

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 476 | Noviembre 2022

ISSN: 2695-6896

Contabilidad de los criptoactivos

Isidoro Guzmán Raja y Manuela Guzmán Raja

El gravamen de rentas derivadas de un delito

Eduardo Fernández Caramazana

El Programa Europeo de Cumplimiento Tributario Cooperativo

José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara

Responsabilidad solidaria tributaria: Enfoque jurisprudencial (I)

José Ramón Aparicio de Lázaro

Plazo para acordar la ampliación del procedimiento de comprobación limitada

Alfonso Sanz Clavijo

Aspectos contables y fiscales de las provisiones

Eduardo Sanz Gadea

Simulación relativa

José Pedreira Menéndez

Impacto de la actual pandemia en las pymes españolas

Cristina Pérez-Espés, Patricia Víctor-Ponce, Domi Romero Fúnez y Mercedes Cervera Oliver



Descubre nuestras novedades editoriales de las áreas de contabilidad y tributación

Supuestos del impuesto sobre sociedades (2 volúmenes)



Fernando Borrás Amblar,
Antonio P. Martínez
Alfonso

978-84-454-4286-9

2022 (2.ª ed.)

1.088 págs.

80,20 € (papel)

Esta obra pretende ofrecer a los profesionales de la asesoría y consultoría, opositores a los cuerpos de Hacienda y estudiantes de grado o máster que tengan como asignatura el impuesto sobre sociedades un conocimiento práctico en materia del impuesto sobre sociedades a través de casos prácticos ampliamente comentados, que les permita clarificar la normativa fiscal y contable sobre los conceptos que intervienen a la hora de determinar el resultado contable de la entidad y la determinación de la base imponible.

Fiscalidad internacional (2 volúmenes)



Fernando Serrano Antón
(Dir.)

978-84-454-2271-7

2022 (8.ª ed.)

1.912 págs.

124,80 € (papel)

El proceso de internacionalización y digitalización de la economía y el fenómeno de la globalización económica y su impacto en la fiscalidad hacen necesario dar una respuesta a la demanda de análisis y debate en los estudios tributarios que garantice una visión integral, transversal y actualizada de la fiscalidad internacional en su doble perspectiva, de tributación de no residentes en España y de inversiones españolas en el extranjero, visión que esta obra, por su enfoque y actualización, consigue aportar.

Análisis de estados económico-financieros



José Ignacio Llorente
Olier

978-84-454-4434-4

2022 (3.ª ed.)

784 págs.

63,90 € (papel)

El propósito de este manual es introducir al lector en el estudio del análisis de los estados económico-financieros, de modo que esté en condiciones de efectuar la lectura de los mismos y obtener una comprensión que le permita responder a las siguientes preguntas: ¿Cuál es la estructura de los estados económico-financieros de la compañía? ¿Cuán líquida es la empresa? ¿Cuán rentables son sus activos? ¿Cuán rentable resulta la empresa para sus propietarios? ¿Cómo son los *cash flow* que genera, su naturaleza y su volumen?

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 476 | Noviembre 2022

Directora editorial

M.^a Aránzazu de las Heras García. Doctora en Derecho

Consejo de redacción

Director (tributación) Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC
Subdirectora (tributación) María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. UC3M
Director (contabilidad) Salvador Marín-Hernández. Presidente EFAA for SMEs y Director Cátedra EC-CGE

Coordinadoras

M.^a José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Vigueras. Área contable del CEF

Consejo asesor

Emilio Álvarez Pérez-Bedía. Presidente del REA
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
Macario Cámara de la Fuente. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Julio García Saavedra. Socio fundador de García Saavedra Abogados
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
María José Lázaro Serrano. Socia de Auditoría en Grant Thornton
Félix Javier López Iturriaga. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Eva María Martín Díaz. Socia en Cuatrecasas e Inspectora de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Mercedes Ortega Matesanz. Auditora de BNFIX
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
Jesús Rodríguez Márquez. Presidente Consejo Defensa Contribuyente. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante
Luz Ruibal Pereira. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA. Abogado
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM
Eduardo Verdún Fraile. Socio en EY e Inspector de Hacienda (excedente)

Evaluadores externos

Se trata de una revista arbitrada que utiliza el sistema de **revisión externa por expertos** (*peer-review*) en el conocimiento de las materias investigadas y en las metodologías utilizadas en las investigaciones.

Edita

Centro de Estudios Financieros
P.^o Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 MADRID
Tel. 914 444 920
Correo electrónico: info@cef.es

Suscripción anual (2022) (11 números) 175 € en papel / 90 € en digital

Solicitud de números sueltos (cada volumen) (en papel o en PDF)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

En la página www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* desde el número 100. Podrá acceder libremente a los artículos que se correspondan con su periodo de suscripción. Los anteriores a la fecha de alta en el producto tendrán un coste de 7,5 € por artículo, con un descuento del 50 % para los suscriptores.

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: revistacef@cef.es
Edición digital: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm
Depósito legal: M-1947-1981
ISSN: 2695-6896
ISSN-e: 2792-8306

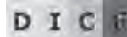
Entidad certificada por:



Imprime

Artes Gráficas Coyve
C/ Destreza, 7
Polígono industrial Los Olivos
28906 Getafe (Madrid)

Indexada en



© 2022 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1, párrafo segundo, del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

Sumario

Tributación

Estudios

- El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico 5-38
Taxation on profits from previous crimes: critic analysis
Accésit del Premio «Estudios Financieros» 2022
Eduardo Fernández Caramazana
- El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA) 39-64
The European Cooperative Compliance Programme for Large Multinational Enterprises (ETACA)
José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara
- Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (I) 65-108
Jurisprudential approach to joint and several liability in tax matters (I)
José Ramón Aparicio de Lázaro

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- La ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada debe acordarse antes (no contemporánea o posteriormente) del trámite de alegaciones que se abre con la propuesta de liquidación. (Análisis de la STS de 3 de mayo de 2022, rec. núm. 5101/2020) 109-121
Alfonso Sanz Clavijo
- Aspectos contables y fiscales de las provisiones. (Análisis de la SAN de 22 de junio de 2022, rec. núm. 280/2019) 122-135
Eduardo Sanz Gadea
- Simulación relativa. (Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022, rec. núm. 343/2020) 136-142
José Pedreira Menéndez

Contabilidad

Estudios

Algunas reflexiones sobre la contabilidad de los criptoactivos 143-178

Some reflections on the accounting of cryptoassets

Accésit del Premio «Estudios Financieros» 2022

Isidoro Guzmán Raja y Manuela Guzmán Raja

Variables que influyen en el grado de afectación de la actual pandemia en las pymes españolas. Especial referencia al sector servicios madrileño 179-210

How the current pandemic has affected Spanish SMEs. Special reference to the service sector in Madrid

Cristina Pérez-Espés, Patricia Víctor-Ponce, Domi Romero Fúnez y Mercedes Cervera Oliver

Análisis doctrinal

Resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 130, de junio de 2022) 211-216

Miguel Ángel Gálvez Linares

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre) 217-218

Anna Ayats Vilanova y María Pilar García Giménez

Acto de graduación del CEF.- y la UDIMA y reconocimiento a los opositores 219-230

Normas de publicación 231-232

@ | Solo disponible en <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>

Las opiniones vertidas por los autores son responsabilidad única y exclusiva de ellos. ESTUDIOS FINANCIEROS, sin necesariamente identificarse con las mismas, no altera dichas opiniones y responde únicamente a la garantía de calidad exigible en artículos científicos.

Quincenalmente los suscriptores reciben por correo electrónico un **BOLETÍN** informativo sobre novedades legislativas, selección de jurisprudencia y doctrina de la DGT. Asimismo, el seguimiento diario de las novedades puede hacerse consultando la página <<http://www.fiscal-impuestos.com>>.



El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico

Eduardo Fernández Caramazana

Inspector de Hacienda del Estado (España)

eduaf1@msn.com | <https://orcid.org/0000-0002-8319-6306>

Este trabajo ha obtenido un **accésit** del **Premio «Estudios Financieros» 2022** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Julio García Saavedra, doña Eva María Martín Díaz, don Jesús Rodríguez Márquez, doña Aurora Ribes Ribes y don Eduardo Verdún Fraile.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

En los años 90 del pasado siglo se planteó la discusión de si se cometería un delito contra la Hacienda Pública en caso de que no se declararan los beneficios obtenidos de la comisión de un delito previo. Jurisprudencialmente, la cuestión fue resuelta a través de dos sentencias del Tribunal Supremo, correspondientes a los casos Roldán y Urralburu. Por su parte, la doctrina quedó dividida, pues hubo autores que se posicionaron a favor de esa posibilidad, otros se opusieron e, incluso, un tercer grupo adoptó posiciones intermedias –es posible el gravamen, pero solo en ciertos supuestos o mientras no concurren ciertos hechos–, si bien ninguno de ellos está conforme con la posición jurisprudencial. El presente trabajo repasa los argumentos utilizados por las distintas posturas de la doctrina y los criterios sentados por dichas sentencias, para efectuar un análisis crítico que explique cuál es la única posición que se considera conforme al ordenamiento jurídico, si bien se anticipa que no se considera que ninguna de las posturas haya realizado un examen completo de la cuestión.

Palabras clave: delito contra la Hacienda Pública; tributación de rentas ilícitas; Urralburu; Roldán; Nécora.

Fecha de entrada: 04-05-2022 / Fecha de aceptación: 13-09-2022 / Fecha de revisión: 17-10-2022

Cómo citar: Fernández Caramazana, E. (2022). El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 5-38.



Taxation on profits from previous crimes: critic analysis

Eduardo Fernández Caramazana

Abstract

In the 90's of last century, it was discussed whether or not a criminal would commit a tax crime in case of not declaring all the profits obtained from a previous crime. The discussion was legally settled through the Supreme Court's sentences on the cases Roldán and Urralburu. On the other hand, the academia was divided because some authors considered those profits should be taxed, while others denied that taxation; moreover, some others argued for an intermediate position –taxation is possible, but only under certain circumstances or as far as several facts did not occur–, even though none of them agree with the Supreme Court's answer. The present paper goes over the arguments defended by the different trends and the criteria used by those sentences, so as to make an analysis of which one is the only position that should be considered correct according to the legal system. However, we must anticipate that none of the trends have conducted a complete analysis on the matter.

Keywords: tax crime; taxation of criminal income; Urralburu; Roldán; Nécora.

Citation: Fernández Caramazana, E. (2022). El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 5-38.



Sumario

1. Introducción
 2. Argumentos a favor de la tributación de rentas delictivas
 3. Argumentos en contra de la tributación de rentas delictivas
 4. Posición jurisprudencial penal
 - 4.1. Caso Nécora
 - 4.2. Caso Roldán
 - 4.3. Caso Urralburu
 - 4.4. Resumen
 5. Análisis crítico de la jurisprudencia penal
 - 5.1. El concepto de renta en el IRPF
 - 5.2. Ganancias patrimoniales no justificadas: presupuesto de titularidad
 - 5.3. Titularidad jurídica de las rentas derivadas del delito
 - 5.4. Otras exclusiones a las ganancias patrimoniales no justificadas
 - 5.5. Otros impedimentos a la tributación
 6. Tesis sostenida
 - 6.1. Diferencias con el concurso de normas
 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

La doctrina y la jurisprudencia penal han discutido durante años la pertinencia y legalidad de gravar los beneficios o ganancias derivados de la comisión de un delito. A este respecto, el principal campo de debate ha estado sistemáticamente sesgado por la relevancia penal que pudiera tener esa tributación, puesto que la omisión de tales ganancias en la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) podría constituir un nuevo delito, en este caso, contra la Hacienda Pública. Sin embargo, con frecuencia se ha obviado un análisis detallado sobre la trascendencia tributaria que pueden tener tales beneficios procedentes de la comisión de un delito.

Por ello, este artículo trata de hacer un examen tributario sobre el gravamen de tales beneficios o ganancias, de cuyas conclusiones se podrán derivar las consecuencias penales correspondientes. Para ello, en primer lugar, se expondrán los argumentos a favor y en contra de la tributación que han sido vertidos por la doctrina y la jurisprudencia. En segundo lugar, se expondrá la posición jurisprudencial penal en la materia y, finalmente, se procederá a exponer la tesis defendida a este respecto.

2. Argumentos a favor de la tributación de rentas delictivas

Un primer argumento a favor de la tributación es el principio de neutralidad impositiva. Este argumento se basa en que la normativa tributaria determina como hecho imponible la obtención de renta en el IRPF, sin que la normativa excluya las rentas procedentes de actividades ilícitas.

Este argumento es defendido por Herrera Molina (2003), quien se apoya en la calificación, artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT)¹, afirmando que a la normativa tributaria general le es indiferente la validez del acto o negocio que genera la obligación tributaria.

En segundo lugar, De Mosteyrín Sampalo (2017) utiliza el argumento del principio de capacidad económica material: los tributos gravan la capacidad económica material por ob-

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18/12/2003). Artículo 13:

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez (la cursiva es mía).

tener unos bienes y derechos de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución², tan solo se requiere la tenencia o disposición material, no un título jurídico válido.

Siguiendo el argumento, se utiliza el principio de igualdad o no discriminación: la normativa tributaria pretende dar el mismo trato a dos sujetos que tienen la misma renta material, con independencia de su origen. Por ello, alega que no someter a tributación las rentas derivadas de la comisión de un delito supondría dar un trato privilegiado a los delincuentes frente a los ciudadanos honrados, pues los primeros disfrutarían de unos bienes y derechos sin contribuir al sostenimiento del gasto público, lo cual constituye no solo una recompensa para el delincuente, sino un incentivo a cometer delitos.

Por otro lado, se aduce que el delito fiscal sanciona la lesión de un bien jurídico diferente al que se ha lesionado en la comisión del delito por el cual se han obtenido unas rentas. Así, se argumenta que el delito con el que se han obtenido rentas, como serían la estafa, el cohecho, la malversación o el tráfico de drogas, protege unos bienes jurídicos completamente diferentes al bien jurídico protegido en el delito fiscal.

Asimismo, es evidente que la comisión de un delito a través del cual se obtienen rentas constituye una acción diferenciada de la decisión de no incluir esas rentas en la correspondiente autoliquidación, de manera que el delito fiscal se comete como mínimo seis meses más tarde a la comisión del delito con el que se obtuvieron las rentas.

Por ello, se considera que al afectar a diferentes bienes jurídicos y mediante actos tan separados en el tiempo, se pueden sancionar ambas conductas de forma autónoma.

3. Argumentos en contra de la tributación de rentas delictivas

En primer lugar, se utiliza el principio de *non bis in idem* para argumentar que la sanción del delito fiscal por no haber declarado las rentas procedentes de la comisión de un delito anterior supondría sancionar dos veces este último, puesto que la sanción del primer delito incluye la anulación de los efectos del mismo, retirándole los bienes y derechos que ha obtenido; así, no se le exige o retira la capacidad económica que resultaría tras la aplicación de la normativa tributaria, sino la totalidad de los bienes y derechos obtenidos del delito inicial. Por ello, una condena por delito fiscal supondría exigirle el pago del IRPF sobre las ganancias íntegramente eliminadas –esto es, una parte de todo lo que tenía que ser entregado– y una nueva sanción por no haber pagado IRPF.

El artículo 24 de la Constitución incluye el derecho a no autoincriminarse, es decir, dicho derecho fundamental exime de la obligación de realizar cualquier acto que implique recono-

² Constitución española (BOE de 29/12/1978): «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio» (la cursiva es mía).

cer la comisión de un hecho delictivo. Así, se argumenta que la obligación de declarar las rentas procedentes de un delito fuerza a que el sujeto reconozca la comisión de un delito, so pena de ser sancionado por cometer un delito fiscal en caso de no hacerlo.

En línea con estos argumentos se aduce que el delito de receptación del artículo 298 del Código Penal³, consistente en ayudar a los responsables de la comisión de un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico a aprovecharse de los mismos o recibir, adquirir u ocultar sus efectos, excluye de su comisión a quien «no haya intervenido ni como autor ni como cómplice» en la comisión del delito. Por tanto, aprovecharse de los efectos del delito está incluido en los actos propios del mismo y no constituyen uno nuevo. De forma similar, el delito de encubrimiento del artículo 451 del Código Penal también excluye a quien haya intervenido en la comisión del delito con una redacción similar.

Otro argumento en contra de la tributación de las rentas procedentes de la comisión de un delito es que los actos delictivos son nulos de pleno derecho, lo que se analizará con más detalle más adelante. De esta manera, se aduce que se carece de un título jurídico válido sobre los bienes o derechos obtenidos del delito, por lo que se carece de las rentas.

Asimismo, se argumenta que la nulidad de pleno derecho no puede generar hechos imponible, utilizando para ello la mención del artículo 57 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados⁴.

Derivado del argumento anterior se alega que el gravamen de las rentas obtenidas de un delito supondría vulnerar el principio de igualdad. Dicho principio exige tratar igual a quienes son iguales, de modo que solo se puede tratar de forma desigual a quienes son desiguales. La aplicación de este principio de igualdad a la tributación de las rentas obtenidas de un delito se traduce en que quien obtiene las rentas de forma ilícita no está en situación de igualdad respecto de quien las obtiene de forma lícita, pues el primero carece de un título jurídico válido sobre dichos bienes, mientras que el segundo sí lo tiene.

Relacionado con los dos argumentos anteriores, se arguye que la tributación de una renta obtenida mediante un acto nulo de pleno derecho supondría una ruptura del ordenamiento jurídico, que, simultáneamente, impone la desaparición de los efectos de ese acto y somete a tributación tales efectos.

Por otro lado, se argumenta que el gravamen de las rentas obtenidas de un delito constituiría al Estado como un beneficiario del delito, pues se llevaría una parte mediante la apli-

³ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE de 22/11/1995).

⁴ Artículo 4 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (BOE de 20/10/1993), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre: «Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro [...]».

cación de los impuestos pertinentes. Dicha circunstancia le convertiría, en cualquier otro caso, en partícipe a título lucrativo de acuerdo con el artículo 122 del Código Penal⁵.

4. Posición jurisprudencial penal

4.1. Caso Nécora

El primer caso en España en el que se planteó la posibilidad de someter a tributación rentas obtenidas de la comisión de un delito fue en el conocido como «caso Nécora». En dicho caso, la Audiencia Nacional juzgó a un famoso matrimonio gallego acusado de delitos de tráfico de drogas, receptación y delitos contra la Hacienda Pública.

Así, la Audiencia Nacional, en la Sentencia de 17 de septiembre de 1994⁶, comenzó por absolver a los acusados de un delito de tráfico de drogas porque se declararon nulas las escuchas telefónicas, pero se les condenó por un delito de receptación, puesto que, si bien no resultaba probado que hubieran participado en el delito de tráfico de drogas como autores o cómplices, tenían conocimiento de la comisión del delito y participaron en el aprovechamiento de los efectos del mismo.

Por su parte, ante la cuestión de si procedía tributar, concluye que no hay precepto alguno que excluya la tributación de rentas ilícitas y constituyen renta, de manera que condenó a los acusados por la comisión de dos delitos contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, dicha sentencia fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo (TS), quien, en Sentencia de 7 de diciembre de 1996⁷, revocó la sentencia de la Audiencia Nacional en cuanto a la condena por receptación, dado que dicha condena se había basado en unas pruebas testificales obtenidas por una comisión rogatoria a Bélgica en las que el letrado de la defensa no participó, constituyendo una vulneración del derecho a la defensa.

De este modo, la alegación de los recurrentes de que «no es posible exigir que tengan que declararse para efectos fiscales aquellos ingresos que se han obtenido por la comisión de un delito» ya no podía ser tratada, puesto que se absolvía de la comisión del delito con el que habían obtenido las rentas, como así lo indica el TS: «tal argumentación queda sin fundamento desde el momento en que, por estimación de otros motivos de estos mismos

⁵ «El que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito, está obligado a la restitución de la cosa o al resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación».

⁶ Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, Sección Tercera) de 27 de septiembre de 1994, número de recurso 17/1990; Roj: 2/1994; ECLI: ES:AN:1994:2.

⁷ Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 649/1996, de 7 de diciembre de 1996, número de recurso 1474/1994; Roj: STS 6989/1996; ECLI: ES:TS:1996:6989.

recursos, hemos acordado absolver del delito de receptación. Desaparecido este delito, nos hallamos simplemente ante dos delitos contra la Hacienda Pública».

Por ello, al no haber alegado ninguna otra causa contra la condena por los delitos contra la Hacienda Pública, el TS confirmó tales condenas. Por tanto, dicho caso no nos permitió conocer la interpretación del TS al respecto.

4.2. Caso Roldán

La primera ocasión en la que el TS tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la tributación de las rentas ilícitas fue en el llamado «caso Roldán», en el que el conocido director general de la Guardia Civil fue acusado de delitos de estafa, cohecho, malversación y cinco delitos contra la Hacienda Pública.

La Audiencia Provincial de Madrid⁸ consideró probado que el acusado se había apropiado de 435 millones de pesetas de los fondos reservados y había percibido 1.800 millones de pesetas en comisiones, por lo que le condenó por delitos de estafa, cohecho, malversación y cinco delitos contra la Hacienda Pública por no declarar tanto las rentas por los delitos anteriores como las rentas obtenidas con la gestión de ese dinero.

En relación con estos últimos delitos, la sentencia comienza desestimando la pretensión de la defensa sobre la imputación temporal de esas rentas, considerando que, si bien la regla general de las ganancias patrimoniales no justificadas es que se imputan al periodo impositivo en que se descubran, dicha regla no opera cuando hay certeza sobre el momento de su percepción. De una forma similar, también desestima las pretensiones de la defensa sobre la existencia de un *bis in idem*, sobre la base de los argumentos utilizados por la Audiencia Nacional en el caso Nécora: no se puede dar un trato más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete; no hay ningún precepto tributario que excluya la tributación de la renta procedente de la comisión de un delito; la tributación recae sobre el beneficio, no sobre la operación; el beneficio «deviene propiedad de quien lo obtiene»; y la privación de los fondos no excluye el hecho imponible, que se había producido «con la obtención de renta».

Dicha sentencia fue recurrida en casación ante el TS, quien, en Sentencia de 21 de diciembre de 1999⁹, desestima que la no declaración a la Hacienda Pública de las rentas de los delitos esté subsumida en esos delitos previos (concurso de leyes o normas), puesto que no hay un único hecho, sino dos (los que constituyen el delito inicial y la omisión del deber de declarar las rentas obtenidas), y que los delitos con los que se obtuvieron las rentas tu-

⁸ Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección Sexta) 75/1998, de 24 de febrero de 1998, número de recurso 5/1996; Roj: SAP M 14596/1998; ECLI: ES:APM:1998:14596.

