

La disidencia respecto al pronunciamiento de la sentencia va a estar en que el interés mínimo del 10 por 100 sí tiene una finalidad represiva. El perjuicio derivado de un pago tardío ha de estar necesariamente relacionado con la tardanza, y por tanto, en proporción a esta, “como pone de manifiesto la fórmula matemática del interés cuyos factores son la base, el tipo o rédito y el tiempo”. Este es el módulo objetivo del cálculo. El hecho de que en los primeros días del retraso “pueda llegar al 300 por 100 de la deuda tributaria”, cuantía más elevada que la de algunas sanciones, aunque luego vaya descendiendo con el transcurso del tiempo lleva al Magistrado disidente a afirmar que nos

J U R I S P R U D E N C I A

encontramos ante una sanción. Si bien respeta las exigencias de Ley, la norma establece un automatismo para el cálculo de ese 10 por 100 mínimo, "sin atender a las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes que sirvan para graduar las sanciones". No se tiene en cuenta, por tanto el principio de culpabilidad, imprescindible en Derecho Sancionador.

El voto particular concluye expresando que "podría resultar viable constitucionalmente el precepto legal en cuestión, que configura una multa atípica, si para aplicarla la Hacienda Pública hubiera de tener en cuenta las circunstancias concurrentes con respecto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en la resolución motivada que ponga fin al procedimiento sancionador adecuado y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias".

III- CONCLUSIONES.

1. Se niega la inconstitucionalidad del precepto por la violación del artículo 25 de la Constitución alegando que el recargo cuestionado no tiene naturaleza sancionadora. El Tribunal ofrece varios argumentos a este respecto: a) El primero es que el arrepentimiento opera como excusa absolutoria, excluyéndose expresamente la imposición de todas las sanciones que pudieran aplicarse. Esta línea de opinión es prácticamente unánime en la doctrina. La infracción grave del artículo 79. a) se consuma con el simple retraso en el pago pasado el periodo voluntario de ingreso. b) El segundo argumento utilizado por el Tribunal para negar el carácter sancionador es el de la cuantía. Si bien es unánime en la doctrina que esta argumentación no debe ser determinante para concretar la naturaleza sancionadora de una figura, considero que la utilización que de él se hace en la sentencia es de especial interés. La razón final por la que se niega la naturaleza sancionadora de esta medida es por ser de cuantía inferior a las sanciones, hecho que no es cierto si analizamos la carga tributaria que supone cuando el retraso es muy pequeño. Si utilizamos este argumento a "sensu contrario" podemos afirmar que el sistema de recargos únicos establecido en la Ley 18/1.991 es inconstitucional, dado que su cuantía es superior a la de algunas sanciones.

2. En la Sentencia del T.C. de 13 de diciembre de 1.995 se niega la inconstitucionalidad del interés mínimo de demora del 10 por 100, aplicable a las deudas ingresadas fuera de plazo y previo requerimiento administrativo, por violación del artículo 14 de la Constitución porque no existe identidad de supuestos entre el retraso de la Administración y el retraso del contribuyente. El mayor daño que se le puede ocasionar a la Administración, con un retraso masivo justifica no sólo el incremento del interés legal del dinero, sino además la imposición de otro tipo de medidas. Ante la necesidad de justificar el daño que compensen esas otras medidas se alega que estas no han de suponer la neutralización financiera del perjuicio ocasionado porque cumplen otros fines. Se justifica la mayor cuantía del interés de demora mínimo (que se configura como un recargo para este Tribunal) en el cumplimiento de otros fines, que sin embargo no cumple el

interés a abonar por la Administración cuando se retrasa en el pago de un "crédito de impuesto". Estos diferentes fines se concretan en la disuación a los contribuyentes de que se retrasen masivamente en el ingreso de sus deudas tributarias, lo que justifica la imposición de un recargo para disuadir al retraso en el pago, sea este culpable o no.

El que este recargo tenga además de finalidad indemnizadora finalidad disuasoria no habilita al Legislador para tomar cualquier medida. La respuesta jurídica ha de tener unos límites cuantitativos objetivos, pues de lo contrario se estaría habilitando el imponer una sanción encubierta.

3. Se puede decir que la Sentencia crea una nueva figura en Derecho Tributario, la de la "cláusula penal" o "recargo" con finalidad disuasoria, que permite la imposición de una cuantía de manera automática, sin tener en cuenta lo más mínimo la culpabilidad del contribuyente. Si aceptamos esta figura, las posteriores redacciones del artículo cuestionado serán también constitucionales. Para poder resolver la cuestión de la constitucionalidad de este tipo de recargos se ha de realizar un estudio más riguroso, ya que han existido diferentes regulaciones a lo largo del tiempo.

4. La Sentencia del T.C. de 13 de diciembre de 1.995 intenta la consolidación de un sistema de medidas sancionadoras del pago extemporáneo de las deudas tributarias (previo al réquerimiento administrativo), que operan automáticamente, sin tener en cuenta la culpabilidad en el retraso. Unas medidas de cuantía inferior a las sanciones más graves, pero sólo por el hecho de alentar al contribuyente a su cumplimiento, antes de que sea requerido, y evitar el incumplimiento definitivo si la inspección no detecta su situación. Por tanto, creo que este recargo tiene naturaleza sancionadora, tal y como se defiende en el voto particular y cierto sector doctrinal.

