

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN 11

ESTUDIOS

OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL. 21
ASPECTOS CONTABLES Y DE AUDITORÍA.

Ignacio Casanovas Parellá y Francisco Javier Castillo Navarro.

LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA EN EL NUEVO 63
IRPF. UN REPASO A LAS PRINCIPALES DEDUCCIONES DE LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Juan Ramón Medina Cepero.

DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LAS INVERSIONES Y GASTOS REALIZADOS 75
EN BIENES ARRENDADOS.

Luis Pérez Herrero.

LA SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE LA RENTA 87
DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

María Teresa Soler Roch.

LEGISLACIÓN

Crónica legislativa

Últimas disposiciones fiscales aparecidas. 101

Documentos

Informe de la AEDAF al anteproyecto de Real Decreto por el que se reforma el 115
Reglamento del IVA, el Real Decreto que regula el deber de expedir y
entregar facturas, y el Real Decreto que regula las declaraciones censales.

Informe de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se reforman los 121
Reglamentos del IRPF y del IS en materia de retenciones.

JURISPRUDENCIA

MANIFESTACIONES RECIENTES DEL CONTROL JURISDICCIONAL SOBRE LEYES Y REGLAMENTOS. <i>Antonio Cayón Galiardo.</i>	127
<i>STS de 29 de febrero de 2000. Tasa Fiscal sobre el Juego. Declaración de inconstitucionalidad del art. 38.2.2 Ley 5/1990. Responsabilidad del Estado legislador por los daños patrimoniales sufridos por los particulares y que acrediten el importe del mismo.</i>	161
<i>STS de 14 de febrero de 2000. Si la declaración tributaria es presentada por un tercero, sin apoderamiento expreso, después del plazo reglamentariamente fijado para hacerlo en cada impuesto, por las posibles implicaciones negativas que puede tener para el obligado tributario, no puede conceptuarse como un "acto de mero trámite". Necesidad de representación.</i>	164
<i>STS de 10 de noviembre de 1999. ICIO. Infracciones y sanciones. Falta de presentación de declaración-autoliquidación. El Ayuntamiento debió practicar la correspondiente liquidación provisional al tener pleno conocimiento de los datos necesarios.</i>	170
<i>STSJ Andalucía de 27 de septiembre de 1999. Contribuciones especiales. Determinación del porcentaje del coste de la obra que va a financiarse por este medio.</i>	173
<i>SAP A Coruña de 15 de octubre de 1999. IIVTNU. Pactos privados entre particulares que establecen el pago del tributo a cargo del comprador.</i>	176

UNIÓN EUROPEA

Selección y comentario de Jurisprudencia.
Coordinación: Luis Docavo Alberti.

<i>STJCE de 27 de abril de 1999 (As. C-48/97). Sexta Directiva IVA. Sistema de promoción de ventas. Bienes entregados a cambio de vales. Entrega a título oneroso.</i>	181
<i>STJCE de 29 de abril de 1999 (As. C-136/97). Sexta Directiva IVA. Disposiciones transitorias. Mantenimiento de exenciones. Entrega de terrenos edificables.</i>	186
<i>STJCE de 8 de junio de 1999 (As. C-338/97 y 390/97). Art. 33 Sexta Directiva IVA. Impuesto sobre el volumen de negocios. Contribuciones a las asociaciones de turismo y a un fondo de desarrollo del turismo.</i>	189

<i>STJCE de 10 de junio de 1999 (As. C-346/97). Armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos. Hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada. Exención del impuesto especial armonizado.</i>	194
<i>STJCE de 15 de junio de 1999 (As. C-394/97). Mercancías contenidas en el equipaje personal de viajeros. Viajeros de terceros países. Franquicias. Prohibición de importación vinculada a una duración mínima de permanencia en el extranjero.</i>	199

ESTUDIOS

Ignacio Casanovas Parellá y Francisco Javier Castillo Navarro

Juan Ramón Medina Cepero

Luis Pérez Herrero

María Teresa Soler Roch



OPERACIONES DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL ASPECTOS CONTABLES Y DE AUDITORIA

Ignacio Casanovas Parellá

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Barcelona*

Fco. Javier Castillo Navarro

*Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Barcelona*

SUMARIO

I.- FUSIÓN DE SOCIEDADES

1.- CONCEPTOS GENERALES

2.- EL ESQUEMA DE FUSIÓN Y LOS "MOMENTOS CONTABLES"

3.- APLICACIÓN DE DETERMINADOS PRINCIPIOS CONTABLES A LAS OPERACIONES DE FUSIÓN

4.- DOCUMENTOS Y CÁLCULOS PREVIOS AL PROCESO DE FUSIÓN

4.1.- Balance de fusión

4.2.- Acerca del "valor real del patrimonio social" y relación de canje

5.- CONTABILIZACIÓN DE LAS DIFERENTES TIPOLOGÍAS DE FUSIÓN

5.1.- Fusión de intereses

5.1.1.- Criterio general

5.1.2.- Supuesto de acciones propias y participaciones cruzadas

5.2.- *Fusión de adquisición*

5.2.1.- Fusión de adquisición o sociedad adquirida en la fusión

5.2.2.- Los criterios de valoración para la sociedad adquirida en la fusión

5.2.3.- Contabilización

5.2.4.- Particularidad cuando la sociedad adquirida sea la absorbente

5.3.- *Fusión de sociedades vinculadas*

5.4.- *El efecto impositivo*

II.- ESCISIÓN DE SOCIEDADES

1.- CONCEPTOS GENERALES

2.- SÍNTESIS DEL PROCESO MERCANTIL

3.- CONTABILIZACIÓN DE LAS DIFERENTES TIPOLOGÍAS DE ESCISIÓN.

3.1.- *Escisión de intereses*

3.2.- *Escisión de adquisición*

3.3.- *Escisión de sociedades vinculadas*

III.- NOTA FINAL

Bajo el término común de operaciones de reestructuración empresarial, se viene conociendo últimamente un conjunto de operaciones económicas y financieras, encaminadas a acomodar las estructuras empresariales y/o jurídicas a nuevas necesidades productivas u organizativas. Normalmente se consideran como tales las siguientes:

- Fusión de sociedades
- Escisión de sociedades
- Aportación no dineraria de rama de actividad
- Canje de valores

Las dos primeras operaciones, la fusión y escisión de sociedades, son operaciones mercantiles con sustantividad propia, reguladas por los artículos 233 a 251, y 252 a 259 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), así como por el artículo 94 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, mientras que las dos operaciones últimas no tiene sustantividad propia en el ámbito mercantil, sino que la mayoría de las veces deben ser tratadas mercantilmente como simples aportaciones no dinerarias, cualificadas bien sea por los elementos que son objeto de aportación, como en el caso de rama de actividad, o por el resultado obtenido por la aportación, como en el caso de canje de valores.

Aún cuando todas estas operaciones, y en particular las fusiones y escisiones, puedan presentar determinados aspectos formales análogos, así como la aplicación de los mismos principios contables, consideramos que el análisis de los aspectos contables derivados de tales operaciones societarias, resulta mas fácil si se analizan de forma independiente.

I.- FUSION DE SOCIEDADES

1.- CONCEPTOS GENERALES

Como ya se ha indicado, la regulación mercantil de las fusiones se halla contenida en los artículos 233 a 251 del TRLSA. De dichos artículos se pueden extraer las siguientes constataciones:

- No existe una definición legal de fusión de sociedades. El art. 233 se refiere a los aspectos patrimoniales de la fusión, esto es la transmisión del patrimonio de las sociedades que se extinguen a la sociedad absorbente o a la nueva, y el art. 247 al aspecto corporativo o personal, o sea la entrega a los socios de las sociedades extinguidas de acciones o partes sociales de la sociedad nueva o de la absorbente en proporción a sus respectivas participaciones.
- La fusión puede adoptar una de las dos modalidades previstas en el TRLSA: a) Extinción de todas las sociedades que intervienen en la fusión y la consti-

tución de una nueva sociedad, denominada "fusión por creación de nueva sociedad"; b) absorción por una sociedad de otra u otras que se disuelven y extinguen, denominada "fusión por absorción".

- La fusión se configura como causa de disolución sin apertura del proceso de liquidación, de alguna o de todas las sociedades que se fusionan, en función de la modalidad de fusión adoptada, o sea "fusión por absorción" o "fusión por creación de una nueva sociedad".

- La Ley estructura un procedimiento legal completo e imperativo con un calendario legalmente fijado que a efectos metodológicos puede dividirse en diversas fases.

- Para su ejecución se exige un solo acuerdo social de contenido plural, el de fusión, y una única escritura pública para todas las sociedades.

De las características anteriores, así como de lo establecido en el artículo 97 de la LIS, puede establecerse el siguiente concepto de fusión: Operación por la cual una o varias entidades transmiten en bloque a otra sociedad ya existente, o a otra sociedad nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra o nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad. Igualmente tendrá la consideración de fusión, y de acuerdo con lo establecido en el art. 250 del TRLSA, cuando una sociedad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

De las anteriores definiciones se pueden establecer las siguientes notas características:

a) La aportación del patrimonio total, activo y pasivo de dos o más sociedades, mediante su cesión a título universal a una sociedad que se crea, o de una o más sociedades a otra preexistente que se conoce con el nombre de sociedad absorbente.

b) La disolución sin liquidación de las sociedades aportantes.

c) La adquisición, en su caso, por los socios de las sociedades disueltas, de la condición de socios de la nueva sociedad o de la sociedad absorbente mediante el canje, realizado bajo principios de equidad, de las acciones o participaciones de las sociedades absorbidas por acciones o participaciones de la nueva sociedad o sociedad absorbente.

Si bien mercantilmente, y de acuerdo con las definiciones anteriores se acostumbra a dividir las fusiones en "fusión por creación de nueva sociedad" y "fusión por absorción", desde el punto de vista contable no prevalece la anterior división, sino que se establecen dos modalidades diferentes atendiendo a la naturaleza econó-

mica subyacente en la operación de fusión. Así en aquellas fusiones que tiene por objeto la integración de sociedades de similares dimensiones, en las que ninguna de las intervinientes, ni los socios de las mismas prevalece sobre las demás, se les denominará "fusión de intereses", y en aquellas fusiones en las que una de las sociedades es notoriamente mayor que las demás, de forma que se puede asegurar que la misma es objeto de ampliación con la adición o "adquisición" de las restantes sociedades que intervienen en el proceso, se les denominará "fusiones de adquisición". A las fusiones en las que la sociedad absorbente mantiene una relación de dominio con la sociedad absorbida, en razón a que la unidad económica preexistía a la unidad de derecho que implica la fusión, se les denominará "fusiones impropias" o "fusiones de sociedades vinculadas". Como puede observarse, contablemente se atiende principalmente a la naturaleza económica de cada fusión, correspondiendo a cada una de ellas, y en función de esta naturaleza económica, unas normas de valoración distintas.

2.- EL ESQUEMA DE FUSIÓN Y LOS "MOMENTOS CONTABLES"

Aún cuando los aspectos mercantiles de la fusión ya han sido tratados en anteriores intervenciones, puede resultar conveniente, resumir el esquema genérico de una fusión, a fin de determinar aquellos momentos en los que interviene la contabilidad, por cuanto si bien la fusión es un proceso jurídico entre dos o más sociedades, produce evidente efectos económicos que la contabilidad debe reflejar adecuadamente. Este esquema lo podemos sintetizar, a los efectos presentes, en los siguientes momentos.

a) Balance de fusión

Si bien el TRLSA, regula el "balance de fusión" en un artículo posterior de la sección segunda del capítulo VIII, a efectos contables la determinación del balance de fusión será el primer acto contable en todo proceso de fusión. Como se recordará, de acuerdo con el art. 239, "podrá considerarse balance de fusión el último balance anual aprobado, siempre que hubiere sido cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha de celebración de la Junta que ha de resolver sobre la fusión". A falta de tal balance, será preciso elaborar un balance cerrado con posterioridad al primer día del tercer mes precedente a la fecha del proyecto de fusión, siguiendo los mismos métodos y criterios de presentación del último balance anual.

b) Proyecto de fusión

El contenido del proyecto de fusión se establece en el artículo 235 del TRLSA. En él constan menciones de carácter jurídico, junto a otras de evidente contenido económico y contable. Estas menciones económico-contables son las siguientes:

- **Tipo de canje**, que se determinará sobre la base del valor real del patrimonio social, y la compensación complementaria en dinero que, en su caso, se prevea.

- **Fecha de participación en las ganancias sociales**, o sea fecha a partir de la cual las nuevas acciones darán derecho a participar en las ganancias sociales y cualesquiera peculiaridades relativas a este derecho.

- **Fecha de retroactividad contable**, o sea fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasa su patrimonio, o sea la absorbente o la de nueva creación.

c) Informe de los administradores

De acuerdo con el artículo 237 del TRLSA, los administradores en su informe deben explicar y justificar los aspectos económicos de la fusión, en especial el tipo de canje de las acciones y "las especiales dificultades de valoración que pudieran existir", o sea que en suma deben explicar el proceso de valoración que se ha seguido para determinar el tipo de canje de las sociedades fusionadas.

d) Informe de los expertos

Los expertos independientes deben emitir informe sobre el proyecto de fusión en general y en particular "sobre el patrimonio aportado por las sociedades que se extinguen" lo cual equivale a opinar sobre el proceso de valoración seguido y el tipo de canje determinado.

e) Información a los accionistas

Se establece la obligación de poner a disposición de los accionistas antes de la celebración de la junta de cada una de las sociedades que intervengan en la fusión un conjunto de documentación, de la cual una parte importante es de contenido económico con trascendencia contable posterior. Es la siguiente:

- a) El proyecto de fusión
- b) El informe de los expertos independientes sobre el proyecto de fusión
- c) El informe de los administradores de cada una de las sociedades sobre el proyecto de fusión.
- d) Las cuentas anuales y el informe de gestión de los tres últimos ejercicios de las sociedades que participan en la fusión, con el correspondiente informe de los auditores de cuentas, evidentemente si las sociedades fusionadas estuvieran obligadas a ello.
- e) El balance de fusión de cada una de las sociedades, cuando sea distinto del último balance anual aprobado por la junta, acompañado del informe que sobre su verificación deban emitir, en su caso, los auditores de cuentas de la sociedad.

Adicionalmente, en el artículo 238.2 se establece la obligación de informar a la junta general de su sociedad sobre cualquier modificación importante del activo o del

pasivo acaecida en cualquiera de ellas entre la fecha de redacción del proyecto de fusión y la reunión de la junta general. Es evidente que alguna de estas modificaciones importantes podría traer consecuencia en la relación de canje que finalmente debe aprobar la junta general.

f) Junta general de accionistas para la aprobación de la fusión

La junta general, al aprobar el acuerdo de fusión, con los requisitos que se establecen en el artículo 240 del TRLSA, dará plena validez a los aspectos económico-contables de la fusión a los que se ha hecho mención.

g) Escritura de fusión

Una vez celebrada la junta general de las sociedades intervinientes en la fusión, el acuerdo de fusión se publicarán tres veces en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil" y en dos periódicos de gran circulación en las provincias en las que cada una de las sociedades tengan sus domicilios, haciendo constar el derecho que asiste a los accionistas y acreedores de obtener el texto íntegro del acuerdo adoptado y del balance de fusión.

La escritura no podrá ser otorgada hasta que transcurra un mes, contado desde la fecha del último anuncio del acuerdo de la junta general, período en el cual los acreedores de cada una de las sociedades que se fusionan podrán oponerse a la misma en los términos previstos en el artículo 166, y con los efectos que en el mismo se mencionan.

La escritura de fusión contendrán, evidentemente todas las menciones de carácter económico-contable a que hemos hecho referencia.

h) Inscripción de la fusión

El artículo 245 del TRLSA, establece que la eficacia de la fusión, sin perjuicio de los efectos atribuidos a la necesaria publicación en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil", quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción.

En nuestra opinión, esta eficacia de la fusión, atribuida a la inscripción en el Registro Mercantil, determina el momento de la contabilización de las operaciones de fusión, y ello al margen de la acción de nulidad de la fusión ya inscrita en el Registro, basada en la nulidad o anulabilidad de los acuerdos que puedan ejercitar las personas legitimadas para ello, en base a lo establecido en el artículo 246 del TRLSA.

i) Entrega de nuevas participaciones

Los titulares de participaciones sociales de las sociedades extinguidas como consecuencia de la fusión, recibirán un número de acciones de la nueva sociedad o de la absorbente, proporcional a sus respectivas participaciones. En el caso que los titulares de dichas nuevas acciones sean personas jurídicas, surgen también la cuestión contable

del criterio que deben seguir para el reflejo en sus respectivas contabilidad de estas nuevas acciones recibidas.

Del esquema anterior se desprende que los aspectos que deben analizarse desde la contabilidad del proceso de fusión son los siguientes:

- 1.- Balance de fusión. - Debe determinarse el alcance de este balance así como los criterios de valoración que deben presidirle.
- 2.- Tipo de canje. - El tipo de canje se determinará en base al valor real del patrimonio social de las sociedades fusionadas, junta con la compensación complementaria en dinero que de acuerdo con el artículo 247.2 del TRLSA, no podrá exceder del 10 por 100 del valor nominal de las acciones atribuidas. Su cálculo no presenta dificultades cuando las sociedades participantes en la fusión no poseen acciones propias en cartera, ni participaciones cruzadas entre sí. En estos últimos casos, deben tomarse en consideración estas circunstancias.
- 3.- Contabilización de las diversas modalidades de fusión y operaciones asimiladas. - En el ámbito jurídico se acostumbra diferenciar sólo entre la fusión por absorción y la fusión por creación, al margen de la denominada "fusión abreviada" prevista en el artículo 250 del TRLSA, que los contables hemos venido a denominar "fusión impropia". Sin embargo, la existencia de operaciones asimiladas a la fusión, y mas principalmente la posición relativa en cuanto a participaciones societarias previas al propio proceso de fusión entre las compañías implicadas, obliga a diferenciar entre una casuística mas amplia.
- 4.- Ajustes contables que se presentan en la fusión. - La posible existencia de activos y pasivos recíprocos entre las sociedades fusionadas, así como la existencia de determinadas participaciones sociales entre ellas, implicarán determinadas anotaciones contables que deben ser objeto de la correspondiente normalización.
- 5.- Particularidades contables que se presentan cuando la fecha de los efectos contables de la fusión no es coincidente con la fecha a partir de la cual las nuevas acciones dan derecho a participar en las ganancias sociales. - Estos dos momentos son importantes para la contabilidad y el propio proceso jurídico tiende a que ambos coincidan. Sin embargo no es imperativo legal que sea así, por lo que deben establecerse las previsiones contables necesarias para registrar adecuadamente esta situación.
- 6.- Información a los usuarios. - Las operaciones de fusión implican una variación profunda en las sociedades intervinientes o en la sociedad resultante del proceso, del que deben establecerse normas precisas acerca de la información que debe ofrecerse en las cuentas anuales de cada sociedad en función del momento en que se encuentre este proceso.

- 7.- Valoración de las participaciones sociales. - La contabilidad debe establecer los criterios a aplicar por parte de las empresas que reciben tales participaciones a cambio de las que poseían anteriormente en el capital de las sociedades que se extinguen como consecuencia de la fusión.

Todos estos momentos en los que interviene la contabilidad, deben estar presididos por unos determinados criterios contables homogéneos, de forma que se respeten los principios contables básicos que presiden la contabilidad financiera y la información a los usuarios de los estados financieros, o sea los principios generalmente aceptados de contabilidad. El objetivo o corolario de la contabilidad es la expresión de la imagen fiel o "true and fair view" del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Los criterios que se deriven de la contabilización de dicho proceso de fusión deben conducir a dicho fin.

3.- APLICACION DE DETERMINADOS PRINCIPIOS CONTABLES A LAS OPERACIONES DE FUSION

Los principios de contabilidad generalmente aceptados hacen referencia a los criterios que deben seguirse al objeto que las cuentas anuales resultantes reflejen la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la compañía. Algunos de ellos tienen especial incidencia en la contabilización de las operaciones de fusión.

- 1.- Imagen fiel. - Tanto la IV Directiva, como nuestro Código de Comercio, TRLSA y PGC, imponen el concepto de imagen fiel como un objetivo de las cuentas anuales, que se alcanzará a través de la aplicación sistemática de los principios de contabilidad, tomando el concepto de imagen fiel, en el sentido de la expresión originaria, "true and fair view", como actitud o norma de comportamiento de los administradores en la rendición de cuentas de un patrimonio que les ha sido confiada su gestión, y no como expresión que las cuentas anuales reflejen la valoración real y actual de la empresa.

La contabilización de las operaciones de fusión debe respetar igualmente el concepto de imagen fiel, de forma que las cuentas anuales de la empresa que resulte tras el proceso de fusión, reflejen en el mismo sentido y bajo los mismos criterios, la imagen fiel de la empresa, como lo hacían antes del registro contable de las operaciones de fusión. En suma que la fusión, a fin que resulte contablemente neutra, no debe modificar ninguno de los principios que eran de aplicación a cada una de las sociedades intervinientes en el proceso de fusión.

- 2.- Precio de adquisición. - Como ya hemos indicado, normalmente la fusión es definida como el procedimiento jurídico a través del cual dos o más sociedades agrupan sus patrimonios íntegros y en su caso, sus socios, con la disolución sin liquidación y la extinción de todas ellas, para constituir una sociedad

nueva, o de todas ellas menos una que absorbe a las demás, por lo que en el plano general la fusión no se plantea como una forma de transmisión de patrimonios entre sociedades, en las que exista una "adquirente" y una "transmitente", sino como unión de dos o mas unidades económicas y jurídicas, mediante la sucesión universal, por lo que las cuentas anuales resultantes del proceso, no deben verse modificadas en cuanto a sus criterios aplicables por este hecho.

El principio de precio de adquisición, plantea problemáticas diferentes según estemos frente a la situación teórica-general de fusión de intereses, o frente a la situación de "adquisición". Tampoco puede perderse de vista que el principio de precio de adquisición, como indica del PGC "deberá respetarse siempre", salvo cuando exista una autorización por disposición legal.

El principio de precio de adquisición plantea, pues, la cuestión de la valoración de los distintos elementos patrimoniales de las sociedades fusionadas en cada una de las situaciones reales previsibles, así como la aplicación de dicho principio a la valoración de las inversiones financieras, participaciones en el capital, de los socios de todas las sociedades que intervienen en las operaciones de fusión.