⁹ Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 1493/1999, de 21 de diciembre de 1999, número de recurso 1174/1998; Roj: STS 8670/1999; ECLI: ES:TS:1999:8670.

telan unos bienes jurídicos distintos al protegido por el delito contra la Hacienda Pública. Así, considera que se trata de un concurso de delitos.

Lo anterior también le lleva a desestimar que esta sanción vulnere el principio de *non bis in idem*, puesto que no es una única acción, sino que son dos acciones distintas las sancionadas. Asimismo, el TS niega que los delitos iniciales absorban todo el desvalor de la acción¹⁰. Ello lleva a que el TS considere que no se produce una única acción doblemente sancionada, sino una actividad delictiva plural en la que ninguno de los delitos absorbe todo el desvalor.

A pesar de estas últimas consideraciones, el TS no realiza ninguna matización sobre qué rentas deben ser gravadas y cuáles no. Por ello, al no corregir la sentencia de instancia, confirmó las condenas por delitos contra la Hacienda Pública por la no declaración de todas las rentas, es decir, asumiendo la tesis de la Audiencia Provincial. En concreto, cita la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1994 en relación con que no se puede dar un trato más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete en el fundamento jurídico trigésimo octavo, el cual no contiene ninguna otra consideración.

Por último, el TS también desestima que la obligación de declarar suponga una vulneración del derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo, en cuanto a la prohibición de obligar a presentar pruebas que tengan o puedan tener un valor incriminatorio contra sí mismo. A este respecto, dicha desestimación se basa en dos aspectos diferentes:

- Que dicha garantía solo puede cubrir al «imputado o quien pueda razonablemente terminar siéndolo», puesto que en caso contrario se daría la facultad al sospechoso de sustraerse de las diligencias de prevención o indagación, dañando el valor de la justicia.
- Que dicha garantía solo puede afectar a las contribuciones que tengan un contenido directamente incriminatorio, lo que no concurre en la declaración.

4.3. Caso Urralburu

El último caso significativo en la formación de la jurisprudencia al respecto es el caso Urralburu, en el cual se planteaba el caso de que el presidente y el consejero de Obras

¹⁰ «[E]n el caso actual no nos encontramos ante una resolución que sanciona penalmente un mismo hecho desde dos perspectivas diferentes como sucedería en el caso de una actuación delictiva concreta que se sancionase como tal y asimismo como ocultación a la Hacienda Pública del provecho obtenido»; se han ocultado «unos inmensos ingresos obtenidos de una amplia pluralidad de fuentes, en parte lícitas, en parte directamente ilícitas, en parte indirectamente ilícitas, es decir procedentes de la reinversión de ganancias ilícitas y en parte procedentes de actividades, que podrían haber sido ilícitas pero no han sido enjuiciadas en este proceso, realizadas en una época anterior a los periodos fiscales analizados».

Públicas de la Comunidad Foral de Navarra habían cobrado comisiones por adjudicaciones de obras públicas en Navarra. Así, la Audiencia Provincial de Navarra, en Sentencia de 7 de septiembre de 1998¹¹, condenó a los dos acusados por delito continuado de cohecho y por delito fiscal.

En dicha sentencia, la Audiencia Provincial considera que, si el dinero se mantiene fuera de un «entramado económico correspondiente», no procede su declaración puesto que «ello iría contra la propia naturaleza de las cosas y de los hechos como tales». Sin embargo, si se incluye en dicho entramado, «se produciría el enriquecimiento de su patrimonio», de manera que habría que perseguir el ocultamiento de los ingresos no declarado «si su afloramiento es descubierto oficialmente o generado en forma engañosa». Tras ello, considera que se debe producir la tributación tanto de las comisiones que se ha acreditado que percibieron como otros incrementos patrimoniales respecto de los cuales no se ha acreditado su origen, considerando que su gravamen se ha de producir como «incrementos de patrimonio no justificados» de acuerdo con el artículo 16.13 del Decreto Foral Legislativo 212/1986.

Por su parte, el TS resolvió en la Sentencia de 28 de marzo de 2001¹² el recurso de casación interpuesto contra aquella. En la misma reitera la no vulneración del derecho a no confesarse culpable y no declarar contra sí mismo en los términos reflejados en la sentencia del caso Roldán.

Sin embargo, el TS indica que, en este caso, a diferencia del caso Roldán, se encuentra en un supuesto excluido expresamente de la misma, puesto que en este caso «la doble condena recae sobre el mismo hecho delictivo ya sancionado penalmente como delito continuado de cohecho» lo cual se explica porque

en la sentencia condenatoria se acuerda el comiso de todos los bienes muebles o inmuebles procedentes del pago de las comisiones ilegales por las constructoras, bienes que constituyen precisamente los incrementos patrimoniales que han dado lugar a las condenas por delito fiscal.

Así, el TS excluye la condena por la existencia de un concurso de normas porque «el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva» cuando concurren tres requisitos claramente enunciados:

¹¹ Sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra (Sección 1.ª) 164/1998, de 7 de septiembre de 1998, número de recurso 95/1997; Roj: SAP NA 935/1998; ECLI: ES:APNA:1998:935.

¹² Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 20/2001, de 28 de marzo de 2001, número de recurso 4234/2001; Roj: STS 2582/2001; ECLI:ES:TS:2001:2582.

- «Que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. [...]
- Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. [...]
- Que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil».

En consecuencia, el TS considera que, cuando se cumplan tales circunstancias, el delito contra la Hacienda Pública se ha producido, si bien no llega a sancionarse porque la conducta está enteramente tipificada y sancionada por el delito de origen. Sin embargo, no realiza un análisis sobre cuál es la base jurídica de la tributación, por lo que asume íntegramente la sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra.

4.4. Resumen

En resumen, el TS interpreta que las rentas procedentes de la comisión de un delito deben tributar. El TS no ha precisado cómo, pero ha confirmado las sentencias impugnadas, que las categorizaban como ganancias patrimoniales no justificadas.

Por tanto, no declarar tales rentas constituye un incumplimiento de la normativa tributaria, lo que supondrá la comisión de un delito contra la Hacienda Pública cuando exceda del importe fijado por el artículo 305 del Código Penal y concurren los demás requisitos.

Sin embargo, este delito puede no ser sancionado por la existencia de un concurso de normas con el delito del que se obtienen las rentas, cuando concurren tres circunstancias:

- Que esos ingresos procedan de modo directo e inmediato del delito anterior.
- Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena.
- Que la condena incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil.

5. Análisis crítico de la jurisprudencia penal

El delito contra la Hacienda Pública se encuentra regulado en los artículos 305 (tipo básico) y 305 bis (subtipo agravado) del Código Penal. De acuerdo con dichos artículos, la conducta tipificada es defraudar a la Hacienda Pública, la cual se puede realizar «eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma» y siempre y cuando el importe de dicho fraude exceda de 120.000 euros. Por

tanto, es una condición *sine qua non* para la comisión del delito que se haya producido una defraudación a la Hacienda Pública de alguno de los modos anteriores.

A este respecto, es pacífico en la doctrina que el delito contra la Hacienda Pública se configura como un delito penal en blanco, puesto que el Código Penal no conceptúa cuándo se produce esa defraudación y su cuantificación ha de acudir a la normativa tributaria. De igual modo lo concibe el TS, como en la Sentencia de 24 de mayo de 2017¹³.

Por tanto, no es posible que haya delito si no hay defraudación conforme a la normativa tributaria y esta excede de 120.000 euros, siempre que concurra dolo. En consecuencia, es esencial acudir a la normativa del tributo en cuestión para poder determinar ese fraude y, en tal caso, examinar si procede la sanción penal por delito contra la Hacienda Pública.

5.1. El concepto de renta en el IRPF

Para poder determinar si la renta procedente de la comisión de un delito es objeto de gravamen, debemos comenzar por examinar qué se encuentra gravado en el IRPF.

A este respecto, el artículo 2 de la Ley del IRPF (LIRPF)¹⁴ define el objeto del impuesto¹⁵. Por su parte, el artículo 6.2 de la misma¹⁶ define el hecho imponible –la obtención de renta–, pero no define qué se entiende por «renta», sino que enumera las distintas categorías en las que la LIRPF divide la renta.

Por tanto, dado que el concepto de «renta» no se encuentra definido por la normativa tributaria, habría que utilizar el concepto establecido por el resto del ordenamiento jurídico, de acuerdo con el artículo 12.2 de la LGT¹⁷. Sin embargo, tampoco el resto del ordena-

¹³ Sentencia del TS (Sala de lo Penal, Sección Tercera) 374/2017, de 24 de mayo de 2017, número de recurso 1729/2016; Roj: STS 1885/2017; ECLI: ES:TS:2017:1885: «El delito fiscal participa de la categoría de los delitos en blanco lo que supone que la tipicidad se complementa en su conformación con la ley fiscal vigente al tiempo de su comisión y aplicable al acto tributable, [...]».

¹⁴ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29/11/2006).

¹⁵ «Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador».

¹⁶ «2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley».

¹⁷ «En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

miento jurídico¹⁸ lo define, ni tiene un sentido técnico definido, por lo que hay que acudir a su sentido usual. A este respecto, el diccionario de la Real Academia Española lo define, en sus acepciones tercera y quinta, como «3. f. Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona. [...] 5. f. Der. En materia tributaria, importe neto de los rendimientos».

Por su parte, «riqueza» se define por ese mismo diccionario como «abundancia de bienes y cosas preciosas» y «rendimiento», tampoco definido por la normativa tributaria, como «producto o utilidad que rinde o da alguien o algo». Por tanto, ambas categorías hacen referencia a la titularidad de esos bienes y cosas preciosas o a las utilidades que se perciben, por lo que indican que es necesario una titularidad jurídica real.

Sin perjuicio de lo anterior, la jurisprudencia califica estas rentas como ganancias patrimoniales no justificadas, por lo que debemos entrar a analizar esa conclusión.

5.2. Ganancias patrimoniales no justificadas: presupuesto de titularidad

Las ganancias patrimoniales no justificadas, reguladas en el artículo 39 de la LIRPF, se localizan en la sección 4.^a Ganancias y pérdidas patrimoniales del capítulo II. Definición y determinación de la renta gravable del título III. Determinación de la Base Imponible de la LIRPF, por lo que son un tipo de ganancias patrimoniales. Por ello, debe determinarse primero ese concepto, definido por el artículo 33.1 de la LIRPF¹⁹.

De acuerdo con aquel, dicho concepto está categorizado por tres rasgos distintos:

- Que se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente.
- Que esta se produzca por la alteración de la composición del patrimonio.
- Que no tenga la condición de rendimiento conforme a la LIRPF.

¹⁸ La normativa aseguradora (Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro) y de planes y fondos de pensiones (RDLeg. 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones) utiliza el término «renta», pero en contraposición con el término «capital», por lo que no es utilizable a estos efectos. Dicho concepto se refiere a la percepción o pago de una cuantía a lo largo de un periodo de tiempo, determinado o indeterminado, y también es utilizado por la propia LIRPF, entre otros, en el último párrafo del artículo 14.2 d), las letras i) y j) del artículo 37.1 o los artículos 18, 25.3, 38.3 y 51.9.

¹⁹ «Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».

A su vez, resulta necesario delimitar el concepto de «patrimonio». Sin embargo, tampoco está definido en la LIRPF. Por ello, de acuerdo con el artículo 12.2 de la LGT, anteriormente mencionado, tenemos que acudir, en primer lugar, al resto de la normativa tributaria. A este respecto, el segundo párrafo del artículo 1 de la Ley del impuesto sobre el patrimonio²⁰ define el concepto de patrimonio neto²¹.

En primer lugar, debe señalarse que el primer inciso («a los efectos de este impuesto») no limita la aplicación de la cláusula general del artículo 12.2 de la LGT²². En segundo lugar, si bien es cierto que se define «patrimonio neto», no es menos cierto que este es el resultado de minorar las cargas y gravámenes y deudas y obligaciones personales, por lo que el patrimonio bruto, distinto del neto, no tendrá tal minoración. Por tanto, el patrimonio es el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular.

De nuevo, dicho concepto hace alusión directa a la titularidad de bienes y derechos.

En segundo lugar, las ganancias patrimoniales no justificadas se encuentran definidas por el artículo 39.1 de la LIRPF²³, cuya aplicación exige varios presupuestos, que, como veremos, no concurren en el caso de las rentas procedentes de la comisión de un delito.

El elemento fundamental es que exige la existencia de bienes o derechos «cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados». A este respecto, la jurisprudencia y la doctrina penalista han utilizado un concepto de renta material, puesto que no hay ningún precepto tributario que excluya la tributación de la renta procedente de la comisión de un delito. Dicha interpretación puede tener soporte legal en que el artículo 39.1 de la LIRPF hace mención al concepto «tenencia», el cual no exige titularidad jurídica. Sin embargo, dicha afirmación debe ser rechazada por múltiples razones.

²⁰ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 07/06/1991).

²¹ «A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder».

²² Debe recordarse que la definición del concepto «actividad económica» en el caso de bienes inmuebles, contenida por el artículo 27.2 de la LIRPF, se ha utilizado tradicionalmente para definir tal concepto en el ámbito del impuesto sobre sociedades, a pesar de contener la mención «a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior».

²³ «Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción».

Una primera razón es que dicha posibilidad rebasaría el concepto de ganancia patrimonial anteriormente mencionado –que requiere de titularidad sobre los bienes y derechos–, por lo que la interpretación sistemática de la LIRPF sugiere lo contrario.

Una segunda razón es que el propio precepto prevé la exclusión de la tributación cuando el contribuyente acredite que ha sido titular desde una fecha anterior, pero no hace mención a la tenencia previa. Esta circunstancia se explica porque, en realidad, la LIRPF se está refiriendo a una titularidad jurídica sobre los bienes o derechos.

Por el contrario, la interpretación sugerida por la aludida jurisprudencia supondría que un tipo de ganancia patrimonial no justificada –la tenencia– no estaría sometida a la prescripción –a diferencia de la titularidad– y podría regularizarse en cualquier momento. Esta imprescriptibilidad sería única respecto de cualquier otra renta gravada por el IRPF²⁴ y, además, sería totalmente contraria a la lógica del precepto, que pretende someter a tributación rentas no declaradas sin que haya prescrito el plazo de declaración, pero recayendo la carga de la prueba de la prescripción en el contribuyente.

Asimismo, esta interpretación no es aceptable por dos razones esenciales:

- Daría un trato divergente a una situación de dominio (posesión) con capacidades muy limitadas respecto de la situación de titularidad del bien o derecho, teniendo peores consecuencias jurídicas para el contribuyente ser poseedor que ser titular.
- Incentivaría a que la Administración solo acreditara la posesión de unos bienes o derechos, pero no su propiedad, pues ello impediría que el contribuyente pudiera excluir la tributación probando la prescripción.

Una tercera razón es que la Administración tributaria y los tribunales han entendido que tal precepto hace referencia, en todo caso, a la titularidad de bienes y derechos. En este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 3 de diciembre de 2019²⁵, si bien no constituye doctrina, afirma (la cursiva es mía):

El indicado precepto establece que hay ganancia de patrimonio no justificada cuando la Inspección acredita la titularidad de bienes o derechos cuya tenencia o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarado por el contribuyente, renta que se incluirá en la base liquidable general del periodo impositivo en el que se descubra que tuvo lugar tal tenencia o adquisición de bienes o derechos.

²⁴ Especialmente después de la declaración de la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas por bienes y derechos a declarar por el modelo 720 como contrarias a la libertad de movimiento de capitales por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, en el asunto C-788/19, Comisión contra España (ECLI:EU:C:2022:55).

²⁵ Resolución del TEAC (Sala Primera) de 3 de diciembre de 2019, número de recurso 00/05119/2016.

Por su parte, según la Sentencia del TS de 12 de febrero de 2013²⁶, en la que cita la Sentencia de 20 de junio de 2008²⁷, afirma (la cursiva es mía):

Si se considera que las ganancias de patrimonio no justificadas son un componente más del objeto imponible del impuesto, y de la realización de su hecho imponible, como opinan la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias (cabe destacar la sentencia del Tribunal Constitucional número 87/2001, de 2 abril de 2001, en Recurso de amparo 448/1997), ha de concluirse que *la Administración tributaria, al demostrar que un contribuyente es titular de unos elementos patrimoniales que no puede haber adquirido con las rentas y patrimonios declarados*, ha acreditado los presupuestos de hecho que la norma legal, el artículo 37 de TRLIRPF, fija como determinantes de dicho hecho imponible y, por tanto, ha probado, como exige el artículo 105 de la LGT, los elementos fácticos que sostienen su derecho (hay renta porque hay titularidad de un patrimonio que no se corresponde con lo declarado), y es al contribuyente al que corresponde, ex artículo 105 LGT, la prueba de los hechos contrarios, de los que desvirtúen lo probado por la Administración.

Posteriormente, en la reciente Sentencia del TS de 18 de marzo de 2019²⁸ (la cursiva es mía):

El artículo 37 LIRPF/1998 *exige probar suficientemente la titularidad de los bienes o derechos controvertidos. Nada más*. Por cierto, al igual que hace el actual artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

[...] si se acredita por el obligado tributario la fuente, ya no estaríamos ante una ganancia patrimonial no justificada. En este tipo de rentas, la Administración tributaria tiene conocimiento de que una persona posee bienes o derechos que no se corresponden con lo declarado. Le consta su tenencia, pero no la fuente de la que proceden. Si conociera esa fuente, es decir, de dónde provienen los bienes o derechos ocultados, ya no estaríamos hablando de una ganancia patrimonial no justificada, sino de un rendimiento del trabajo personal, del capital o de actividades económicas, que puede estar prescrito o no; e incluso de una donación, prescrita o no. *Solo cuando la Administración tiene constancia de la titularidad del*

²⁶ Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de febrero de 2013, número de recurso 2784/2010; Roj: STS 584/2013; ECLI:ES:TS:2013:584.

²⁷ Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de junio de 2008, número de recurso 4580/2002; Roj: STS 3723/2008; ECLI:ES:TS:2008:3723.

²⁸ Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) 364/2019, de 18 de marzo de 2019, número de recurso 6296/2017; Roj: STS 959/2019; ECLI:ES:TS:2019:959.

bien o derecho, pero no de su fuente u origen, aparece la ganancia patrimonial no justificada. Y se imputará a ese momento en que se descubre, a menos que el obligado tributario logre justificar que el bien o derecho era de su titularidad en un periodo prescrito.

Si bien es cierto que en ese párrafo el TS también hace referencia a la posesión, esta puede atribuirse al uso del término empleado por la propia LIRPF, sin que se esté empleando en sentido estricto. En caso de no aceptarse tal afirmación, no podría más que concluirse que el TS incurre en manifiesto error cuando posteriormente afirma que «solo cuando la Administración tiene constancia de la titularidad del bien o derecho [...] aparece la ganancia patrimonial», puesto que existiría otro supuesto (la posesión). Por ello, la única posibilidad factible de mantener la coherencia es considerar que el TS no utilizó el término «posee» de una forma precisa.

Finalmente, la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) de 2 abril de 2001²⁹ también ha aceptado esta configuración.

Por ello, no puede más que concluirse que dicho precepto exige una titularidad sobre tales bienes o derechos cuya titularidad u adquisición no se corresponde con la renta o patrimonio declarados.

Sin embargo, dicha conclusión exige, a su vez, explicar qué quiere decir la LIRPF por «tenencia» en ese artículo. Una interpretación sistemática nos lleva a pensar que dicho término forma parte necesaria de la presunción de renta que tal precepto pretende imponer. Así, es

²⁹ Sentencia del TC (Sala Primera) 87/2001, de 2 de abril de 2001, número de recursos de amparo 448/1997 y 449/1997, ECLI:ES:TC:2001:87, BOE de 01/05/2001:

La Sentencia impugnada, en su fundamento jurídico décimo, afirma, de un lado, que «la renta, según la normativa legal, está compuesta, entre otras, de incrementos patrimoniales y los incrementos no justificados de patrimonio... son, como su nombre indica, “incrementos de patrimonio” recogidos en el mismo artículo en que se regula aquella (arts. 20.1 y 20.13)». De otro, con cita de diversas Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, sostiene que en este artículo «la Ley opta por gravar todas aquellas manifestaciones de renta que se han transformado en patrimonio del contribuyente y que no han tributado, si, posteriormente, el contribuyente efectuara una adquisición onerosa desproporcionada con sus posibilidades... o bien cuando aflora o se detecta la titularidad de algún elemento patrimonial ocultado anteriormente... y esta tributación la realiza la ley cuando se descubren los elementos patrimoniales adquiridos u ocultados... La ley... no presume que se hayan producido rendimientos o ingresos sino que se limita a gravar un incremento de patrimonio que se caracteriza por no estar justificado conforme a las declaraciones anteriores de Renta y Patrimonio del sujeto pasivo. La existencia de patrimonio y su no justificación fiscal no está presumida en la ley, sino que se parte de la realidad de estos hechos para configurar el gravamen». [...] la interpretación de la normativa tributaria aplicable efectuada por el Juzgado de lo Penal en el citado fundamento jurídico décimo no se aparta ni del tenor literal de la misma, ni de las pautas axiológicas que emanan de la Constitución, ni es irrazonable, constituyendo una de las interpretaciones posibles de la legalidad, que es, además, una de entre las realizadas por la doctrina y la jurisprudencia (la cursiva es mía).

evidente que acreditar la titularidad jurídica puede resultar extremadamente complejo para la Administración tributaria, quien tiene la carga de la prueba, por lo que tal exigencia podría suponer prácticamente la inaplicación del precepto. Por ello, la mención a la tenencia trata de facilitar la consideración de la existencia de una ganancia patrimonial no justificada, si bien exigiendo que la Administración acredite la existencia de una tenencia sobre bienes que carezca de explicación racional, de la cual se puede inferir una titularidad real sobre los mismos. Dicha acreditación trasladaría al contribuyente la carga de probar que la tenencia se encuentra justificada por una titularidad ajena real o que fue titular desde una fecha anterior al último periodo impositivo que puede ser regularizado por no haber prescrito el derecho de la Administración.

Esta conclusión se encuentra reforzada porque la Ley del impuesto sobre sociedades³⁰ prevé exactamente esas consecuencias en el precepto análogo, el artículo 121³¹.

En consecuencia, no puede más que concluirse que dicho precepto exige la existencia de una titularidad jurídica, aunque esta sea inferida de la posesión de los bienes, por lo que es necesario determinar si, en el caso de rentas procedentes de la comisión de un delito, se produce tal titularidad jurídica, cosa que afirma el TS en la sentencia del caso Roldán: el beneficio «deviene propiedad de quien lo obtiene».