- 3.- Empresa en funcionamiento.- Sabido es que este principio contable hace referencia de una forma clara a uno de los objetivos de las cuentas anuales. Su objetivo no es la determinación del valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación. La declaración de este objetivo se halla fuertemente unida al principio de precio de adquisición. Las cuentas anuales no están destinadas a reflejar el valor real de mercado de los distintos elementos patrimoniales, ni tampoco el valor global de la empresa.

Las operaciones de fusión no suponen la finalización de las empresas desarrolladas por las sociedades involucradas en el proceso, sino la continuidad de dichas empresas bajo formas jurídicas distintas. Por tanto, con la fusión no se quiebra el principio de empresa en funcionamiento, que por el contrario seguirá siendo aplicable, lo que comporta que las valoraciones de los elementos patrimoniales de las sociedades involucradas en la fusión deben ser las existentes en el momento en que se realizan dichos procesos, y no deben encaminarse a la determinación de los valores de enajenación, total o parcial, del patrimonio de las mismas ni del importe resultante en caso de liquidación, que no se produce.

Ello no impide, que en la determinación de relación de canje se tomen en consideración los valores globales de las empresas intervinientes.

- 4.- Prevalencia del fondo sobre la forma.- Las operaciones de fusión, en su concepción genérica, no suponen la "adquisición" de ninguna de ellas respecto a las demás, sino que tienen por objeto la integración de sociedades en las que no se puede establecer que ninguna de las intervinientes actúa como "adquirente". Pero también es cierto que determinadas operaciones de reestructuración empresarial, que se presentan bajo la forma jurídica de fusión, son en realidad una "adquisición" de una o varias compañías por parte de otra.

Las normas contables, y en aplicación del criterio general que en el reflejo de las operaciones económicas y financieras debe prevalecer el fondo de la operación sobre la forma jurídica que se adopte, deben tomar en consideración estos aspectos. Cuando a través de una operación de fusión, en realidad tenga lugar una "adquisición" de empresas, aún cuando se de la disolución sin liquidación de algunas de ellas, y la sucesión universal, la contabilidad debe reflejar esta operación en su fondo prescindiendo de su forma específica. Contablemente se producirá una quiebra del principio de empresa en funcionamiento, y deberá cuestionarse la aplicación del principio de precio de adquisición.

Ello obliga, como ya hemos indicado, e insistiremos más adelante, a diferenciar contablemente entre operaciones puras de fusión, denominadas "fusión de intereses", de las fusiones que encierran una adquisición de empresas, denominadas "fusiones de adquisición", entendiéndose que la sociedad que prevalece "adquiere" las restantes empresas que intervienen en el proceso, en las que resultarán aplicables criterios contables específicos que regulan la valoración contable de los elementos patrimoniales de las sociedad adquiridas. Igualmente cabe diferenciar contablemente las denominadas "fusiones impropias" en las que si bien jurídicamente se presentan igualmente como una operación de fusión, en realidad se produjo con anterioridad una "adquisición" de las sociedades fusionadas a través de las acciones representativas de su capital, por lo que la fusión pone fin a una realidad jurídica, debajo de la cual preexistía ya una unidad económica de hecho.

Por otro lado, este principio de prevalencia del fondo sobre la forma, obliga a que no se produzcan diferencias contables en las cuentas anuales de la sociedad resultante de la fusión, según estemos en una fusión por creación de una sociedad o bien en una fusión por absorción.

- 5.- Aplicación subsidiaria de las normas de consolidación.- Las normas de consolidación tienen como objetivo presentar las cuentas anuales de una realidad económica única, bajo los mismo principios contables que rigen para las cuentas anuales individuales. Por lo tanto debe partirse del criterio, que las cuentas anuales posteriores a la fusión no deben ser distintas a las que se hubieran obtenido si se hubieran aplicado las normas de consolidación a aque-

lla unidad económica preexistente. Este criterio, basado en el de neutralidad contable que debe presidir la contabilización de las operaciones de fusión, obliga a que se realice aquel objetivo.

4.- DOCUMENTOS Y CALCULOS PREVIOS AL PROCESO DE FUSION

Del esquema anterior, respecto a lo que hemos venido en denominar "momentos contables" han quedado establecidas tres etapas básicas de trascendencia contable en el proceso de fusión. En primer lugar, la determinación del balance de fusión, en segundo lugar el proceso de valoración real de cada una de las sociedades intervinientes en la fusión, y en último lugar, derivado del anterior, el cálculo de la relación o tipo de canje.

4.1.- Balance de fusión

Mucho se ha hablado del balance de fusión, tanto desde el punto de vista mercantil, como desde la óptica contable. Permítasenos algunos comentarios sobre el mismo, así como alguna opinión sobre sus objetivos y finalidades desde una perspectiva contable.

Su exigencia arranca del artículo 11 de la Tercera Directiva, que establece los documentos a que tendrá derecho a examinar cualquier accionista. En su apartado c) señala "un estado contable no anterior al primer día del tercer mes precedente a la fecha del proyecto de fusión, en el caso de que las últimas cuentas anuales se refieran a un ejercicio cuyo cierre sea anterior a dicha fecha en más de seis meses". Dicho estado contable se establecerá, señala la Directiva, según los mismo métodos y siguiendo idénticos criterios de presentación que el último balance anual. Adicionalmente se establece que cada estado miembro podrá prever la no necesidad de realizar un nuevo inventario físico y que la valoración que figuren en el último balance sólo se modifique en función de los movimientos contables, teniendo en cuenta la amortización y provisiones relativas al período en cuestión y los cambios importantes en los valores reales que no aparezcan en los asientos contables.

Lo que busca la Directiva, es tener un balance de fusión lo mas cercano posible en cuanto a sus valores contables a la fecha del proyecto de fusión en el que se establecerán todas las magnitudes económicas que intervienen en la misma.

Nuestra normativa siguen una camino paralelo al de la Directiva, con algunas ligeras diferencias que a los efectos de la contabilidad de fusiones, consideramos que no tienen una importancia significativa salvo en una que es de vital importancia respecto a los plazos en que debe realizarse la fusión. Nuestro artículo 239 permite utilizar como balance de fusión el último balance anual aprobado "siempre que hubiere sido cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha de celebración de la Junta que ha de resolver sobre la fusión" mientras que de la Directiva hay que entender que el "estado contable" no anterior al primer día del tercer mes precedente a la fecha del proyecto de fusión deberá redactarse "en el caso de que las últimas cuantas anuales se refieran a un

ejercicio cuyo cierre sea anterior a dicha fecha (o sea la del proyecto de fusión) en más de seis meses, por lo que cabe entender que si las últimas cuentas anuales no son anteriores a la fecha del proyecto de fusión en más de seis meses, pueden utilizarse las cuentas anuales, y el balance en ellas contenido, como base del estado contable de fusión. Visto el calendario del proceso de fusión, esta dimensión temporal puede ser significativa para la marcha del proceso de fusión.

A efectos contables consideramos que deben responderse a tres preguntas respecto a dicho balance de fusión. En primer lugar, cuál debe ser, en segundo lugar, requisitos que debe cumplir y en último lugar para qué sirve, dentro del proceso de fusión.

Respecto a la primera cuestión, o sea **cual debe ser el balance de fusión**, sabido es que el artículo 239 del TRLSA, establece que "podrá considerarse balance de fusión el último balance anual aprobado, siempre que hubiere sido cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha de celebración de la junta que ha de resolver sobre la fusión", y que en el supuesto que dicho balance anual no cumpliera con ese requisito, será preciso elaborar un balance cerrado con posterioridad al primer día del tercer mes precedente a la fecha del proyecto de fusión. En este último supuesto dicho balance deberá ser redactado siguiendo los mismos métodos y criterios de presentación del último balance anual. O sea debe ser un balance según criterios de "cierre" de ejercicio.

Al margen que la expresión de la Directiva "no anterior al primer día del tercer mes precedente a la fecha del proyecto de fusión", no es coincidente con la expresión de nuestro TRLSA, "cerrado con posterioridad al primer día del tercer mes precedente a la fecha del proyecto de fusión", ya que existe un día de diferencia, no se establece si tal balance "intermedio" también debe cumplir con el requisito que no medie seis meses desde su fecha de determinación, hasta la fecha de celebración de la junta que ha de resolver sobre la fusión. La lógica contable, parece inclinarse en que ello sea así en nuestra legislación, ya que de lo contrario el límite temporal para la realización de todas las fases de la fusión podría ser diferente cuando se utilice un balance anual, que cuando, en virtud de la fecha que se plantee la fusión, debe redactarse como balance de fusión un balance "intermedio".

En cuanto a la segunda cuestión que nos planteábamos, relativa a los **requisitos que debe cumplir el balance de fusión**, tres son los señalados por nuestra legislación. El primero está implícito en el balance anual como balance de fusión, o sea la aplicación de los métodos y criterios propios del cierre del ejercicio y la aplicación al mismo de los principios y normas de contabilidad. Si se utiliza como balance de fusión un balance "intermedio", es lógico que el mismo sea redactado de acuerdo con los mismos principios y normas contables a fin que el documento base del proceso de fusión sea homogéneo, en ambos casos.

En segundo lugar el requisito relativo a su auditoría si la sociedad que se fusiona, sea absorbente o absorbida, está obligada a ello. Si se utiliza como balance de fusión el

de cierre de ejercicio, estará auditado en función de la obligación que impera sobre la sociedad, pero si se utiliza un balance intermedio también resulta lógica la previsión contenida en el artículo 239 que el "balance de fusión deberá ser verificado por los auditores de cuentas de la sociedad cuando exista obligación de auditar", mención que cobra efectividad para el balance "intermedio" como balance de fusión, ya que para el balance anual existe una obligación genérica de auditoría.

Se ha criticado esta previsión legal en base a la pretendida inutilidad del balance de fusión "intermedio". En nuestra opinión, esta previsión legal obedece a una cuestión de uniformidad, a fin que, sea cual fuere el balance que se utilice como balance de fusión, cumpla con los mismos requisitos formales.

En cuanto al tercer requisito que se demanda a este balance de fusión, es el de aprobación por la junta general de accionistas. Ni que decir tiene, que si como tal se utiliza el balance anual, éste deberá ser aprobado por la junta general ordinaria que trate sobre la aprobación de las cuentas anuales. El mismo requisito debía establecerse cuando se utilice como balance de fusión un balance "intermedio", y por ello en el artículo 239.2 del TRLSA se establece que tal balance "habrá de ser sometido a la aprobación de la junta que delibere sobre la fusión, a cuyos efectos deberá mencionarse expresamente en el orden del día de la junta".

Finalmente cabe preguntarse acerca de la **utilidad del balance de fusión**. Sobre este punto se han vertido muchas opiniones no faltando quien consideran que el balance de fusión debería ser la expresión de la valoración real de las compañías fusionadas a efectos de determinar su relación de canje y el reflejo contable de las operaciones de fusión. Nuestra opinión no apunta por este camino.

En todo proceso de fusión cabe considerar, como lo hace el borrador de normas del ICAC, entre patrimonio contable y patrimonio real. El primero vendrá determinado en base a los valores contables de los activos y pasivos que lo integran, mientras que el segundo, será la expresión del valor estimado de las empresas que se fusionan a efectos de determinar la relación de canje, y para ello no es necesario que estos valores tengan un necesario reflejo contable.

La previsión legal contenida en el artículo 239 del TRLSA, de que en ambos balances utilizables como balances de fusión, "podrán modificarse las valoraciones contenidas en el último balance en atención a las modificaciones importantes del valor real que no aparezcan en los asientos contables", no da pie a considerar que tales variaciones importantes de valor deben necesariamente asentarse en contabilidad ya que con ello se quebraría los principios sobre los que deben ser redactados los balances anuales.

La Tercera Directiva, posiblemente es mas explícita en ello, ya que no habla de balance de fusión, sino de "estado contable", entendido como documento separado de la contabilidad sobre el cual se pueden fundamentar las magnitudes económicas de la fu-

sión. Obsérvese que la Directiva establece respecto a este "estado contable" el siguiente proceso. En primer lugar indica que tal estado contable "se establecerá según los mismos métodos y siguiendo idénticos criterios de presentación que el último balance anual". Aquí establece la metodología de obtención del "estado contable", pero es evidente que lo diferencia del balance anual, y mas adelante señala que un Estado miembro podrá prever que las valoraciones que figuren en el último balance, y que en principio se habrán trasladado el "estado contable" en función de su metodología de redacción, se modifiquen en virtud de los cambios importantes en los valores reales que no aparezcan en los asientos contables. En nuestra opinión la Directiva separa de una forma mas nítida que nuestro TRLSA, la diferenciación entre el "estado contable" de la fusión, que bien puede reflejar los valores reales de las compañías fusionadas, y el "balance de fusión" de nuestra legislación para el cual se señala la posibilidad de modificar las valoraciones contenidas en el balance de fusión en aras a obtener unos estados extracontables que permitan determinar la relación de canje entre las sociedades implicadas en la fusión.

Con ello, el "balance de fusión" se configura en nuestra legislación como un documento informativo que servirá de base y referencia para proceder a la valoración de las compañías por cualquiera de los métodos que resulten de aplicación.

Obsérvese además, que el propio artículo 239.3 del TRLSA señala que "la impugnación del balance de fusión no podrá suspender, por sí sola, la ejecución de la fusión", mientras que la relación de canje, que es una mención obligatoria en el proyecto de fusión y con ella el valor real del patrimonio social, sí deberá ser aprobada por la junta que entienda de la fusión. ¿Qué significado tendría, si el balance de fusión debiera expresar el valor real del patrimonio a efectos de la fusión, establecer que su impugnación no suspende, por sí sola, la ejecución de la fusión, si tal balance necesariamente debiera expresar el valor real del patrimonio social a efectos de la fusión?

Es por ello, a nuestro entender, que en el borrador de normas del ICAC se establece en su artículo 3 que el balance de fusión es un documento informativo que se obtiene de la contabilidad. Y separado ya de la contabilidad, de la realización, en su caso, de ajustes extracontables derivados de las modificaciones importantes del valor real que no aparezcan en los asientos contables, concluyendo que la elaboración del balance de fusión -en el sentido del estado contable de la Directiva- no tendrá efectos en los registros contables ni en la información que se ofrece en las cuentas anuales, salvo en lo que respecta a la información a que en las mismas debe aparecer en relación con el proceso de fusión.

4.2.- Acerca del "valor real del patrimonio social" y relación de canje

La contabilidad no puede sustraerse todavía, y por influencia del derecho mercantil, del concepto de patrimonio, si bien cada vez tiene menos virtualidad en el campo profe-

sional contable y empresarial. Hemos visto que al balance de fusión, ni en la Directiva comunitaria ni en el TRLSA, se le exige que exprese el valor real de la empresa objeto de fusión a efectos de determinar el tipo de canje de las acciones de las sociedades disueltas como consecuencia de la fusión. Pero tanto el TRLSA como el anteproyecto del ICAC utilizan el término "valor real del patrimonio" o "patrimonio real" respectivamente, como concepto para determinar tal relación de canje, exigiendo nuestro TRLSA que el tipo de canje se determine "sobre la base del valor real del patrimonio".

Sin embargo, esta referencia al patrimonio real no está presente en la Directiva. En su artículo 5 al regular las menciones mínimas del proyecto de fusión establece, entre otras, "el tipo de canje aplicable a las acciones y, en su caso, el importe de la compensación". Y más adelante, en el artículo 10, al regular el informe escrito destinado a los accionistas de los expertos independientes, establece en su apartado 2 lo siguiente:

2.- En el informe mencionado en el párrafo anterior, los expertos deberán en cualquier caso, expresar si, en su opinión, el tipo de canje es o no oportuno y razonable. Esta declaración deberá, al menos:

a) Indicar el o los métodos seguidos para determinar el tipo de cambio propuesto

b) Enjuiciar si son adecuados a su objeto, indicando los resultados a que cada uno conduce, e informando sobre la importancia relativa otorgada a estos métodos en la determinación del valor resultante.

El informe indicará además las dificultades especiales de valoración, si existen.

La similitud de este apartado 2 del artículo 10 de la Directiva, con el apartado 4 del artículo 236 del TRLSA, es mas que evidente.

Para la Directiva, el tipo de canje no está condicionado a ninguna magnitud concreta, ya que se reconoce la existencia de diferentes valoraciones empleando diferentes métodos. Y ello es así porque en los procesos reales de fusión se acostumbra a utilizar diferentes modelos analíticos de valoración empresarial, para determinar a través de ellos el tipo de canje aplicable. Nuestra Ley ha sido mas restrictiva y ha vinculado la relación de canje al valor real del patrimonio social, término que en los modelos de valoración de empresas, no tiene aplicación.

Lo que sucede en la práctica es que los administradores de las sociedades fusionadas determinan el valor de cada una de las empresas en base a diversos métodos analíticos y supuestos admitidos por la doctrina, métodos en los que, como hemos indicado, no se utiliza el término patrimonio real sino que tienen a considerar el valor de la empresa como unidad en funcionamiento en la que los valores inmateriales adquieren cada vez mas una mayor importancia. En nuestra opinión, hubiera sido mas acorde con la realidad, que el TRLSA hubiera establecido que el tipo de canje se determinará en base al valor atribuido a cada una de las sociedades, debiendo explicitar el método o mé-

todos utilizados, y siendo responsabilidad de los expertos independientes opinar sobre la idoneidad y adecuación de los métodos aplicados por los administradores.

Una de las características de los métodos de valoración utilizados en la práctica, es que no determinan el valor real de la empresa como suma de los valores reales de sus diferentes componentes, sino el valor unitario y global de un todo que es la empresa. Ello puede comportar, es cierto, algunas dificultades en el momento de contabilizar determinadas operaciones de fusión, cuando por su naturaleza estemos frente a una "fusión de adquisición"

No es este el lugar para analizar los diferentes métodos de valoración de empresas. Simplemente podemos señalar que en la práctica empresarial, el tipo de canje se determinará en función de los resultados que ofrezcan dichos métodos, que a los efectos oportunos tendrán, dentro del proceso de fusión, la consideración de "valor real del patrimonio social", tomando en consideración al acciones propias que pudiera tener la absorbente, así como las participaciones de las absorbidas en la absorbente.

5.- CONTABILIZACION DE LAS DIFERENTES TIPOLOGIAS DE FUSION

Como ya hemos indicado, en el ámbito mercantil se acostumbra a diferenciar las fusiones entre "fusión por creación de nueva sociedad" y "fusión por absorción", según todas las sociedades que intervienen en el proceso de fusión, que se disuelven sin liquidación, se integren en una sociedad de nueva creación, o bien todas las sociedades menos una, que se disuelven sin liquidación, se integren en la sociedad que actúa como absorbente.

Sin embargo, esta división, que atiende a la forma jurídica de realizarla, no es la que prevalece a la hora de establecer los criterios de contabilización de las diferentes modalidades de fusión. En el ámbito contable, y también como hemos indicado, se diferencia entre fusión de intereses, fusión de adquisición y fusión impropia. Dado que las normas contables no son las mismas para estas formas de fusión, se analizarán separadamente.

5.1.- *Fusión de intereses*

De acuerdo con las normas del ICAC, y también de acuerdo con la doctrina contable internacional, se califican como fusiones de intereses aquellas que tienen por objeto la integración de sociedades de similares dimensiones, en las que no se podría establecer que ninguna de las sociedades intervinientes, ni los socios de los mismos, prevalece sobre las demás. En definitiva se trataría de una "fusión pura" en la que la dirección de todas las empresas fusionas participa en la resultante, uniendo sus esfuerzos bajo un objetivo común, la participación continuada en las ventajas y riesgos que se puedan derivar del nuevo conjunto empresarial, siendo la base fundamental de la operación, el intercambio equitativo de acciones ordinarias con derecho de voto. A estos

efectos, es como si la nueva unidad económica nacida de la fusión hubiera existido anteriormente, aunque en unidades jurídicas independientes.

Bajo esta perspectiva, es lógico que las cuentas anuales de la nueva sociedad resultante de la fusión, si esta se realiza por creación de una nueva sociedad, o bien las de la sociedad absorbente, sea una "adición" de las cuentas anuales individuales de cada una de las sociedades fusionadas. Y es aquí donde el principio de precio de adquisición y el de empresa en funcionamiento, encuentran su mas clara expresión.

A efectos de exposición, se diferenciarán los diversos momentos que pueden darse, así como las situaciones particulares que pudieran existir, en función de determinadas situaciones de participaciones accionariales entre ellas, o bien de la existencia de acciones propias en la sociedad absorbente, o bien en las absorbidas.

a) Criterio general

El criterio general para este tipo de fusiones consistirá en valorar los elementos patrimoniales de la sociedad resultante de la fusión, en el supuesto de "fusión por creación de nueva sociedad", o en la sociedad absorbente, en el supuesto de "fusión por absorción", por los valores contables que tuvieran en cada una de las sociedades antes de la fusión. O sea no se toman en consideración los valores del patrimonio real que hayan podido determinarse a efectos de establecer la relación de canje.

Cabe distinguir los siguientes momentos:

Recepción de activos y pasivos

La sociedad absorbente o la de nueva creación, registrará la recepción del traspaso de los activos y pasivos de las sociedades que se extinguen, por los valores contables que tuvieran en cada una de dichas sociedades. La diferencia entre tales activos y pasivos, que reflejará el neto patrimonial de las sociedades fusionadas o absorbidas, se reflejará transitoriamente en una cuenta que puede denominarse "Socios de sociedad disuelta".

Traspaso de los activos y pasivos

De forma análoga, las sociedades que se extinguen en la fusión, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos a la sociedad absorbente o de nueva creación, cancelando sus partidas de activo y pasivo, contra una cuenta, que puede denominarse "Socios, cuenta de fusión", que en principio, debe ser equivalente a los fondos propios de la sociedad extinguida, contra los cuales se saldará.

Contabilización del capital social de la absorbente o de nueva creación

La relación de canje habrá determinado el número de acciones a emitir en la sociedad de nueva creación o en la absorbente. La diferencia en más, entre la suma de los patrimonios contables de fusión de las sociedades extinguidas, que será la suma de los saldos de las cuentas "Socios de sociedad disuelta", y el nominal de la ampliación de

capital de la sociedad absorbente o el nominal del capital de la sociedad de nueva creación, se imputará a la cuenta "Prima de emisión".

Eliminación de activos, pasivos y provisiones

Entre las sociedades que se fusionan, es posible la existencia de créditos y otros activos que se correspondan con pasivos de otras sociedades fusionadas. Como consecuencia de la integración anterior existirán en la contabilidad de la sociedad de nueva creación, o bien en la absorbente, activos y pasivos que no representan ya ninguna relación con sociedades externas, por lo que deberán ser compensados entre sí. Si existiera alguna diferencia entre ellos, se imputará a la cuenta "Prima de emisión". Igualmente si existiera en alguna de las sociedades fusionadas, provisiones correctoras de valor de los activos a eliminar, se imputarán a la referida cuenta "Prima de emisión", y de forma análoga las provisiones de pasivo que cubran gastos, pérdidas o deudas y que puedan dar lugar a pagos a favor de otras de las sociedades que se fusionan.

Gastos derivado de la fusión

Los gastos de la fusión, siempre que deban ser reconocidos como activos de acuerdo con las reglas de valoración del PGC, lucirán en el epígrafe de "Gastos de establecimiento" del activo del abalance. No obstante las normas internacionales establecen que los gastos producidos en relación con una unificación de intereses deben reconocerse como gastos en el ejercicio en que se hayan devengado.

Efectos contables de la fusión

Se ha indicado, que una de las menciones obligatorias del proyecto de fusión es la fecha a partir de la cual, las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas, a efectos contables, por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio.

Por otro lado también se ha indicado que el balance de fusión se configura como un documento informativo que servirá de base y referencia para proceder a la valoración de las compañías que intervienen en la fusión. Y adicionalmente a ello, hay que tomar en consideración que según el artículo 245 del TRLSA que establece que la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción.

Todo ello lleva a la existencia de las siguientes fechas claves en el proceso de fusión:

- Fecha del balance de fusión
- Fecha a partir de la cual las operaciones se entenderán realizadas por cuenta de la absorbente o la de nueva creación.
- Fecha de celebración de la junta general por la que se adopte el acuerdo de fusión

- Fecha de otorgamiento de la escritura de fusión
- Fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la fusión

Dado que el TRLSA, nada indica acerca de la fecha a partir de la cual las operaciones se entenderán realizadas por cuenta de la absorbente o la de nueva creación, sino que lo deja al criterio de los redactores del proyecto de fusión, cabe preguntarse acerca de cuales son los activos y pasivos que deben contabilizarse como recepción y traspaso, o sea a que fecha deben estar referidos.

La práctica empresarial lleva a que los administradores determinen la fecha a partir de la cual las operaciones se entenderán realizadas por cuenta de la absorbente o la de nueva creación, a la misma fecha del balance de fusión, la de celebración de la junta general por la que se adopte el acuerdo de fusión, o la de inscripción en el Registro Mercantil.

En cualquier caso, y al margen de la eficacia jurídica de la fusión establecida en el artículo 245 del TRLSA, ésta tendrá efectos contables en la fecha que se indique en el proyecto de fusión aprobado por los socios, como fecha a partir de la cual las operaciones se entenderán realizadas por cuenta de la absorbente o la de nueva creación, por lo que los activos que deben registrarse en la contabilización de la recepción y traspaso, son los existentes en dicha fecha de acuerdo con la contabilidad de cada una de las sociedades fusionadas.

Si esta fecha es anterior a la del acuerdo de fusión, y en consecuencia de extinción de las sociedades fusionadas, las operaciones realizadas durante este período -efectividad contable y extinción- han sido realizadas por cuenta de la absorbente o la de nueva creación, si bien dado que todavía no se ha producido la extinción de las sociedades fusionadas, están deberán registrarlas transitoriamente en sus respectivas contabilidades por cuenta de la absorbente o la de nueva creación.

En este supuesto debería incorporarse la información necesaria en las cuentas anuales que, en su caso, deban formularse si se produce un cierre de ejercicio económico previo a la operación de fusión. En definitiva se trata de separar claramente en dichas cuentas anuales las operaciones realizadas por cuenta de la sociedad absorbente o beneficiaria, distinguiendo la parte del resultado que corresponda por operaciones propias y la que se deriva de las realizadas por cuenta de la sociedad a absorber.

Adicionalmente a la contabilización del traspaso de los activos y pasivos, la sociedad absorbente deberá registrar tales operaciones realizadas por su cuenta, debiendo a su vez ser eliminadas en el momento de la extinción de las contabilidades de las sociedades fusionadas, traspasándose, en consecuencia, los resultados derivados de dicho período a la sociedad absorbente, por lo que dentro de un mismo ejercicio en la sociedad absorbente podrán existir dos componentes diferenciados en el importe del resultado de dicho ejercicio. Por una lado el resultado propio y particular de la absorbente, y

por otro el resultado postfusión contables, que corresponderán al derivado de las operaciones realizadas por cuenta de la absorbente. Al cierre del ejercicio deberá diferenciarse este resultado a efectos de su imputación a los diferentes cuerpos accionariales, si existe distribución de dividendos.

Esta situación podrá complicarse si la fecha de efectos contables no coincide con al fecha a partir de la cual las nuevas acciones darán derecho a participar en las ganancias sociales. Lo habitual es que la participación en las ganancias sea coincidente con la fecha de efectos contables, pero de ser posterior debería separarse contablemente el resultado derivado en el período comprendido entre la fecha de efectividad contable y fecha de participación de las ganancias, como un crédito a favor de los antiguos accionistas de las sociedades fusionadas.

Información en la memoria

Tanto las sociedades que se extinguen como consecuencia del proceso de fusión, como la sociedad absorbente o la de nueva creación, deben informar en la memoria, acerca de tal operación.

Dentro de las **sociedades que se extinguen**, caben dos posibilidades.

a) Que todo el proceso de fusión haya tenido lugar entre la fecha de las últimas cuentas anuales y la extinción de la sociedad. En este caso, en estas últimas cuentas anuales se dará cuenta del acuerdo de fusión, expresando sus características relevante, como causa directa de la extinción de la sociedad.

b) Que el proceso de fusión esté en curso en el momento de formulación de las cuentas anuales. En este caso deberá informar bien como un hecho del ejercicio, si la fecha del proyecto es anterior al cierre de las cuentas anuales, o como un hecho posterior, si la fecha del proyecto está comprendida entre la fecha de cierre y la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Para las cuentas anuales de la **sociedad absorbente o de nueva creación** igualmente caben ambas posibilidades anteriores. Si el proceso de fusión ha concluido en el momento de redactar las cuentas anuales, pero ha sido posterior al de cierre de dichas cuentas, deberá informarse del acuerdo de fusión, expresando sus características relevantes. Pero si el acuerdo de fusión ha tenido lugar antes del cierre de las cuentas anuales, en la memoria de este primer ejercicio cerrado después de efectuar la fusión, además de la información sobre los aspectos relevantes de tal acuerdo deberá informarse acerca de las partidas correspondientes al traspaso de patrimonio y, en su caso, de las operaciones realizadas por su cuenta por las sociedades absorbidas y, cabe entender, de los resultados derivado de tales operaciones, así como de la ampliación de capital y entrega de acciones a los socios de las sociedades absorbidas.

Igualmente deberá informarse en la memoria de las garantías facilitadas por los créditos no vencidos a favor de acreedores que, en el ejercicio de sus derechos, se opon-

gan a la fusión, con indicación del ejercicio de ese derecho, los importes de los saldos garantizados y las garantías facilitadas.

b) Supuesto de acciones propias y participaciones cruzadas

Los casos que se analizan a continuación derivan de la existencia de acciones propias bien sea en la absorbida o en la absorbente, así como de la posible existencia de participaciones cruzadas entre absorbida y absorbente.

Absorbente posee acciones propias en cartera

Nuestro TRLSA si bien regula las situaciones de autocartera, nada establece sobre la necesaria o no aplicación de tales acciones, a efectos de la fusión, a la disminución de las acciones a emitir para absorber el patrimonio contable de las sociedades fusionadas, por lo que cabe entender que podrá mantenerlas en cartera, si no superan el límite del 10 por 100 establecido en el artículo 75 del TRLSA. Si las aplica, es evidente que se procederá a una ampliación de capital menor equivalente al nominal de las acciones propias de la absorbente. En este caso deberá cancelarse la reserva indisponible creada en virtud de la obligación establecida en el artículo 79 del TRLSA contra reservas de libre disposición.

Las normas del ICAC indican al respecto que "las acciones propias de la sociedad absorbente..... podrán reducir el importe del nominal y la 'prima de emisión' de la ampliación de capital necesaria para efectuar la entrega de acciones a los socios de las sociedades absorbidas", o sea que la diferencia entre el valor contable por el que estén contabilizadas las acciones propias en la absorbente y el valor nominal, se imputará a la cuenta "Prima de emisión".

Conviene señalar que si la absorbente no aplica tales acciones propias a la ampliación derivada de la fusión, por no tener obligación legal para ello, y procede en un momento posterior a su amortización, el tratamiento contable de esta operación originará que la composición de las reservas no sea igual en un caso que en otro.

Absorbida posee acciones propias en cartera

En este caso, al determinar la relación de canje, se ha calculado tomando en consideración únicamente las acciones en circulación en poder de terceros, por lo que la partida "Acciones propias" de la absorbente no se habrá traspasado a la absorbente o de nueva creación. Dicha cuenta, que en virtud del artículo 75 del TRLSA se encontrará compensada por la cuenta de reservas indisponibles, se saldará junto con las operaciones de extinción de la absorbida.

Absorbente posee acciones de la absorbida

Igualmente esta circunstancia habrá sido tomada en consideración al establecer la relación de canje, para la que se habrá computado únicamente las acciones en circu-

lación en poder de terceros. Dado que el patrimonio contable de la absorbida se tras-pasa en su totalidad, pero la cifra de incremento de capital social es menor debido a esta circunstancia, ello comportará que la diferencia que se impute sea mayor, por lo que estas acciones, que en cierta forma se transforman en "acciones propias" como consecuencia de la fusión, deban cancelarse contra la cuenta de "Prima de emisión" derivada de la recepción de los activos y pasivos de tales sociedades.

Absorbida posee acciones de la absorbente

En este supuesto, como consecuencia de la fusión, la absorbente recibirá acciones propias que podrá aplicar a una emisión menor de nuevas acciones para satisfacer la relación de canje. En cierta forma es una situación análoga, en sus efectos, a cuando la absorbente posee acciones propias. Por ello, las normas del ICAC establecen igualmente que en el supuesto de acciones de la absorbente poseídas por las sociedades absorbidas, "podrán reducir el importe del nominal y la 'prima de emisión' de la ampliación de capital necesaria para efectuar la entrega de acciones a los socios de las sociedades absorbidas".

La Ley no obliga a ello, por lo que cabe entender que estas acciones recibidas por efecto de la fusión, que se transformarán automáticamente en acciones propias, están sujetas a las obligaciones que sobre autocartera establece el TRLSA, y principalmente respecto a la obligación de constituir la reserva indisponible equivalente al importe de las acciones propias.

5.2.- Fusión de adquisición

Contablemente, y de acuerdo con el proyecto de normas de ICAC, se considera que existe una "fusión de adquisición" en aquellas en que una de las sociedades es notoriamente mayor que las demás, de forma que pueda asegurarse que la misma es objeto de ampliación con la adición de estas otras sociedades, entendiendo en estos casos que la sociedad que prevalece "adquiere" las restantes empresas que intervienen en el proceso. La apreciación de estas circunstancias puede entrañar en la práctica determinadas dificultades.

La consideración de una fusión como "fusión de intereses" o bien como "fusión de adquisición", y en consecuencia la elección de un método contable de contabilización, entienden las normas contables que no pueden dejarse al libre propósito de la dirección de las compañías intervinientes, que podrían tener interés en presentar una situación económico-financiera mas ventajosa para la sociedad absorbente, o bien intentar ofrecer al mercado de capitales una imagen de crecimiento empresarial importante, con el fin de incidir sobre la cotización bursátil.

Sin embargo, debe admitirse que la mayoría de las fusiones que se realizan son básicamente adquisiciones, ya que en la mayoría de los casos existe una cierta imposición

de una empresa sobre otra o de unos accionistas sobre otros. Ello lleva que el concepto puro de fusión, como la unión de dos iguales que deciden unir sus respectivos patrimonios y que, como se ha indicado produce una neutralidad contable total, sea mas una excepción que una norma general.

A pesar de ello, las normas contables, a efectos de su regulación, consideran la "fusión de intereses" como la situación genérica y la "fusión de adquisición" como una excepción que debe ser objeto de regulación especial. Es por ello que en el proyecto de normas de ICAC puede leerse lo siguiente en relación a las "fusiones de intereses" : "Por ello se establecen como normas generales las que regulan este tipo de fusiones", y en relación a las "fusiones de adquisición", se indica lo siguiente: "Para estas situaciones concretas, que en la práctica pueden ser abundantes, se establecen normas específicas que regulan la valoración contable de los elementos patrimoniales de las sociedades adquiridas".

En definitiva, la contabilización de la fusión según unos criterios u otros, no constituyen alternativas que puedan ser elegidas libremente por las empresas, ya que para las "fusiones de adquisición" se establecen una serie de condiciones que delimitan la clase de operación económica que se está llevando a cabo, para, de este modo, aplicar el método contable correspondiente.

a) Fusión de adquisición o sociedad adquirida en la fusión

A pesar que la denominación de la operación tiene en todas las normativas contables la denominación de "fusión de adquisición", lo que se regula es la consideración de la existencia en un proceso de fusión de una sociedad adquirida, y no la calificación de toda la operación de fusión como de una u otra clase, ya que como señala el proyecto de normas del ICAC el establecimiento de una presunción sobre al existencia de una "fusión de adquisición" dificultaría contemplan la existencia de las denominadas "fusiones mixtas", en las que pueden coexistir una fusión de intereses con la adquisición de una sociedad, acompañada o no de "fusiones impropias". Tampoco las normas definen la existencia de una "sociedad adquirente en la fusión" porque caso de fusionarse más de dos sociedades, el adquirente puede ser un conjunto de ellas, entre las que se produce una unión de intereses o que están vinculadas entre sí.

La característica general por tanto para determinar si una sociedad es adquirida en la fusión, es que el patrimonio real de la sociedad que será calificada como adquirida, sea significativamente inferior al patrimonio de la sociedad adquirente.

El término significativamente puede ser objeto de muchas interpretaciones subjetivas. A fin de intentar objetivarlas el artículo 18 del proyecto de normas de ICAC establece una serie de parámetros que de presentarse darán en considerar a una sociedad de las fusionadas el calificativo de "adquirida", debiéndose aplicar a ésta sociedad, las normas particulares previstas.

Se prevén dos situaciones posibles, basadas en el número de empresas que participen en la fusión. Si en la fusión participan solamente dos sociedades, se presumirá, salvo prueba en contrario, que una de ellas es una "sociedad adquirida" cuando el patrimonio real de dicha sociedad sea inferior al cincuenta por ciento del patrimonio real de fusión de la sociedad adquirente.

Si en la fusión participan mas de dos sociedades se presumirá, salvo prueba en contrario, que una de las sociedades que interviene en la fusión es una "sociedad adquirida" cuando se produzcan simultáneamente las dos situaciones siguientes:

- Que el patrimonio real de dicha sociedad sea inferior al cincuenta por ciento del patrimonio real de la sociedad interviniente en la fusión que lo tenga mayor.
- Que la suma de los patrimonios reales de las sociedades adquiridas sea inferior al cincuenta por ciento de la suma de los patrimonios reales de todas las sociedades participantes en la fusión.

b) Los criterios de valoración para la sociedad adquirida en la fusión

La aplicación del precio de adquisición, que en este caso prevalece sobre el de empresa en funcionamiento, porque se considera que ha existido una "transmisión" de empresa, lleva a la rápida conclusión que la recepción por parte de la sociedad "adquiriente", de los activos y pasivos de la sociedad "adquirida" deba registrarse por el precio de adquisición. Sin embargo esta simple conclusión plantea serios problemas en la práctica que el proyecto de normas del ICAC no aborda ya que se limita a señalar en el artículo 19 que "los elementos patrimoniales de las sociedades adquiridas se valorarán por los valores reales establecidos en el proceso de fusión para fijar la relación del canje, sin superar en ningún caso el valor de mercado".

Pero esta declaración presupone, implícitamente, que la valoración de la sociedad adquirida, se ha establecido como suma aritmética de los valores reales de sus diferentes activos y pasivos, cuando la realidad, en los procesos de valoración de empresas mas utilizados, como los métodos basados en el beneficio o en los flujos de tesorería, lo que se determina es un valor global de la empresa, en el que normalmente no se separan sus diferentes componentes.

Ello obliga, a efectos de la correcta contabilización de la transferencia de activos y pasivos de la sociedad adquirida a un proceso consistente en las siguientes fases:

- a) Reconocimiento de activos y pasivos identificables
- b) Determinación de los valores razonables de los activos y pasivos adquiridos y asignación de tales costes.

El reconocimiento de los activos y pasivos identificables a efectos de asignarles su valor razonable en la fecha de adquisición, tiene importancia, ya que la diferencia en-

tre estos valores identificables y el valor real de la empresa adquirida a efectos de la fusión, deberá computarse como fondo de comercio.

Reconocimiento de activos y pasivos

Como hemos indicado, a los activos identificables adquiridos y a los pasivos asumidos se les deberá asignar una parte del coste total de la empresa adquirida, normalmente igual a sus valores razonables en la fecha de la adquisición. Pero ello implica este proceso previo de reconocimiento de tales activos y pasivos asumidos que se van a registrar como consecuencia de la fusión.

Los criterios establecidos por las normas contables internacionales para este reconocimiento separado de tales activos y pasivos existentes en la fecha de adquisición son los siguientes:

- Que sea probable que cualquier beneficio económico futuro asociado a los mismos pueda fluir a la empresa o desde la empresa adquirente
- Que esté disponible una medida fiable de su coste o de su valor razonable

Los activos y pasivos adquiridos que no cumplan las condiciones anteriores tendrán un impacto sobre el fondo de comercio originado en la adquisición, dado que el mismo se determina como un coste de adquisición residual después del reconocimiento de los activos y pasivos identificables

Determinación de los valores razonables de los activos y pasivos adquiridos y asignación de tales costes.

A los activos identificables y a los pasivos asumidos, reconocidos en una operación de fusión, se les debe asignar una parte del coste total, normalmente igual a sus valores razonables en la fecha de adquisición, entendiendo como tal valor la cantidad por la cual éstos pueden ser intercambiados entre un comprador y un vendedor experimentados en una transacción libre, distinta a una liquidación forzada de los mismos.

Al asignar el coste total de la operación a los distintos elementos patrimoniales adquiridos podemos encontrarnos ante dos situaciones distintas. Una, que el coste de adquisición sea superior a los valores razonables de los activos y pasivos identificables, y otra que el valor de adquisición sea inferior a los valores razonables de los activos y pasivos identificados.

Para la primera situación, es decir, cuando se produzca un exceso del coste total sobre los importes asignados a los activos identificables adquiridos, menos los pasivos asumidos, dicho exceso habrá de registrarse como "fondo de comercio positivo", reconociéndose como un activo en el balance de la empresa adquirente e imputándose a resultados, en función del tratamiento contable previsto para el mismo.

Para la segunda situación, esto es, cuando los valores razonables de los activos netos adquiridos sean superiores al coste de la empresa adquirida, se han planteado por parte de la doctrina contable dos alternativas. Una que consiste en reducir los valores razonables que serían asignables a los activos no monetarios adquiridos, excepto las inversiones a largo plazo en títulos negociables, en una parte proporcional del exceso, no debiendo registrarse "fondo de comercio negativo", salvo que el valor asignado a los activos mencionados se reduzca a cero. El razonamiento que subyace en este tratamiento se basa en la hipótesis de que el fondo de comercio negativo surge como consecuencia de la compra de una empresa a buen precio. Sin embargo este tratamiento ha sido abandonado por la doctrina contable, dado que impide que tales activos figuren a sus valores razonables.

La segunda alternativa, registra los activos y pasivos recibidos en la adquisición por sus valores razonables, sin llevar a cabo ningún tipo de reducción en los mismos, por lo que el exceso se considera "fondo de comercio negativo", que deberá imputarse a resultados de la forma siguiente.

- Si el fondo de comercio negativo está relacionado con pérdidas y gastos futuros que pueden identificarse por la adquirente y medirse con fiabilidad, pero no representan pasivos identificables en la fecha de la adquisición, el fondo de comercio negativo debe reconocerse como ingreso cuando las pérdidas y gastos ocurran.

- Si el fondo de comercio negativo no está relacionado con pérdidas y gastos futuros que puedan medirse con fiabilidad en la fecha de adquisición, el fondo de comercio negativo debe reconocerse como ingreso de la forma siguiente:

- El importe del fondo de comercio negativo que no exceda de los valores razonables de los activos no monetarios identificables adquiridos deberá reconocerse como ingreso sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil de estos activos

- El importe del fondo de comercio negativo que exceda de los valores razonables de los activos no monetarios identificables adquiridos debe reconocerse como ingreso inmediatamente

Para el primer caso, dado que el fondo de comercio negativo se relaciona con pérdidas y gastos futuros, al llevarlo a resultados a medida que se produzcan dichas pérdidas y gastos, se cumplirá con el principio de correlación de ingresos y gastos. Mientras que para el segundo, si el fondo de comercio se relaciona con la compra a buen precio de un grupo de activos no monetarios, al no ser realizada dicha ganancia, igualmente por el principio de correlación de ingresos y gastos se imputará a resultados en función de la depreciación de los activos, salvo que dichos activos se realizaran, en cuyo caso, por aplicación del mismo principio contable, debería compensarse con el resultado obtenido en la realización. Si el fondo de comercio no se relaciona a ningún activo no monetario, tal "ganancia" deberá ser reconocida inmediatamente como ingreso

c) Contabilización

Las operaciones de contabilización de las fusiones de adquisición no difieren de las indicadas para las fusiones de intereses, salvo en lo referente a la valoración de los elementos patrimoniales de las sociedades que de acuerdo con lo indicado merezcan la calificación de sociedades adquiridas, por lo que todo lo indicado en el epígrafe precedente encuentra aquí total aplicación.