5.3. Titularidad jurídica de las rentas derivadas del delito

Ya ha señalado Ruiz de Erenchun (2009) que no se puede declarar la existencia de una titularidad jurídica sobre el producto de un delito, si bien su explicación no es completa.

En primer lugar, debe señalarse que la jurisprudencia civil distingue la nulidad del artículo 6.3³² del Código Civil (CC)³³ de la nulidad del artículo 1.275³⁴, como se puede apreciar en la Sentencia del TS de 23 de marzo de 2021³⁵.

³⁰ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28/11/2014).

³¹ «1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad. [...]

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando este ostente la posesión sobre ellos».

³² «Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención».

³³ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid de 25/07/1889).

³⁴ «Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral».

³⁵ Sentencia del TS (Sala de lo Civil) 163/2021, de 23 de marzo de 2021, número de recurso 5093/2018; Roj: STS 1079/2021; ECLI:ES:TS:2021:1079:

Mientras que la nulidad prevista en el art. 6.3 del Código Civil se aplica cuando se trata de un contrato cuyo contenido es contrario a la ley (por ejemplo, el arrendamiento de servicios perso-

Por tanto, el artículo 6.3 del CC se aplicaría a aquellos supuestos en los que el propio contenido del contrato es contrario a una norma prohibitiva o imperativa. A este respecto, resulta evidente que, si bien no existe una prohibición expresa de realizar las conductas penadas como delito, si son sancionadas es porque dichas conductas están prohibidas. En consecuencia, todo contrato cuyo contenido sea penalmente sancionable (como sería, por ejemplo, la venta de estupefacientes) incurriría en esta causa de nulidad de pleno derecho.

Por el contrario, el artículo 1.275 sería aplicable a aquellos supuestos en los que el contenido del contrato no es en sí mismo contrario a la ley, pero sí lo es la razón por la cual se está celebrando. Sin embargo, para que sea aplicable tal precepto, es necesario que esa causa sea concurrente para ambos contratantes según dicha sentencia³⁶.

Este precepto no es aplicable, por tanto, cuando el objeto del contrato es lícito (como una compraventa), pero en el que solo una de las partes tiene un propósito ilícito que constituye la finalidad práctica del contrato, sin que la otra lo conozca. Por tanto, no concurriría en el caso de que una de las partes realiza un contrato para estafar a la otra.

Finalmente, en caso de que se produzca la nulidad del contrato por causa u objeto ilícito, se aplicarían los efectos del artículo 1.305 del CC:

- Cuando el hecho constituye un delito común a ambos contratantes, carecen de acción entre sí, de manera que a las cosas o precios que hubiesen sido objeto del contrato se aplicarán las consecuencias previstas por el Código Penal, esto es, el comiso.
- Cuando el hecho constituye un delito imputable a uno de los contratantes, lo anterior se aplicará respecto de este, mientras que el no culpado podrá reclamar lo que hubiese dado y no estará obligado a cumplir lo que hubiera prometido. No obstante, debe señalarse que este otro podría ser culpable por causa torpe, por lo que se le podrían aplicar las consecuencias del artículo 1.306 del CC: no podrá repetir lo que hubiera dado ni reclamar lo que el otro tendría que haber cumplido.

nales hecho por toda la vida a que se refiere el art. 1.583 del Código Civil), la nulidad que resulta del art. 1.275 del Código Civil se aplica a aquellos contratos en que los motivos de las partes para celebrar el contrato se elevan a la categoría de causa y esta resulta ser ilícita.

³⁶ «Por tanto, tres son los requisitos para que la motivación jurídicamente relevante constituya la causa ilícita determinante de la ineficacia del contrato: i) ha de ser opuesta "a las leyes o a la moral" (art. 1.275 del Código Civil); ii) ha de ser determinante de la celebración del contrato; iii) ha de ser común a ambas partes, porque ambas hayan convenido en el mismo propósito ilícito o porque la motivación ilícita de una de las partes sea consentida por la otra, cuanto menos porque la haya conocido y aun así haya celebrado el contrato; esto es, como ha dicho una autorizada doctrina, porque aun siendo la motivación ilícita individual de una sola parte, ha sido dada a conocer a los destinatarios del negocio a fin de que sea aceptada por ellos con el negocio entero».

En cuanto al comiso, el artículo 127 del Código Penal preceptúa, en caso de condena por la comisión de un delito doloso, la pérdida de los efectos, los bienes, medios o instrumentos con los que se haya ejecutado o preparado y las ganancias obtenidas, cualesquiera que sean las transformaciones experimentadas. Por tanto, en tales casos, aunque las partes no estén obligadas a cumplir sus obligaciones y no tengan que devolver lo percibido, será decomisado por el Estado, de manera que no adquieren la titularidad jurídica, puesto que tienen una obligación legal –si bien no reconocida por sentencia– de entregar tales bienes.

Por el contrario, en caso de que no proceda el comiso, tales bienes tendrían que ser devueltos a través de la responsabilidad civil derivada del delito, de acuerdo con los artículos 109 y siguientes del Código Penal.

En cualquier caso, mientras los responsables de los delitos no hayan sido condenados, tendrán una posesión fáctica sobre los bienes o derechos procedentes de los delitos. Sin embargo, dicha posesión no es a título de propietario, sino únicamente a título de poseedor, lo que podría suponer la prescripción adquisitiva de tales bienes, aunque siempre con el límite del artículo 1.956 del CC. Este, según Morales Moreno (2016)³⁷ supone una imposibilidad de usucapir antes de que se produzca la prescripción del delito.

Debe señalarse que, si bien el 1.956 del CC hace referencia a los bienes robados o hurtados, parece lógico que se aplique analógicamente a los que son detentados por la comisión de cualquier otro delito tipificado.

Por otro lado, existe la posibilidad de que la renta procedente del delito no sea obtenida con un contrato, como sería en el caso del robo, hurto o apropiación indebida, en cuyo caso se trataría, de nuevo, de una mera posesión fáctica que podría eventualmente suponer la usucapación con el límite del artículo 1.956 del CC.

De esta manera, no puede más que concluirse que las rentas procedentes de la comisión de un delito, cualesquiera que sean sus transformaciones, no pertenecen al autor del delito, quien es solo mero poseedor fáctico de los mismos, lo que impide su consideración no solo como ganancias patrimoniales no justificadas, sino tampoco como ganancias patrimoniales ni como ningún otro tipo de renta.

³⁷ Según Morales Moreno (2016):

Existen dos posibilidades de hacer el cómputo: la primera consiste en no comenzar a contarlos hasta que no se hayan extinguido las acciones de responsabilidad civil y penal; la segunda en computar normalmente la usucapación, pero impedir que pueda ser opuesta al desposeído hasta tanto no se hayan extinguido las referidas acciones de responsabilidad. Me parece preferible la segunda solución en cuanto resulta suficiente para que se cumpla la finalidad de la norma, que, a mi juicio, no es tanto aumentar la sanción de quien comete el acto delictivo, cuanto corregir las consecuencias a las que conduciría el reducido plazo de usucapación de los bienes muebles.

5.4. Otras exclusiones a las ganancias patrimoniales no justificadas

Además de la inexistencia de titularidad jurídica exigida por el artículo 39.1 de la LIRPF, dicho precepto exige, como ya se ha mencionado, que se desconozca el origen de dichos bienes y derechos, mientras que no es aplicable cuando tengan un origen conocido. En este sentido, resulta muy explícita la Sentencia del TS de 18 de marzo de 2019, anteriormente citada (la cursiva es mía):

[...] si se acredita por el obligado tributario la fuente, ya no estaríamos ante una ganancia patrimonial no justificada. En este tipo de rentas, la Administración tributaria tiene conocimiento de que una persona posee bienes o derechos que no se corresponden con lo declarado. Le consta su tenencia, pero no la fuente de la que proceden. *Si conociera esa fuente, es decir, de dónde provienen los bienes o derechos ocultados, ya no estaríamos hablando de una ganancia patrimonial no justificada, sino de un rendimiento del trabajo personal, del capital o de actividades económicas, que puede estar prescrito o no; e incluso de una donación, prescrita o no. Solo cuando la Administración tiene constancia de la titularidad del bien o derecho, pero no de su fuente u origen, aparece la ganancia patrimonial no justificada. Y se imputará a ese momento en que se descubre, a menos que el obligado tributario logre justificar que el bien o derecho era de su titularidad en un periodo prescrito.*

Igual criterio se mantiene por la Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 2019.

Así, cuando se conoce que las rentas proceden de la comisión de un delito –puesto que este es sancionado–, aquellas no pueden tener la condición de ganancias patrimoniales no justificadas, precisamente porque se tiene conocimiento de ese origen, de manera que no podría utilizarse dicho precepto.

5.5. Otros impedimentos a la tributación

Adicionalmente, existen múltiples impedimentos y dudas sobre las consecuencias de dichos fallos.

En primer lugar, de acuerdo con todas las sentencias citadas, la aplicación del artículo 39.1 de la LIRPF solo es posible por la Administración, no por el contribuyente. En efecto, es la Administración la que descubre la existencia de tales bienes o derechos cuya titularidad no se corresponde con las rentas o el patrimonio declarado y, al no conocer el origen o fuente de los mismos, lo categoriza como ganancias patrimoniales no justificadas. Dicha limitación es plenamente coherente con la necesidad de que se desconozca el origen o fuente de la renta, puesto que resulta inverosímil que el contribuyente que adquiere o es titular de un cierto bien o derecho no conozca su origen.

De este modo, si los tribunales penales consideran que dicha renta tendría que haber sido declarada, una vez sabemos que no puede ser declarada como ganancia patrimonial no justificada por el contribuyente, se plantea la duda de en qué concepto tendría que haber sido declarada para evitar la responsabilidad penal. Sin embargo, no existe ningún tipo de respuesta por parte de la jurisprudencia a esta cuestión.

A su vez, dicha cuestión lleva a plantearse si la interpretación penal no está exigiendo al autor de un delito por el que ha obtenido una renta cometer un nuevo delito para evitar incurrir en un delito fiscal. En efecto, para declarar dichas rentas tendrá que hacerlas figurar de alguna manera; la más fácil de ellas es declararlo como ganancias patrimoniales no derivadas de la transmisión, pero, de nuevo, esta calificación hace figurar al contribuyente como titular de una serie de bienes y derechos, es decir, está realizando un acto a través del cual se está dando una apariencia de titularidad de los beneficios de los delitos previos, lo cual puede suponer un delito de blanqueo de capitales conforme al artículo 301 del Código Penal, de acuerdo con el concepto delimitado, entre otras, por la Sentencia del TS de 29 de abril de 2015³⁸.

Pues bien, precisamente esa conducta es la que estaría realizando el contribuyente, al declarar unas ganancias patrimoniales (que no ha tenido verdaderamente), generando la apariencia de que tiene unas rentas lícitas. En este sentido, el TS³⁹ ha confirmado la existencia de blanqueo de capitales en la adquisición de un billete de lotería premiado, lo cual tributaría como ganancia patrimonial no derivada de la transmisión, si bien sometida al gravamen específico del 20 % con retención liberatoria⁴⁰.

Si bien es cierto que en dicho comportamiento hay una elaboración superior, al presentarse como agraciado de la lotería para el cobro, esta no parece necesaria. En concreto, nadie dudaría de que la autoliquidación de ventas ficticias en una actividad económica⁴¹

³⁸ Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 265/2015, de 29 de abril de 2015, número de recurso 10496/2014; Roj: STS 1925/2015; ECLI:ES:TS:2015:1925:

El Código Penal sanciona como blanqueo de capitales aquellas conductas que tienden a incorporar al tráfico legal los bienes, dinero y ganancias obtenidas en la realización de actividades delictivas, de manera que superado el proceso de lavado de los activos, se pueda disfrutar jurídicamente de ellos sin ser sancionado.

³⁹ Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 501/2019, de 24 de octubre de 2019, número de recurso 1568/2018; Roj: STS 3247/2019; ECLI:ES:TS:2019:3247:

La recurrente, como esposa suya, era conocedora de toda su actividad delictiva, y ha participado en el blanqueo de capitales mediante una serie de actos de inequívoco conocimiento, camuflando los bienes, mediante la incorporación a una sociedad de 180.000 euros que aparentaban proceder del cobro de lotería nacional, cuando se ha demostrado la irrealidad de tal procedencia, [...].

⁴⁰ Disposición adicional trigésima tercera de la LIRPF.

⁴¹ Para lo cual tan solo es necesario incluirlo en las declaraciones de IVA e IRPF. Ni siquiera es necesario hacerlo constar en los libros registros, pues no tienen que presentarse, salvo que medie un requerimiento.

para justificar una serie de rentas constituiría un blanqueo de capitales, por lo que nada parece indicar que se pudiera alcanzar una conclusión distinta con la autoliquidación como ganancia patrimonial no derivada de la transmisión, pues en ambos casos se cumplen los requisitos esenciales: se presentan esos capitales como obtenidos lícitamente para así poder disfrutar jurídicamente de ellos sin sanción alguna.

En tercer lugar, la tributación de las rentas ilícitas supone una ruptura en la coherencia del ordenamiento jurídico, pues se producen conductas prohibidas por el mismo, pero, al mismo tiempo, se pretende que esas actuaciones tengan consecuencias fiscales. Dicha ruptura encuentra su punto máximo cuando se compara con las consecuencias de esos mismos actos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA). A este respecto, es evidente que en una estafa o en un robo/hurto, el autor del delito no realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios, por lo que no podría estar sujeto a IVA. Sin embargo, en el caso de que realice ventas de bienes de comercio ilícito, se podría plantear si dicho sujeto tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA (además de delincuente en el ámbito penal). Esta cuestión fue resuelta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las Sentencias de 28 de febrero de 1984⁴² y de 5 de julio de 1988⁴³, afirmando en esta última:

En efecto, la circulación ilícita de estupefacientes en el interior del país, que solo puede dar lugar, ella también, a medidas represivas, es tan ajena a los mencionados objetivos de la Sexta Directiva y, por consiguiente, al nacimiento de una obligación de tributar en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, como la importación ilícita de los mismos estupefacientes.

Por tanto, en el caso del tráfico de drogas, civilmente los contratos son nulos de pleno derecho, penalmente se imponen sanciones y se procede al comiso de los bienes y fiscalmente no hay devengo de IVA, pero sí de IRPF de acuerdo con la jurisprudencia penal, es decir, los contratos y la adquisición/transmisión de la titularidad existen o no en función de la rama del Derecho desde la que se mire. Esta situación evidencia que las conclusiones alcanzadas por la jurisdicción penal no pueden ser válidas.

Asimismo, relacionado con lo anterior, no puede obviarse la distorsión que se produce para los contratos nulos en comparación con los contratos que son resueltos, para la jurisprudencia penal respecto del gravamen de rentas derivadas de otros delitos.

En relación con la nulidad de pleno derecho, las consecuencias civiles se encuentran perfectamente delimitadas por la jurisprudencia civil. En este sentido, la Sentencia del TS

⁴² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de febrero de 1984, en el asunto 294/82, Einberger.

⁴³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de julio de 1988, en el asunto 289/86, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat.

de 15 de abril de 2009⁴⁴ hace un completo resumen, recordando que procede la restitución de las cosas objeto del contrato, con sus frutos, y el precio con intereses. Sin embargo, a pesar de que habría que restituir las cosas a su situación anterior al contrato, la jurisprudencia penal considera que se han obtenido rentas que deben gravar.

Por su parte, en caso de resolución de un contrato, las consecuencias civiles son idénticas según la Sentencia del TS de 26 de marzo de 2012⁴⁵.

⁴⁴ Sentencia del TS (Sala de lo Civil) 259/2009, de 15 de abril de 2009, número de recurso 1356/2005; Roj: STS 2218/2009; ECLI:ES:TS:2009:2218:

La Sentencia de esta Sala de 6 de julio de 2005, por remisión a la anterior de 11 de febrero de 2003, relaciona extensamente la jurisprudencia en relación al artículo 1.303 del Código Civil, en el que se establece que *declarada la nulidad de una obligación, los contratantes deben restituirse recíprocamente las cosas que hubiesen sido materia del contrato, con sus frutos, y el precio con los intereses*. Recuerda la antedicha Sentencia que «el precepto, que *tiene como finalidad conseguir que las partes afectadas vuelvan a tener la situación personal y patrimonial anterior al evento invalidador* (sentencias de 22 de septiembre de 1989, 30 de diciembre de 1996, 26 de julio de 2000), evitando el enriquecimiento injusto de una de ellas a costa de la otra (sentencias de 22 de noviembre de 1983, 24 de febrero de 1992, 30 de diciembre de 1996 –llegar hasta donde se enriqueció una parte y hasta donde efectivamente se empobreció la otra–), es aplicable a los supuestos de nulidad radical o absoluta, no solo a los de anulabilidad o nulidad relativa, (sentencias de 18 de enero de 1904, 29 de octubre de 1956, 7 de enero de 1964, 22 de septiembre de 1989, 24 de febrero de 1992, 28 de septiembre y 30 de diciembre de 1996), y opera sin necesidad de petición expresa, por cuanto nace de la ley (sentencias de 10 de junio de 1952, 22 de noviembre de 1983, 24 de febrero de 1992, 6 de octubre de 1994, 9 de noviembre de 1999). Por consiguiente cuando el contrato hubiese sido ejecutado en todo o en parte *procede la reposición de las cosas al estado que tenían al tiempo de la celebración* (sentencias de 29 de octubre de 1956, 22 de septiembre de 19889, 28 de septiembre de 1996, 26 de julio de 2000), debiendo los implicados devolverse lo que hubieren recibido por razón del contrato (sentencias de 7 de octubre de 1957, 7 de enero de 1964, 23 de octubre de 1973). El art. 1.303 del Código Civil se refiere a la devolución de la cosa con sus frutos (sentencias de 9 de febrero de 1949 y 18 de febrero de 1994) y el precio con sus intereses (sentencia de 18 de febrero de 1994, 12 de noviembre de 1996, 23 de junio de 1997), norma que parece ideada en la perspectiva de la compraventa, pero que no obsta su aplicación a otros tipos contractuales» (la cursiva es mía).

⁴⁵ Sentencia del TS (Sala de lo Civil) 1939/2012, de 26 de marzo de 2012, número de recurso 602/2009; Roj: STS 1681/2012; ECLI:ES:TS:2012:1681:

Dice la sentencia de 17 de junio de 1986, citada en las de 5 de febrero de 2002 y 27 de octubre de 2005, que «es opinión comúnmente aceptada, tanto por la doctrina científica como por la jurisprudencia, que la resolución contractual produce sus efectos, no desde el momento de la extinción de la relación obligatoria, sino retroactivamente desde su celebración, es decir, no con efectos “ex nunc” sino “ex tunc”, lo que supone volver al estado jurídico preexistente como si el negocio no se hubiera concluido, con la secuela de que las partes contratantes deben entregarse las cosas o las prestaciones que hubieran recibido en cuanto *la consecuencia principal de la resolución es destruir los efectos ya producidos*, tal como se ha establecido para los casos de rescisión en el art. 1.295 del Código Civil al que expresamente se remite el art. 1.124 del mismo Cuerpo legal, *efectos que sustancialmente coinciden con los previstos para el caso de nulidad en el art. 1303* y para los supuestos de condición resolutoria expresa en el art. 1123 (la cursiva es mía).

Por tanto, sobre la base de dichas sentencias, las Resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT) de 10 de octubre de 2017 (V2567/2017), de 29 de enero de 2018 (V0172/2018) o 15 de febrero de 2018 (V0295/2018) consideran que, siempre y cuando sea posible la restitución del elemento patrimonial transmitido, ha de anularse la tributación que se declaró en su momento por la transmisión que ahora se resuelve, es decir, que no se haya producido tal alteración patrimonial⁴⁶. Para ello, el contribuyente que haya declarado la alteración patrimonial tendrá que presentar una solicitud de rectificación (si obtuvo una ganancia) o una complementaria (si obtuvo una pérdida).

No obstante, si la restitución no fuera posible, la normativa civil impone el resarcimiento de los daños por dicha imposibilidad, es decir, una compensación en dinero⁴⁷. En este caso, la alteración patrimonial sí se ha producido, pues es innegable que no se mantiene la propiedad sobre tal bien, sino que se recibe una cantidad como indemnización por no poder recuperarlo. Por ello, la Resolución de la DGT de 9 de junio de 2011 (V1498/2011) considera que sí se ha de tributar por la ganancia o pérdida respecto de esta cuantía.

Por el contrario, la jurisprudencia penal en materia de rentas ilícitas, si bien considera que se tienen que dejar sin efectos los actos realizados, motivo por el cual se impone la responsabilidad patrimonial (que incluye la restitución, reparación del daño e indemnización de perjuicios materiales y morales de acuerdo con el art. 110 CP) y el comiso, considera que dichas rentas tienen que tributar. Y ello con independencia de que se pueda proceder a la restitución del elemento patrimonial afectado o, tratándose de dinero, se proceda al comiso y el pago de la responsabilidad patrimonial.

Sin embargo, esta cuestión jamás ha sido planteada fuera de la vía penal, pues no se ha encontrado ninguna resolución de un Tribunal Económico-Administrativo ni una sentencia de un tribunal del orden contencioso-administrativo al respecto. Esta circunstancia resulta manifiestamente sorprendente, pues, de acuerdo con la jurisprudencia penal, dichas (no) rentas derivadas de la comisión de un delito tienen que tributar y esta obligación ha de existir con independencia de que su no declaración constituya una infracción penal o administrativa. Así, la Administración tributaria tendría que liquidar todas las deudas tributarias obtenidas de un delito⁴⁸ y esta circunstancia tendría que haberse planteado en la vía contencioso-administrativa, lo que sugiere que solo se está exigiendo esta tributación cuando la supuesta cuota defraudada es superior a 120.000 euros, es decir, cuando se puede sancionar por otro delito.

⁴⁶ Sin perjuicio de que la percepción de una indemnización por los daños causados constituye una ganancia patrimonial no derivada de la transmisión que se integrará en la base imponible general; mientras que los intereses son remuneratorios y se integran en la base imponible del ahorro.

⁴⁷ Artículo 1.124, segundo párrafo, de los artículos 1.223 y 1.222 del CC.

⁴⁸ Más allá de los evidentes problemas de prescripción si se espera a liquidar una vez haya una condena en firme.

Finalmente, la conclusión de todo lo anterior es que esta jurisprudencia penal está sometiendo a imposición unas rentas inexistentes, pues quien está siendo sancionado por la comisión de un delito previo no ha podido adquirir la propiedad de los elementos patrimoniales afectados y se encuentra obligado al pago de la responsabilidad civil o se ha de proceder al comiso de los mismos. Este hecho pone de manifiesto que se está gravando una capacidad económica inexistente, pues se exige a quien puede no llegar a ser propietario que autoliquide para evitar cometer un delito contra la Hacienda Pública, lo cual resulta irreconciliable con el 31.1 de la Constitución en los términos utilizados por el TS⁴⁹.

Y, de este modo, al recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se sabe si la recibirá, ignora un principio capital, y constitucional, de nuestro sistema tributario, cual es el de capacidad contributiva, proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental y recogido en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), como antes lo estaba en el 3 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, de igual nombre (BOE de 31 de diciembre). Recuérdese que, ya en sus primeros pronunciamientos (sentencia 27/1981, de 20 de julio), el Tribunal Constitucional dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra (F.J. 4.º) y, desde luego, a efectos del impuesto sobre sucesiones no cabe hablar de tal en relación con una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir la condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo del tributo.

La misma conclusión se puede extraer de las sentencias del TC, como, por ejemplo, la Sentencia de 1 de marzo de 2017⁵⁰, que cita la Sentencia de 16 de febrero de 2017⁵¹.

En este caso se está gravando una capacidad económica inexistente, virtual o ficticia. En efecto, son supuestos en los que se condena por la comisión del delito previo, eliminando toda posesión ilegítima por medio de la responsabilidad civil y el comiso, pero, aun

⁴⁹ Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso) de 30 de enero de 2012, número de recurso 6318/2008; Roj: STS 591/2012; ECLI:ES:TS:2012:591.

⁵⁰ Sentencia del TC (Pleno) 37/2017, de 1 de marzo de 2017, cuestión de inconstitucionalidad número 6444-2015; ECLI:ES:TC:2017:37; BOE de 07/04/2017:

[...] siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo», ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda «establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia».

⁵¹ Sentencia del TC (Pleno) 26/2017, de 16 de febrero de 2017, cuestión de inconstitucionalidad número 6444-2015; ECLI:ES:TC:2017:26; BOE de 25/03/2017.

así, se considera por la jurisprudencia penal que hay una capacidad económica que debe ser gravada: esto es, se le elimina toda ganancia derivada de la comisión del delito previo, pero, aun así, se afirma que tiene renta.

Es más, incluso aunque adquiriera la propiedad de esos bienes, cuando al condenar a un ciudadano por la comisión de un delito, con la obligación de restituir los bienes y ganancias obtenidos, se le condena también por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, se vulneraría también el principio de no confiscatoriedad de dicho artículo 31.1 de la CE. En efecto, imaginemos un sujeto que estafa un millón de euros, pero, años después, se descubre la estafa sin que hubiera prescrito y se consigue recuperar la totalidad del dinero estafado; pues bien, al condenársele por estafa, el dinero recuperado constituye parte de la responsabilidad patrimonial (restitución), pero, además, se le exige el pago de un impuesto que alcanza marginales de más del 50 %⁵²; es decir, que ha tenido una alteración patrimonial cero (no se quedó nada del dinero estafado), pero además tiene una deuda de más de 350.000 euros con la Hacienda Pública.

Estos últimos elementos nos permiten concluir que la LIRPF ni siquiera podría someter a gravamen las rentas procedentes de la comisión de un delito, en los términos señalados por la jurisprudencia penal, porque tal previsión sería inconstitucional.

Finalmente, de todo lo anterior no puede más que rechazarse la tesis de Herrera Molina (2003), basada en que la calificación del artículo 13 de la LGT permite prescindir de los defectos de validez. Sin embargo, dicha interpretación obvia que el mencionado artículo preceptúa, en primer lugar, que «las obligaciones tributarias se exigirán conforme a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado». Así, al ser nulos de pleno derecho conforme al epígrafe 5.3 anterior, no existe ninguna verdadera naturaleza del hecho, acto o negocio realizado.

6. Tesis sostenida

Lo sostenido en el epígrafe anterior no significa que se defienda la no tributación de las rentas procedentes del delito, sino que se aboga por atender al momento y la situación de las circunstancias concurrentes.

Así, como se ha mencionado, los autores de esos delitos previos se encuentran en una situación posesoria que puede devenir en la prescripción adquisitiva, pero siempre que se haya superado el plazo de prescripción del delito correspondiente. Dicha situación sería la que constituiría la existencia de una renta que debe ser sometida a tributación.

En efecto, en el momento en que se produce esa prescripción adquisitiva, se produce una alteración en la composición patrimonial del hasta ese momento poseedor (unos acti-

⁵² En función del periodo impositivo y la comunidad autónoma de residencia.

vos se han integrado en su patrimonio), de manera que se produce una ganancia patrimonial, puesto que la LIRPF no califica dicha renta como rendimiento. No obstante, la DGT no ha emitido ninguna consulta al respecto.

Dicha ganancia patrimonial ha de ser calificada como no derivada de la transmisión, de acuerdo con el criterio interpretativo de la DGT como en las Resoluciones de 19 de abril de 2018 (V1014/2018)⁵³ o de 16 de diciembre de 2015 (V4053/2015)⁵⁴.

Si bien es cierto que la primera resolución es relativa al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y la segunda al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, nada obsta a que las conclusiones sean idénticas para el IRPF, pues esta no hace una delimitación del concepto, por lo que, de acuerdo con el artículo 12.2 de la LGT, se ha de utilizar el concepto jurídico, es decir, el establecido por la normativa civil, precisamente el que han utilizado dichas resoluciones.

Por tanto, esta ganancia patrimonial, al no ser derivada de la transmisión, se integrará en la base imponible general del IRPF conforme a los artículos 45 y 46 de la LIRPF. Además, se imputará al periodo impositivo en que se produzca –el periodo en que se produzca la prescripción del delito–, conforme al artículo 14.1 c) de la LIRPF. A este respecto, hay que recordar que, en el caso del delito continuado, dicha prescripción no comienza a contarse hasta que se realiza el último acto que forma parte de esa reiteración delictiva.

Evidentemente, esta situación solo se podrá producir en caso de que se produzca la prescripción adquisitiva, lo cual requiere la prescripción del delito. Sin embargo, resulta evidente que, en el momento en que se haya producido la prescripción del posible delito existente, la

⁵³ «Así, los modos de adquirir la propiedad recogidos en el Código Civil se pueden encuadrar en los dos tipos siguientes (no se incluye el modo de adquisición por Ley, porque habrá de estarse a cada supuesto concreto, para determinar su naturaleza, y porque todos los modos, en el fondo, se adquieren por Ley, porque así lo establece la Ley –por accesión y por Ley, por ocupación y por Ley, etc.–):

– Originarios: Accesión, ocupación y prescripción adquisitiva.

– Derivativos: Donación, sucesión y ciertos contratos mediante la tradición (compraventa, permuta, etc.).

Así, los primeros se caracterizan porque la adquisición no se basa en derecho anterior alguno, sino que el derecho se adquiere *ex novo*, mientras que en los segundos el adquirente al hacer suyo el derecho se apoya o basa en que lo recibe porque le viene de quien lo tenía.

Por tanto, por la prescripción adquisitiva o usucapación se adquiere, no se transmite, mientras que por los hechos que enumera el párrafo segundo del artículo citado se adquiere y se transmite, en virtud de que el derecho de quien lo tenía se transmite al que pasa a adquirirlo, habiendo por lo tanto transmisión y adquisición» (la cursiva es mía).

⁵⁴ «Por lo tanto, cabe concluir que la adquisición de una propiedad por prescripción adquisitiva o usucapación no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por tratarse de una adquisición originaria y, por tanto, faltar uno de los elementos que configuran el hecho imponible de esta modalidad del impuesto, la transmisión».

responsabilidad por el mismo no llegará a enjuiciarse en la práctica y, por ello, nos encontraremos, de nuevo, ante un patrimonio cuyo origen no resulta conocido (pues no se habrá probado que procede de la comisión de un delito), de manera que se podrá someter a tributación como una ganancia patrimonial no justificada. A este respecto debe señalarse que la autoincriminación por el interesado en la comisión del delito prescrito –siempre que resulte factible mediante la aportación de las pruebas necesarias– para eludir la tributación no le permitiría alcanzar tal objetivo, puesto que en ese caso el origen sí sería conocido (no procediendo la ganancia patrimonial no justificada) y se gravaría como una adquisición por usucapión, ya explicada.

6.1. Diferencias con el concurso de normas

Es fácilmente apreciable que el concurso de normas que ha establecido la jurisprudencia del TS tras la sentencia del caso Urralburu, fuertemente criticada a nivel penal por, entre otros, De Mosteyrín Sampalo, puede producir un efecto similar al que se propugna en este artículo. En efecto, en ambas tesis resulta clave que se produzca la prescripción del delito de origen, circunstancia que impedirá el comiso o la exigencia de responsabilidad civil. Sin embargo, existen notables diferencias.

En primer lugar, el concurso de delitos supone, necesariamente, que el delito se haya cometido, si bien no es sancionado por la existencia de un concurso de normas en la que el delito de origen absorbe todo el desvalor. Sin embargo, en la tesis de este artículo, los beneficios de ese delito de origen no están sometidos a imposición y, por ello, no puede haber defraudación ni delito.

En segundo lugar, el concurso de delitos tan solo supone que no se imponga una pena puesto que el artículo 8 del Código Penal establece que «los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas». Sin embargo, la no imposición de sanción por un precepto no impide que proceda la exigencia de responsabilidad civil, puesto que el daño se ha producido y se ha de reparar, como prevé el artículo 109 del Código Penal: «la ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados». Esto supone que, estrictamente, el condenado por el delito de origen, no solo se le decomisa todo lo obtenido por el mismo, sino que se le debe exigir la deuda tributaria eludida.

A este respecto, la sentencia del TS del caso Urralburu no hace ningún pronunciamiento sobre las responsabilidades civiles derivadas del delito contra la Hacienda Pública, únicamente respecto de sus condenas, por lo que se mantuvo la responsabilidad civil derivada del delito⁵⁵.

⁵⁵ «[...] ha de señalarse que para la aplicación del concurso de normas (art. 8.º Código Penal 1995) en el que la sanción penal por el delito fuente directa de los ingresos absorbe el delito fiscal que se considera consumido en aquel [...]

Por el contrario, en la tesis de este artículo, no existe deuda tributaria correspondiente a los beneficios obtenidos de la actividad delictiva, por lo que no hay responsabilidad civil alguna.

En tercer lugar, la tesis del TS sí permite la sanción por la comisión del delito contra la Hacienda Pública cuando las ganancias obtenidas por el delito de origen se han reinvertido y generado nuevas ganancias, incluso aunque estas sean lícitas.

Por el contrario, en la tesis sostenida en este artículo, dichas ganancias adicionales procedentes de la reinversión tampoco pertenecen al delincuente, que es un mero poseedor de las mismas, sin que pueda hacerlas suyas de acuerdo con el artículo 451 del Código Civil, a *contrario sensu*, y el 455. Asimismo, las consecuencias del delito tampoco dan lugar a dudas:

- En caso de que el delito esté sometido a comiso, el artículo 127.1 prevé el comiso íntegro de las ganancias provenientes del delito «cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar», entre las cuales nada obsta a que se encuentren los beneficios derivados de su reinversión.
- En caso de que el delito esté sometido a responsabilidad civil, el verdadero dueño de los bienes poseídos ilícitamente es el sujeto agraviado, por lo que las ganancias de su inversión también son suyos. Dichas ganancias no son más que los frutos de los bienes poseídos, por lo que han de ser abonados al legítimo dueño, en virtud de los artículos 451, 455 y 1.307 del Código Civil.

Por tanto, en este supuesto, la tesis sostenida tan solo conllevaría que dichos frutos obtenidos por la reinversión han de ser objeto de comiso o entrega al sujeto agraviado, por lo que, de nuevo, no hay capacidad económica alguna, de manera que no puede haber defraudación ni delito.

Finalmente, en cuarto lugar, la tesis del concurso de normas considera que el delito contra la Hacienda Pública debe ser sancionado cuando la condena del delito fuente no lleve aparejada el comiso o la devolución como responsabilidad civil de todas las ganancias.

Sin embargo, en la tesis sostenida en este artículo, dicha conclusión no puede más que ser rechazada.

En primer lugar, el TS no exige que el comiso o la responsabilidad civil haya permitido recuperar del delincuente todas las ganancias del delito, sino que tan solo exige que la sentencia incluya el comiso o la devolución como responsabilidad civil. Por tanto, no tiene por qué ser efectiva. Así, siguiendo la lógica (errónea) del TS, mientras no se satisfaga la

La estimación de este motivo deja sin contenido los demás motivos de recurso referidos a *las condenas por delito fiscal*» (la cursiva es mía).

misma, el delincuente disfruta de una capacidad económica que debería ser sometida a tributación, por lo que es perfectamente posible que no sea sancionado por un delito contra la Hacienda Pública sobre la base de que tales ganancias van a ser devueltas, pero esta hipótesis no ocurre nunca efectivamente⁵⁶.

En segundo lugar, resulta evidente que la tributación de las ganancias del delito no procedería de inicio, como ya se ha explicado, por lo que eventos posteriores no pueden hacer que procediera aquella tributación.

En tercer lugar, porque dicho constructo es innecesario, puesto que si no se produce el comiso o el pago de la responsabilidad civil de forma efectiva, la tributación aflorará de una u otra manera:

- En el caso de delitos sometidos a comiso, dicho comiso ha de producirse por el importe íntegro de las ganancias provenientes del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hayan podido experimentar. Así, para el supuesto en que no sea posible el decomiso de los bienes y ganancias preceptuados por el artículo 127.1 del Código Penal, se ordenará el decomiso de otros bienes por una cantidad que corresponda al valor económico de los mismos y de las ganancias obtenidas de ellos. Por tanto, se procedería al comiso de bienes hasta alcanzar una determinada cantidad. En ese caso, ¿qué ocurriría si los bienes del sujeto objeto del decomiso no permiten alcanzar ese importe? En tal caso, el sujeto objeto del decomiso tendría una deuda con la Administración que seguiría su cobro por la vía ordinaria de apremio, de manera que hay dos posibles finales:
 - El cobro por el pago voluntario posterior o mediante embargos. En ese caso, ya se habría producido el cobro de toda la deuda, no procediendo la tributación.
 - O la extinción por prescripción del derecho de cobro de la Administración. En ese caso, la extinción de la deuda supone aflorar una renta para el deudor, en la forma de ganancia patrimonial, puesto que la composición de su patrimonio se ha visto alterada: ya no tiene una deuda, sin que haya tenido que entregar bienes o derechos para ello, es decir, incrementando su posición patrimonial neta. Dicha conclusión es respaldada por la Resolución de la DGT de 12 de junio de 2020 (V1913/2020), sin que pueda proceder la exención de la disposición adicional tercera de la LIRPF.

⁵⁶ Como ejemplo el propio Urralburu, quien, en 2017, 16 años después de la sentencia firme del TS, aún debía 491.771,29 euros de los 530.234,48 euros de responsabilidad civil impuesta (el 92,76 %). <https://www.noticiasdenavarra.com/economia/2017/05/19/deuda-expresidente-socialista-urralburu-ascien-de/668076.html>

- Por el contrario, en el caso de delitos sujetos a responsabilidad civil hay varios problemas:
 - En primer lugar, la responsabilidad civil puede ejercitarse por vía civil, siempre y cuando se reserve la acción de acuerdo con el artículo 109 del Código Penal. Así, como ya ha indicado Ruiz de Erenchun, resulta absolutamente incoherente que se deba sancionar penalmente el delito contra la Hacienda Pública si el perjudicado ha optado por reservarse la acción civil, pues se le exigirá posteriormente; además, hace depender del perjudicado el que se le sancione por uno o dos delitos, lo cual es absolutamente incoherente en el caso de delitos públicos.
 - En segundo lugar, si el perjudicado renuncia a la responsabilidad civil o no llega a ejercitar la misma en la vía civil, resulta evidente que el delincuente habrá tenido que dejar de satisfacer esa responsabilidad civil, es decir, se produce la extinción de una deuda que tenía, con la consiguiente renta anteriormente mencionada. No obstante, tal renta no tributaría por el IRPF, sino por el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), puesto que se trata de una adquisición a título gratuito. Esta diferente tributación no parece problemática, puesto que es una consecuencia querida por la normativa tributaria al separar los dos impuestos por la forma de adquisición, si bien debe señalarse que el ISD puede aplicar tipos impositivos superiores a los del IRPF.

Por el contrario, si se le exige (en sentencia penal o en una acción específica en la vía civil) puede acontecer que no llegue a satisfacerla nunca. En ese caso, no se puede producir la prescripción de la deuda de acuerdo con el TS⁵⁷. En tal caso, la deuda podrá seguir apremiándose hasta el fallecimiento del sujeto infractor, tras el cual pasará con su masa hereditaria a sus herederos y, en su caso, con la limitación de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario. En tal caso, podría no satisfacerse nunca, como puede acontecer con cualquier otra deuda.

De acuerdo con lo anterior, se pueden apreciar unas diferencias muy significativas que excluyen la posibilidad de considerar que la actual jurisprudencia del TS pueda considerarse como aceptable, siquiera desde un punto de vista práctico, pues no produce las consecuencias que debería conforme a Derecho.

No obstante, sí que está en lo cierto el TS en que se ha de proceder a acusar por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública conjuntamente con el origen de fuente, sin

⁵⁷ Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 607/2020, de 13 de noviembre de 2020, número de recurso 1154/2018; Roj: STS 4056/2020; ECLI:ES:TS:2020:4056.

perjuicio de que la defraudación deba ser descartada en el momento en que se condene por el delito de origen. Por el contrario, en caso de que no se condene por el delito de origen, el delito contra la Hacienda Pública podría ser sancionado.

7. Conclusiones

El delito contra la Hacienda Pública exige la existencia de una cuota defraudada superior a 120.000 euros, por lo que es un delito en blanco: la determinación de esa cuota defraudada ha de realizarse por la normativa tributaria.

En el caso de rentas o ganancias procedentes de delitos previos, la jurisprudencia penal ha concluido que estas tienen que ser gravadas en el IRPF como ganancias patrimoniales no justificadas. Sin embargo, un análisis sistemático de la normativa permite concluir que dicha calificación carece de soporte legal, pues: a) no se ha producido la adquisición de los bienes y derechos que se pretenden gravar, como exige el precepto, de acuerdo con la normativa civil; y b) no se da el presupuesto de que no sea conocido el origen o fuente de esos bienes.

Asimismo, la consideración de que tales rentas deben ser gravadas incurre en muchos otros impedimentos: a) no se ha examinado cómo tendría que declararlas el delincuente para no incurrir en la comisión de este delito, pero la jurisprudencia y doctrina administrativa no permiten que pueda declararlo como ganancia patrimonial no justificada; b) la declaración de tales rentas en cualquier categoría puede constituir un delito de blanqueo al hacer figurar las rentas como lícitamente obtenidas; c) supone una incoherencia jurídica, al ser nulos de pleno derecho esos actos y contratos en el ámbito civil y penal, pero sometidos a gravamen en el IRPF, al tiempo que no sujetos en el IVA, en su caso; y d) difiere en el tratamiento en el IRPF de un contrato que ha sido resuelto (se anula la tributación declarada) de la tributación de un contrato nulo de pleno derecho, a pesar de que ambos tienen idénticas consecuencias civiles.

Más aún, el conjunto de elementos concurrentes nos permite concluir no solo que la LIRPF no lo considera renta, en ninguna categoría, sino que tampoco podría hacerlo, puesto que supondría el gravamen de una capacidad económica inexistente en los términos del TS y del TC.

De esta manera, la explicación de que la jurisprudencia penal abogue por la sanción de estas conductas está basada no en un análisis sosegado del conjunto del ordenamiento jurídico, sino en un sentido de lo que los órganos judiciales penales han considerado justo. Esta conclusión resulta inevitable de la lectura de la Sentencia de la Audiencia Nacional en el caso Nécora, en la que, tras argumentar –erróneamente– la necesidad de que se graven tales rentas, pasa al «análisis sobre el encaje que pueden tener estos beneficios» en la LIRPF; es decir, primero se alcanza la conclusión de que ha de tributar, tras lo cual se tuvo que buscar el encaje en la normativa tributaria.

Un análisis conjunto de la normativa tributaria, civil y penal debe llevar a concluir que el autor de un delito no es más que un poseedor de las ganancias derivadas del mismo, por lo que no se produce una alteración patrimonial en el mismo hasta que no adquiere por prescripción adquisitiva la propiedad de tales ganancias. Es en ese momento cuando se produce la ganancia patrimonial y, por ello, la obligación de tributar, por lo que será en ese momento cuando pueda cometer el delito contra la Hacienda Pública. No obstante, dado que dicha usucapión no se puede producir antes de la prescripción penal del delito de origen conforme al 1.956 del CC, la condena del delito de origen no puede ir nunca acompañada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por no haber declarado las ganancias de aquel delito.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que no existe ninguna cuota defraudada que pueda suponer un delito contra la Hacienda Pública, ni puede existir, cuando se condene por el delito de origen, lo que supone ineludiblemente que la jurisprudencia penal en este ámbito está considerando que se ha cometido un delito y, cuando no concorra el concurso de normas, está imponiendo penas privativas de libertad por unos hechos que no están tipificados como delito. Esta situación no puede más que calificarse como una vulneración de la reserva constitucional de ley a la configuración de los elementos esenciales del tributo (arts. 31.3 y 133.1 CE), del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) y del derecho fundamental a la tipicidad de los delitos y las infracciones (art. 25.1 CE). Por esa razón, consideramos que esta cuestión debería ser planteada por un tribunal penal al TC a través de una cuestión de inconstitucionalidad o, por el contrario, los ciudadanos afectados deberían interponer un recurso de amparo por la vulneración de ese derecho fundamental.

Referencias bibliográficas

Herrera Molina, P. M. (2003). *Fiscalidad de los actos ilícitos*. Instituto de Estudios Fiscales.

Morales Moreno, A. M. (2016). La usucapión. *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid*, (3).

Mosteyrín Sampalo, R. de. (2017). Tributación de las ganancias que se obtienen del

ilícito penal. FORO. *Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales, Nueva Época*, 20(1), 93-126.

Ruiz de Erenchun Arteché, E. (2009). ¿Hay que declarar a la Hacienda Pública los ingresos delictivos? *Revista Aranzadi Doctrinal*, 6, 39-48.