Igual consideración merecen la posible existencia de acciones propias, tanto en la absorbente como en la absorbida, así como la existencia de posibles participaciones cruzadas entre ellas.

Respecto a la información en la memoria, son necesarios los mismos requisitos a los señalados con la adición de la obligación de informar en la memoria de la sociedad absorbente de las revalorizaciones contables efectuadas.

d) Particularidad cuando la sociedad adquirida sea la absorbente

El proyecto de normas del ICAC presenta una situación particular, cuando la sociedad adquirida, o sea la de menor tamaño, actúe como sociedad absorbente. El TRLSA, nada dice respecto a cual debe ser la sociedad que actúe como absorbente en las "fusiones por absorción". Lo normal, o al menos esta es la idea preconcebida, es que la empresa de menor tamaño, o sea la adquirida, sea a su vez la absorbida, por lo que de acuerdo con los criterios indicados, los activos de la absorbente quedarán por los valores contables, y los de la absorbida se darán de alta en la contabilidad de la adquirente o absorbente por los valores actualizados. Las plusvalías que se registran tendrán como contrapartida un mayor aumento de capital y/o una mayor prima de emisión.

Pero en la práctica puede suceder, por diversas razones de índole empresarial, que se produzca una situación inversa a esta considerada como habitual o normal, en la que la sociedad absorbente deba tener la consideración de adquirida, por lo que la revalorización de sus activos y en su caso la aparición de un fondo de comercio, deban practicarse en la sociedad absorbente-adquirida. En este caso los ajustes valorativos tendrán como contrapartida la "prima de emisión" y los elementos patrimoniales de la absorbida-adquirente se darán de alta por su valor contable. La diferencia entre estos valores y la efectiva ampliación de capital, se imputará igualmente a "prima de emisión"

5.3.- Fusión de sociedades vinculadas

La tercera categoría de fusiones que se establece contablemente, es la denominada "fusión entre sociedades vinculadas" que son aquellas en las que la unidad económica preexista a la unidad jurídica que se derivará de la fusión y a las que el borrador de normas del ICAC, denomina también "fusiones impropias". Por tanto entran en esta categoría todas las fusiones entre sociedades matrices y sus filiales o dependientes, entre las que la que hemos denominado "fusión abreviada" prevista en el artículo 250 del TRLSA, será un caso particular.

A estos efectos, se consideran sociedades vinculadas aquellas entre las que exista una relación de dominio, directa o indirecta, de las previstas en el artículo 42.1. del Código de Comercio, o aquellas que estén dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física o conjunto de ellas que actúen de forma coordinada. En consecuencia, la fusión de una matriz con su filial, sería una "fusión entre sociedades vinculadas", la fusión de dos filiales de una misma matriz, pero sin que ésta participara en tal fusión, también lo sería, la fusión entre una "subfilial", si se nos permite esta expresión, y la matriz principal, aunque ésta no participara directamente en el capital de aquella, también lo sería, y igualmente la fusión entre dos sociedades poseídas mayoritariamente por una misma persona física, y así podrían establecerse mas situaciones particulares.

Por lo tanto, la consideración de "fusión entre sociedades vinculadas", o "fusión impropia", como lo señala el borrador de norma, no es exactamente coincidente con la fusión entre sociedades de un mismo grupo consolidable, ya que hay figuras y situaciones que entrarían dentro de esta particular regulación contable, pero que no estarían sujetas a la obligación de consolidación.

Igualmente en este caso, el principal problema que se presenta desde el punto de vista contable, es la forma de contabilizar los elementos patrimoniales recibidas en la sociedad absorbente o en la de nueva creación. A tales efectos, el borrador de las normas de fusión establecen que tales elementos, o sea los patrimoniales de las sociedades vinculadas que se extinguen como consecuencia de la fusión, se valorarán de acuerdo con los criterios que se derivan de las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas. En suma establece el principio que las cuentas anuales que se deriven de esta nueva unidad jurídica una vez fusionada, sean las mismas que las que se habrían obtenido si tales sociedades las hubieran presentado de forma consolidada, con algunas ligeras variaciones en cuanto a denominación de cuentas, pero no en cuanto a importes y significado de saldos de las mismas. Pero esta remisión que aparentemente resuelve las situaciones, no es tan simple como a primera vista parece, ya que como hemos indicado, el perímetro que puede abarcar una "fusión de sociedades vinculadas", no es idéntico a grupo consolidable.

Es por ello que puede resultar de interés recordar los aspectos principales de estas normas de consolidación a efectos de su aplicación en las presente fusiones.

Como se recordará en la consolidación se produce al final del proceso una sustitución de la partida representativa de la inversión financiera de la sociedad matriz en la filial, por los elementos patrimoniales de dicha sociedad filial, pero valorados en cuanto al porcentaje de participación por el valor estimado de tales activos identificables y pasivos asumidos, por el valor que se les estimó en el momento de la toma de participación, y el resto en cuanto a su valor contable, y la diferencia, hasta alcanzar el importe contable de la participación en la filial, se imputa a fondo de comercio. Ello comporta que en un balance consolidado existan elementos valorados parcialmente en dos

criterios distintos, lo cual dada la finalidad de las cuentas consolidadas puede no representar ningún problema, pero quizás no sea lo mismo en una operación de fusión, por cuanto estos valores "mixtos", a partir de la fusión serán valores contables. Obsérvese también que una consolidación se "revalorizan" los elementos patrimoniales, pero referidos siempre a aquellos que existían en el momento de la toma de participación, y los posteriores incorporados en la contabilidad de la filial, se consolidan por sus valores contables.

Pero puede pensarse que una fusión de sociedades vinculadas, de las que no se posea la totalidad del capital, será con toda probabilidad, en cuanto a los accionistas minoritarios, una "fusión de adquisición" por lo que podría aplicarse, a este porcentaje minoritario en la valoración de los elementos patrimoniales, los criterios de revalorización previstos para las fusiones de adquisición. Entendemos que ello no es posible de acuerdo con el contenido estricto de las normas, pero aunque fuera posible, no resolvería plenamente este problema de tener activos después de la fusión valorados parcialmente según dos criterios, ya que la revalorización que se practica en la consolidación está referida a la fecha de la toma de participación, mientras que la revalorización que se efectúa en las fusiones de adquisición está referida a la fecha de tal operación.

Otro caso particular en esta clase de fusiones, es la que pudiera darse entre sociedades vinculadas, pero no por pertenecer a un grupo consolidable, sino por estar dominadas, directa o indirectamente, por una misma entidad o persona física o conjunto de ellas que actúen de forma coordinada. Aquí no hay participación financiera de una sociedad en otra, por lo que no hay valores de referencia en el momento de la toma de participación de la absorbente en la absorbida o vinculada. En este supuesto entendemos que no podrían aplicarse en el momento de la fusión, ninguna revalorización de los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida, en base a dos motivos. En primer lugar, porque no se trata de una fusión de adquisición, y la revalorización de los elementos patrimoniales de las sociedades absorbidas-adquiridas, solo se establece para estas sociedades, y en segundo por la propia metodología del proceso de consolidación.

De acuerdo con las normas de consolidación, en sus artículos 16 a 42 que regulan la aplicación del método de integración global, el proceso del mismo se estructura en las siguientes fases. En primer lugar la homogeneización que tendría, salvo ligeras particularidades de aplicación en estas fusiones de sociedades vinculadas, el mismo tratamiento que en consolidación. En segundo lugar se procede, en la consolidación a la agregación, que de acuerdo con el artículo 31 de las referidas normas se indica lo siguiente: "la preparación de las cuentas anuales consolidadas se realizará mediante agregación de las diferentes partidas, según su naturaleza, de las cuentas anuales individuales homogeneizadas, sin perjuicio de los ajustes mencionados en los artículos siguientes", pero tal agregación se realiza por los valores contables que luzcan en las

cuentas anuales individuales. Posteriormente y dentro del proceso de consolidación, es cuando se procederá a las eliminaciones en general, en cuyo proceso aparecerá la revalorización de la parte proporcional de los activos de las filiales que procedan.

Pero en este caso particular de fusiones que estamos considerando, no procederá el proceso de "eliminaciones", por no existir participaciones financieras entre las sociedades fusionadas, por lo que no procederá tampoco la revalorización de ninguno de los elementos de ninguna sociedad.

Finalmente, en el caso particular contemplado en el artículo 250 del TRLSA, o sea cuando la fusión de practica con una sociedad participada al 100 por 100, las normas de consolidación llevan al mismo resultado indicado para una filial parcialmente participada, o sea que sufrirán revalorización aquellos elementos que poseía la filial en el momento de la toma de participación, corregida por las amortizaciones calculadas sobre estos nuevos elementos desde la fecha de toma de participación hasta la fecha de fusión, y los elementos adquiridos con posterioridad a la toma de participación se fusionarán por sus valores contables.

Contabilización

Las operaciones de contabilización de las fusiones de sociedades vinculadas, no difieren de las indicadas para las fusiones de intereses, y fusiones de adquisición, salvo en lo referente a la valoración de los elementos patrimoniales en que se seguirá, según lo indicado, los criterios de consolidación, y la eliminación de las participaciones financieras, por lo que lo indicado en epígrafes precedentes tendrá aquí también su aplicación. Igual consideración merece la posible existencia de acciones propias, tanto en la absorbente como en la absorbida.

Respecto a la información en la memoria, son necesarios los mismo requisitos a los señalados con la adición de la obligación de informar en la memoria de la sociedad absorbente de las revalorizaciones efectuadas.

5.4.- El efecto impositivo

La posibilidad que se produzca un "efecto impositivo" en los procesos de fusión se debe al hecho de que pueden existir "diferencias temporales" entre la base imponible de las sociedades receptoras y el cálculo de su resultado contable. Esta posibilidad tiene su origen en que, anteriormente la Ley 29/91 de "Adecuación de conceptos impositivos a las Directivas comunitarias", y ahora la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades, deja a la voluntad de las sociedades intervinientes la decisión de tributar o no por las plusvalías y minusvalías que pudieran ponerse de manifiesto al comparar los valores contables y reales consideradas en estas operaciones. En efecto, el artículo 98 de la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades, en su apartado segundo señala que podrá renunciarse al régimen general de no tributación, mediante la integración en la base imponible de las rentas derivadas de la transmisión de la totalidad o parte de los elementos patrimoniales.

Por otra parte, en el artículo 104 de la citada Ley 43/95, en su apartado tercero se indica que las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente. En el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, la base imponible negativa, susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título correspondiente a dicha participación y su valor contable.

De las normas anteriores se deduce la posibilidad de que se produzcan los siguientes "efectos impositivos".

a) Efectos impositivos derivados de la valoración de los elementos patrimoniales transmitidos por su valor real de fusión o escisión con el límite del valor del mercado, que, no obstante, no han tributado por la diferencia entre dicho valor real y el valor contable por el que figuran registrados dichos elementos en la sociedad dominante. Se trata de fusiones o escisiones de adquisición en las que los elementos transmitidos se valoran por su valor real optándose fiscalmente por la no tributación de las plusvalías y minusvalías contabilizadas

El efecto impositivo de tales plusvalías y minusvalías no integradas en la base imponible se reconocerá en contabilidad mediante la contabilización, en el momento de la transmisión de los patrimonios, de los impuestos diferidos y anticipado que procedan

b) Efectos impositivos que se originan cuando, en una operación de fusión o escisión, los elementos transmitidos se valoran por su valor contable y, sin embargo, fiscalmente se opta por la tributación de las plusvalías y minusvalías calculadas por diferencia entre el valor real de fusión o escisión, con el límite del valor de mercado, y el valor contable de los elementos transmitidos.

No obstante, el borrador de normas del ICAC sobre contabilidad de fusiones y escisiones no contempla este segundo supuesto, sino únicamente el primero al establecer en los artículos 28 y 29 que los ajustes valorativos no computados como componentes de la base imponible, que son objeto de diferimiento de cómputo a efectos de gravamen y que efectivamente vayan a revertir contablemente en ejercicios posteriores, darán origen a la contabilización de un pasivo fiscal, impuesto diferido, o de un activo de esa naturaleza, impuesto anticipado, situación que hemos expuesto en el apartado a) anterior.

c) Por otra parte, y como efecto a menudo deseado por la fusión, los activos por créditos fiscales correspondientes a bases imponibles negativas no contabilizadas en las sociedades transmitentes, con motivo de la fusión, pueden cumplir las condiciones para ser reconocidos en contabilidad, ya sea porque pueden ser compensado inmediatamente con los resultados positivos de la sociedad absorbente, o bien porque la sociedad absorbente o de nueva creación tiene una seguridad razonable acerca de la obtención de beneficios positivos en el futuro. En este caso, la entidad absorbente valo-

ra este activo aportado o inducido por la fusión siendo conveniente reconocerlo por separado, ya que la opción de considerarlo incluido en el fondo de comercio no parece ser la mas adecuada.

II.- ESCISION DE SOCIEDADES

1.- CONCEPTOS GENERALES

La escisión de sociedades es una decisión que generalmente obedece a razones de tipo empresarial, pero cuya ejecución está sometida a unos cauces jurídicos que tienen como fundamento la defensa de los distintos intereses en juego (accionistas, acreedores, trabajadores) de la sociedad que se va a escindir.

El derecho de sociedades español no ha regulado la materia relativa a la escisión de sociedades anónimas hasta que no ha incorporado al mismo la VI Directiva referente a la escisión de sociedades anónimas, mediante la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades. El desarrollo de la expresada Ley 19/ 1989, de 25 de julio, se promulga el Real Decreto legislativo de 22 de diciembre de 1989, que recoge el texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y cuyos artículos 252 a 259, integrados en al sección tercera, relativa a la escisión, forman parte del capítulo 8º de dicha Ley que regula la transformación, fusión y escisión, produciéndose en dicho articulado un reenvío al régimen de fusión en muchos aspectos, ya que los escasos preceptos dedicados a la escisión se hallan complementados por los constantes reenvíos a preceptos relativos a la fusión.

La escisión de una sociedad anónima es la decisión de su patrimonio social en dos o más partes, a fin de traspasar en bloque una, varias o la totalidad d e estas partes resultantes de la división a una o varias sociedades preexistentes o constituidas a raíz de esta operación, recibiendo los accionistas de la sociedad escindida acciones de las sociedades beneficiarias en contraprestación a esta aportación.

De acuerdo con lo indicado la escisión puede ser total o parcial.

En la **escisión total**, la sociedad escindida se extingue como tal sociedad, disolviéndose sin liquidación ya que su patrimonio se divide en dos o más partes, cada una de las cuales se traspasa en bloque a dos o más sociedades de nueva creación. también es posible que cada bloque de esta modalidad de escisión total sea absorbido por sociedades ya existentes. La nota característica de esta modalidad de escisión total es la extinción de la sociedad escindida y el traspaso de la totalidad de su patrimonio a varias sociedades beneficiarias, produciéndose una disolución sin liquidación de la sociedad escindida, produciéndose tres elementos básicos que configuran la escisión: a) Extinción de la sociedad; b) Fraccionamiento del patrimonio societario y transmisión de las fracciones resultantes a dos o más sociedades; c) Paso de los socios desde la sociedad que se extingue hasta las sociedades beneficiarias.

En la escisión parcial, la sociedad escindida no transfiere su total patrimonio sino que sólo una parte del mismo se traspa a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes. Dado que la sociedad escindida no transfiere la totalidad de su patrimonio sino tan sólo una parte del mismo, continúa existiendo como tal sociedad y ejercitando su actividad económica con el patrimonio remanente. En consecuencia, los elementos caracterizadores de esta escisión parcial son los siguientes: a) La sociedad no se extingue ni disuelve, sino que subsiste; b) segregación de una o más sociedades; c) Paso de los socios de la sociedad escindida parcialmente a las sociedades beneficiarias.

En cualquiera de los supuestos indicados la Ley requiere que la sociedad que se escinde tenga sus acciones íntegramente desembolsadas y que las acciones o participaciones sociales de las sociedades beneficiarias deben ser atribuidas en contraprestación a los accionistas de la sociedad que se escinde, los cuales recibirán un número proporcional de aquella a sus respectivas participaciones, reduciendo la sociedad, en su caso y simultáneamente, el capital en el cuantía necesaria.

Dentro del régimen de la escisión conviene mencionar los siguientes aspectos que tienen una relación más directa con los aspectos contables y económicos de la misma.

a) El proyecto de escisión, redactado y suscrito por los administradores, ha de incluir las siguientes menciones de carácter económica, entre otras de naturaleza jurídica: a) Datos relativos al patrimonio objeto de la escisión y su reparto; b) Distribución entre los socios de la sociedad escindida de las acciones o participaciones que les correspondan en el capital de las sociedades beneficiarias, así como el criterio en que se funda eses reparto; c) Circunstancias relativas al canje de las acciones o participaciones de las sociedades nuevas o beneficiarias de la cesión por las acciones de la sociedad que va a sufrir la escisión; d) Fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad que se va a extinguir por la escisión habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad beneficiaria.

b) El informe de los administradores sobre el proyecto de escisión es complementario del propio proyecto. Este informe se ha de expresar que se han emitidos para cada una de las sociedades beneficiarias los informe sobre las aportaciones no dinerarias previstos en el TRLSA.

c) El informe de los expertos independientes ha de versar sobre si el tipo de canje de las acciones está justificado, los métodos para establecerlo y si las fracciones patrimoniales procedentes de la sociedad que se escinde cubren el capital o la participación correspondiente en el capital, de las sociedades beneficiarias.

c) Por otro lado, el TRLSA establece una especialidad importante en el régimen de la escisión, que busca la defensa de los acreedores, que consiste en que en defecto de cumplimiento por parte de la sociedad beneficiaria de una obligación asumida por ella en virtud de la escisión, responderán solidariamente las restantes sociedades beneficiarias y, en el caso que la escisión haya sido parcial, la sociedad escindida

2.- SÍNTESIS DEL PROCESO MERCANTIL

El artículo 254 del TRLSA establece que, con las salvedades contenidas en el artículo 255 y siguientes, la escisión se regirá por las normas establecidas para la fusión. Como quiera que en los epígrafes anteriores se ha descrito con detalle el proceso de fusión aplicable también a las escisiones, para evitar repeticiones innecesarias, seguidamente se sintetizan aquellos aspectos más relevantes mercantil y contablemente de la escisión cuyo contenido puede consultarse en los apartados anteriores de este trabajo:

- a) Balance de escisión
- b) Proyecto de escisión
- c) Informe de los administradores
- d) Informe de los expertos
- e) Información a los accionistas
- f) Junta general de accionistas para la aprobación de la escisión
- g) Escritura de escisión
- h) Inscripción de la escisión
- i) Entrega de las nuevas participaciones

3.- CONTABILIZACIÓN DE LAS DIFERENTES TIPOLOGÍAS DE ESCISIÓN.

Como ya se ha indicado, desde un punto de vista mercantil se entiende por escisión :

a) La extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se traspasa en bloque a una sociedad de nueva creación o a otra sociedad preexistente, o bien

b) La segregación de una o varias partes del patrimonio de una sociedad sin extinguirse, traspasando en bloque lo segregado a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes.

Esta clasificación en escisión total o parcial atiende especialmente a los aspectos jurídicos; en el ámbito contable la escisión, al igual que la fusión, se clasifica en :

- escisión de intereses
- escisión de adquisición
- escisión entre sociedades vinculadas

3.1. *Escisión de intereses*

El borrador de normas contables sobre escisiones parten también, del mismo modo que en las fusiones, de considerar como caso general el de la escisión de intereses, pudiéndose definir como aquellas escisiones que tienen por objeto la integración de patrimonios de similares dimensiones, en las que ni la sociedad beneficiaria ni la parte de patrimonio de la sociedad escindida que le corresponde a aquella prevalecen la una sobre la otra; también se considera escisión de intereses, la escisión en la que la sociedad o sociedades beneficiarias son de nueva creación.

Los aspectos contables más significativos de esta clase de escisiones se pueden resumir de la siguiente manera:

a) Criterio general de valoración

El criterio general para esta clase de escisiones consiste en valorar los elementos patrimoniales de la sociedad beneficiaria de la escisión, tanto si se trata de sociedad absorbente como si es de nueva creación, por los valores contables que tuvieran en cada una de las sociedades escindidas. Es decir, no se consideran los valores del patrimonio real que hayan podido determinarse a efectos de establecer la relación de canje que debe constar en el proyecto de escisión.

b) Operaciones contables más significativas

Desde un punto de vista contable, las operaciones más significativas que se llevarán a cabo dentro del proceso de escisión son las siguientes :

Recepción de activos y pasivos

La sociedad beneficiaria tanto si es absorbente como de nueva creación, registra la recepción del traspaso de los activos y pasivos de la sociedad o sociedades escindidas por los valores contables que tuvieran en estas sociedades. Este traspaso no incluirá ni “acciones propias” ni “fondos propios” de la sociedad escindida. Por la diferencia entre activos y pasivos se puede crear una cuenta transitoria en el subgrupo 19 con la denominación “Socios de sociedad escindida”.

Traspaso de activos y pasivos

De igual manera, la sociedad o sociedades escindidas registrarán el traspaso de los activos y pasivos a la sociedad beneficiaria cancelando tales activos y pasivos que se traspasan. Por la diferencia, y de forma similar al caso anterior, puede aperturarse una cuenta en el subgrupo 19 con la denominación de “Socios cuenta de escisión”, que se cancelará posteriormente con partidas de fondos propios por la reducción de capital en caso de escisión parcial, o a la extinción de la sociedad en el supuesto de escisión total.

Contabilización de capital social de la sociedad beneficiaria

La relación de canje acordada y reflejada en el proyecto de escisión habrá permitido determinar el número de acciones o participaciones a emitir por la sociedad beneficiaria ya sea absorbente o de nueva creación. Como es sabido, para cumplir con el requisito de efectiva aportación del capital, el valor nominal del capital emitido no podrá exceder del patrimonio real utilizado para establecer la relación de canje. La posible diferencia en más entre la parte del patrimonio contable de la sociedad escindida y el nominal de capital de la sociedad beneficiaria figurará en el balance en la partida “prima de emisión”.