El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA)

José Manuel Calderón Carrero (autor de contacto)

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de A Coruña (España)

jose.calderon@udc.es | <https://orcid.org/0000-0001-7973-2869>

Alberto Quintas Seara

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de A Coruña (España)

alberto.quintas@udc.es | <https://orcid.org/0000-0002-7417-6485>

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto el análisis del programa europeo cooperativo para grandes empresas multinacionales, esto es, el denominado «ETACA» (*European Trust and Cooperation Approach*), que la Comisión Europea ha puesto en marcha recientemente y que se inspira en el ICAP (*International Compliance Assurance Programme*) desarrollado por la OCDE. El artículo examina el alcance y funcionamiento del programa ETACA, así como las principales diferencias que pueden observarse en relación con el ICAP de la OCDE. El estudio contiene en su parte final una serie de reflexiones de fondo acerca de la configuración y funcionalidad de estos programas (ETACA e ICAP) en el actual contexto post-BEPS de transformación del sistema tributario internacional.

Palabras clave: ETACA; cumplimiento tributario cooperativo; precios de transferencia.

Fecha de entrada: 05-09-2022 / Fecha de aceptación: 26-09-2022

Cómo citar: Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2022). El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 39-64.



The European Cooperative Compliance Programme for Large Multinational Enterprises (ETACA)

José Manuel Calderón Carrero (corresponding author)

Alberto Quintas Seara

Abstract

The purpose of this paper is to analyse the European cooperative programme for large multinational companies, the so-called «ETACA» (European Trust and Cooperation Approach), which has recently been launched by the European Commission and which is inspired by the ICAP (International Compliance Assurance Programme) developed by the OECD. In this regard, we will examine the scope and functioning of the ETACA, as well as the main differences that can be observed in relation to the OECD ICAP. Finally, we will provide some thoughts on the configuration and functionality of these programmes (ETACA and ICAP) in the current post-BEPS context of transformation of the international tax system.

Keywords: ETACA; cooperative tax compliance; transfer pricing.

Citation: Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2022). El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 39-64.

Sumario

1. Introducción
2. Origen, objetivos y configuración general del programa ETACA de la UE
3. Ámbito de aplicación del programa ETACA (piloto)
 - 3.1. Destinatarios del programa y criterios de admisibilidad
 - 3.2. Operaciones intragrupo cubiertas por el programa
4. Funcionamiento del programa ETACA (piloto)
 - 4.1. Coordinación entre los Estados miembros participantes en el programa ETACA
 - 4.2. Fases o etapas que integran el programa ETACA
 - 4.2.1. Fase de admisión en el programa
 - 4.2.2. Fase de evaluación de riesgos de precios de transferencia del grupo MNE que participa en el programa ETACA
 - 4.2.3. Fase de resultados derivados de la participación de un grupo MNE en el programa ETACA
5. Algunas reflexiones sobre la configuración y funcionalidad del programa ETACA en un contexto post-BEPS: ¿hacia la instrumentación del principio de seguridad jurídica en materia de «fiscalidad internacional» a través de medidas de bajo voltaje?

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, la Agencia Estatal de Investigación y el FEDER, bajo el título «El futuro de la imposición sobre la renta: estudio de las tendencias internacionales en materia de imposición societaria y de las personas físicas» (PID2021-128546NB-I00).



1. Introducción

Este estudio tiene por objeto el análisis del programa cooperativo europeo para grandes empresas multinacionales (ETACA) que la Comisión Europea ha puesto en marcha recientemente, como parte de su estrategia y agenda fiscal para la instrumentación de una fiscalidad más justa.

Así, en primer lugar, examinaremos el alcance y funcionamiento del programa ETACA a partir de las «directrices» (*guidelines*) elaboradas conjuntamente por la Comisión y expertos nacionales de Estados miembros participantes en el programa. El programa ETACA se inspira en el programa ICAP (*International Compliance Assurance Programme*) que ha venido desarrollando la OCDE desde 2018 hasta el momento presente, y, por ello, también abordamos, en segundo término, las diferencias entre ambos programas cooperativos multilaterales de revisión de riesgos fiscales de grupos multinacionales (MNE).

Finalmente, realizamos una serie de consideraciones de fondo sobre la virtualidad de estos programas en el actual contexto de transformación del sistema tributario internacional, poniendo de relieve sus implicaciones y potencial funcionalidad como mecanismo de «bajo voltaje» a los efectos de contribuir a generar un nivel mínimo de seguridad jurídica en materia tributaria que permita a los grupos de empresas que operan internacionalmente realizar sus actividades en condiciones que resulten compatibles con tal principio constitucional, así como con los propios principios inspiradores de la OCDE y el buen funcionamiento del mercado interior de la Unión Europea (UE). A nuestro juicio, el ETACA es un paso en la dirección correcta por cuanto permite a los grupos MNE reforzar su gobernanza corporativa en materia tributaria y verificar *ex ante* determinados aspectos (nivel de riesgo fiscal) de su política de precios de transferencia.

2. Origen, objetivos y configuración general del programa ETACA de la UE

En julio de 2020, vio la luz el «Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación», dentro del cual se anunciaba la intención de la Comisión Europea de desarrollar, de forma conjunta con los Estados miembros, un marco de cumplimiento cooperativo a nivel europeo (*EU cooperative compliance framework*) que, sobre la base de una mayor colaboración, confianza y transparencia entre las administraciones tributarias, contribuyese a facilitar y promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas (Comisión Europea, 2020, p. 10). De acuerdo con lo establecido en el citado plan de acción, tal iniciativa debería proporcionar un marco claro para el diálogo preventivo entre las diferentes administraciones tributarias nacionales que posibilitase la resolución común de problemas fiscales de naturaleza transfronteriza en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, en el propio plan de acción quedaba reflejado que esta iniciativa europea en materia de cumplimiento cooperativo vendría a complementar a los programas nacionales e internacionales ya existentes en este ámbito, proyectándose tanto sobre las grandes empresas como respecto de las pymes¹, sin perjuicio de la adopción de enfoques diferenciados que permitiesen tener en cuenta las características y necesidades específicas de estos contribuyentes (Comisión Europea, 2020, p. 10).

De este modo, a finales de 2021, la Comisión Europea publicó las directrices para la aplicación del programa cooperativo europeo para grandes empresas multinacionales, esto es, el denominado «ETACA» (*European Trust and Cooperation Approach*). En marzo de 2022 se puso en marcha una fase piloto de este programa centrado específicamente en los riesgos de precios de transferencia de este grupo de contribuyentes y que, en la actualidad, cuenta con la participación de 14 administraciones tributarias de Estados miembros de la UE, entre las que figura la administración tributaria española². En gran medida, podría decirse que el ETACA se inspira y sigue el modelo del programa ICAP (*International Compliance Assurance Programme*) desarrollado por la OCDE-FTA³ y en el que actualmente participan 22

¹ La Comisión Europea desarrollará directrices específicas para el programa de cumplimiento cooperativo destinado a las pymes (Comisión Europea, 2021, p. 2).

² Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Eslovaquia, España, Finlandia, Hungría, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Polonia, y Portugal. La lista de las administraciones tributarias de los Estados miembros que actualmente forman parte de este programa piloto puede consultarse en https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-eta-ca-pilot-project-mnes_en

³ A este respecto, nótese como una primera edición «piloto» de este programa fue lanzada en 2018 con la participación de ocho administraciones tributarias (OECD, 2018). En 2019 se puso en marcha una segunda edición también en formato piloto de este programa en la que el número de administraciones tributarias participantes se elevó a 19 (OECD, 2019). Posteriormente, en 2021, se publicó la versión final

administraciones tributarias de diferentes países miembros de la OCDE (incluida España)⁴. No obstante, existen diferencias relevantes entre el ETACA de la UE y el ICAP-FTA/OCDE, en el sentido en que este último constituye un programa más desarrollado y de mayor alcance material y geográfico (internacional).

El programa cooperativo europeo para grandes empresas multinacionales busca, en esencia, fomentar la comunicación y el diálogo previo entre estos contribuyentes y las administraciones tributarias de los Estados miembros participantes en un entorno de cooperación, transparencia y confianza, al objeto de que estas puedan llevar a cabo una evaluación *ex ante* de los riesgos en materia de precios de transferencia que resultan de determinadas operaciones intragrupo realizadas por estas grandes empresas en el mercado interior. De este modo, la finalidad principal del citado programa consistiría en mejorar los niveles de seguridad jurídica en el marco de dichas operaciones y reducir el riesgo de doble imposición (Comisión Europea, 2021, pp. 2-3). Transparencia, cooperación, prevención de controversias y seguridad jurídica conforman los ejes vertebradores del programa ETACA, siguiendo la estela del programa ICAP, aunque en un contexto jurídico distinto.

A este respecto, y desde el punto de vista del contribuyente, es importante tener presente que, aun cuando la participación en este programa no le proporcionaría la seguridad jurídica que ofrecen otros instrumentos como, por ejemplo, los *Advance Pricing Agreements* (APA), sí que le permitiría obtener una cierta garantía de que en relación con aquellas operaciones analizadas y clasificadas como de «riesgo bajo» (*low risk*), las administraciones tributarias que hubiesen participado en el proceso de evaluación de riesgos no dedicarían recursos a una ulterior revisión o inspección de las mismas. Asimismo, la adopción de esta suerte de enfoque común (*common risk assessment*) de naturaleza multijurisdiccional en el análisis de riesgos de precios de transferencia por parte de las administraciones tributarias contribuiría a evitar que las empresas puedan ser objeto de ajustes de precios de transferencia arbitrarios o poco fundamentados. Todo esto se debería traducir en una reducción de la litigiosidad, así como en una disminución de los costes de cumplimiento tributario para los grupos multinacionales participantes en este programa.

Los potenciales beneficios del ETACA no se proyectan exclusivamente sobre los contribuyentes, sino también sobre las administraciones tributarias de los Estados miembros en la medida en que su participación en dicho programa cooperativo, que opera *ex ante*, les permite ahorrar recursos y distribuir los medios humanos y materiales de los que disponen

del *ICAP Handbook 2.0* (OECD, 2021). Cabe precisar que el desarrollo del ICAP está liderado por el *Forum on Tax Administration* (FTA) de la OCDE.

⁴ Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Colombia, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Polonia, Singapur y Reino Unido. La lista de las administraciones tributarias que actualmente participan en el ICAP puede consultarse en <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>

de una forma más eficiente, asignándolos al análisis de aquellas operaciones que presenten unos mayores niveles de complejidad y riesgo fiscal desde la óptica de los precios de transferencia (Comisión Europea, 2021, pp. 3-4).

Por otra parte, cabría señalar que todas las administraciones tributarias participantes en el programa quedarán integradas en el Grupo de Dirección del mismo (*Steering Group*), el cual estará liderado por la Comisión Europea. De este modo, y una vez finalizada la fase piloto del programa, el citado Grupo de Dirección será el encargado de: a) evaluar los resultados del programa; b) examinar el *feedback* recibido de las administraciones tributarias nacionales y de los grupos multinacionales participantes; c) analizar los problemas de naturaleza procedimental que pudieran haber surgido en el marco de la evaluación de riesgos de precios de transferencia; y d) actualizar, en su caso, las directrices de aplicación del programa. Asimismo, cuando el ETACA adquiera una naturaleza permanente, el Grupo de Dirección del programa deberá reunirse dos veces al año con el fin de supervisar el funcionamiento del mismo y garantizar que su implementación en los diferentes Estados miembros participantes se realiza de forma consistente (Comisión Europea, 2021, p. 10).

3. Ámbito de aplicación del programa ETACA (piloto)

3.1. Destinatarios del programa y criterios de admisibilidad

En su fase piloto, el programa cooperativo europeo se encuentra disponible principalmente para aquellas empresas multinacionales cuya cifra de ingresos totales consolidados a nivel de grupo superen los 750 millones de euros y cuya sociedad matriz última (*ultimate parent entity*) se encuentre establecida dentro del territorio de la UE. No obstante, las empresas multinacionales cuyos ingresos totales consolidados a nivel de grupo se sitúen por debajo del umbral anteriormente señalado también podrán participar en el programa siempre que estén en condiciones de proporcionar la misma información que la contenida en el informe país por país (*country-by-country report*). Una vez finalizada la fase piloto, se prevé que el programa pueda extenderse a empresas multinacionales cuya sociedad matriz última se encuentre localizada fuera de la UE (Comisión Europea, 2021, p. 4).

En todo caso, es importante tener presente que, en última instancia, serán las administraciones tributarias involucradas las que determinen caso por caso si un determinado contribuyente puede acceder o no al programa (Comisión Europea, 2021, p. 4). De este modo, aquellos grupos multinacionales que voluntariamente deseen participar en el mismo tendrán que superar una suerte de «test de idoneidad» en el que se ponderarán un conjunto de elementos tales como la presencia/relevancia (*footprint*) del grupo a nivel europeo, el volumen y materialidad de las operaciones intragrupo cubiertas por el programa en el ámbito de la Unión Europea, el historial de cumplimiento tributario del grupo, el compromiso de participar de forma cooperativa y transparente a lo largo de todo el proceso, o la implementación

por parte del grupo de un marco de control de riesgos fiscales (*tax control framework*) a nivel interno (Comisión Europea, 2021, p. 6)⁵.

A este respecto, cabría señalar que el hecho de que la sociedad matriz última u otra entidad del grupo cuya residencia se encuentre localizada en alguno de los Estados miembros participantes esté siendo objeto de un procedimiento de inspección respecto de las mismas no excluye *per se* la posibilidad de acceder al programa, si bien constituirá un elemento adicional de cara a valorar su idoneidad para participar en el programa. De un modo similar, podría afirmarse que la participación en un programa de cumplimiento tributario cooperativo de carácter nacional por parte de un contribuyente susceptible de acceder al ETACA en modo alguno le garantizará su admisión en este último; no obstante, tal circunstancia, en línea de principio, será valorada positivamente en el marco del «test de idoneidad» anteriormente señalado (Comisión Europea, 2021, p. 6).

Habida cuenta de los principios sobre los que se fundamenta el ETACA, los grupos multinacionales que deseen participar en el mismo tendrían que adoptar una posición colaborativa con las administraciones tributarias, comprometiéndose entre otras cuestiones a actuar de forma transparente y cooperativa, a mantener un diálogo abierto y continuo con las administraciones tributarias participantes, a proporcionar en tiempo y forma la documentación e información solicitada por dichas administraciones tributarias (dando una respuesta clara y transparente a las cuestiones planteadas por las mismas), así como a colaborar de forma proactiva para resolver las posibles cuestiones/problemas que pudieran surgir en el marco del programa (Comisión Europea, 2021, p. 10).

3.2. Operaciones intragrupo cubiertas por el programa

El análisis de riesgos de precios de transferencia desde un enfoque común y multilateral que se realiza en el marco del ETACA queda, en principio, circunscrito a aquellas operaciones intragrupo de carácter «rutinario», esto es, operaciones donde una de las partes lleve a cabo funciones simples y no realice contribuciones de valor únicas y valiosas (p. ej. transacciones referidas a distribuidores de bajo riesgo, fabricantes por encargo, o servicios de bajo valor añadido). Este tipo de operaciones, a pesar de ser más fáciles de valorar, pueden generar igualmente doble imposición, considerando particularmente la vaguedad e imprecisión de la guía OCDE de precios de transferencia post-BEPS (2017-2022) en relación con cuestiones tan relevantes desde el punto de vista práctico como la delimitación de las operaciones, el análisis funcional, el concepto de intangibles y la contribución a la realización de «funciones DEMPE».

⁵ El principal modelo de control de riesgos fiscales fue elaborado por la OCDE en 2016, representando un «estándar flexible» que cada grupo MNE puede adaptar a su negocio y marco de gobierno corporativo. En relación con este modelo OCDE de control de riesgos fiscales y su funcionalidad en un contexto post-BEPS, puede consultarse a Calderón Carrero (2020, pp. 110 y ss.).

Ciertamente, el hecho de que la revisión multilateral de riesgos fiscales que instrumenta el ETACA no se configure como una evaluación en profundidad de los riesgos en materia de precios de transferencia del contribuyente como la que tendría lugar en el marco de un procedimiento de inspección tributaria o en el marco de un APA (Comisión Europea, 2021, p. 12), y deba llevarse a cabo en un plazo breve y predefinido, hace que el programa resulte *a priori* menos adecuado para operaciones intragrupo más complejas, las cuales requerirán un procedimiento de comprobación que permita un análisis más exhaustivo de las mismas (p. ej. transferencias de propiedad intelectual o reestructuraciones empresariales). No obstante, se contempla la posibilidad de que las administraciones tributarias que participan en la evaluación de riesgos decidan caso por caso si dichas operaciones «no rutinarias» pueden quedar cubiertas por el programa, lo cual aporta flexibilidad a su aplicación. Ahora bien, y con independencia de lo anteriormente señalado, es importante tener presente que las empresas que participen en el programa deberán proporcionar información acerca de todas sus operaciones intragrupo (Comisión Europea, 2021, p. 5).

Por otra parte, y desde un punto de vista territorial, conviene señalar como el ETACA no se proyecta exclusivamente sobre operaciones intragrupo estipuladas entre entidades residentes en los Estados miembros participantes en dicho programa, sino que también podría dar cobertura a operaciones realizadas con entidades residentes en países terceros o en Estados miembros no participantes, pero que resultasen relevantes para los Estados miembros participantes; ahora bien, en este tipo de supuestos, los «efectos» del programa para el contribuyente quedarían limitados al ámbito de los Estados miembros participantes en el mismo cuyas administraciones tributarias llevaron a cabo el análisis de riesgos en materia de precios de transferencia (Comisión Europea, 2021, p. 5). Es decir, el ETACA operaría con efectos unilaterales, lo cual limita su utilidad en un contexto como el actual donde los análisis y modelos de precios de transferencia se construyen desde una perspectiva bilateral o multilateral considerando la cadena de valor del grupo MNE.

4. Funcionamiento del programa ETACA (piloto)

4.1. Coordinación entre los Estados miembros participantes en el programa ETACA

Tal y como ya hemos apuntado, el ETACA pivota sobre la realización, en un contexto de cooperación, confianza, transparencia y diálogo continuo con las grandes empresas multinacionales participantes en el programa, de una evaluación *ex ante* de los riesgos de precios de transferencia que resultan de determinadas operaciones intragrupo llevadas a cabo por las mismas desde un enfoque común y multilateral. De ahí que la existencia de un adecuado nivel de coordinación entre las administraciones tributarias participantes en dicho análisis de riesgos se configure como un elemento fundamental para el correcto funcionamiento del programa.

A este respecto, y como regla general, se establece que la administración tributaria del Estado miembro donde tenga localizada su residencia la sociedad matriz última del grupo será la encargada de llevar a cabo estas labores de coordinación, desempeñando un papel esencial a lo largo de todas las fases o etapas que integran el programa: fase de admisión, fase de evaluación de riesgos y fase de resultados (Comisión Europea, 2021, p. 8). No obstante, en el caso de que la administración tributaria del Estado miembro de residencia de la sociedad matriz última no formase parte del ETACA o rechazase ejercer de coordinadora por razones debidamente justificadas⁶, se contempla la posibilidad de que, previa solicitud por parte del grupo, tal función pueda ser asumida por la administración tributaria del Estado miembro donde se localice la entidad principal del grupo o donde este desarrolle una actividad significativa (Comisión Europea, 2021, p. 8).

Entre las tareas que tendría que desempeñar la administración tributaria coordinadora se encontrarían las siguientes (Comisión Europea, 2021, p. 8): a) garantizar la existencia de una cooperación fluida entre todos los integrantes del grupo denominado *Transfer Pricing Assurance Project* (grupo TPAP)⁷; b) facilitar la coordinación y comunicación con el contribuyente, manteniéndole debidamente informado a lo largo de las diferentes fases que conforman el programa; c) estimular la comunicación entre todos los participantes en el programa; d) actuar como punto único de contacto; y e) garantizar que todas las administraciones tributarias participantes reciban el mismo nivel de información.

4.2. Fases o etapas que integran el programa ETACA

4.2.1. Fase de admisión en el programa

Los grupos multinacionales interesados en acceder al programa cooperativo europeo deberán presentar ante la administración tributaria que ejerce las labores de coordinación una

⁶ A este respecto, cabría señalar como en las propias directrices de aplicación del ETACA se contemplan una serie de motivos que podrían fundamentar la decisión de la administración tributaria del Estado miembro de residencia de la sociedad matriz última de no ejercer como coordinadora, a saber: a) la falta de los recursos necesarios para llevar a cabo esta función como resultado de su participación como coordinadora en otros grupos TPAP; b) presencia (*footprint*) insuficiente de la sociedad matriz última en su Estado miembro de residencia; o c) el hecho de que las operaciones intragrupo cubiertas resulten de escasa relevancia desde la óptica del Estado miembro de residencia de la sociedad matriz última. Asimismo, la decisión de no desempeñar el papel de coordinadora podría fundamentarse en razones diferentes a las señaladas, siempre que la administración tributaria del Estado miembro de residencia de la sociedad matriz última lo justifique debidamente (Comisión Europea, 2021, pp. 8-9).

⁷ El grupo TPAP estaría formado por la administración tributaria que ejerza las labores de coordinación y el resto de administraciones tributarias que, en el caso concreto, decidan participar en el análisis de riesgos en materia de precios de transferencia desde un enfoque común y multilateral que se lleva a cabo en el marco del programa (Comisión Europea, 2021, pp. 7 y 9).

solicitud formal justificando su idoneidad para participar en el mismo⁸, acompañada de un paquete de información previa destinada a proporcionar una visión general del grupo y recogida en la denominada «Nota Informativa Preliminar» (*Preliminary Information Note*)⁹. Con carácter general, la presentación de dicha solicitud vendrá precedida de un contacto inicial de naturaleza exploratoria entre la sociedad matriz última del grupo en cuestión y la administración tributaria del Estado miembro donde tenga localizada su residencia fiscal, ya sea a instancia del contribuyente o por iniciativa de la propia administración (Comisión Europea, 2021, p. 11)¹⁰.

Si, a la vista de la solicitud presentada, la administración tributaria coordinadora entiende que el grupo cumple las condiciones para participar en el programa, se pondrá en contacto con las administraciones tributarias de los Estados miembros donde el contribuyente lleva a cabo operaciones intragrupo y compartirá con ellas la información contenida en la «Nota Informativa Preliminar», al objeto de que estas puedan manifestar de forma preliminar si, en el caso concreto, están interesadas o no en participar en el análisis de riesgos en materia de precios de transferencia (Comisión Europea, 2021, pp. 11-12 y 18). A los efectos de tomar esta decisión (*opt in/opt-out decision*), las administraciones tributarias deberán tener en cuenta elementos tales como la presencia del grupo en el Estado miembro de que se trate, los recursos requeridos para la participación en el programa, la calidad del marco de control fiscal (*tax control framework*) implementado por la empresa a nivel interno, el volumen y materialidad de las operaciones intragrupo cubiertas por el programa en el Estado miembro en cuestión, la existencia de un APA que se proyecte sobre las operaciones cubiertas, o el hecho de que se esté llevando a cabo una inspección tributaria en relación con dichas operaciones. Ahora bien, aquellas administraciones tributarias que finalmente opten por no participar en el citado análisis de riesgos deberán justificar debidamente su decisión (Comisión Europea, 2021, p. 9).

En el momento en que un número «suficiente» de administraciones tributarias manifesten su interés preliminar en participar en el citado análisis de riesgos, quedando de

⁸ A este respecto, en la solicitud de participación en el programa el contribuyente deberá hacer referencia a cuestiones tales como la presencia (*footprint*) del grupo multinacional en la UE, el volumen y materialidad de las operaciones intragrupo cubiertas por el programa a nivel comunitario, el historial de cumplimiento tributario del grupo, el compromiso de participar de forma cooperativa y transparente a lo largo de todo el proceso, o si el grupo ha implementado un marco de control fiscal (*tax control framework*) a nivel interno (Comisión Europea, 2021, p. 17) .

⁹ Entre otras cuestiones, dicha «Nota Informativa Preliminar» contendrá información acerca de los Estados miembros donde el contribuyente realiza operaciones intragrupo (incluyendo el importe en euros de cada una de las operaciones que se pretende que queden cubiertas por el programa), ha suscrito APA, es objeto de MAP, ha obtenido *rulings* transfronterizos relevantes (p. ej. en materia de *patent box*), o ha llevado a cabo reestructuraciones en los últimos tres años (Comisión Europea, 2021, p.19).

¹⁰ De hecho, se contempla la posibilidad de que puedan realizarse una o incluso varias reuniones previas a la presentación de la solicitud formal de participación entre el contribuyente y la administración tributaria coordinadora con el fin de tratar aspectos tales como la idoneidad del grupo multinacional para acceder al programa, la naturaleza y alcance de la información que deberá aportarse, o las formalidades del proceso.

este modo integradas en el grupo TPAP¹¹, se solicitará al contribuyente que aporte una serie de documentación («Paquete de Documentación Principal» o *Main Documentation Package*) cuya finalidad esencial reside en proporcionar a las administraciones tributarias participantes una imagen completa del grupo multinacional, así como una información adecuada sobre las operaciones y los periodos cubiertos. En principio, las administraciones tributarias no deberían exigir al contribuyente la aportación de documentos adicionales a los contenidos en el «Paquete de Documentación Principal», sin perjuicio de la posibilidad de solicitar aclaraciones sobre la información contenida en el mismo (Comisión Europea, 2021, p. 7)¹².

Con el fin de ultimar la selección de las administraciones tributarias participantes, así como de los periodos y operaciones intragrupo que quedarían cubiertos por el programa, la administración tributaria coordinadora organizará una reunión «inicial» («kick-off» meeting). De hecho, y con carácter excepcional, podría darse el caso de que, tras el examen del «Paquete de Documentación Principal» aportado por el contribuyente, alguna de las administraciones tributarias que mostró un interés preliminar en participar en el programa decida abandonarlo. Ahora bien, en este tipo de supuestos, la administración tributaria en cuestión no solo tendría que explicar los motivos de su decisión, sino que debería tener en cuenta la buena fe mostrada por el contribuyente en caso de utilizar los documentos que integran el «Paquete de Documentación Principal» fuera del programa (Comisión Europea, 2021, p. 12).

La fase de admisión, que se había iniciado con la presentación por parte del grupo de la solicitud formal acompañada de la «Nota Informativa Preliminar», finalizará con la decisión de las administraciones tributarias participantes acerca de las operaciones intragrupo y de los periodos que quedarán cubiertos por el programa. Dicha fase deberá completarse en un plazo que se sitúa entre las cuatro y las ocho semanas (Comisión Europea, 2021, p. 12).

4.2.2. Fase de evaluación de riesgos de precios de transferencia del grupo MNE que participa en el programa ETACA

Esta fase tiene como finalidad clasificar, de forma binaria, las transacciones intragrupo cubiertas por el programa en dos categorías, a saber, las que presentan un bajo riesgo (*low*

¹¹ A este respecto, y como regla general, se establece que el grupo TPAP debería estar integrado por un mínimo de cinco administraciones tributarias nacionales, si bien esta cifra podría variar en función del número de Estados miembros en los que opere el grupo multinacional en cuestión (Comisión Europea, 2021, p. 9).

¹² La lista de documentos que integran este «Paquete de Documentación Principal» aparece recogida en el anexo 4 de las directrices de aplicación del ETACA (Comisión Europea, 2021, p. 21). Tal documentación incluiría, entre otros, los siguientes documentos: el *Country-by-Country report*, el *Master File*, el *Local File*, los APA-MAP existentes que fueran relevantes, estados financieros auditados, nota de estrategia fiscal del grupo y análisis de la cadena de valor, lista de operaciones intragrupo y sus *benchmarks*, o la nota de autoevaluación del marco de control de riesgos fiscales.

risk) y las que no pueden ser calificadas de bajo riesgo (*no-low risk*). A tal efecto, las administraciones tributarias participantes llevarán a cabo una evaluación de los riesgos fiscales derivados de las operaciones cubiertas utilizando, en la medida de lo posible, un «enfoque común». Dicha evaluación de riesgos deberá realizarse en un periodo de tiempo corto y predefinido (estableciéndose un plazo máximo de 20 semanas para completar esta fase); de esta forma, la revisión que se realiza en el marco del ETACA no se configura como un análisis en profundidad de riesgos en materia de precios de transferencia como el que tendría lugar, por ejemplo, en el marco de un procedimiento de inspección tributaria o en el marco de un APA (Comisión Europea, 2021, pp. 12 y 14).

A este respecto, y con el objetivo de garantizar un adecuado nivel de coordinación, agilidad y consistencia a la hora de llevar a cabo el citado análisis de riesgos, se establece que el mismo deberá realizarse en dos etapas:

- La primera etapa consistirá en una revisión del análisis funcional que permita comprender, sobre la base de los hechos y circunstancias comunicados por el contribuyente, los perfiles funcionales de las sociedades implicadas en las operaciones intragrupo cubiertas. Así, por ejemplo, si la empresa multinacional afirma que realiza actividades de distribución a través de distribuidores de bajo riesgo, las administraciones tributarias participantes deberán evaluar si las funciones, los activos y los riesgos de las entidades dedicadas a la distribución, tal y como se describen en el «Paquete de Documentación Principal», corresponden efectivamente a un perfil funcional de un distribuidor de bajo riesgo (Comisión Europea, 2021, p. 13).
- La segunda etapa de la evaluación de riesgos se centrará en analizar si la metodología de precios de transferencia empleada en las operaciones intragrupo cubiertas por el programa resulta coherente con el perfil funcional identificado previamente. En este sentido, las administraciones tributarias participantes podrán revisar los métodos de precios de transferencia y el análisis de comparabilidad utilizado para fijar el precio de las operaciones cubiertas. Por otra parte, las administraciones tributarias participantes también deberán evaluar las medidas adoptadas por el contribuyente para garantizar que la metodología de precios de transferencia se aplica de forma adecuada y que la información proporcionada al respecto (p. ej. a través de sus declaraciones de impuestos o del informe país por país) es correcta (Comisión Europea, 2021, p. 13).

Una vez completadas las dos etapas anteriormente descritas, las administraciones tributarias participantes se reunirán con el fin de poner en común sus conclusiones preliminares acerca de la calificación otorgada a las operaciones cubiertas (*low risk* vs. *no-low risk*) y tratar aquellas cuestiones que hubieran quedado pendientes. Posteriormente, las conclusiones preliminares alcanzadas serán objeto de discusión en el marco de una reunión celebrada con el contribuyente. Una vez obtenido el correspondiente *feedback* del contribuyente, las

administraciones tributarias participantes volverán a reunirse para adoptar la decisión final sobre la calificación de las operaciones incluidas en el ámbito de aplicación del programa. A este respecto, cabría señalar que, aun cuando las administraciones tributarias participantes deberían esforzarse en alcanzar un acuerdo sobre el nivel de riesgo fiscal que presenta cada una de las operaciones intragrupo analizadas, en la medida en que esto aportaría seguridad jurídica y reduciría el riesgo de doble imposición, tal resultado no está garantizado (Comisión Europea, 2021, p. 14).

Por otra parte, es importante tener presente que, como regla general, durante la fase de evaluación de riesgos no se dará al contribuyente la opción de modificar su política de precios de transferencia con el fin evitar que determinadas operaciones intragrupo sean calificadas como *no-low risk*. No obstante, en supuestos de naturaleza excepcional, podría ofrecerse al contribuyente esta posibilidad siempre que así lo determinen caso por caso y de común acuerdo las administraciones tributarias participantes en el programa (Comisión Europea, 2021, p. 14).

4.2.3. Fase de resultados derivados de la participación de un grupo MNE en el programa ETACA

Los resultados obtenidos en la evaluación de riesgos fiscales llevada a cabo en la fase anterior deberán plasmarse en un informe final (*final summary report*) que será firmado por todas las administraciones tributarias participantes. En el supuesto de que dichas administraciones tributarias no hubiesen llegado a un acuerdo sobre el nivel de riesgo fiscal que presentan las operaciones intragrupo cubiertas (*low risk vs. no-low risk*), el citado informe deberá incorporar la calificación otorgada por cada administración tributaria a dichas operaciones, así como una explicación de los motivos en los que se fundamentan tales divergencias (Comisión Europea, 2021, pp. 14-15).

La administración tributaria que ejerza las labores de coordinación será la encargada de enviar a la sociedad matriz última la denominada «carta de resultado» (*outcome letter*). Dicho envío deberá realizarse en un plazo entre cuatro y ocho semanas desde la celebración de la reunión con la que concluye la fase de evaluación de riesgos e irá acompañado del informe final antes mencionado (Comisión Europea, 2021, p. 15)¹³. En la «carta de resultado» se hará referencia a cuestiones tales como las administraciones tributarias nacionales que participaron en la evaluación de riesgos, las operaciones intragrupo cubiertas y la calificación otorgada a cada una de ellas (*low risk vs. no-low risk*), los periodos cubiertos, o la existencia de posibles salvedades o limitaciones (Comisión Europea, 2021, p. 15).

¹³ Por su parte, las administraciones tributarias participantes también podrán enviar una *outcome letter* a aquellas entidades del grupo que residan u operen en sus respectivos territorios, de acuerdo con lo establecido en su legislación nacional o práctica administrativa.

Asimismo, la citada carta contendrá una declaración donde se establezca que, en relación con aquellas operaciones cubiertas calificadas como de «bajo riesgo» (*low risk*), no se prevé que las administraciones tributarias correspondientes que hubiesen participado en el proceso de evaluación de riesgos dediquen recursos a una ulterior revisión en profundidad de los riesgos fiscales derivados de dichas operaciones. A este respecto, cabría señalar como los resultados de la evaluación de riesgos realizada en el marco del programa y los efectos que se derivan de la misma, se proyectarán, en principio, sobre el periodo o los periodos cubiertos y los dos ejercicios fiscales siguientes (*roll-forward period*), siempre que no se produzcan cambios sustanciales en los hechos y circunstancias que hubiesen sido objeto de evaluación. De ahí que en la *outcome letter* también se haga referencia a la obligación del contribuyente de informar a las administraciones tributarias participantes de cualquier cambio relevante producido con posterioridad a la finalización del análisis de riesgos y que afecte a los riesgos cubiertos por el mismo (Comisión Europea, 2021, pp. 15-16).

Ahora bien, y como ya hemos apuntado, la participación en el programa no garantiza a los grupos multinacionales un nivel de seguridad jurídica equivalente al que ofrecen otros instrumentos de naturaleza bilateral o multilateral, tales como *Advance Pricing Agreements* (APA) o *Mutual Agreement Procedures* (MAP) y mecanismos de arbitraje fiscal).

5. Algunas reflexiones sobre la configuración y funcionalidad del programa ETACA en un contexto post-BEPS: ¿hacia la instrumentación del principio de seguridad jurídica en materia de «fiscalidad internacional» a través de medidas de bajo voltaje?

La puesta en marcha por la UE del programa ETACA debe ser valorada positivamente, considerando el contexto fiscal internacional/europeo actual, donde, como consecuencia de la propia transformación del «sistema tributario internacional» se está produciendo una notable intensificación de los riesgos fiscales conectados con las actividades y flujos transfronterizos, así como una creciente generación de controversias fiscales internacionales. Estamos, por tanto, en una «era de hipercomplejidad regulatoria»¹⁴ que, en buena medida,

¹⁴ A este respecto, véase el informe titulado *Removal of taxation-based obstacles and distortions in the Single Market in order to encourage cross-border investment*, solicitado por el subcomité fiscal del Parlamento Europeo y elaborado por Heckemeyer (2022), en el que se incluyen dos tablas bajo el título de *Drivers of tax complexity for multinational companies* (tabla n.º 3) y *Complexity induced obstacles for cross border investments* (tabla n.º 4), siguiendo los estudios de Hoppe *et al.* (2018). Las referidas tablas resultan muy útiles para identificar los factores determinantes de complejidad fiscal y los problemas (distorsiones y obstáculos) específicos de naturaleza fiscal que se generan; la heterogeneidad y fragmentación de los sistemas tributarios a nivel regulatorio y en el plano del *enforcement* revela cómo constituyen el principal elemento generador de riesgos fiscales, costes de cumplimiento y sobreimposición. Más allá

deriva de un acelerado desarrollo de «nuevos» (post-BEPS) principios materiales e interpretativos¹⁵, de los propios estándares fiscales internacionales y de las correspondientes regulaciones (nacionales e internacionales) de implementación de los mismos, considerando cómo todas estas nuevas «fuentes regulatorias» se vienen articulando a través de principios y disposiciones cuya configuración y alcance resulta en muchos casos difusa, oscura e imprecisa, permitiendo, así, un amplio margen de apreciación y discrecionalidad a la hora de su aplicación por parte de los operadores jurídicos; la principal consecuencia es la inseguridad jurídica, ya que todo este marco regulatorio internacionalizado resulta propicio para generar una aplicación divergente y asimétrica por parte de las distintas administraciones y contribuyentes, sin que existan mecanismos de cooperación fiscal a nivel europeo o internacional que permitan articular una eficaz prevención *ex ante* de los referidos problemas o la resolución *ex post* de tales controversias fiscales (Ernick, 2018).

El resultado de tal marco hipercomplejo no solo pasa por la elevación de los costes de cumplimiento y una mayor dificultad de los obligados tributarios para articular modelos de cumplimiento tributario consistentes y de bajo riesgo fiscal (Calderón Carrero, 2020), sino también por la generación de un mayor número de casos de doble o múltiple imposición que afectan negativamente al comercio, la inversión y los flujos económicos transfronterizos, o, en el caso de la UE, al propio funcionamiento del mercado interior. La aguja del péndulo que marca la dirección del desarrollo del sistema fiscal internacional se ha movido de forma abrupta hacia la articulación de mecanismos y cláusulas limitadoras de los esquemas de planificación fiscal internacional y la competencia fiscal entre Estados, a través de

del factor de indefinición de los nuevos estándares internacionales (p. ej. distinta definición de sustancia económica a efectos de las diferentes medidas antiabuso) y su *enforcement* fragmentario y heterogéneo por parte de las diferentes administraciones tributarias, se señala como muchas medidas BEPS pivotan sobre un enfoque que vincula su aplicación en una jurisdicción a lo que acontece en otra (p. ej. las *linking rules* de la normativa antihibridos), en tanto que otras medidas antiabuso se solapan entre sí sin que se hayan arbitrado mecanismos que resuelvan tal doble/múltiple imposición. Este escenario de hipercomplejidad fiscal multifactor (y de hipertecnismo fiscal) no solo parece que todavía se prolongará en el tiempo, sino que seguramente se intensifique durante los próximos años, considerando una serie de nuevos factores tales como la polarización geopolítica, la implementación efectiva a nivel internacional de las medidas BEPS 1.0 y la transformación sustantiva del marco regulador de la imposición corporativa de las grandes empresas derivado del Pilar 2 (tributación corporativa mínima aplicada a partir de la interacción de sistemas fiscales) y de la aplicación fragmentaria y descoordinada de los principios fiscales que conforman las medidas del Pilar 1-Amount A (nexo fiscal sin presencia física, tributación en destino, expansión *profit allocation* a jurisdicciones mercado). Este nuevo «contexto fiscal» demanda una reflexión por parte de las funciones fiscales de las grandes empresas de cara a evaluar si resulta necesario o no la redefinición o recalibramiento de su estrategia y modelo fiscal, en aras de alcanzar los objetivos propios de un buen gobierno corporativo en materia fiscal.

¹⁵ Cabría observar como la cristalización de la «interpretación sustancialista» que forma parte del cambio de paradigma derivado del proyecto BEPS, en cierta medida, constituye un mecanismo encubierto para reforzar la interpretación administrativa de regulaciones fiscales complejas, minimizando el ámbito de la «planificación fiscal en la zona gris» (Braithwaite y Wirth, 2001).

medidas excesivamente imprecisas que poseen un claro déficit de seguridad jurídica, favoreciendo la intensificación de los riesgos fiscales, las controversias tributarias y la doble imposición¹⁶. Tanto las medidas post-BEPS 1.0¹⁷ como el enfoque común de imposición corporativa mínima para las grandes empresas (Pillar 2 BEPS 2.0 2021-2022) plantean serios problemas de seguridad jurídica y doble imposición residual, sin que hasta la fecha se hayan arbitrado mecanismos que garanticen eficazmente su prevención *ex ante* o su resolución *ex post* (Calderón Carrero, 2022).

En este sentido, los programas nacionales de cumplimiento tributario cooperativo representan una fórmula dirigida a favorecer la seguridad jurídica en la aplicación de los aspectos más complejos del marco fiscal internacional por parte de los contribuyentes y las propias administraciones tributarias. Estos programas, cuando menos originariamente, han venido vertebrándose con arreglo a los principios de voluntariedad, transparencia, confianza mutua y seguridad jurídica con el objetivo de lograr un cumplimiento tributario efectivo por parte de las grandes empresas, contando con la asistencia y supervisión de las autoridades fiscales a la hora de aplicar la compleja e imprecisa normativa tributaria a los distintos (y también complejos) modelos de negocios y transacciones intragrupo que realizan dinámicamente los grupos de empresas multinacionales o transnacionales¹⁸. Asimismo, cabría señalar como, en algunos países relevantes (Australia, Reino Unido y Países Bajos), los citados programas están evolucionando hacia programas (obligatorios) de *tax assurance*, donde se estaría diluyendo el enfoque cooperativo-asistencial al tiempo que se intensificaría la dimensión de transparencia y la supervisión y control fiscal en tiempo real, al margen de un procedimiento de inspección en sentido estricto.

El programa ETACA, que se inspira y sigue la estela del programa ICAP-FTA/OCDE, puede considerarse un mecanismo de control preventivo y coordinado multilateral de riesgos fiscales de precios de transferencia¹⁹ que, en gran medida, pivota sobre los principios

¹⁶ En relación con esta cuestión, véase el informe *Removal of taxation-based obstacles and distortions in the Single Market in order to encourage cross-border investment* (Heckemeyer, 2022), que contiene un análisis crítico de la política y medidas de política fiscal adoptadas por la UE durante las últimas décadas, concluyendo que lejos de contribuir a la realización de los objetivos y buen funcionamiento del mercado interior, dichas medidas han determinado el surgimiento de nuevos obstáculos y barreras fiscales al ejercicio efectivo de las libertades fundamentales de la UE.

¹⁷ A este respecto, véanse los informes finales publicados por la OCDE en octubre 2015 en relación con el Plan de 15 acciones del Proyecto BEPS 2012-2015.

¹⁸ En relación con los principios sobre los que se fundamentan los programas de cumplimiento tributario cooperativo, nos remitimos a Calderón Carrero y Quintas Seara (2015). Más recientemente cabe destacar la obra de Owens y Leigh-Pemberton (2021).

¹⁹ Las propias directrices de aplicación del ETACA se refieren al programa como a *multilateral risk assessment on a common set of documentation* (Comisión Europea, 2021, p. 6). La misma apreciación puede realizarse en relación con el ICAP (Calderón Carrero, 2018; Russo y Martini, 2019).

y espíritu de los programas nacionales de cumplimiento cooperativo en los términos establecidos por la OCDE (Russo *et al.*, 2022).

No obstante, y como ya hemos adelantado, existen diferencias significativas entre el programa ETACA de la UE y el ICAP 2.0 desarrollado por el FTA/OCDE. A este respecto, no puede perderse de vista, en particular, que el ETACA (2021-2022) constituye un programa piloto, y en tal sentido su configuración actual está llamada a evolucionar expandiendo su operatividad, al igual que aconteció en su día con el programa ICAP (2018 (piloto)-2021 (*Handbook 2.0*)). En la hora actual, cabría mencionar las siguientes diferencias²⁰: a) las administraciones tributarias participantes en los dos programas: en el ICAP participan 22 administraciones de países miembros del FTA²¹, en tanto que en el ETACA (piloto) participan 14 administraciones tributarias de Estados miembros de la UE; b) el ámbito subjetivo de aplicación en relación con los contribuyentes: el ETACA resulta más flexible que el ICAP al permitir el acceso al programa de grupos MNE con una cifra neta de negocios del grupo consolidado inferior a 750 millones de euros (umbral *Country-by-Country Reporting*); c) el ámbito objetivo del ETACA (piloto) tiene por objeto la revisión (*high level*) de la política de precios de transferencia de los grupos MNE, en especial la aplicación del principio de plena competencia sobre operaciones rutinarias (p. ej. transacciones referidas a distribuidores de bajo riesgo), en tanto que el ICAP permite la revisión de toda operación o estructura internacional que suscite riesgos fiscales, en los términos acordados por el grupo MNE y las administraciones tributarias que participen en el programa; d) el ICAP contempla expresamente la posibilidad de utilizar en el marco del mismo una serie de mecanismos (*issue resolution*)²² para instrumentar un mayor nivel de cooperación y seguridad jurídica; el ETACA no contempla actualmente el *issue resolution*, pero sí deja abierta la posibilidad (excepcional) de que el contribuyente pueda modificar su política de precios de transferencia con el objetivo de alinearse con la posición de una administración fiscal participante y evitar la clasificación de *no-low risk* respecto de alguna de las transacciones cubiertas (Comisión Europea, 2021, p. 14); y e) el resultado del ICAP se concreta a través de *outcome letters* emitidas por las di-

²⁰ Un análisis más detallado puede encontrarse en el trabajo de Russo *et al.* (2022, pp. 89-94).