En el supuesto de que las sociedades que intervienen en el proceso de escisión tengan acciones propias o participaciones en el capital de otras sociedades que intervienen en el proceso de escisión, se procederá de la siguiente manera:

a) Las acciones propias poseídas por la sociedad beneficiaria y las participaciones en el capital de la sociedad beneficiaria incluidas en los patrimonios escindidos a pasar, podrán reducir el nominal y la prima de emisión en la ampliación de capital a efectuar en la sociedad beneficiaria absorbente.

b) Las acciones o participaciones sociales de la sociedad escindida poseídas por la sociedad beneficiaria reducirán, en la parte que corresponda, el patrimonio escindido a efectos de determinar la ampliación de capital a efectuar en la sociedad beneficiaria y se compensará en el momento del reconocimiento contable de la ampliación de capital pertinente.

Eliminación de activos, pasivos y provisiones

Entre las sociedades que se escinden, es posible la existencia de créditos y otros activos que se correspondan con pasivos de otras sociedades escindidas. Como consecuencia de la escisión existirán en la contabilidad de la sociedad beneficiaria absorbente o de nueva creación, activos y pasivos que no representan ya ninguna relación con sociedades externas, por lo que deberán ser compensados entre sí. Si existiera alguna diferencia entre ellos, se imputará a la cuenta “Prima de emisión”. De igual manera si en alguna de las sociedades que intervienen en el proceso de escisión existieran provisiones correspondientes a activos a eliminar o provisiones de pasivo relacionadas con alguna de las sociedades intervinientes, se cancelarán contra la cuenta “Prima de emisión”.

Con carácter general, el reconocimiento contable de las operaciones anteriormente descritas debe estar referido a la fecha en que la escisión sea inscrita en el Registro Mercantil. Asimismo, de conformidad con las normas internacionales, los gastos producidos en relación con una escisión de intereses deben reconocerse como gastos en el ejercicio en que se han producido.

c) Retroactividad contable de la escisión

En las operaciones de escisión, la normativa mercantil establece que los administradores de las sociedades intervinientes determinarán en el proyecto de escisión la fecha a partir de la cual las operaciones relacionadas con el patrimonio escindido habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que pasan dicho patrimonio.

Si bien en teoría tal fecha pudiera ser cualquiera con tal de que figure determinada en el proyecto de escisión, sin embargo, la práctica empresarial suele hacer coincidir dicha fecha en alguno de los momentos más significativos del proceso de escisión. Así por ejemplo, la fecha de retroactividad contable se suele hacer coincidir con la fecha de formulación del proyecto de escisión, con la del balance de escisión, con la de aprobación de la escisión por las juntas generales, con el día anterior a la inscripción de la escritura de escisión en el Registro Mercantil, o bien con la fecha de inicio de un ejercicio económico.

El problema contable que se puede plantear surge cuando, entre el momento elegido para la retroactividad de las operaciones contables y la inscripción registral de la escisión, se produce un cierre de ejercicio social tanto en la sociedad beneficiaria absorbente como de las escindidas.

En esta situación, las cuentas anuales de la sociedad beneficiaria absorbente deben incorporar los activos y pasivos escindidos existentes en el día anterior a la fecha de retroactividad contable más todas las operaciones realizadas por cuenta de la sociedad beneficiaria absorbente desde la fecha de retroactividad contable más todas las operaciones realizadas por cuenta de la sociedad beneficiaria absorbente desde la fecha de retroactividad contable hasta la fecha de cierre del ejercicio si se dan los siguientes hechos jurídicos que garantizan el buen fin de la escisión con anterioridad a la celebración de la junta general ordinaria que ha de aprobar las cuentas anuales:

a) La escisión ha sido aprobada en las juntas generales extraordinarias correspondientes a las sociedades intervinientes en el proceso.

b) La escisión ha sido inscrita en el Registro Mercantil

Debe procederse conforme a lo indicado en los párrafos precedentes por los siguientes motivos principales, entre otros :

1. Conforme se indica en las normas internacionales de contabilidad, la información económica y financiera debe presentar las operaciones y demás hechos jurídico – económicos de conformidad con la sustancia y realidad económica y no meramente con su forma legal. Pues bien, si se dan las circunstancias descritas en los apartados anteriores, es evidente que en general todo el proceso jurídico de la escisión y en particular el proyecto de escisión y la aprobación de la misma por las juntas generales están evi-

denciando que desde un punto de vista económico los patrimonios escindidos existentes a la fecha de retroactividad contable y sus operaciones posteriores deben incorporarse en las primeras cuentas anuales de la sociedad beneficiaria absorbente que se formulen con posterioridad a dicha fecha de retracción contable. Esta forma de proceder expresa mejor la imagen fiel de una realidad económico-financiera como es un proceso de escisión aún cuando sus aspectos jurídicos no hayan concluido a la fecha de la formulación de las cuentas anuales.

2. En este orden de ideas la norma técnica de auditoría sobre “hechos posteriores” viene a corroborar también, la conveniencia de proceder, en los procesos de escisión con retroactividad contable, de conformidad con lo indicado en los apartados precedentes. En efecto, la norma establece que aquellos hechos que proporcionen una evidencia adicional con respecto a las condiciones que ya existen a la fecha de cierre de las cuentas anuales deberán suponer modificación de las mismas. Pues bien, como se ha indicado anteriormente, si la escisión ha sido aprobada por las juntas generales de las sociedades intervinientes e inscrita en el Registro Mercantil aunque sea en fecha posterior al cierre de las cuentas anuales de dichas sociedades, estos hechos están evidenciando que es correcto y pertinente para alcanzar el objetivo de la imagen fiel que las cuentas anuales de la sociedad beneficiaria absorbente incorporen los activos y pasivos escindidos existentes en el día anterior a la fecha de retroactividad contable más todas las operaciones realizadas por cuenta de la sociedad beneficiaria absorbente desde dicha fecha de retroacción contable hasta el cierre del ejercicio.

3. Las normas fiscales del impuesto sobre sociedades contienen un planteamiento teórico similar al expuesto en los apartados anteriores. En efecto, de los artículos 24 y 105 de la Ley 43/95 se desprende que la retroactividad contable tiene efectividad a efectos fiscales, sin perjuicio de que concluya un período impositivo al cierre del ejercicio y en el momento de extinción de las sociedades escindidas cuando se produce un proceso de escisión total. Respecto a la sociedad beneficiaria absorbente y las sociedades escindidas parcialmente, sus periodos impositivos no se alteran por el hecho de participar en un proceso de escisión, si bien, se ha de tener en cuenta que en el periodo impositivo que concluye al cierre del ejercicio, la base imponible de la sociedad beneficiaria absorbente deberá incorporar los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas por las sociedades escindidas por cuenta de aquella.

Señalar, finalmente, que en la Memoria de las sociedades intervinientes en el proceso de escisión, además de incluir la información que establecen tanto las normas mercantiles como las fiscales para estas operaciones, en esta situación particular se debería facilitar la siguiente información adicional:

a) En la Memoria de la sociedad beneficiaria:

- información sobre activos y pasivos escindidos incorporados.

- información sobre operaciones de ingresos y gastos que han sido contabilizados por la sociedad escindida por cuenta de la sociedad beneficiaria y que han sido incorporados en sus estados financieros al cierre del ejercicio.

b) En la memoria de las sociedades escindidas se debería facilitar información recíproca a la anterior

3.2. *Escisión de adquisición*

Contablemente, y de acuerdo con el borrador de normas del ICAC, cuando el fondo económico de una escisión consista en la adquisición de parte del patrimonio de una sociedad, tal patrimonio se considerará “patrimonio adquirido”. Estos casos se caracterizan porque el valor real del patrimonio adquirido es significativamente menor que el valor real del patrimonio de la sociedad beneficiaria. Cuando la sociedad beneficiaria de una escisión sea de nueva creación no se considerará en ningún caso que existen patrimonios adquiridos.

La presunción “*iuris tantum*”, de que un patrimonio es adquirido se produce cuando su patrimonio real es inferior al 50% del patrimonio real de escisión de la sociedad beneficiaria o de la parte del patrimonio de la sociedad escindida que corresponda a aquella.

Si son varias las sociedades que intervienen en el proceso de escisión, y también salvo prueba en contrario, la presunción de que se está en presencia de patrimonios adquiridos se produce cuando, además de que la sociedad beneficiaria no sea de nueva creación, concurren simultáneamente las dos circunstancias previstas en las fusiones de adquisición para calificar la existencia de sociedades adquiridas, si bien en este caso los requisitos establecidos harán referencia a los patrimonios en presencia.

Criterio de valoración

Conforme al borrador de normas contables, los elementos patrimoniales integrados en el patrimonio adquirido, se valorarán por los valores reales establecidos en el proceso de escisión para fijar la relación de canje sin superar en ningún caso el valor de mercado.

Fondo de comercio

Existe unanimidad en las diversas normas y pronunciamientos contables al señalar que solo será objeto de reconocimiento contable en el caso de que haya sido adquirido a título oneroso.

Se puede indicar, por tanto, que para poder reconocer el fondo de comercio, positivo o negativo, en el activo es necesario que se haya producido un proceso de fusión o escisión de adquisición.

Como quiera que este tema ha sido analizado con detalle en el epígrafe dedicado a las fusiones de adquisición se remite al lector a lo allí expuesto.

Proceso contable

El proceso contable de las escisiones de adquisición no difieren de las indicadas para las escisiones de intereses, salvo en lo referente a la valoración de los elementos patrimoniales escindidos, por lo que todo lo indicado en el epígrafe precedente encuentra aquí total aplicación.

3.3. Escisión de sociedades vinculadas

De conformidad con el borrador de normas del ICAC, la tercera categoría de escisiones denominada escisión de sociedades vinculadas tiene idéntico tratamiento conceptual y contable que la fusión entre sociedades vinculadas por lo que se remite al lector a lo expuesto sobre este tema en epígrafes anteriores.

III. NOTA FINAL

Las fusiones y escisiones de empresas son operaciones societarias complejas cuyos aspectos contables fundamentados, principalmente, en el borrador de normas del ICAC, hemos pretendido sintetizar a lo largo de estas notas. Si con ello hemos facilitado a algún compañero o lector benevolente el enfoque profesional de estos procesos de reestructuración empresarial, damos por bien empleado el tiempo y el trabajo realizado. Deseamos expresar también nuestro agradecimiento a Lucio Torres por la invitación que nos cursó para participar en la Jornada de Estudio sobre Operaciones de Reestructuración Empresarial, al mismo tiempo que lamentamos no haber podido asistir y exponer personalmente este trabajo por causas totalmente ajenas a nuestra voluntad.



LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA EN EL NUEVO IRPF. UN REPASO A LAS PRINCIPALES DEDUCCIONES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Juan Ramón Medina Cepero

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Internacional de Cataluña*

1. INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias originó que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea calificado como "impuesto de gestión compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas".

En concreto, éstas tienen potestad para regular:

- La tarifa autonómica, individuada o conjunta, aplicable a la base imponible. Esta tarifa supone el 15 por 100 de la tarifa global del tributo.
- Ciertas deducciones de la cuota íntegra (personales, familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta).

Sin embargo, las Comunidades Autónomas no pueden regular:

- El gravamen de las rentas irregulares.
- Las deducciones de la cuota íntegra reguladas por el Estado, sin perjuicio de la distribución entre éste y las Comunidades Autónomas.
- Los límites de las deducciones por inversiones y donativos.
- Los pagos a cuenta.

El objetivo de este breve artículo es explicar, de manera meramente divulgativa, la forma de cálculo de la cuota íntegra autonómica y realizar un breve recorrido por

las principales deducciones sobre ésta que señalan las legislaciones autonómicas para el ejercicio de 1999.

Sin duda esta materia irá ofreciendo nuevas modificaciones con el transcurso del tiempo, pero no para el recientemente finalizado ejercicio de 1999, que será el que el abogado o asesor fiscal deberá tener en cuenta en sus liquidaciones del año 2000. Junto a las explicaciones se ofrecen algunas consultas fiscales con el fin de aclarar mejor la materia que abordamos.

Por tanto, y sin menospreciar en absoluto las siempre necesarias disquisiciones doctrinales, el lector va a encontrar en estas páginas un estudio más práctico que teórico. Esa al menos ha sido nuestra intención.

2. FORMA DE CÁLCULO DE LA CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA

Como dispone el artículo 64 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cuota líquida autonómica se obtiene restando de la cuota íntegra autonómica:

- el 15 por 100 de las deducciones generales.
- las deducciones reguladas por la propia Comunidad Autónoma, sin que pueda llegar a ser dicha cuota líquida en ningún caso negativa.

Asimismo, señala el artículo 57 del Reglamento del IRPF que para el cálculo de la cuota líquida autonómica, la cuota íntegra debe, además:

- incrementarse en el 15 por 100 de las deducciones de normativa estatal practicadas en ejercicios pasados que devengan indebidadas o improcedentes
- y en el 100 por 100 de las deducciones de normativa autonómica que igualmente devengan indebidadas, más los intereses de demora pertinentes.

De forma gráfica, podríamos reflejar así la forma de cálculo de la cuota líquida autonómica:

(+) CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA

(-) 15% DEDUCCIONES APLICABLES DE NORMATIVA ESTATAL

(=) DEDUCCIONES DE NORMATIVA AUTONÓMICA

(=) CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA (POSITIVA O NULA)

(+) 15% INCREMENTO POR PÉRDIDA DEL DERECHO A DETERMINADAS DEDUCCIONES DE NORMATIVA ESTATAL

(+) INCREMENTOS POR PÉRDIDA DEL DERECHO A DETERMINADAS DEDUCCIONES DE NORMATIVA AUTONÓMICA

(=) CUOTA LÍQUIDA INCREMENTADA AUTONÓMICA (POSITIVA O NULA)

En resumen el IRPF contempla la cesión del 15 por 100 de su rendimiento a las Comunidades Autónomas. Por tanto, según señala el artículo 54 de la LIRPF, las deducciones aplicables a la cuota íntegra estatal son el 85 por 100 de las reguladas en el artículo 55. Y así resultará procedente la deducción del 15 por 100 restante en la cuota íntegra autonómica.

CONSULTA FISCAL 1

D. Augusto Del Campo tiene una base liquidable de 4.500.000 pesetas y una deducción por inversiones de 450.000 pesetas. ¿Cuál será su cuota líquida autonómica, si no tiene derecho a otras deducciones?

SOLUCIÓN

La cuota íntegra de D. Augusto será:

Hasta 4.100.000.....	170.050
Resto 400.000 x 5,72%.....	<u>22.880</u>
Cuota autonómica.....	192.930

Para determinar la cuota líquida deberá deducirse el 15 por 100 de las deducciones estatales:

Cuota íntegra autonómica.....	192.930
15% x 450.000	<u>67.500</u>
Cuota autonómica.....	260.430

Sin embargo, lo más importante de este artículo 54 de la LIRPF, que viene a desarrollar el artículo 13 de la Ley de Cesión de Tributos, es que se contempla la posibilidad de que la Comunidad Autónoma añada nuevas deducciones a las reguladas por la legislación estatal. Así pues, las Comunidades Autónomas, pueden establecer deducciones sobre la cuota íntegra que:

- Podrán hacer referencia a:
 - Circunstancias personales y familiares;
 - Inversiones no empresariales; y
 - Aplicación de renta.
- No podrán suponer una disminución del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Puesto que las deducciones autonómicas pueden atender a las circunstancias

personales y familiares de los contribuyentes, las Comunidades pueden establecer deducciones por hijos a cargo, como las del anterior impuesto, u otras semejantes. Y ello con independencia de que tales hechos sean contemplados ya por otros aspectos del tributo, como el mínimo personal y familiar del artículo 40 de la ley.

Asimismo, como las deducciones autonómicas pueden versar sobre inversiones no empresariales va a haber notarias coincidencias con las deducciones estatales sobre adquisición de vivienda (artículo 55.1 LIRPF) y deducción por donativos (artículo 55.3 LIRPF). Así pues, en realidad se establecen lo que puede denominarse como “suplementos de deducción”.

Por otra parte, y como consecuencia de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas, existe la posibilidad de la recuperación de algunas deducciones actualmente eliminadas en la normativa estatal, tales como la deducción por gastos de enfermedad o la deducción por alquileres.

Cabe advertir, no obstante que las deducciones autonómicas no podrán dar lugar a una cuota negativa, si bien pueden disminuir la cuota autonómica hasta hacerla nula. Por consiguiente, la cuota autonómica no es compensable, en modo alguno, con la cuota positiva estatal, con el objeto de respetar el ámbito propio de competencia fiscal del Estado y Comunidades Autónomas en materia de tipos y deducciones.

CONSULTA FISCAL 2

D. Augusto Del Campo está domiciliada fiscalmente en Cataluña y durante 1999 realiza donaciones para la conservación del Museo de Arte Románico de Barcelona por importe de 3.000.000 de pesetas. ¿Cuál será la cuota líquida autonómica de D. Augusto?

SOLUCIÓN

La cuota íntegra de D. Augusto será:

Cuota íntegra autonómica.....	192.930
15% x 450.000.....	67.500
Deducciones por donativos.....	<u>125.723</u>
(15% x 3.000.000 = 450.000)	
Cuota autonómica.....	0

Como vemos, la cuota líquida autonómica no puede ser negativa y, por eso no puede aplicarse en su totalidad la deducción por donativos. Asimismo, tampoco puede compensarse la parte de deducción no aplicada de la cuota autonómica (342.277 pesetas) a la cuota íntegra estatal.

3. REPASO A LAS PRINCIPALES DEDUCCIONES AUTONÓMICAS

Ofrecemos a continuación un breve repaso de las deducciones que han establecido algunas Comunidades Autónomas para el ejercicio de 1999.

A) Castilla y León

La Ley 13/1998, de 23 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas de esa Comunidad señala las siguientes deducciones, con vigencia exclusiva para 1999:

- *Por circunstancias familiares:*
 - Por *familia numerosa* (tres o más hijos): 35.000 pesetas, más 15.000 por cada hijo que exceda de los necesarios para tener tal condición.
 - Por *nacimiento o adopción de hijos*: 10.000 a 50.000 pesetas, según se trate del primer al quinto o sucesivos hijos, respectivamente, por tramos de 10.000 pesetas.
- *Por inversiones en el Patrimonio Histórico de Castilla y León:*
 - Por *donativos para la rehabilitación o conservación del Patrimonio*: 15 por 100 de las cantidades donadas, si son a favor de determinadas entidades.
- Por *cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación*: 15 por 100 de las cantidades, con determinadas condiciones.

B) Aragón

La Ley 4/1998, de 8 de abril, de Medidas Fiscales, Financieras, de Patrimonio y Administrativas, regula para la Comunidad Autónoma de Aragón determinadas deducciones, si bien con vigencia exclusiva para el ejercicio de 1998 (art.1º,1). En el momento de redactarse este artículo todavía no ha regulado la Comunidad de Aragón el régimen de deducciones aplicable para 1999 o años sucesivos.

En cualquier caso, y a modo informativo, debe decirse que las deducciones establecidas son las siguientes:

- Por *edad del sujeto pasivo igual o superior a 75 años*: 25.000 pesetas. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 2.000.000 de pesetas en declaración individual y a 3.000.000 en declaración conjunta).
- Por *ascendientes convivientes de idéntica edad*: 25.000 pesetas. (Subordinada a que no obtengan rentas superiores al salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años).
- Por *invalidez superior al 33 por 100 del sujeto pasivo, o de descendientes o ascendientes convivientes*: 25.000 pesetas. (Subordinada a que no obtengan rentas superiores al salario mínimo interprofesional).

C) Madrid

La Ley 26/1998, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, con vigencia para 1999, establece las siguientes deducciones:

- *Por nacimiento de hijos*: 25.450 pesetas. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 3.000.000 de pesetas en declaración individual y a 5.000.000 en declaración conjunta).
- *Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años*: 50.000 pesetas, por cada uno que conviva más de 183 días.
- *Por donativos a fundaciones*: 10 por 100 de las cantidades donadas.

D) Cataluña

La Ley 25/1998, de 31 de diciembre, del Parlamento de Cataluña, de Medidas Administrativas, Fiscales y de Adaptación al Euro, establece una única deducción en su artículo 29:

- *Por nacimiento o adopción de un segundo o ulterior hijo*: 25.000 pesetas.

E) La Rioja

La Ley 12/1998, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, y con vigencia exclusiva para 1999 establece estas deducciones:

- *Por adquisición o rehabilitación de viviendas por jóvenes*: 3 por 100 de las cantidades satisfechas siempre que la vivienda sea habitual, esté situada en La Rioja y la edad de los contribuyentes sea inferior a 32 años. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 3.000.000 de pesetas en declaración individual y a 5.000.000 en declaración conjunta).
- *Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural*: 7 por 100, con el límite máximo de 75.000 pesetas.

F) Valencia

La Ley 10/1998, de 29 de diciembre regula las deducciones siguientes:

- *Por nacimiento o adopción del tercer o sucesivos hijos*: 25.000 pesetas.
- *Por edad superior a 65 años o minusvalía física o psíquica en cierto grado*: 25.000 pesetas. (Subordinada a la no percepción de ninguna prestación exenta por tal motivo).
- *Por adquisición de vivienda habitual, por contribuyentes de hasta 35 años*: 3 por 100 de las cantidades efectivamente destinadas a dicha adquisición. (Subordinada a que la base imponible más el mínimo personal y familiar y las reducciones de los rendimientos superen dos veces el salario mínimo interprofesional).

- *Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con ayudas públicas:* 15.000 pesetas por contribuyente.

- *Por donaciones para la defensa y conservación del medio ambiente:* 20 por 100 de las cantidades donadas.

- *Por donaciones para la conservación del Patrimonio Cultural valenciano:* 10 Ò 5 por 100 de las cantidades donadas, según los casos.

G) Murcia

La Ley 11/1998, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras, Administrativas y de Función Pública Regional establece las siguientes deducciones:

- *Por adquisición de vivienda:* 2 por 100 de las cantidades satisfechas por adquisición de vivienda de nueva construcción o rehabilitación de viviendas, sitas en Murcia, o 3 por 100 en el caso de contribuyentes cuya parte general de la base liquidable sea inferior a 2.500.000 pesetas, siempre que la parte especial de la misma no supere las 250.000 pesetas. También, 10 por 100 en caso de adquisición de segunda vivienda nueva en Murcia. (Base máxima de estas deducciones: importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual según la normativa estatal menos base de dicha deducción estatal; con límite máximo conjunto de 40.000 pesetas).