²¹ El funcionamiento del programa ICAP viene evidenciando que un nivel de participación entre 4 y 8 administraciones tributarias permite un funcionamiento adecuado del mismo.

²² El *issue resolution* recogido en el ICAP (OECD, 2021, pp. 26-27), prevé que el contribuyente y una o varias administraciones participantes que consideran que uno o más riesgos cubiertos identificados no estarían asegurados o no se calificarían como *low risk* pueden determinar de común acuerdo el correcto tratamiento fiscal de una operación cubierta; ello puede comprender la realización de ajustes fiscales (o ajustes correlativos) en los ejercicios cubiertos por el programa de revisión. Tales ajustes podrían requerir que el contribuyente realizara cambios en las posiciones fiscales recogidas en sus declaraciones tributarias. El programa ICAP 1.0 ya recogía esta misma posibilidad, pero el mecanismo se situaba extramuros del programa. Por tanto, el ICAP 2.0 aporta un avance considerable en términos de coordinación fiscal y seguridad jurídica, ya que el resultado del *issue resolution* se reflejará en las *outcome letters*. Nótese, no obstante, que la invocación en este contexto de mecanismos como APA o MAP por parte del contribuyente requiere la puesta en marcha de procedimientos nacionales o internacionales al margen del ICAP.

ferentes administraciones tributarias participantes donde estas motivan su calificación de riesgo fiscal de las distintas operaciones y estructuras revisadas, en tanto que el ETACA trata de superar tal enfoque jurisdiccional a través de una *joint outcome letter* que representaría una valoración común de los riesgos revisados por parte de las administraciones participantes²³, aunque también pueden incluirse en la misma matizaciones específicas por parte de las autoridades fiscales de algún Estado miembro participante²⁴.

Ciertamente, el ETACA, a través de este enfoque común de análisis de riesgos fiscales resultado de la revisión realizada por las administraciones tributarias participantes, podría pretender reflejar el mayor nivel de cooperación y deber de lealtad que media entre los Estados miembros de la UE²⁵; no obstante, no puede perderse de vista que la materia de la imposición directa sigue siendo competencia exclusiva de los Estados miembros, y que el impuesto sobre sociedades todavía no ha sido objeto de una armonización que comprenda sus principales elementos esenciales, por no mencionar que el principio de plena competencia constituye un estándar internacional que se ha venido desarrollando, de forma dinámica, incompleta e imprecisa, por parte de la OCDE a través de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia sin que ello excluya enfoques nacionales propios o modulaciones significativas de tal principio a través de medidas o la legislación doméstica de cada Estado que ponen el riesgo el equilibrio de todo el sistema. Es cierto que la UE ha aceptado la funcionalidad fiscal y la configuración internacional del principio de plena competencia, pero en modo alguno puede considerarse que exista un entendimiento uniforme y monolítico de tal principio a escala internacional o europea (Andrus y Collier, 2022; Martín Jiménez, 2010; Schön, 2015)²⁶.

²³ Algunos autores han advertido que el *joint outcome approach* del ETACA puede tensionar el funcionamiento del programa e incluso generar más ajustes, considerando la experiencia del ICAP, toda vez que las administraciones tributarias operan con enfoques y metodologías de análisis de riesgos dispares (nacionales) y tratan de expresar tales enfoques en las *outcome letters* (Russo *et al.*, 2022, pp. 93-94). En el ICAP (OECD, 2021, p. 26) se contempla igualmente la utilización de la guía OCDE de análisis de riesgos fiscales de los informes fiscales país por país o *Country-by-Country Reporting* (OECD, 2017); puede consultarse al respecto lo recogido en la sección 10.4 del Capítulo V.3 de la obra de Calderón Carrero *et al.* (2020, pp. 1.079 y ss.).

²⁴ A este respecto, nótese cómo en las directrices de aplicación del ETACA se contempla, por un lado, la posibilidad de que no se pueda acordar una valoración común del riesgo de las operaciones revisadas, y, por otro, que se incluyan en la *outcome letter* «*caveats or limitations agreed*» (Comisión Europea, 2021, pp. 14-15).

²⁵ El principio de confianza mutua y reconocimiento de actos de las autoridades de los Estados miembros también podría operar aquí, favoreciendo enfoques de riesgos paneuropeos. En relación con la aplicación de estos principios a los efectos de la aplicación de la Directiva 2010/24/UE sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de enero de 2021, asunto C-420/19, *Maksu-ja Tolliamet*.

²⁶ A este respecto, resulta llamativo que las directrices del ETACA no se refieran a los trabajos del Foro Europeo Conjunto de Precios de Transferencia como materiales a tener en cuenta a los efectos de la

En este mismo orden de cosas, cabe igualmente señalar como las directrices de aplicación del ETACA destacan que la *common outcome letter* que resulte de la participación en tal programa no constituye el resultado de una inspección, ni integra un APA o una consulta o resolución interpretativa (*advance tax ruling*), de manera que no limita a las administraciones tributarias de los Estados miembros participantes la realización de comprobaciones en el futuro (Comisión Europea, 2021, pp. 22-23). La *outcome letter* tiene naturaleza meramente informativa y no constituye un acto administrativo susceptible de revisión o apelación. En este sentido, resulta claro que tanto el ICAP como el ETACA constituyen mecanismos que aportan *confort* (reducción de riesgos fiscales como consecuencia del enfoque cooperativo adoptado por el contribuyente) y permiten solidificar relaciones fiscales cooperativas entre el grupo MNE y las administraciones tributarias de las jurisdicciones donde operan (Katz-Pearlman y Sullivan, 2021, p. 1.033); no obstante, estamos ante mecanismos que no aportarían seguridad jurídica en sentido estricto, de manera que no pueden considerarse «intercambiables» con un APA bilateral/multilateral, o con el resultado de una *Joint Audit* o de un MAP/Arbitraje (OECD, 2021, pp. 8-10).

En relación con esta cuestión, cabría poner en valor la relación instrumental que puede establecerse entre la participación en el programa ICAP por un grupo MNE y la puesta en marcha de otros mecanismos cooperativos como un APA o un MAP, toda vez que la información, documentación y conclusiones alcanzadas en el marco de tal programa multilateral de revisión de riesgos pueden utilizarse y servir de base para desarrollar y alcanzar un acuerdo con arreglo a la regulación propia de tales mecanismos (OECD, 2021, p. 17); tal funcionalidad instrumental también debería poder predicarse del ETACA, particularmente si el programa evoluciona, como sería deseable, en el mismo sentido que el ICAP, cuando menos, en cuanto a su alcance objetivo (revisión de todo tipo de riesgos fiscales que afrontan los grupos MNE).

Téngase en cuenta a este respecto que toda la documentación e información proporcionada por el grupo MNE y compartida entre las administraciones tributarias participantes en el programa ETACA (Comisión Europea, 2021, p. 4) e ICAP (OECD, 2021, p. 16) debe transmitirse con arreglo a los cauces previstos en los instrumentos de asistencia mutua e intercambio de información tributaria entre Estados (p. ej. el Convenio Multilateral OCDE/Consejo de Europa de asistencia administrativa Mutua 1988 y Protocolo 2010, los convenios de doble imposición que siguen el art. 26 del MC OCDE, o la Directiva 2011/16/UE a efectos de la asistencia mutua en materia tributaria en la UE). La aplicación de estos instrumen-

aplicación del ETACA; entre tales materiales, algunos de los cuales han recibido el respaldo del ECOFIN, cabría mencionar los siguientes: a) EUJTPF, *Report on Risk Management*, JTPF/007/final/2013; b) EUJTP, *A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU*, JTPF/013/2018; c) EUJTPF, *Report on the use of comparables in the EU*, JTPF/007/2016/final; y d) *Communication from the EU Commission on the work of the EU JTPF in the period April 2009 to June 2010 and related proposals 1. Guidelines on low value adding intra-group services and 2. Potential approaches to non-EU triangular cases*, COM(2011)16 final.

tos resulta crítica más allá de aportar una base legal para la transmisión de la información, toda vez que establecen las condiciones de confidencialidad y los límites a la utilización de la misma a efectos principalmente (e incluso en algunos casos exclusivamente) tributarios²⁷. Asimismo, como ya hemos apuntado previamente, la información y documentación remitida puede ser usada por las autoridades fiscales de los países participantes en el ETACA e ICAP en el marco de procedimientos de comprobación²⁸ que se pudieran poner en marcha con posterioridad a la terminación de los mismos²⁹. De esta forma, un grupo MNE que participe en el ETACA/ICAP debe estar preparado no solo para intensificar considerablemente su nivel de transparencia respecto de su modelo/estrategia fiscal, estructuras y operaciones intragrupo, sino también para afrontar una valoración heterogénea de su nivel de riesgo fiscal por parte de las distintas administraciones tributarias, lo cual puede generar *tax assurance* en unos casos y procedimientos de inspección focalizados en riesgos analizados en el marco de tales revisiones multilaterales en otros (Katz-Pearlman y Sullivan, 2021, p. 1.033).

Por último, procede destacar que tanto el ETACA impulsado por la Comisión UE como el ICAP desarrollado por el FTA y la OCDE constituyen «programas voluntarios» que se han configurado e implementado a partir de manuales o directrices de funcionamiento que operan como una suerte de guía internacional de *Soft-law* que utilizan las administraciones tributarias participantes y que se comprometen a observar igualmente los grupos MNE que solicitan el acceso a tales programas. Es decir, estos programas y los procedimientos y actuaciones administrativas realizadas en el marco de los mismos no operan a partir de la existencia de una regulación doméstica o internacional *ad hoc*, más allá de la referida a la regulación general de los mecanismos de asistencia mutua internacional en materia tributaria. En nuestra opinión, la naturaleza «voluntaria» de la participación de las administraciones y los contribuyentes en este tipo de programas no justifica tal *statu quo*; nótese que los APA (o los *tax rulings*) que también pueden calificarse como «mecanismos cooperativos de carácter voluntario» están regulados por la normativa doméstica que determina la posición, actuaciones y todo el marco al que están sujetas las autoridades fiscales y los contribuyentes que son partes del procedimiento, sin que pueda invocarse la existencia de una suerte de *private tax law* que permita a la administración situarse al margen de la regu-

²⁷ La experiencia del ICAP demuestra que puede solicitarse información por una administración participante directamente al grupo MNE (bien a la matriz o a una filial), al país que opera como coordinador principal (*lead tax administration*) del programa o incluso a países terceros en virtud de mecanismos de asistencia mutua, de suerte que en cada caso el régimen de confidencialidad y uso de la información obtenida puede ser distinto.

²⁸ Nótese, sin embargo, cómo la regulación de otros mecanismos cooperativos, como los APA, limitan el uso de la información aportada por el contribuyente en el marco de tales procedimientos. Véase el artículo 23.1 del Reglamento del impuesto sobre sociedades, y más matizadamente los párrafos 4.167-4.168 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2022).

²⁹ Es cierto, no obstante, que tanto el ICAP como el ETACA tratan de aportar *tax assurance* al grupo MNE en caso de calificación de *low risk* de las operaciones durante los periodos cubiertos y los dos ejercicios posteriores o *roll-forward periods* (OECD, 2021, p. 17; Comisión Europea, 2021, p. 16).

lación tributaria material o procedimental aplicable en cada jurisdicción; lo mismo acontece con las denominadas *Joint Audits*³⁰.

En este sentido, pensamos que los diferentes países participantes en estos programas deberían regular, aunque fuera mínimamente, las condiciones de participación de sus administraciones y los derechos y obligaciones de los contribuyentes que hayan accedido a tales programas internacionales³¹, de manera que en todo caso se garantice su legalidad, buena gobernanza administrativa y constitucionalidad³². Asimismo, podría tener sentido articular una mayor coordinación entre los programas cooperativos internacionales y los programas cooperativos nacionales, de manera que, cuando menos, las conclusiones alcanzadas en los primeros fueran de aplicación en el marco de estos últimos. También parece razonable establecer conexiones más directas entre los programas ETACA e ICAP y los mecanismos de resolución de controversias fiscales establecidos en los tratados internacionales (convenios de doble imposición, Convenio Multilateral de Asistencia Mutua OCDE, etc.) o en la propia Directiva 2017/1852/UE, de resolución de litigios fiscales en la UE, de manera que la mayor transparencia y cooperación desarrollada por un grupo MNE en el marco de dichos programas se reconociera a los efectos de la aplicación de tales mecanismos mejorando, por ejemplo, el procedimiento de acceso e incluso la participación en los mismos por parte de los contribuyentes.

En suma, el programa ETACA de la UE constituye un mecanismo cooperativo multilateral inspirado en el ICAP de la OCDE que puede contribuir a reducir riesgos y controversias fiscales de precios de transferencia entre administraciones tributarias de Estados miembros de la UE, contribuyendo así al buen funcionamiento del mercado interior. De la participación en estos programas cooperativos multilaterales, a su vez, pueden derivarse otros efectos colaterales positivos nada despreciables para los grupos MNE, que van desde la mejora reputacional en materia de gobernanza y sostenibilidad fiscal³³, pasando por la extensión

³⁰ Véase la Directiva 2021/514/UE que modifica a tal efecto la Directiva 2011/16/UE de asistencia mutua e intercambio de información tributaria en la UE.

³¹ Entre las cuestiones a regular en relación con los derechos de los contribuyentes, cabría mencionar los siguientes: a) la posibilidad de que el contribuyente utilice los mecanismos de regularización voluntaria, durante o con posterioridad a la terminación del ETACA, respecto de cuestiones objeto de la revisión de riesgos multilateral; b) los potenciales efectos que pueden resultar del ETACA respecto de la prescripción tributaria; c) las implicaciones de la cooperación voluntaria y la aportación de información por parte del contribuyente a efectos sancionadores; d) las garantías del contribuyente frente a la utilización indebida de la información y documentación aportada durante la participación en el ETACA; y e) el derecho de acceso (cualificado) a los mecanismos de resolución de controversias (MAP, APA) como consecuencia de la posición cooperativa desarrollada por el contribuyente en el ETACA.

³² Por ejemplo, Russo y Martini (2019) han puesto de relieve la conveniencia de que las condiciones de acceso a estos programas sean consistentes con el principio de igualdad.

³³ A este respecto, nótese la existencia de una conexión entre los objetivos de sostenibilidad y la política fiscal de las grandes empresas, que se concreta a partir de una serie de parámetros como el nivel de

a otras administraciones (no participantes en el programa) de las valoraciones de bajo (o inexistente/inmaterial) riesgo fiscal resultantes de las *outcome letters*, hasta los efectos propiciatorios de *tax settlements*, APA o MAP en relación con las operaciones o estructuras revisadas en el seno de los mismos (Coronado *et al.*, 24 de febrero de 2021)³⁴.

Tanto el ICAP como el ETACA también pueden utilizarse por los contribuyentes como litmus test de la política de precios de transferencia de un grupo MNE, lo cual puede resultar, en ciertos casos, muy útil y constituir una buena práctica en términos de gobernanza tributaria en un contexto post-BEPS como el actual donde se está transformando el sistema fiscal internacional sin que se hayan articulado mecanismos que garanticen la resolución *ex post* de las controversias fiscales que pueden generarse como consecuencia del conjunto de circunstancias que forman parte este proceso (p. ej. la hipercomplejidad regulatoria, el déficit de coordinación fiscal internacional, la articulación de estándares fiscales imprecisos, el unilateralismo fiscal, etc.)³⁵. En tal sentido, el ETACA constituye una medida (de bajo voltaje) que se enmarca en una (hasta ahora) débil línea de política fiscal dirigida a la

gobernanza corporativa en materia fiscal (incluyendo el control de riesgos fiscales y las relaciones cooperativas con las autoridades fiscales), la contribución fiscal justa y la transparencia fiscal (Crookston, 22 de abril de 2022).

³⁴ En relación con esta cuestión, también se ha destacado que en un mundo que camina hacia la tributación corporativa mínima de las grandes empresas y la limitación de la competencia fiscal a través del impuesto sobre sociedades, la mayor seguridad jurídica y flexibilidad que puede proporcionar un marco relacional cooperativo entre las administraciones y las MNE gana momento, pudiendo contribuir a mejorar el clima de inversión y la atracción/retención de actividades por parte de las grandes empresas (Were, 2 de diciembre de 2021).

³⁵ De hecho, algunos destacados *tax practitioners* (McDonald *et al.*, 30 de agosto de 2022) han señalado como el desarrollo sustantivo del principio de plena competencia (ALS) con motivo del proyecto BEPS 1.0 (2015) ha traído consigo un estándar más robusto en términos materiales (*ALS more constrained*), que afecta tanto a las administraciones como a las MNE, y que estaría destinado a erradicar los modelos formalistas de *profit allocation*. No obstante, a pesar del desarrollo sustantivo del ALS se advierte con acierto que la aplicación del *transfer pricing* es muy casuística y conlleva un margen de apreciación de hechos y circunstancias que resulta muy subjetivo, tanto desde la perspectiva del contribuyente como de las propias autoridades fiscales; ciertamente, es innegable que las MNE poseen un mayor dominio de los hechos, pero el escalamiento del control fiscal internacional combinado con una mayor especialización y experiencia de los equipos de inspección en materia de precios de transferencia y la intensificación de la transparencia fiscal (*transfer pricing documentation post-BEPS*) equilibra el campo de juego y sitúa a las MNE en un nuevo territorio más incierto, considerando en particular las tensiones que resultan de un sistema fiscal internacional en plena transformación; en este contexto, debe primar la coherencia y los enfoques defensivos del modelo de *profit allocation* (McDonald *et al.*, 30 de agosto de 2022); tal modelo no solo debe ser consistente metodológicamente y técnicamente, coherente documentalmente y estar soportado fácticamente y valorativamente (*reliable benchmarks*), sino que además debe ser «razonable» en términos de *profit allocation*, considerando el *real FAR* (Matthews, 23 de junio de 2022). En este orden de cosas, no puede dejar de señalarse que la transformación del sistema fiscal internacional que deriva de las medidas resultantes de los «proyectos» BEPS 1.0 y 2.0 no trae consigo la superación del principio de plena competencia, sino que este forma parte estructural del funcionamiento del nuevo sistema, con todo lo que ello conlleva (*vid.* las consideraciones de Andrus y Collier, 2022, pp. 543 y ss).

articulación de mecanismos que instrumenten y mejoren el bajo (o insuficiente) nivel de *tax certainty* que aplica a nivel internacional y que resulta, en gran medida, de un marco fiscal hipercomplejo, fragmentario e impreciso donde, desde la perspectiva del *tax enforcement*, tienden a prevalecer los enfoques administrativos unilaterales, incluso en relación con «estándares e instrumentos internacionales», sin que existan mecanismos de cooperación fiscal internacional que permitan resolver estructuralmente de forma eficaz (*ex ante* o *ex post*) los riesgos y controversias fiscales que se suscitan cada vez con más frecuencia en este contexto³⁶, con todo lo que ello conlleva (mayores costes de cumplimiento, distorsiones y obstáculos fiscales a los flujos de inversión y actividades transfronterizas, mayores costes de capital para las empresas, etc.).

Referencias bibliográficas

- Andrus, J. y Collier, R. (2022). Transfer pricing and the arm's length after the pillars. *Tax Notes International*, 105(5), 543-555.
- Braithwaite, J. y Wirth, A. (2001). *Towards a framework for large business tax compliance* (Working Paper, n.º 24). The Australian National University-Australian Tax Office (Centre for Tax System Integrity).
- Calderón Carrero, J. M. (2018). The OECD International Compliance Assurance Program: just a new multilateral and cooperative model of tax control for multinational enterprises? *Bulletin for International Taxation*, 72(12), 690-703.
- Calderón Carrero, J. M. (2020). Corporate tax governance 2.0: the role of tax control frameworks following OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting project. *Bulletin for International Taxation*, 74(3), 110-122.
- Calderón Carrero, J. M. (2022). La transformación del marco fiscal internacional resultante de la reforma fiscal global. *Revista Española de Derecho Financiero*, 193, 13-66.
- Calderón Carrero, J. M.; Carmona Fernández, N.; Martín Jiménez, A. y Trapé Viladomat, M. (2020). *Convenios de doble imposición. El impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*. CISS-Wolters Kluwer.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015). *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. Thomson Reuters-Civitas.

³⁶ Las medidas derivadas del informe final de la acción 14 de BEPS (2015) son del todo insuficientes para resolver los múltiples problemas y controversias que resultan del actual sistema fiscal internacional (Herzfeld, 2022). Y ni que decir tiene que la implementación de los Pilares 1 y 2 de BEPS 2.0 requieren mecanismos de nueva generación que garanticen la eliminación de los problemas de doble imposición y asimetrías fiscales que resultarán de la nueva (y posiblemente más compleja) tipología de controversias fiscales que se generarán con motivo de su aplicación a nivel multilateral.