- *Por donativos para la protección del Patrimonio Histórico de Murcia:* 20 por 100 de las cantidades donadas. (Base máxima igual a la establecida con carácter estatal para la deducción por donativos).

H) Baleares

En el caso de Baleares la situación es parecida a la de Aragón en el sentido de que, en el momento de redactarse este artículo, no ha establecido una regulación para 1999. La Comunidad Autónoma balear reguló sus propias reducciones con la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de diversas Medidas Tributarias y Administrativas.

Sin embargo, en clara diferencia con la Comunidad aragonesa, no señaló una vigencia exclusiva para el ejercicio 1998. Sea como fuere, las deducciones establecidas son las siguientes:

- *Por edad del sujeto pasivo superior a 65 años:* 4.000 pesetas. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 1.500.000 de pesetas en declaración individual y a 2.000.000 en declaración conjunta).

- *Por invalidez superior al 33 por 100 del sujeto pasivo, o de descendientes o ascendientes convivientes:* 10.000 pesetas. (Subordinada a que la base imponible sea inferior a 1.500.000 de pesetas en declaración individual y a 2.000.000 en declaración conjunta).

- *Por guardería y escolarización de hijos mayores de tres años y menores de seis:* 15 por 100 de las cantidades satisfechas con el límite máximo de 25.000 pesetas (su-

bordinada a que la base imponible sea inferior a 1.500.000 de pesetas en declaración individual y a 2.000.000 en declaración conjunta).

- *Por estudios universitarios de los hijos, realizados fuera de las islas, o en la Isla de Mallorca por baleares no mallorquines, por imposibilidad de cursarlos en ellas: 10 por 100 de los gastos sufragados, con el límite de 10.000 pesetas por hijo.*

I) Galicia

El artículo 1J de la Ley 7/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias, de Régimen Presupuestario, Función Pública y Gestión, regula una única deducción, aplicable para 1999:

- *Por nacimiento o adopción de hijos: 20.000 pesetas (primer o segundo hijo), 30.000 pesetas (tercero), 40.000 pesetas (cuarto) o 50.000 pesetas (quinto y sucesivo).*

4. ALGUNAS CONSULTAS FISCALES

CONSULTA FISCAL 3

D. César López, juez, es el titular de un juzgado de Granada. Consigue un traslado a Valencia. Sus emolumentos aumentan de tal modo que incrementa su base imponible en más del 50 por 100 que el año anterior, y tributa algo menos de lo que hubiese tributado en Granada como consecuencia de esos beneficios, al existir en la Comunidad Valenciana, al contrario que en Andalucía, ciertas deducciones autonómicas. El año siguiente existe un nuevo concurso de traslados y puede optar por ir destinado a Granada de nuevo o a Barcelona. D. César confirma que obtendrá unos emolumentos similares en ambas ciudades. ¿Qué consejo podría dársele a D. César, desde un punto de vista estrictamente fiscal?

SOLUCIÓN

Desde un punto de vista meramente fiscal, ir a Cáceres va a conllevar que D. César deba formular declaraciones complementarias, según el artículo 59.3 de la Ley 40/1998, ya que existe:

- Un incremento de su base imponible en más del 50 por 100 tras el cambio de residencia.
- Menor tributación de la que le hubiese correspondido en Andalucía.
- Retorno a la Comunidad de origen en el año siguiente.

Como esto último no se cumplirá si se traslada a Barcelona, donde también existen, por cierto, deducciones autonómicas, el traslado a esta última ciudad no conlleva coste fiscal alguno para D. César.

CONSULTA FISCAL 4

D. Antonio Sánchez trabaja desde hace unos años en NESTLE. El 15 de febrero de 1999 es trasladado como director de marketing a Barcelona. Si bien reside durante la semana en la Ciudad Condal, Dña. María y sus cuatro hijos, Andrea, Luis, Raquel y Carlos residen en Zaragoza. D. Antonio se desplaza con una frecuencia quincenal para verlos. No tiene intención de residir de forma habitual en Barcelona, pero de momento no puede dejar de cumplir con su empresa ¿En qué Comunidad Autónoma tendría D. Antonio su residencia fiscal?

SOLUCIÓN

Si nos fijamos en el primer punto de conexión legal, es decir, el de mayor permanencia, podría afirmarse que D. Antonio debería ser considerado residente en Barcelona, puesto que permanece más tiempo a lo largo del año en Barcelona que en Zaragoza. Pero, por otra parte, parece que D. Antonio no tiene intención de continuar viviendo en Barcelona y su estancia actual puede ser considerada como una “ausencia esporádica” de la Comunidad Autónoma aragonesa.

Sin embargo, deberíamos determinar el significado que la Ley da al término “residencia esporádica”. Si atendemos para calificarla como tal a la intención del sujeto pasivo la ausencia podría calificarse como de esporádica en tanto que el contribuyente tiene una clara intención de regresar a Zaragoza. Esta interpretación es problemática porque la intención pertenece al fuero interno del sujeto y es difícilmente objetivable.

Por eso, la Ley más bien hace referencia a un criterio objetivo y debe concluirse que D. Antonio es residente habitual en la Comunidad Autónoma de Cataluña, a pesar de su intención de que tal residencia sea “esporádica”, algo que, por otra parte, como no se puede predecir el futuro, nunca se va a saber si finalmente acaba siendo tal o bien se convierte en definitiva.

CONSULTA FISCAL 5

D. Federico López, residente en Torrente, un pueblo de la Comunidad Valenciana, tiene una base liquidable por el Impuesto sobre la Renta de 11.200.000 pesetas. Aunque tiene actualmente 66 años, ha tenido en el año 2000 su cuarto hijo con Dña. Cristina Sánchez, su esposa, con la que contrajo matrimonio a una edad relativamente tardía. D. Federico, firme defensor de la naturaleza, ha donado 2.000.000 de pesetas a CRISTAL, una organización debidamente registrada y reconocida de fines ecológicos. ¿Cómo debería determinar D. Federico su cuota líquida autonómica?

SOLUCIÓN

Determinación de la cuota íntegra autonómica:

Base liquidable.....	11.200.000
Hasta 11.000.000.....	617.970
Resto (200.000 x 8,40%).....	<u>16.800</u>
TOTAL.....	634.770
Determinación de la cuota líquida autonómica:	
Cuota íntegra.....	634.770
Deducción por hijos.....	25.000
Deducción por edad.....	25.000
Deducción por donativos.....	<u>400.000</u>
(20% s/2.000.000)	
TOTAL.....	184.770

CONSULTA FISCAL 6

Dña. Cecilia Ordoñez vive en Valladolid y tiene tres hijos en su matrimonio con D. Pedro Badía. En 1999 nace Ángel. ¿Cómo debería calcular el matrimonio las deducciones autonómicas a las que tiene derecho?

SOLUCIÓN

Como hemos señalado a lo largo de estas páginas, la Comunidad de Castilla y León concede deducciones tanto por el hecho de ser familia numerosa como por el nacimiento de hijos dentro del período impositivo.

Por tanto, como la familiar tiene tres hijos (familia numerosa) el matrimonio podrá computar 35.000 pesetas. Además, a esto hay que añadir 15.000 más por cada hijo que exceda de los necesarios para tener la condición de familia numerosa.

Adicionalmente, como el cuarto hijo ha nacido durante el ejercicio de 1999 podrán deducir 50.000 pesetas más. En consecuencia, la deducción autonómica global asciende a 100.000 pesetas de forma conjunta o bien a 50.000 pesetas para cada uno si deciden tributar de forma separada.

CONSULTA FISCAL 7

Dña. Cecilia y D. Pedro, a los que nos hemos referido en la consulta anterior, viven en Madrid y no en Valladolid. Sabemos además que sus rentas son de 4.000.000 pesetas, obtenidas por Dña. Cecilia por rendimientos del trabajo esencialmente ¿Qué deducciones autonómicas podrían aplicarse? ¿Y si trabajase también D. Pedro y obtuviese unos rendimientos de 2.500.000 de pesetas?

SOLUCIÓN

En el caso de la Comunidad Autónoma Catalana, exista una única deducción por nacimiento de hijos de 25.450 pesetas, si bien se halla subordinada a ciertos límites cuantitativos en función de la base imponible (entendida como la base antes de aplicar los mínimos personal y familiar; así, no podrá aplicarse la deducción si dicha base supera los 3.000.000 de pesetas en la modalidad de declaración individual y los 5.000.000 de pesetas en la modalidad de declaración conjunta.

En la primera posibilidad planteada, el matrimonio tendrá derecho a la deducción, en cuanto que su cuarto hijo ha nacido durante el período impositivo. Sin embargo, sólo si optan por la tributación conjunta, ya que la base imponible no superaría los 5.000.000 de pesetas. Sin embargo, si el matrimonio optase por la tributación separada, Dña. Cecilia no podría beneficiarse de esta deducción autonómica, puesto que excedería del límite de 3.000.000 de pesetas establecido para las declaraciones separadas.

En la segunda posibilidad planteada sucede algo distinto ya se podría gozar de la deducción si optan por declarar conjuntamente. Sin embargo, si optan por la declaración separada, sólo D. Pedro podrá aplicarse la mitad de la deducción (12.725 pesetas), puesto que es el único de los cónyuges que no supera el límite legal de 3.000.000 de pesetas.



DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LAS INVERSIONES Y GASTOS REALIZADOS EN BIENES ARRENDADOS

Luis Pérez Herrero

Catedrático EU de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de CC.EE. y Empresariales

Universidad de Girona

1. PLANTEAMIENTO.

El presente escrito tiene por finalidad abordar la problemática planteada en torno a la calificación fiscal que deben recibir los gastos e inversiones que una persona o entidad haya realizado sobre bienes arrendados; especialmente, en el supuesto que aquéllos tuvieran la naturaleza de inmuebles.

A partir de la promulgación de la Ley 43/1995, de 23 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades – en adelante LIS –, el procedimiento de determinación de la base imponible de dicho impuesto ha de tener como ineludible referencia los criterios jurídicos mercantiles y contables. A ello conduce la neta y genérica remisión que efectúa el artículo 10.3 de la citada Ley:

“...En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Esta última alusión a las disposiciones de desarrollo planteó, en su momento, una profunda discusión doctrinal y jurisprudencial sobre el valor normativo de las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en, concreto, sobre la habilitación normativa, establecida a favor de dicho Instituto, por la Disposición Final Quinta del RD 1643/1990, aprobatorio del Plan General de Contabilidad¹. La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1.997, puso término a la polémica, al menos fuera del ámbito doctrinal, al establecer que las actuaciones de dicho Instituto, plasmadas en sus Resoluciones, conducen a elevar al rango de norma escrita, los usos conta-

bles generalizados. Constituyendo, por tanto, una plasmación del valor del uso mercantil¹ reconocido como fuente del derecho por el artículo 38.1 del Código de Comercio. Su validez, quedará limitada estrictamente a dicha función no pudiendo vulnerar preceptos legales o reglamentarios de carácter mercantil, y por supuesto, los de contenido tributario.

Como nada se dice, respecto al tema que nos ocupa, por la Ley 43/95, la remisión a la normativa contable alcanza su íntegra dimensión.

Tal remisión es, igualmente, válida por lo que hace referencia a la determinación del rendimiento neto derivado del ejercicio de actividades económicas cuya titularidad corresponda a personas físicas y entidades en régimen de imputación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En efecto, el artículo 26.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas residentes –en adelante LIRPF-, establece:

“El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 28 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 29 de esta Ley para la estimación objetiva”.

En su momento, al final del trabajo, se contemplará la problemática peculiar que puede darse en estos últimos supuestos y, especialmente, por lo que se refiere a las actividades sometidas al régimen de estimación objetiva de rendimientos.

2. LA DISTINCIÓN CONCEPTUAL BÁSICA ENTRE LOS CONCEPTOS DE “AMPLIACIÓN”, “MEJORA”, “REPARACIÓN” Y “CONSERVACIÓN”.

Debe realizarse, en primer término, una distinción básica entre los conceptos de operaciones que den lugar a una “ampliación o mejora” y las que lo fueren en concepto de “reparación y conservación”.

La norma de valoración 3.^a f) del Plan General de Contabilidad –en adelante PGC- aprobado por RD 1643/1990, de 20 de diciembre, contempla un supuesto concreto de activación de las inversiones cuando supongan una renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material:

“los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario”.

¹ Se recurrió, concretamente, una Resolución del ICAC sobre los criterios de valoración del inmovilizado inmaterial. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia de 19 de enero de 1.994, declaró la nulidad de la citada resolución, al considerar que, en aplicación del artículo 97 el ICAC carecía de potestad reglamentaria alguna. Una potestad reservada constitucionalmente de forma exclusiva al Gobierno.

Se trata de un supuesto particular de inversión de renovación, y más precisamente, de sustitución parcial de activos y, aunque no se dice expresamente, sobre bienes propios, puesto que, explícitamente, ordena dar de baja del inventario los bienes sustituidos.

Es evidente que las operaciones de inversión que se realicen sobre bienes ajenos, sólo podrán ser, en su caso, contabilizadas singularmente, conforme a su propia naturaleza. El problema radica, precisamente, en determinar si pueden activarse y, si fuera así, si pueden ser objeto de amortización.

Bajo la vigencia de la Ley 61/1978 la administración, concretamente la Dirección General de Tributos, sostuvo reiteradamente, y sin sombra de duda, que cuando las obras e instalaciones realizadas supusieran la ampliación o mejora de un edificio, deberían calificarse como elementos del inmovilizado material, aún cuando el edificio no fuera propiedad del titular de la actividad económica desarrollada. Eso sí, salvo que aquéllas debieran tener la calificación de gastos de conservación y reparación (Res. DGT de 10 y 28 de abril de 1.992).

Por tanto, para la Administración el problema se centraba en determinar si las obras o instalaciones realizadas tenían el carácter de gastos de conservación o reparación o debían considerarse como ampliación o mejora. La propiedad del inmueble sobre el que se realizaban las obras resultaba, en este punto, intrascendente.

Las consecuencias de dicha dualidad de calificaciones eran inmediatas: de ser un gasto de inversión o mejora, se incluiría en el inmovilizado material y tendría la condición de amortizable; de calificarse como gasto de reparación o conservación la de gasto deducible en el ejercicio.

El PGC, a pesar de su trascendencia, no define los conceptos enunciados. Ha sido el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien se ha ocupado de la cuestión en su Resolución de 30 de julio de 1.991, por la que procedió a dictar normas sobre valoración del Inmovilizado Material.

En su Disposición Segunda se ocupa de las “operaciones de renovación del inmovilizado” –supuesto único que efectivamente contempla, con algún detalle, como hemos visto, la norma de valoración 3 del PGC -, desarrollando la problemática en torno a la activación de dichas operaciones:

La "renovación del inmovilizado" es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación; su valoración se realizará de acuerdo a lo siguiente:

a) Se capitalizará integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o en su caso coste de producción de la operación.

b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le corresponda, registrándose en su ca-

so, el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el producto recuperado.

c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado tal y como se desarrolla en la Norma primera apartado 3 de esta Resolución.

d) Si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento, el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido en la norma cuarta de esta Resolución, para las reparaciones del inmovilizado material.

Pasa, posteriormente a definir y analizar las consecuencias contables de los procesos de “ampliación” y “mejora”, regulando los criterios de activación:

Así, por “ampliación” se entiende todo proceso: “mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.”. Y, por “mejora”: “el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficacia productiva.”.

Estableciendo, a continuación los criterios de contabilización, condicionando la activación de los costes en que se hubiera incurrido “como mayor valor del inmovilizado”, a que se produzca un aumento de la capacidad de producción, una mejora sustancial en la productividad o un alargamiento de la vida útil estimada del activo.

De darse dichas circunstancias procederá la contabilización de los costes de “ampliación” y “mejora” conforme a los siguientes criterios:

- “El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.
- Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en la Norma segunda de esta Resolución.
- Si en el proceso de ampliación o mejora hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dicho coste se considerará como mayor valor, minorado, en su caso, por el importe recuperado de la venta de los mismos.
- En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.”

La Resolución del ICAC que comentamos pasa, a continuación a clarificar los conceptos de “reparación” y “conservación”.

Por “reparación” se entiende el “... proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado”; y por “conservación” los procesos

que tengan por objeto “...mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento manteniendo su capacidad productiva”.

Una vez, establecido los conceptos, ofrece los criterios de valoración y contabilización de ambas operaciones:

“a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.

b) No obstante, lo anterior para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización durante varios ejercicios son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este periodo superior a un año, se debe de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada para el ejercicio de los costes de dicha reparación.”.

En consecuencia, son la finalidad y objetivo de las operaciones los criterios fundamentales que se hacen servir para la calificación de las operaciones: se considera “ampliación” o “mejora”, las operaciones que incrementen la capacidad productiva de los activos o alarguen su vida útil. Se considerarán “reparaciones” o “conservación” las operaciones que simplemente tengan por finalidad mantener o reintegrar la capacidad productiva previa de los activos².

3. CRITERIOS DE ACTIVACIÓN Y AMORTIZACIÓN EN LAS OPERACIONES DE “AMPLIACIÓN” O “MEJORA”.

El grupo 2 del Plan General de Contabilidad, se destina a reflejar el “inmovilizado” concepto que comprende: “... los elementos del patrimonio destinado a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. También se incluyen en este grupo los “gastos de establecimiento” y los “gastos a distribuir en varios ejercicios”.

En consecuencia, bajo el concepto de “inmovilizado” han de estar todos los elementos que formen parte del patrimonio del titular de la actividad (sociedad o entidad con personalidad jurídica propia, persona física o entidad sin personalidad jurídica propia), siempre que se afecten y contribuyan, de forma duradera, al ejercicio de la actividad.

² Existe como se observa una considerable identidad de criterios con los que hacía servir el artículo 114 del anterior reglamento del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por RD 2631/1982) que desarrollaba la Ley 61/1978: “1. Se considerarán gastos de conservación y reparación del activo material afecto a la actividad: a) los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales. b) los de sustitución, de elementos no susceptibles de amortización, y cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que aquéllos estén integrados. c) los de adaptación o readaptación de elementos materiales del inmovilizado, cuando no supongan aumento de su valor o capacidad productiva. 2. No se considerarán gastos de conservación o reparación: a) los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean, por tanto, amortizables.

La norma segunda de valoración del PGC, establece los criterios de valoración del inmovilizado material que será el precio de adquisición o coste de producción.

Dado que en el caso que planteamos las inversiones se realizan sobre bienes que no son propiedad del titular de la actividad, no podrá aplicarse el segundo párrafo de la norma de valoración citada: "... Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior".

Una precisión que, al principio de este trabajo, hemos visto se reafirmaba en la norma de valoración 3ª, apdo. f).

En consecuencia si se llega a la conclusión de que las inversiones realizadas sobre bienes arrendados deben considerarse como "inmovilizado material" deberán ser objeto de contabilización independiente.

También puede considerarse si estas operaciones realizadas sobre bienes ajenos podrían calificarse como "gastos de establecimiento" (20) o "gastos a distribuir en varios ejercicios" (27). Veamos.

Como "gastos de establecimiento", el PGC, contempla explícitamente tres supuestos: "gastos de constitución" (200); "gastos de primer establecimiento" (201) y "gastos de ampliación de capital" (202).

El primero de dichos conceptos, referente a los "gastos de constitución", no incide en absoluto en el problema que contemplamos porque integra un contenido exclusivamente jurídico-formal: *"los necesarios para llevar a efecto la operación reseñada en la denominación de la cuenta: la nota más característica de estos gastos es su naturaleza jurídico formal"*. Por su evidente analogía con los "gastos de constitución", tampoco será aplicable a los casos que contemplamos la categoría de "gastos de ampliación de capital".

Queda, por tanto, por concretar el contenido del concepto de "gastos de primer establecimiento". Para su delimitación, el PGC, atiende, exclusivamente, al elemento temporal: gastos necesarios realizados hasta el momento en que la entidad inicie su actividad productiva, al establecerse aquélla o con motivo de ampliaciones de su capacidad.

Un concepto que linda con el de "gastos a distribuir en varios ejercicios" (27), que se definen como los "gastos que se difieren por la empresa por considerar que tienen una proyección económica futura". La concreción que realiza el PGC de estos gastos contempla exclusivamente supuestos financieros: gastos de formalización de deudas, por intereses diferidos, ...; ello no es óbice para que puedan tener cabida otros conceptos: imputación plurianual de diferencias de cambio, periodificación del gravamen sobre las diferencias permanentes resultantes de los ajustes practicados en el resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades,...

En realidad, los “gastos de primer establecimiento” y los “gastos a distribuir en varios ejercicios” se cobijan bajo el más amplio concepto de “gastos amortizables”.

Las consecuencias resultantes de una u otra calificación contrable de las operaciones realizadas será la aplicación de criterios de imputación temporal diversos del gasto correspondiente, como ahora veremos.

4. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DEL GASTO.

Como se ha precisado en el apartado anterior, cuando las operaciones realizadas hubieran supuesto una ampliación o mejora ligada a un incremento de la capacidad productiva de la actividad, se abre una doble posibilidad, considerarlos como “inmovilizado material” o como “gastos de primer establecimiento”, cuando se hubieran realizado con anterioridad al inicio de la actividad.

La posibilidad de esta doble consideración ha sido reconocida por la propia DGT en su Resolución de 10 de abril de 1.992, al abordar la calificación que debía otorgarse a los “gastos de reforma y renovación de instalaciones de un hotel explotado en régimen de arrendamiento”:

“Para una correcta contestación a la cuestión planteada resulta preciso establecer si las obras o instalaciones a que se alude en la descripción de los hechos deben considerarse como gastos de conservación y reparación, y por tanto, deducibles en el ejercicio en que se realizan, como inmovilizado o como gastos amortizables para, consecuentemente, establecer los criterios de amortización que resulten más conformes con la naturaleza del gasto...”

Por lo que hace referencia a los “**gastos de primer establecimiento**”, el artículo 194.1 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, establece:

“Los gastos de establecimiento y los de investigación y desarrollo susceptibles de ser recogidos como activos deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años”.

Precepto que, como se observa, no sólo establece una obligatoriedad de amortización sino que, además limita su práctica a un corto espacio temporal, ligada a la restricción en el reparto de beneficios que se contiene en el apartado 3 de la citada disposición:

“Hasta que las partidas anteriormente indicadas –se refiere a los mencionados gastos y al fondo de comercio cuando se hubiera adquirido a título oneroso- no hayan sido amortizadas por completo se prohíbe toda distribución de beneficios, a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos amortizados.”

La normativa fiscal no hace referencia expresa³ a los “gastos de primer establecimiento” y, por tanto, son de íntegra aplicación los criterios contables mencionados.

³ Si lo hace respecto al “fondo de comercio” (artículo 11.4 LIS), las “marcas”, los “derechos de traspaso” y los restantes elementos del “inmovilizado inmaterial” (art. 11.5 LIS), respecto de los que se establece una amortización máxima lineal del 10 %, salvo que pruebe una superior depreciación irreversible.

Si, por el contrario, al no cumplirse el requisito de que las operaciones hubieran sido realizadas previamente al inicio de la actividad, las operaciones realizadas se hubieran considerado singularmente como **inmovilizado material**, en principio, deberían ser objeto de amortización en función de la propia dinámica de su depreciación efectiva.

Podría aquí plantearse un problema singular ligado a una doble condición de los bienes en que se materialicen las operaciones realizadas, porque se hubieran incorporado de manera definitiva a los bienes arrendados o mantuvieran una individualidad física de forma tal que pudieran separarse físicamente de los bienes arrendados sin daño alguno para éstos últimos.

En realidad esta dualidad de situaciones, en general, y sobre todo si se trata de operaciones realizadas sobre un inmueble arrendado, no debe incidir en el proceso de amortización. Ello, por la simple razón de que siendo el inmueble el substrato básico de la actividad, en el momento que culmine el contrato de arrendamiento, todos los activos incorporados, físicamente o no, al inmueble pierden su afectación a la actividad desarrollada, lo que conduce a afirmar que el proceso de recuperación de valor no puede extenderse más allá de la duración prevista del contrato de arrendamiento. Por tanto, la circunstancia temporal fundamental que condiciona temporalmente la duración máxima del proceso de amortización es la duración prevista del contrato de arrendamiento. Lo que no empece que, para el supuesto de las amortizaciones, puedan considerarse valores residuales diversos, atendiendo al carácter separable o no de los activos en el momento de terminación del contrato de arrendamiento.

No es esta la opinión que sustenta la administración, puesto que, en la citada Resolución de la DGT de 10 de abril de 1.992, solamente permite condicionar la duración máxima del proceso temporal de amortización a la duración del contrato de arrendamiento cuando los elementos resultantes de las operaciones no pudieran retirarse por el arrendatario.

Para determinar si la amortización contabilizada cumple el requisito de efectividad a efectos fiscales, deberá atenderse a lo dispuesto en el art. 11 LIS:

a) Presunción de efectividad de la depreciación.

Se presume la efectividad de la depreciación contabilizada cuando su importe no sea superior al establecido en las Tablas de Amortización que se contienen en el Anexo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y que atienden a la naturaleza objetiva del elemento de que se trate y, al sector de actividad desarrollado por la empresa.

En términos objetivos, difícilmente puede considerarse la aplicabilidad de los supuestos especiales de utilización de las Tablas de amortización: por aplicación de los métodos del “porcentaje constante aplicable sobre el valor pendiente de amortización” y de los “número dígitos”, que se contemplan en los apartados b) y c) del apartado 1 del artículo 11 LIS, dado que, tales métodos se declaran no aplicables a los inmuebles, el mobiliario y los enseres.

Ello puede explicar que la DGT en varias ocasiones en que se le planteó la cuestión ofreciera como único método de amortización el líneal.

b) La presentación de un Plan de amortizaciones.

La utilización del cómodo procedimiento de los máximos tabulados, contemplado en la letra anterior, tiene una evidente limitación y es que los porcentajes máximos lineales establecidos en las citadas “tablas” pueden alargar el proceso de amortización más allá de la propia duración del contrato de arrendamiento.

La solución a ésta importante problemática debe ampararse, fiscalmente, en la posibilidad que contempla el apartado 11.1.d. LIS, de presentar un Plan de amortización a la Administración tributaria, que sea aceptado por ésta última.

Se trata de un procedimiento formal de prueba anticipada de las depreciaciones efectivas realizada con carácter previo a la utilización del activo.

La viabilidad de esta solución es reconocida por la propia DGT en sus Resoluciones de 10 y 28 de abril de 1.992. Ahora bien, condiciona expresamente su aplicación a que concurran las dos circunstancias siguientes: la primera, que el arrendamiento tenga una duración previamente determinada y no sea renovable automáticamente y, la segunda, que los elementos implicados no pudieran ser retirados por el arrendatario a la terminación del contrato. Ya hemos expuesto más arriba que no se comparte esta última restricción.

Con independencia de lo dicho, a los activos en que se materialicen las operaciones realizadas les resultará plenamente aplicable los incentivos fiscales que se instrumentan a través de las “amortizaciones”. Me refiero, no sólo a los supuestos concretos en que resulte aplicable la “libertad de amortización” (artículo 11.2 LIS: investigación y desarrollo, mineros, sociedades laborales...), sino, y sobre todo por su generalidad, a los incluidos en el marco del régimen especial aplicable a las empresas de reducida dimensión (artículos 122 al 125 LIS: libertad de amortización y aceleración de amortizaciones).

5. PROBLEMÁTICA SINGULAR DE LOS PROCEDIMIENTOS ESTIMATIVOS DE LOS RENDIMIENTOS NETOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Todo lo dicho hasta aquí es de aplicación en el marco de los procedimientos de estimación de rendimientos derivados del desarrollo de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dada la literalidad del artículo 26.1 de la Ley 40/1998. Ahora bien, tal conclusión debe matizarse respecto a los siguientes regímenes estimativos:

a) La estimación directa simplificada.

Una de las especialidades de la estimación directa simplificada consiste en que las amortizaciones del inmovilizado material se realizan en base a la aplicación, exclusivamente por el procedimiento lineal, de una específica y escueta tabla de amortizaciones que fue aprobada por Orden Ministerial de 27 de marzo de 1.998 (BOE del 28).

Siendo de aplicación, en todo caso, los incentivos fiscales que, en materia de amortizaciones o con ellas relacionadas, se establecen para las empresas de “reducida dimensión” incluido el beneficio fiscal de la “libertad de amortización” ambos contemplados en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y de forma similar a si fuera de aplicación el régimen de estimación directa normal.

b) La estimación objetiva.

En este caso la situación es totalmente diversa. La razón es que el rendimiento neto es objeto de estimación por medio de signos, índices y módulos prescindiendo radicalmente de la realidad de los gastos e ingresos de la actividad.

En conclusión si las operaciones realizadas sobre los bienes ajenos hubieran de calificarse como “reparaciones”, “conservación” e, incluso de “gastos amortizables” que no tuvieran la naturaleza de inmovilizado inmaterial, su importe real no sería, por ningún concepto y cuantía deducible.

Cuestión diferente sería si el resultado de las operaciones realizadas se considerara como “inmovilizado material” amortizable. En efecto, la normativa reguladora de la Estimación Objetiva (O.M. de 7 de febrero del 2000 –BOE del 10-) introduce en el procedimiento de determinación del rendimiento neto una “minoración por incentivos a la inversión”, que se instrumenta en una deducción de la depreciación efectiva, por medio de la aplicación exclusiva de una tabla de amortización. Una tabla de amortización cuyos coeficientes máximos expresan una evidente aceleración del proceso. Paralelamente a dicha tabla se prevé el beneficio fiscal de “libertad de amortización” respecto a los activos fijos nuevos adquiridos durante el ejercicio con un valor unitario no superior a 100.000 pesetas y, cuya aplicación se limita, para cada ejercicio, en un importe máximo de 500.000 pesetas.

Tales incentivos fiscales, y precisamente por dicha condición, serán plenamente aplicables al supuesto que contemplamos.

6. CONCLUSIONES.

De lo expuesto en las líneas que preceden cabe extraer las siguientes conclusiones, respecto a la trascendencia fiscal de las operaciones realizadas sobre bienes arrendados:

1. Su tratamiento fiscal y contable depende de la calificación objetiva de las operaciones como “reparaciones”, “conservación”, “ampliación” o “mejora”.

2. Si las operaciones se calificaran como de “reparación” o “conservación” su cuantía será gasto del ejercicio plenamente deducible fiscalmente, salvo que el titular de la actividad fuere una persona física o una entidad en régimen de imputación de rentas en el IRPF, sometida al régimen de estimación objetiva para determinar los rendimientos gravados por dicho impuesto.

3. Si las operaciones suponen una “ampliación” o “mejora” de las instalaciones y se hubieran realizado con anterioridad al inicio efectivo de la actividad podrán considerarse como “gastos de primer establecimiento”, y, por tanto, amortizables en un plazo máximo de 5 años, establecido en la LSA, con plenos efectos fiscales. De esta posibilidad quedan excluidas los titulares de actividades económicas sujetos al IRPF bajo el régimen de estimación objetiva.

4. Si las operaciones supusieran una “ampliación” o “mejora” de las instalaciones no comprendidas en el número anterior, y se plasmaran en activos amortizables, podrán ser objeto de amortización siempre que respondan a una depreciación efectiva. Esta última podrá ser estimada presuntamente por la aplicación lineal de las tablas de amortización o probada efectivamente mediante la previa presentación de un Plan de Amortizaciones. Supuesto, este último, obligado si se quiere que el proceso de recuperación del activo quede incluido dentro del periodo determinado de vigencia del contrato de arrendamiento, cuando la aplicación lineal de las tablas no condujera a tal resultado.

En todo caso, serán de aplicación los incentivos fiscales ligados directa o indirectamente con las amortizaciones: “libertad de amortización”, régimen especial de las “empresas de reducida dimensión”.

Los titulares de actividades económicas sujetos al IRPF bajo el régimen de estimación objetiva podrán amortizar los elementos incorporados pero exclusivamente por el procedimiento establecido en la O.M. de desarrollo, respecto a los “incentivos a la inversión”.



LA SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS *

María Teresa Soler Roch

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante. Miembro de la AEDAF.*

El artículo 1 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), bajo la rúbrica "*Naturaleza del impuesto*", proclama expresamente el carácter **personal y subjetivo** de este impuesto. El primero de estos caracteres implica, como es sabido, que el hecho imponible no es concebible sino en relación con una persona determinada, mientras que el segundo exige que para la determinación de la carga tributaria se tengan en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, exigencia a la que también se refiere expresamente el precepto citado, al indicar que el impuesto *grava la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares*.

La reflexión que a continuación exponemos respecto de la subjetividad tributaria en el IRPF gira en torno a estos dos caracteres del nuevo impuesto, lo cual exige analizar tres importantes aspectos de su regulación: el primero, la determinación normativa del contribuyente; el segundo, los criterios que configuran el elemento subjetivo del hecho imponible y el tercero, la incidencia de las circunstancias personales y familiares en la aplicación del impuesto.

La condición de contribuyente; caracteres.- Con carácter general, la condición de contribuyente se manifiesta mediante la concurrencia de dos requisitos: ser **persona física y residente en territorio español** (artículo 8.a) LRI PF).

El tenor literal de este precepto está generando una interpretación mayoritaria en el sentido de que todo individuo que reúna estas dos circunstancias tiene la condición de contribuyente a efectos del IRPF, incluso con independencia de que haya o no obtenido renta (que es tanto como decir que en este impuesto se es contribuyente aunque no se haya realizado el hecho imponible). Se trata, sin duda, de una cuestión discutible

* Conferencia pronunciada en la Delegación Territorial 11ª de la AEDAF (Alicante), el día 8 de marzo de 2000

pero, por ello mismo, no podemos compartir esa interpretación, ya que si los términos empleados en las normas tributarias deben entenderse "*conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según procesa*" (artículo 23.2 de la LGT), lo que procede en este caso es interpretar el término **contribuyente** de acuerdo con su significado técnico-jurídico, que no es otro que el que se desprende de la norma contenida en el artículo 31.1 de la LGT; es decir, la persona "*a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible*". Es evidente, por otra parte, que las personas físicas residentes pueden, aunque no obtengan renta, verse afectadas por el ámbito de aplicación de este impuesto, pero no, en nuestra opinión, en calidad de contribuyentes.

Hecha esta precisión sobre la configuración del contribuyente como sujeto que realiza el hecho imponible del impuesto, examinemos separadamente los dos requisitos que deben concurrir en el mismo.

El primero de estos requisitos es la condición de *persona física*. Tal condición se adquiere, desde luego, de acuerdo con los postulados del Derecho común; es decir, debe tratarse de una persona nacida y no fallecida. El *nasciturus* no puede ser en modo alguno contribuyente y las personas fallecidas, obviamente, tampoco pueden serlo con posterioridad al fallecimiento; en este caso, el carácter periódico del impuesto lo que determina es una anticipación del devengo y la consideración del hecho imponible en relación con un período impositivo inferior al año natural, circunstancias ambas previstas en el artículo 13 de la LIRPF.

La condición de *persona física* implica, asimismo, una delimitación negativa, en el sentido de que no pueden ser contribuyentes en el IRPF las personas jurídicas ni tampoco, eventualmente, los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 33 de la LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y, en general, entes carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición). La consideración exclusiva de la persona física como contribuyente en este impuesto no impide, sin embargo, que determinadas rentas obtenidas a través de entes colectivos (con o sin personalidad), se integren en la renta gravada en el IRPF, a través de los criterios de *atribución e imputación* que, excepcionalmente, configuran el elemento subjetivo del hecho imponible, como veremos más adelante.

El segundo de los requisitos que, con carácter general, configuran la noción de contribuyente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de la LIRPF es la condición de *residente en territorio español*. La residencia es, desde luego, el criterio general de sujeción en los impuestos personales; así lo proclama expresamente el artículo 21.a) de la LGT y la residencia es, asimismo, el criterio que delimita el ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios internacionales de doble imposición (artículo 1 del Modelo Convenio de la OCDE). El hecho de que la nueva ley utilice este concepto no constituye, por ello mismo, ninguna novedad; sin embargo, en el marco global de la reforma, el criterio de la residencia y, en este caso concreto, la condición de residente de una persona física, adquiere una nueva e importante función delimitadora en relación con la

aplicación del sistema tributario, ya que de su concurrencia o no depende la sujeción a impuestos distintos: todas las rentas obtenidas por las personas físicas residentes en territorio español se someten al IRPF y las rentas obtenidas (en España) por personas físicas no residentes en dicho territorio se someten al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, regulado por la Ley 41/1998 de 9 de diciembre, cuyos contribuyentes se caracterizan precisamente, entre otras condiciones, por la de ser *no residentes en territorio español* (artículos 1 y 5 de esta Ley).

El artículo 9 de LIRPF establece, por un lado, los criterios normativos que determinan la *residencia habitual en territorio español* (apartado 1) y, por otro, los supuestos especiales en los que, por diversas razones, la condición de contribuyente no depende del hecho fáctico de la residencia en territorio español y viceversa (apartados 2, 3 y 4).

En cuanto a los criterios determinantes de la residencia, la Ley establece indistintamente, el criterio tradicional referido a la permanencia temporal en territorio español (*más de 183 días durante el año natural, computando ausencias esporádicas*) y el de la fuente principal de riqueza radicada en dicho territorio (*el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*). Junto a estos criterios, cuya calificación opera directamente, debe tenerse en cuenta la presunción iuris tantum de residencia habitual en España en función de lo que podría considerarse el núcleo de intereses vitales y familiares, representado por la residencia del cónyuge no separado y los hijos menores y dependientes del contribuyente.

La utilización de estos tres criterios (que operan de forma alternativa y no subordinada), ya se había establecido en la regulación del anterior IRPF desde la reforma de 1991. La principal novedad introducida en este terreno radica en que cuando una persona física acredite la condición de no residente en España (y, por tanto, de no contribuyente) por su condición de residente en un paraíso fiscal, le incumbe la carga de la prueba correspondiente al hecho de la permanencia temporal en este territorio (*la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural*) (artículo 9.1.a) de la LIRPF).

A nuestro juicio y teniendo en cuenta la concurrencia de varios criterios alternativos y los problemas de doble residencia que de ello pueden derivar, especialmente en situaciones transfronterizas, debería haberse aprovechado la reciente reforma para establecer los criterios determinantes de la residencia de acuerdo con un orden de prelación (siguiendo una técnica similar a la utilizada en el artículo 4.2 del Convenio Modelo de la OCDE) y, en todo caso, conectando el criterio de la permanencia temporal en el territorio español a un requisito fáctico concreto que, en nuestra opinión, debería ser el de la vivienda habitual (ya que el núcleo principal de la riqueza configura un criterio autónomo en sí mismo, sin que sea necesaria su conexión con una determinada permanencia temporal en el territorio).

Esta imprecisión de la norma contenida en el artículo 9.1 de la LIRPF a la hora de ordenar y concretar los criterios determinantes de la residencia habitual en España, re-

sulta más llamativa si se tiene en cuenta que la propia Ley, cuando regula estos mismos criterios en relación con la *residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma*, lleva a cabo una ordenación de los mismos y conecta cada uno de ellos a circunstancias de hecho concretas. Así, el criterio prioritario es el de la permanencia temporal (más de 183 días, computando ausencias temporales) en el territorio de la Comunidad Autónoma, identificando dicha permanencia, salvo prueba en contrario, con el hecho de que en dicho territorio radique la vivienda habitual del contribuyente (artículo 59.1.1º de la LIRPF); con carácter subsidiario ("*cuando no fuese posible determinar la permanencia*") se aplica el criterio del *principal centro de intereses*, identificado por la circunstancia de que en el territorio de la Comunidad Autónoma se obtenga *la mayor parte de la base imponible del impuesto (determinada por rentas de trabajo, inmobiliarias, centro de gestión de las actividades económicas y actividades profesionales que den lugar a rentas imputadas)* (artículo 59.1.2º de la LIRPF).

La utilización indistinta y no preordenada de los criterios regulados en el artículo 9.1 de la LIRPF, unida a la circunstancia de regulaciones similares en el ámbito del Derecho comparado, puede provocar problemas de doble residencia, sobre todo cuando una persona física tenga su principal núcleo de riqueza (trabajo o actividades económicas, principalmente) en el territorio de un Estado distinto al de su vivienda habitual y hogar familiar. En el caso español, esta situación puede darse en las zonas fronterizas con Portugal y con Francia, debiendo resolverse el problema en el marco del respectivo Convenio de doble imposición suscrito con cada uno de estos Estados que, en este punto, han adoptado la prelación establecida en el artículo 4.2 del Convenio Modelo de la OCDE (por este orden, los criterios de: vivienda permanente, centro de intereses vitales, el hecho de vivir habitualmente, la nacionalidad o el común acuerdo entre ambos Estados).

Junto a los criterios determinantes de la residencia habitual en España, el artículo 9 de la LIRPF regula unos supuestos especiales que tienen en común la divergencia entre la condición de residente y la de contribuyente por este impuesto.

El primero de estos supuestos, ya tradicional en la normativa de este impuesto, se refiere a las personas físicas de nacionalidad española, así como su cónyuge e hijos menores, que son contribuyentes por este impuesto aunque trasladen su residencia habitual fuera de España por su pertenencia a misiones diplomáticas o consulares o por el ejercicio de cargos o funciones públicas en el extranjero (artículo 9.2 de la LIRPF); a condición de reciprocidad y en caso de que no proceda la aplicación de normas internacionales, se prevé una consecuencia análoga en sentido inverso, no considerándose contribuyentes los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en territorio español por desempeñar las funciones anteriormente mencionadas (artículo 9.4 de la LIRPF).

El segundo supuesto especial es, en realidad un expediente técnico de corrección

de conductas en fraude a la ley tributaria basadas en el traslado de la residencia habitual a territorios de baja tributación; la reciente reforma se inscribe, de este modo, en una línea de combate frente a los paraísos fiscales que está caracterizando en la actualidad, no sólo la legislación comparada, sino también, las decisiones adoptadas al respecto por las organizaciones internacionales (así: las Recomendaciones del Consejo de la OCDE de 9 de abril de 1998 sobre la Competencia fiscal nociva). Sobre este tema, la nueva Ley ha previsto como principales medidas para combatir la residencia en los paraísos fiscales: en primer lugar y como ya hemos referido, exigir que la prueba de dicha residencia incumba al contribuyente; en segundo lugar, una medida más radical, consistente en considerar irrelevante el cambio de residencia a un paraíso fiscal respecto de las personas físicas de nacionalidad española que, aunque acrediten dicho cambio, seguirán siendo contribuyentes durante cinco períodos impositivos (artículo 9.4 de la LIRPF).

Existe otro supuesto especial en el que la condición de residente en España y contribuyente por el IRPF pueden no coincidir. Se trata de la opción regulada en el artículo 33 de la Ley del Impuesto de no Residentes, prevista para personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que obtengan en territorio español más del 75 por ciento de la totalidad de su renta por rendimientos del trabajo y actividades económicas. El tenor literal de este precepto establece que el no residente que reúna estas condiciones *"podrá optar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*. Sin embargo, sorprendentemente, la norma contenida en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto de no Residentes (R.D. 326/1999 de 26 de febrero), contradice abiertamente la calificación legal, al establecer expresamente que las personas físicas a las que se aplique el citado régimen opcional *"no perderán, en ningún caso, la condición de contribuyentes por este impuesto"*. Es evidente, que siguiendo las reglas de jerarquía normativa, debería prevalecer la calificación legal y, por otra parte, parece absurdo detentar una doble condición de contribuyente en ambos impuestos; no es menos cierto, sin embargo, que contribuyentes en sentido pleno sólo lo son realidad del Impuesto sobre no Residentes, si se tiene en cuenta que el ejercicio de la opción - tal y como se desprende de la regulación contenida en los artículos 8 a 11 del citado Reglamento - queda, en realidad, reducido a un procedimiento especial de devolución del exceso ingresado por la cuota global del Impuesto de no Residentes respecto de la cuota que hubiera correspondido por el IRPF al sujeto que tiene el derecho de opción.

El elemento subjetivo del hecho imponible.- El elemento subjetivo del hecho imponible es el nexo que la ley establece entre el elemento objetivo del hecho imponible y el sujeto pasivo. El artículo 6.1 de la LIRPF define el hecho imponible como *"la obtención de renta por el contribuyente"*, lo que identifica la **obtención** como el elemento subjetivo del hecho imponible de este impuesto.

La obtención es, efectivamente y con carácter general, el nexo entre la renta y el contribuyente de este impuesto; sin embargo, la propia definición de los componen-

tes que integran la renta (artículo 6.2 de la LIRPF) y una interpretación sistemática de la Ley, permiten deducir no sólo que hay excepciones a esta regla general, sino que el legislador ha previsto la **imputación** como otro criterio que identifica el elemento subjetivo del hecho imponible.

En relación con el criterio general, la Ley no contiene una definición precisa de lo que se entiende por **obtención**, pero a este respecto debe tenerse en cuenta que *"la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma"* (artículo 11.1. de la LIRPF), lo cual exige identificar dicha obtención en relación con cada uno de los componentes de la renta.

En tal sentido puede decirse que, en todos los supuestos, aquel nexo se identifica con el título jurídico que, directa o indirectamente, permite al contribuyente exigir el rendimiento o componente de la renta. Así, en los rendimientos del trabajo, lo será *la relación laboral o estatutaria de la que derive, directa o indirectamente, la contraprestación o utilidad* que constituye este tipo de rendimiento (artículo 16.1 de la LIRPF); en los rendimientos del capital *la titularidad de los elementos patrimoniales, bienes o derechos de los que provengan, directa o indirectamente, las utilidades o contraprestaciones* que constituyen este tipo de rendimiento (artículo 19.1 de la LIRPF); en los rendimientos de actividades económicas, el *ejercicio de dichas actividades* de las que proceden estos rendimientos, ya que en ello consiste *la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios* (artículo 25.1 de la LIRPF); en el caso de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la *titularidad del patrimonio del contribuyente*, ya que se trata de rentas que *se ponen de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél* (artículo 31.1 de la LIRPF).

Precisamente en relación con este último tipo de rentas, en el supuesto de las *ganancias patrimoniales no justificadas* se produce, a nuestro juicio, una excepción al criterio general de obtención, ya que la ley atribuye tal condición a *los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la declaración de deudas inexistentes* (artículo 37 de la LIRPF). Como es sabido, no se trata en este caso de gravar rentas obtenidas en el ejercicio, sino de aplicar un expediente técnico de lucha contra el fraude mediante el cual, a través del patrimonio descubierto, se someten al impuesto los bienes y derechos que, presuntamente, reflejan la inversión de rentas obtenidas y no declaradas en su momento; el elemento subjetivo se identifica aquí con la *titularidad del patrimonio descubierto*, lo cual implica que el criterio se desplaza del origen (obtención) al destino (inversión) de la renta.

La conexión entre la renta y el contribuyente mediante el criterio general de la obtención, puede manifestarse de manera mediata. Así ocurre en el supuesto de *atribución de rentas* regulado en el artículo 10 de la LIRPF que atribuye a *las personas fí-*

sicas que tengan la condición de socios, herederos, comuneros o partícipes, las rentas correspondientes a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la LGT (apartado 1). En la medida en que estas rentas tienen, para cada contribuyente, la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan (apartado 2), no creemos que pueda considerarse modificado el criterio de la obtención sino que, en tal supuesto, la renta se obtiene de manera mediata en función de la participación en el ente sin personalidad; la atribución es, en estos casos, un modo especial en que se manifiesta la obtención de renta por el contribuyente.

Distinto es el caso de la **imputación** de rentas que, como ya advertimos, se trata de otro criterio de identificación del elemento subjetivo del hecho imponible caracterizado, precisamente, porque no hay obtención efectiva de renta por el contribuyente; la integración de las rentas imputadas en la renta del contribuyente no responde a una realidad económica o jurídica preexistente que establezca una relación o nexo directo entre dicha riqueza y la persona física, sino exclusivamente al mandato surgido de la ley del impuesto.

Las "*imputaciones de renta que se establezcan por ley*" se consideran un componente más de la renta, integrando por ello mismo el hecho imponible (artículo 6.2.e) de la LIRPF) y aparecen reguladas en el Título VII de la Ley dedicado a los *Regímenes especiales*, pudiendo distinguirse dos tipos de imputación.

En primer lugar, la que podríamos denominar imputación objetiva, mediante la cual se integra en la renta del contribuyente una renta no efectivamente generada (y, por ello mismo, no obtenida), en virtud de una determinada relación del contribuyente con la fuente productora de la renta. A esta especie pertenece la *imputación de rentas inmobiliarias*, regulada en el artículo 71, siendo la relación en este caso la titularidad de determinados bienes inmuebles urbanos.

En segundo lugar, la imputación subjetiva, caracterizada por integrar en la renta del contribuyente rentas obtenidas por otros sujetos, asimismo en virtud de una determinada relación del contribuyente con dichos sujetos. A este especie pertenecen las imputaciones en régimen de transparencia fiscal reguladas en los artículos 72 a 75, siendo la relación en estos casos la condición de socio; la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (artículo 76) en virtud de la relación contractual del contribuyente con otro sujeto y la imputación de determinadas rentas generadas por instituciones de inversión colectiva, en virtud de la condición del contribuyente como socio o partícipe en dichas instituciones (artículos 77 y 78).

La aplicación del impuesto se rige por el principio general de **tributación individual**. Aunque la Ley ya no proclama formalmente la tradicional regla contenida en la regulación del viejo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y según la cual *cada persona se grava con independencia de cualquier otra persona o entidad*, la

individualidad es una característica esencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no sólo en su vigente regulación, sino desde la reforma parcial del impuesto de 1989 que obedeció, como es bien sabido, a la necesidad de dar primacía a este principio, siguiendo la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional al proclamar el derecho de cada persona física a ser gravada de acuerdo con su capacidad económica individual (sentencia de 20 de febrero de 1989).

La proyección de este principio en el elemento subjetivo del hecho imponible, exige que la Ley del impuesto establezca las correspondientes reglas de *individualización de las rentas*, tanto en el caso de que éstas sean obtenidas, como si son imputadas al contribuyente.

En relación con las primeras, el artículo 11 de la LIRPF establece un criterio general y unas reglas específicas para los distintos componentes de la renta obtenida. El criterio general que se desprende del apartado 1 es que la renta se atribuirá individualmente al contribuyente, *en función de su relación con el origen o fuente de la misma y* (en el caso de contribuyentes casados) *cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio*. Las reglas que a continuación establece el precepto respecto de la individualización de cada componente de la renta, no son sino la consecuencia lógica de aplicar al caso concreto aquel criterio general. Así se atribuyen: los rendimientos del trabajo, *a quienes hayan generado el derecho a su percepción* (apartado 2); los rendimientos derivados del ejercicio de actividades económicas *a los titulares de dichas actividades* (apartado 4) y los rendimientos del capital y las alteraciones patrimoniales *a los titulares de los elementos patrimoniales de los que se provengan o en que se manifiesten*, salvo las ganancias que no tengan relación con elementos patrimoniales, en cuyo caso se atribuirán a la persona titular del derecho o ganancia (apartados 3 y 5).

En los casos en que la individualización depende de la titularidad patrimonial, la propia Ley (apartados 3 y 5 del artículo 11) se remite a las reglas de titularidad establecidas en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que, a su vez, remite a *"las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso"* que serán, por regla general, las disposiciones de Derecho común relativas al derecho de propiedad y titularidad de derechos, incluyendo *"las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio"*; cuando éstas atribuyan titularidad de bienes y derechos compartida por ambos cónyuges, el citado precepto establece que *"se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación"*.

La aplicación de estas reglas de individualización a los contribuyentes casados, ya desde la reforma parcial de 1989, ha sido motivo de controversia, motivada principalmente, por los distintos efectos que su aplicación conlleva al integrar, de modo diverso en cuantía, los distintos componentes en la renta del contribuyente y, en concreto, porque a consecuencia de dichas reglas, los rendimientos del trabajo y los de actividades económicas se atribuyen íntegramente al cónyuge que tiene la condición de trabajador, empresario o profesional, mientras que las rentas del capital (rendimientos o ganancias),

en los regímenes económico-matrimoniales de tipo comunitario (gananciales, comunidad universal de bienes o cualquier otro de este carácter pactado en capitulaciones), se atribuyen por mitad a cada cónyuge, con los beneficios que esta división conlleva (el llamado efecto *splitting*) en una base sometida a escala progresiva.

Se ha dicho que esta diferencia de trato implica desigualdades en varios frentes. Por un lado, discrimina en contra de los contribuyentes cuyo régimen económico-matrimonial es el de separación de bienes que no "dividen" las rentas del capital; por otro lado, dentro de los regímenes comunitarios y, en especial, en el de sociedad legal de gananciales, el tratamiento perjudica a las rentas del trabajo y de actividades económicas que no pueden "dividirse" entre las rentas de ambos cónyuges, a pesar del carácter ganancial que el Código civil atribuye a este tipo de ingresos.

Respecto de la primera de estas críticas, debe tenerse en cuenta que el régimen económico del matrimonio es un dato contingente que puede modificarse mediante pacto entre los cónyuges y nada impide que, en aras de una economía de opción puedan los cónyuges elegir un régimen de tipo comunitario si consideran prioritario un resultado fiscal más favorable.

En relación con la segunda de las críticas enunciadas, debe asimismo considerarse que las reglas de individualización, precisamente por su conexión con el elemento subjetivo del hecho imponible, se proyectan como ya dijimos en la relación del contribuyente con el origen o fuente productora de la renta que, en función del ordenamiento que regule dicha relación, en unos casos será siempre y necesariamente individual (por ejemplo: la relación laboral) y en otros, compartida (por ejemplo: la titularidad de bienes comunes); las normas sobre ganancialidad del salario o el beneficio empresarial son disposiciones internas del régimen económico del matrimonio que, en todo caso, se proyectan sobre el destino de la renta, pero nunca sobre su origen u obtención que es el plano en el que se sitúa el hecho imponible del impuesto.

En definitiva, puede decirse que las reglas de individualización establecidas en el artículo 11 de la LIRPF, son coherentes y responden a la lógica jurídica derivada del modo en que se identifica el elemento subjetivo del hecho imponible en relación con las características de cada componente de la renta. Cuestión distinta es ponderar si el legislador podría haber identificado de otro modo aquel elemento y las consecuencias que esta distinta identificación tendría en la individualización de la renta; así, por ejemplo, la percepción de un dividendo puede individualizarse en función de la titularidad de las acciones, pero también en función de la condición de socio, y las consecuencias respecto de la individualización son distintas, en uno y otro caso.

La *cualidad de socio* es, precisamente, el criterio de individualización previsto expresamente en el artículo 74 de la LIRPF para el supuesto de imputación de bases imponibles en el régimen de transparencia fiscal y este mismo criterio, referido a la condición de socio o partícipe según los casos, debe considerarse aplicable a la hora de

individualizar las rentas imputadas en el régimen de transparencia fiscal internacional y en instituciones de inversión colectiva, ya que la participación en la sociedad o institución es el criterio determinante en la calificación de estos supuestos (artículos 74 y 77 de la LIRPF, respectivamente).

La consideración de las circunstancias personas y familiares.- La incidencia de las circunstancias personales y familiares en la aplicación de este impuesto se proyecta, esencialmente, en dos tipos de normas: en primer lugar, las que determinan el cálculo de la **renta disponible** del contribuyente en función de dichas circunstancias y, en segundo lugar, las que regulan la opción por el régimen de **tributación familiar**.

La **renta disponible** es, sin duda, el concepto estelar y la principal novedad que incorpora la Ley 40/1998 a la configuración técnica del IRPF, al establecer que *"la base imponible estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica"* (artículo 15.1 de la LIRPF); para lo cual, una vez calculado el importe de la renta neta global en función de la integración y compensación de sus distintos componentes *"se deducirá la cuantía correspondiente al mínimo personal y familiar que la Ley reconoce al contribuyente, en función de sus circunstancias personales y familiares"* (artículo 15.3.4º de la LIRPF).

Esta deducción es la que regula el artículo 40 de la LIRPF que, bajo la rúbrica **Mínimo personal y familiar**, regula dos tipos de deducciones:

El **mínimo personal** (artículo 40.2 de la LIRPF)), aplicable a todo contribuyente en función de sus circunstancias individuales. En tal sentido, se identifica dicho mínimo con una cantidad general e igual para todo contribuyente (*550.000 pesetas*), cuyo fundamento es sin duda, el de un mínimo exento basado en el reconocimiento de un mínimo vital que en ningún caso constituye capacidad económica sometida a gravamen. Además, dicho mínimo se aumenta en función de dos tipos de circunstancias personales: la edad del contribuyente (*650.000 pesetas para mayores de 65 años*) y su situación de discapacidad o minusvalía (*850.000 o 1.150.000 pesetas, según los casos*).

El **mínimo familiar** (artículo 40.3 de la LIRPF y artículo 48 del Reglamento) es aplicable (además del anterior), a los contribuyentes con determinadas obligaciones familiares a su cargo. En este caso, las circunstancias familiares vienen determinadas por la concurrencia de varios requisitos: primero, el grado de parentesco (ascendientes y descendientes); segundo, la edad y, en su caso, el estado civil de estos parientes (los primeros mayores de 65 años y los segundos menores de 25 y solteros); tercero, la minusvalía (en cuyo caso no se tiene en cuenta la edad) y cuarto, la convivencia con el contribuyente así como la dependencia económica del mismo (el salario mínimo interprofesional en el caso de los ascendientes y 1.000.000 de pesetas en el caso de los descendientes) a condición, asimismo, de que no presenten declaración ni comunicación por este impuesto. Si concurren todos estos requisitos, las cuantías aplicables son: *100.000 pesetas por ascendiente; 200.000 o 300.000 pesetas por descendiente* (primero y segundo o tercero y siguientes, respectivamente) incrementando estas cuantías en

25.000 y 50.000 pesetas en concepto de material escolar y menor de tres años, respectivamente; 300.000 o 600.000 pesetas por ascendiente o descendiente minusválido.

El nuevo concepto de **renta disponible** y, en particular, su configuración normativa mediante las reducciones por *mínimo personal y familiar* que operan en el cálculo de la base imponible del impuesto es, evidentemente, una cuestión polémica que polariza las opiniones en relación con el nuevo IRPF. Así, para unos constituye un acierto el introducir el mínimo exento y la subjetividad del impuesto en la determinación de la base imponible que es, en definitiva, la cuantificación de la riqueza objeto de gravamen, mientras que para otros, toda norma que permita reducciones antes de la aplicación de la escala, perjudica la progresividad del impuesto y, por ello, es preferible tratar las circunstancias personales y familiares mediante deducciones en la cuota, tal como establecían las anteriores regulaciones de este impuesto.

La cuestión es, desde luego, opinable y, sin duda, habrá de tenerse en cuenta, en su momento, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre este tema (por providencia de 23 de marzo de 1999, publicada en el B.O.E. de 6 de abril, ha sido admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad 1.048/1999, promovido por el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados contra diversos preceptos de la Ley 40/1998, entre ellos, el artículo 15.1 y el artículo 40 en su totalidad). Creemos, sin embargo, que el legislador ha adoptado en esta reforma una decisión acertada y coherente en su fundamento y configuración teórica, ya que si la renta sometida a gravamen debe ser sólo la renta disponible por el contribuyente, con exclusión de un mínimo vital y de unas necesidades mínimas impuestas por las obligaciones de mantenimiento de su familia y ésta es una opción que resulta suficientemente avalada en términos de capacidad económica, la consecuencia lógica es excluir el cómputo de dichas circunstancias de la cuantía de la renta sometida a gravamen, es decir, de la base imponible.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la LIRPF, la determinación de la capacidad económica sometida a gravamen, se realiza asimismo mediante el cálculo de la base liquidable, entendida como el resultado de practicar determinadas reducciones en la base imponible (apartado 4). También determinadas circunstancias familiares inciden en la aplicación de estas reducciones; en concreto, la reducción de *las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, satisfechas ambas por decisión judicial* (artículo 46-2 de la LIRPF).

Este tratamiento de las pensiones respecto de los contribuyentes separados legalmente o divorciados es el que ya venía establecido en anteriores regulaciones del impuesto. Como es sabido, venía siendo polémica la exclusión de dicha reducción de las pensiones fijadas, en estos casos, a favor de los hijos del contribuyente. La nueva Ley mantiene expresamente dicha exclusión (artículo 40.2), pero arbitra para estas cantidades, en determinados supuestos, un mecanismo de gravamen separado que atenúa sobre las mismas el impacto de la progresividad de la escala; así, si su importe es inferior a la base liquidable general, se aplicará la escala *"separadamente al importe de las anua-*

lidades por alimentos y al resto de la base liquidable general" (artículo 51 de la LIRPF).

La **tributación familiar** constituye un régimen opcional de aplicación del impuesto regulado en los artículos 68 a 70 de la LIRPF, pudiendo ejercer dicha opción los contribuyentes integrados en una *unidad familiar*.

A este respecto, el artículo 68 distingue dos modalidades de *unidad familiar*. La primera modalidad es la unidad familiar conyugal, ya que es el constante matrimonio el requisito esencial y suficiente para constituir la, incluyendo en su caso, los hijos menores de edad; no se exige que los hijos sean, necesariamente, de ambos cónyuges, sino el de la convivencia con, al menos uno de sus progenitores. La segunda modalidad es la unidad familiar monoparental, caracterizada por la inexistencia de vínculo matrimonial y la filiación unida al requisito de la convivencia; este requisito es especialmente relevante, pues no se trata de integrar en esta unidad a todos los hijos de la persona separada o sin vínculo matrimonial, sino a todos los que con ella convivan.

La nueva Ley no contempla las uniones de hecho como supuesto de *unidad familiar*, eludiendo así uno de los principales temas que en el ámbito del Derecho comparado están siendo objeto de regulación y debate. No obstante, esta ausencia de reconocimiento puede tener un alcance relativo en el futuro respecto de las uniones que se acojan a la modalidad de contrato de unión civil que prevé para sus integrantes la posibilidad de optar al régimen de **tributación familiar** en el IRPF, no condicionando dicha opción a la existencia de hijos de la pareja que suscriba dicho contrato. Sin embargo, hasta que esta figura sea aplicable, debe tenerse en cuenta que el núcleo familiar constituido por una unión de hecho con hijos menores a su cargo, podría constituir dos *unidades familiares* a efectos de aplicación del impuesto, ya que la ausencia de vínculo matrimonial entre los padres facilita su localización en domicilios distintos y con ello, el requisito de la convivencia a efectos de adscripción de los hijos.

En cuanto al ejercicio de la opción, el artículo 69 de la LIRPF exige que ésta abarque a la *totalidad de los miembros de la unidad familiar*; la unanimidad viene implícitamente determinada sin ningún requisito formal o específico, identificándose la presentación de una declaración individual por parte de cualquier integrante como una circunstancia impositiva de aquella opción. Es éste un criterio tradicional en relación con el régimen de tributación familiar conjunta y que demuestra el carácter de la ley como norma beligerante a favor de la tributación individual. La manifestación expresa a favor del ejercicio de la opción está prevista en el caso de que el procedimiento liquidatorio se inicie por actuación investigadora de la Administración tributaria; en tal supuesto, dicho ejercicio debe producirse en el plazo de diez días a partir del requerimiento administrativo.

En cuanto al ámbito temporal del ejercicio de la opción, éste viene presidido por los criterios de flexibilidad y estanqueidad de los períodos impositivos, favoreciendo este sistema un mayor equilibrio en la elección de los contribuyentes.

En relación con los efectos jurídicos que conlleva la aplicación del régimen de **tri-**

butación familiar destacan, esencialmente, los ya tradicionales en relación con este sistema; es decir: la acumulación de las rentas de todos contribuyentes integrados en la *unidad familiar* y la solidaridad de todos ellos en relación con la deuda tributaria resultante, sin perjuicio del prorrateo interno en proporción a su participación en la renta global (artículo 70.5 y 6 de la LIRPF, respectivamente).

La mayor novedad en la regulación de este régimen respecto de la regulación anterior, reside en la aplicación a la renta familiar de la misma escala del impuesto que a la renta de los contribuyentes individuales. Desaparece así el sistema de doble tarifa, establecido en 1991 lo cual, a nuestro juicio, merece una valoración positiva, si bien debe reconocerse que ello disminuye las ventajas comparativas de la opción por la tributación conjunta y acentúa el carácter que ya venía teniendo este régimen, en el sentido de ser una opción favorable sólo para rentas bajas y familias en las que un solo percceptor obtiene la mayor parte de la renta familiar.

El tratamiento cuantitativo específico se desplaza, de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 70.2 de la LIRPF, al aumento en la cuantía del *mínimo personal* reconocido a determinados miembros de la *unidad familiar*; en concreto, a los cónyuges en la primera modalidad (*la que corresponda según las circunstancias de cada cónyuge, con un mínimo conjunto de 1.100.000 pesetas*) y al padre o madre en la segunda modalidad (en este caso, los mínimos personales individuales se aumentan, según las circunstancias del contribuyente a 900.000, 1.000.000, 1.200.000 o 1.500.000 de pesetas). En ambos supuestos, se excluye expresamente la aplicación del *mínimo personal* por los hijos, sin perjuicio de aplicar lo que corresponda por *mínimo familiar*.

La razón de este aumento del mínimo personal en las unidades familiares monoparentales, reside probablemente en la consideración por parte del legislador de que en este tipo de familias, la renta disponible del padre o de la madre es menor porque, a diferencia de lo que ocurre en las unidades conyugales, un solo miembro (el padre o la madre) debe atender las necesidades de los hijos que con él o ella conviven; este fundamento de la norma lo prueba el hecho de que en el texto aprobado por el Senado se introdujera la cautela consistente en no permitir el aumento de la reducción "*cuando el padre y la madre convivan juntos*" (artículo 70.2.3º de la LIRPF).

De ser así, creemos que el legislador ha confundido dos situaciones distintas que, si bien pueden ser coincidentes de acuerdo con una realidad sociológica mayoritaria, son sin embargo, conceptualmente distintas, a saber: la familia monoparental y la llamada familia "monorenta". Pero precisamente este tratamiento igual de situaciones distintas, puede provocar agravios comparativos y estas desigualdades aumentarán en los casos en que el contribuyente que aporte una parte importante de la renta familiar sea un menor de edad que conviva con sus padres, ya que, a pesar de su condición de contribuyente, la ley no le permite aplicar el *mínimo personal* si