- Comisión Europea. (2020). *Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación*. COM(2020) 312 final. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e8467e73-c74b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0020.02/DOC_1&format=PDF
- Comisión Europea. (2021). *Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA)*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en
- Coronado, L.; Angus, B.; Thomas, R.; Cooper, J.; Van den Brekel, R. y De Ruiter, M. (24 de febrero de 2021). OECD Forum on Tax Administration releases new handbook for International Compliance Assurance Program (ICAP). *EY Tax News Update (Global Edition)*. https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-forum-on-tax-administration-releases-new-handbook-for-international-compliance-assurance-programme
- Crookston, S. (22 de abril de 2022). The changing landscape-ESG and taxation. *Bloomberg Tax*. <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/the-changing-landscape-esg-and-taxation>
- Ernick, D. (2018). Disputes created by CbC reporting lead to creation of OECD's ICAP. *Tax Management International Journal*, 47(262).
- Heckemeyer, J. (2022). *Removal of taxation-based obstacles and distortions in the Single Market in order to encourage cross border investment*. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733964/IPOL_STU\(2022\)733964_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733964/IPOL_STU(2022)733964_EN.pdf)
- Herzfeld, M. (2022). Looking past the crumbling pillars. *Tax Notes International*, 107, 647-650.
- Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S. y Sureth-Sloane, C. (2018). What are the drivers of tax complexity for MNCs? Global evidence. *Intertax*, 46(8/9), 654-675.
- Katz-Pearlman, S. y Sullivan, L. (2021). An ICAP primer. *Tax Notes International*, 103(8), 1.027-1.033.
- Martín Jiménez, A. (2010). Transfer pricing and EU law following the ECJ judgement in SGI: some thoughts on controversial issues. *Bulletin for International Taxation*, 64(5), 271-282.
- Matthews, F. (23 de junio de 2022). Transfer Pricing Litigation: Where are we Headed? *Tax Analysts, Taxing Issues*.
- McDonald, M.; Carten, N.; Farhat, D. y Bryant, Y. (30 de agosto de 2022). Talking Transfer Pricing and the Arm's Length Principle. *Skadden USA, GILTI Conscience*.
- OECD. (2017). *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*. <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>
- OECD. (2018). *International Compliance Assurance Programme. Pilot Handbook*. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook.pdf>
- OECD. (2019). *International Compliance Assurance Programme. Pilot Handbook 2.0*. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook-2.0.pdf>
- OECD. (2021). *International Compliance Assurance Programme. Handbook for tax administrations and MNE groups*. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf>



- Owens, J. y Leigh-Pemberton, J. (2021). *Cooperative Compliance: A multi-stakeholder and sustainable approach to taxation*. Wolters Kluwer.
- Russo, R.; Engelmoer, J. y Martini, M. (2022). Cooperative Compliance in the European Union: an introduction to the European Trust and Cooperation Approach. *Bulletin for International Taxation*, 76(2), 83-94.
- Russo, R. y Martini, M. (2019). The International Compliance Assurance Program reviewed: the future of cooperative tax compliance? *Bulletin for International Taxation*, 73(9), 452-463.
- Schön, W. (2015). *Transfer pricing issues of BEPS in the light of the EU law* (Working Paper n.º 2015-09). Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
- Were, R. (2 de diciembre de 2021). HMRC takes action to improve large business tax administration. *Macfarlanes LLP*. <https://blog.macfarlanes.com/post/102hctc/hmrc-takes-action-to-improve-large-business-tax-administration>

Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (I)

José Ramón Aparicio de Lázaro

*Letrado del Área Contencioso-Administrativo del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
Funcionario de carrera de la Comunidad de Madrid
Doctorando en Derecho y Economía-CEINDO (España)*

Extracto

En este trabajo se examina, desde un enfoque jurisprudencial, las cuestiones más relevantes en materia de derivación de responsabilidad tributaria solidaria, por ser uno de los instrumentos más empelados últimamente por la Administración tributaria con la finalidad última de asegurarse el cobro efectivo de las deudas tributarias, declarando responsables del pago de tales deudas a un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria que originó la deuda principal. Al tal fin, se analizan las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en esta materia, ya que la normativa reguladora resulta extraña y poco precisa. Este trabajo se compone de dos partes. En la primera se hace referencia al marco normativo aplicable, incluyendo una serie de consideraciones generales. Además, se examina un conjunto de cuestiones relativas al procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria y se analiza el alcance y extensión de la responsabilidad solidaria, mediante la exégesis de los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la Ley General Tributaria.

Palabras clave: derecho tributario; derivación de responsabilidad solidaria; jurisprudencia.

Fecha de entrada: 18-07-2022 / Fecha de aceptación: 15-09-2022 / Fecha de revisión: 20-09-2022

Cómo citar: Aparicio de Lázaro, J. R. (2022). Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 65-108.



Jurisprudential approach to joint and several liability in tax matters (I)

José Ramón Aparicio de Lázaro

Abstract

This paper examines, from a jurisprudential approach, the most relevant issues regarding the derivation of joint and several liability, as this is one of the instruments most used recently by the Tax Administration with the ultimate aim of ensuring the effective collection of tax debts, declaring a third party outside the legal tax relationship that gave rise to the main debt to be liable for the payment of such debts. To this end, the rulings handed down by the Supreme Court in this area are analysed, as the regulatory regulations are strange and imprecise. This work is made up of two parts. The first part refers to the applicable regulatory framework, including a series of general considerations. It also examines a series of questions relating to the procedure for declaring joint and several liability and analyses the scope and extent of joint and several liability, by means of an exegesis of sections 1 and 2 of article 42 of the General Tax Act.

Keywords: tax law; derivation of joint and several liability; jurisprudence.

Citation: Aparicio de Lázaro, J. R. (2022). Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 65-108.



Sumario

1. Introducción
2. Marco normativo de la responsabilidad tributaria solidaria
 - 2.1. Normas más significativas
 - 2.2. Consideraciones generales sobre la regulación aplicable
3. El procedimiento de declaración de la responsabilidad solidaria
 - 3.1. Configuración
 - 3.2. Cuestiones singulares
 - 3.2.1. Aplazamiento o fraccionamiento. Recargo de apremio. Suspensión de las sanciones
 - 3.2.2. Responsabilidad tributaria en cadena
 - 3.2.3. Prescripción de la acción para derivar la acción de responsabilidad
 - 3.2.4. Supuestos en los que concurren concursos de acreedores
 - 3.2.5. Prejudicialidad penal
4. Alcance y extensión de la responsabilidad solidaria
 - 4.1. Diferencias y aspectos comunes entre los supuestos previstos en los artículos 42.1 y 42.2 de la LGT
 - 4.2. Naturaleza sancionadora
 - 4.2.1. Criterios y determinación
 - 4.2.2. Principios de la potestad sancionadora: graduación, *non bis in idem* y tipicidad

Referencias bibliográficas

Nota: Las ideas expresadas en este trabajo son estrictamente personales y en modo alguno no pueden atribuirse ni comprometer a la institución en la que presta sus servicios.



1. Introducción

Uno de los instrumentos más empleados en los últimos años por la Administración tributaria en el ejercicio de su función recaudatoria es, sin duda, el de la derivación de responsabilidad tributaria y, en particular, la solidaria. No solo es un hecho constatable, sino que es importante el incremento del número de litigios que se suscitan ante los tribunales de justicia del orden contencioso-administrativo en los que se impugnan resoluciones de declaración de responsabilidad tributaria, por lo que es de gran interés seguir la interpretación de los tribunales de justicia. Se trata de un mecanismo en virtud del cual la Administración tributaria procede a declarar responsable del pago de una deuda tributaria a una persona distinta a la del deudor principal, sea o no contribuyente. La finalidad última de esta figura es que la Hacienda se asegure el cobro efectivo de las deudas tributarias, al declarar como responsables del pago de tales deudas a personas que, en principio, resultan ajenas a la relación jurídico-tributaria que originó la deuda tributaria principal. El responsable resulta ser, así, un sujeto extraño al hecho imponible, puesto que no tiene la consideración de sujeto pasivo, encontrándose vinculado a la realización de un presupuesto de hecho autónomo y diferente al que origina la obligación de hacer frente al tributo, de modo que lo determinante de su consideración como responsable, en nombre propio, es la causa o razón fijada en la ley que justifica que se le exija el pago de la deuda tributaria correspondiente a un tercero. El responsable tributario responde ante la situación de la falta de pago del deudor principal sin tener la consideración de sustituto del contribuyente, que sí es por ley sujeto pasivo del tributo.

El origen de este instrumento hay que encontrarlo en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 de la Constitución de 27 de diciembre de 1978 (CE) (BOE de 29 de diciembre), deber (Rodríguez Bereijo, 2005) que, nótese, ha de exigirse de acuerdo con el principio de capacidad económica, siendo preciso indicar a este respecto que la doctrina más autorizada (Martínez Lafuente, 2020/2021, p. 11) ha expuesto que todas las prestaciones de carácter público o impuestas que tengan

como finalidad el sostenimiento de los gastos públicos deben respetar el principio de capacidad económica, aunque no puedan ser calificadas constitucionalmente como tributos porque no concurren en ellas algunos de los elementos que el Tribunal Constitucional (TC)¹ viene atribuyendo a las prestaciones tributarias. La doctrina defiende de forma mayoritaria que la responsabilidad tributaria es una institución a la que resulta de aplicación el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria consagrado en el mismo artículo 31 de la CE, que somete a la ley las prestaciones patrimoniales de carácter público. Siguiendo a Merino Jara (2006, p. 15), conforme al artículo 8 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) (BOE de 18 de diciembre), la determinación de los responsables se regulará en todo caso por ley, si bien esa ley puede ser otra distinta de la propia LGT al tiempo de incluir una amplia referencia a los autores que defienden que la designación del responsable tributario se encuentra amparada en el principio de reserva de ley, como de los que sostienen que, desde el punto de vista constitucional, no existe ningún reparo a que la regulación de tales sujetos se lleve a cabo mediante normas de rango inferior a la ley, siendo así que lo que sí existe es un impedimento legal, puesto que se ha producido el fenómeno de la «congelación de rango».

La regulación la encontramos en la propia LGT, si bien es de resaltar que resulta «extraña y poco precisa», en palabras del TS², configurándose, en todo caso, como una responsabilidad subjetiva, no meramente objetiva, al exigir la ley una determinada conducta intencional como desencadenante de tal responsabilidad, sin que respondan los patrimonios como *universitas rerum*, sino las personas que observan determinadas conductas ilícitas, cuando les sea imputable y reprochable la actividad que la ley establece como presupuesto habilitante o justificante de la derivación.

En nuestra opinión, el origen del notable aumento experimentado en su empleo de forma sistemática por la Administración tributaria hay que encontrarlo en la crisis económica de 2010³ y los efectos en que derivó en los años inmediatamente posteriores, habiéndose pre-

¹ Sentencia 193/2004 del TC, de 4 de noviembre de 2004 (NFJ018541), según la cual el principio de capacidad económica impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica. Regla que alcanza igualmente a las tasas; debiendo tenerse en cuenta que el principio de capacidad económica es esencial en el impuesto y meramente modulador en el caso de la tasa (Sentencia del Tribunal Supremo –TS– de 26 de abril de 2017 (rec. casación núm. 716/2016, NFJ087535; ponente: Martínez Micó), siendo así que las tasas se basan fundamentalmente en el principio de equivalencia (Sentencia del TC 106/2000, de 4 de mayo –NFJ009951–).

² Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 (rec. casación núm. 3172/2019, NFJ081571; ponente: Navarro Sanchís).

³ Fijamos en ese año la última gran crisis económica sufrida antes de la presente (derivada de la pandemia de la COVID-19 y la posterior crisis inflacionista iniciada en febrero de 2021 y energética, agravada en

tendido así paliar la falta de los ingresos en las arcas públicas que se deberían haber llevado a cabo con los pagos que hubiera correspondido realizar a los deudores principales. La Hacienda pública ha tratado de lograr la finalidad de garantizar el pago de las deudas tributarias mediante la exigencia a unos terceros ajenos a la relación tributaria, los deudores solidarios, siendo tan grande su afán recaudatorio que ha llegado hasta el punto de declarar responsables solidarios a menores de edad, lo que, como se verá, ha sido rechazado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, habida cuenta de la naturaleza sancionadora que cabe predicar de esta institución.

Prueba de esta gran litigiosidad, así como de las más que numerosas lagunas existentes en la normativa reguladora, es el destacado número de autos dictados por la Sección Primera de la Sala Tercera del TS en los que se han admitido recursos de casación que han venido a plantear cuestiones muy diversas con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en esta materia. Y, de forma correlativa, las sentencias que ha ido dictando su Sección Segunda, donde se han fijado los criterios interpretativos⁴ respecto de las cuestiones que suscitaban dicho interés, creando de este modo un más que interesante cuerpo jurisprudencial, en especial en lo que se refiere a la modalidad de responsabilidad solidaria, a través del cual se están colmando las numerosas y relevantes lagunas normativas que padece la regulación legal en esta materia (Bosch Cholbi, 2005a).

La finalidad del presente trabajo es la de examinar, desde un enfoque jurisprudencial, las cuestiones más relevantes de este mecanismo empleado últimamente de forma tan asidua por la Administración tributaria, en su versión más polémica, la responsabilidad solidaria, ya que, como señala Martín Queralt (2012, p. 1), «[...] puede considerarse al responsable y a la derivación de la responsabilidad como una de las figuras sobre las que, con mayor intensidad, se ha proyectado la jurisprudencia del Tribunal Supremo [...] a fin de acotar su contenido y régimen jurídico». Esta aportación no pretende ser un estudio dogmático o

último caso por la invasión rusa de Ucrania), ya que fue entonces cuando se aprobó el Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo (BOE de 24 de mayo), por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, siendo esta norma con rango de ley la que vino a formalizar la realidad económica en la que se encontraba España desde hacía, al menos, dos años antes de su aprobación, incluyendo medidas tales como la bajada del sueldo de los funcionarios públicos; la suspensión de la revalorización de las pensiones; la limitación de las prestaciones por dependencia; o la supresión de la prestación por nacimiento o adopción de hijo en el impuesto de la renta de las personas físicas.

⁴ Lo que incide, en esencia, en el principio de seguridad jurídica. Así, el magistrado de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo D. Dmitry Berberoff Ayuda, en su intervención en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, expuso:

En el contexto anteriormente descrito, es legítimo preguntarse si la jurisprudencia del Tribunal Supremo puede contribuir a reforzar la seguridad jurídica. La respuesta es que no solo puede, sino que debe hacerlo, aunque, evidentemente, no siempre se logra. Sin embargo, la consecución del prestigio del Tribunal en grado de excelencia depende de su papel de garante de la seguridad jurídica.

doctrinal de cada una de las cuestiones polémicas que se abordan. Son muchos los autores que han trabajado este interesante tema, cuya mera mención abarcaría un número de páginas importante⁵.

En definitiva, en este estudio vamos a tratar de disecar⁶ los pronunciamientos del TS relativos a la responsabilidad tributaria solidaria a fin de identificar, a la luz de la doctrina jurisprudencial, los principios que fundamentan los límites, el alcance y extensión en este instrumento de suma trascendencia en la disciplina tributaria.

2. Marco normativo de la responsabilidad tributaria solidaria

2.1. Normas más significativas

Como punto de partida de nuestro estudio, comenzaremos por hacer referencia a las normas más significativas que configuran el marco normativo en esta materia de la responsabilidad solidaria.

Con carácter general, el artículo 41 de la LGT regula la figura de la responsabilidad tributaria en los siguientes términos:

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley⁷.

⁵ No podemos dejar de mencionar las aportaciones de Rafael Calvo Ortega, Ernesto Eseverri Martínez, Javier Galán Ruiz, Luis Málvarez Pascual, Adolfo Martín Jiménez, Antonio Martínez Lafuente, Miguel Ángel Martínez Lago, Carlos Romero Plaza, Francisco Serantes Peña y Marta Villar Ezcurra, entre otros, en distintas publicaciones sobre el tema en general o sobre los problemas específicos, materiales y procedimentales, que la regulación presenta. Publicaciones: véase Dialnet.

⁶ Del latín *díssecāre* «cortar en pedazos», esto es, dividir en partes al objeto de examinar la estructura de lo que es seccionado.

⁷ Entre otros, son obligados tributarios:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1 b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1 b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.

Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

-
- h) Los obligados a soportar la retención.
 - i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
 - j) Los sucesores.
 - k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

El artículo 42 de la LGT, relativo a la figura del responsable solidario, establece lo siguiente:

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35⁸ de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de

⁸ Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.

Además, el artículo 35.5, que tiene por objeto los obligados tributarios, determina que: «[t]endrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley».

Debiendo tenerse en cuenta, además, que el apartado 7 del propio artículo 35 indica lo siguiente:

La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Por su parte, el artículo 174 se titula «Declaración de responsabilidad», precepto que prevé lo siguiente:

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del periodo ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley.

El artículo 175 regula el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria en los siguientes términos:

1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho periodo.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Finalmente, en el ámbito del ejercicio de la potestad sancionadora, el artículo 182.1 de la LGT previene que:

Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

2.2. Consideraciones generales sobre la regulación aplicable

Resulta preciso realizar algunas consideraciones generales respecto de la normativa reguladora de esta institución, antes de entrar en ulteriores desarrollos.

La primera de ellas consiste en aclarar a qué obedece la existencia en el ordenamiento jurídico-tributario de un instrumento o técnica de estas características. Su razón de ser, como avanzamos en la introducción, es que la Administración tributaria logre garantizarse el cobro de deudas tributarias ante la falta de pago por el obligado principal, lo que entronca con el **principio constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos** consagrado en el artículo 31 de la CE, la clave de bóveda que fundamenta la existencia de

esta institución. Se trata, en definitiva, de un mecanismo cuya finalidad última es asegurar el cobro de las deudas tributarias por parte de la Hacienda pública, evitando una merma en los ingresos públicos. Y es que «[...] de nada sirve, lógicamente, realizar actuaciones de comprobación e investigación tributaria que finalicen con la liquidación de una deuda tributaria impagada si el *iter* administrativo no finaliza con la recaudación del ingreso exigido al obligado» (Bosch Cholbi, 2005b, p. 15). De este modo, debemos insistir en que nos hallamos frente a un instrumento sujeto al **principio de reserva de ley**, lo que significa que corresponde al legislador determinar los supuestos en virtud de los cuales cabe declarar la responsabilidad tributaria, debiendo advertirse que la reserva de ley se ha de extender en este caso a la fijación del presupuesto de hecho, al régimen de solidaridad y a la deuda tributaria que garantiza (Navarro Faure, 1993b, p. 869).

A este respecto, se debe traer a colación la Sentencia del TS de 20 de mayo de 2010 (rec. casación en interés de ley núm. 4/2009, NFJ040183; ponente: Martín Timón) en la que se suscitaba que se declarara como doctrina legal que la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra pudiera dictar actos de declaración de responsabilidad tributaria aplicando de forma supletoria la legislación contenida en la LGT, conforme al artículo 149.1.3 de la CE. Se ha de indicar que el Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en la sentencia que era objeto de ese recurso de casación en interés de ley y cuyo criterio fue reiterado en otras posteriores, había rechazado tal posibilidad, declarando que la supletoriedad no es automática sobre la base de que el ordenamiento tributario navarro no es una yuxtaposición de normas, sino que se trata de un régimen jurídico y, antes de acudir a la normativa estatal, se debe proceder a una integración normativa. En definitiva, que **la regulación contenida en la LGT relativa a la responsabilidad en materia tributaria no resulta aplicable supletoriamente en el ámbito foral**. Pues bien, el Alto Tribunal, además de razonar que en el momento en el que dicta la sentencia el asunto ya no tenía interés, toda vez ya se había aprobado la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (BOE de 21 de febrero de 2001), considera que no resulta acreditado el grave daño al interés general exigible con arreglo al derogado artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) (BOE de 14 de julio), resultando interesante la siguiente afirmación:

[...] puede defenderse la figura de la «responsabilidad tributaria», abstractamente considerada, como institución básica, con fundamento en la necesidad de dar efectividad al ordenamiento jurídico tributario y con ello el principio de contribución de las cargas públicas por todos, proclamado en el artículo 31.1 de la Carta Magna, pero no los supuestos concretos acogidos a dicha figura y cuya existencia depende de la mera opción del legislador, pues según el artículo 41.1 [LGT], que reproduce en lo esencial el contenido del artículo 37.1 de la Ley derogada, «la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria junto a los deudores principales, a otras personas o entidades». Y buena prueba de lo que indicamos es que la nueva LGT crea una nueva figura de sucesión y responsabilidad solidaria respecto de los socios de sociedades personalistas.

Partiendo de esa idea de que las diferentes modalidades tipificadas son de **configuración legal**, obedeciendo a la opción que el legislador considere conveniente establecer en cada momento, debemos indicar que Merino Jara (2006, p. 16) pone de manifiesto que no alcanza a ver un criterio rector en la configuración de los distintos supuestos de responsabilidad, ni que tampoco aprecia un criterio cierto a la hora de configurarlos como solidarios o subsidiarios.

Dicho lo cual, en segundo lugar, conviene recordar que los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT por obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración tributaria fueron introducidos por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/63) (BOE de 22 de julio), como nuevo apartado 5 del artículo 131, donde se describen anudados a la acción de embargo de los órganos de recaudación. Es decir, encajado sistemáticamente en el complejo normativo que regulaba el procedimiento administrativo de apremio y no entre las reglas del artículo 38 de la LGT/63, que tipificaba los supuestos de responsabilidad solidaria. Se introducía así un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria, obviando que la Administración tributaria tuviera que reaccionar ante situaciones fraudulentas o despatrimonialización; es decir, se amplía la autotutela administrativa, lo que era más efectivo que recurrir a tribunales civiles (De Juan Casadevall, 2020, p. 65-92).

De igual forma, se ha de señalar que el vigente artículo 42 trae causa de la modificación efectuada por el artículo 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre); y en cuya exposición de motivos se indica, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor.

El artículo 174 de la LGT en realidad, en atención a su contenido y a su situación en el articulado de la ley, se refiere al procedimiento que se ha de seguir para derivar la responsabilidad tributaria, tanto para el supuesto de la solidaria como para la subsidiaria. Por otra parte, debemos llamar la atención respecto del segundo párrafo del apartado 4, cuyas previsiones darán lugar al análisis de diferentes aspectos a lo largo del presente trabajo.

Así, la primera parte de este segundo párrafo (imposibilidad de impugnación de las liquidaciones) tiene su origen en la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre). En su exposición de motivos podemos leer lo siguiente:

Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su

cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes.

Y la segunda (imposibilidad de suspensión) obedece a la reforma llevada a cabo a través de la Ley 7/2012 antes referida.

Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.

Además, siguiendo a Calvo Vérguez (2009, p. 3), es preciso indicar que el principal aspecto diferenciador desde el punto de vista procedimental entre la responsabilidad solidaria respecto de la subsidiaria viene determinada por la ausencia del beneficio de exclusión del que goza el responsable subsidiario, de modo que en el caso del responsable solidario no se exige, como sucede con el subsidiario, que se declara fallido al deudor principal para que se le pueda exigir la deuda tributaria.

Finalmente, aun cuando no se haya concretado de forma expresa, si son varios los obligados tributarios en los que concurre el presupuesto de hecho que autoriza a exigir la responsabilidad, la obligación que asume cada uno de ellos sería de carácter solidario, de conformidad con el actual artículo 35.7 de la LGT (Merino Jara, 2006, p. 16).

3. El procedimiento de declaración de la responsabilidad solidaria

3.1. Configuración

Como punto de partida, se ha de indicar que en la Sentencia del TS de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco) se declara que:

- a) El procedimiento de derivación de responsabilidad se entiende con quien el legislador quiere que se tramiten las actuaciones: el sujeto de derecho al que se va

a derivar la responsabilidad, sin que para ser declarado responsable tenga que estar presente el responsable principal.

- b) La responsabilidad solidaria se ha de hacer efectiva a través de un procedimiento, que se ha de entender con el responsable solidario, pudiendo ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación.
- c) Si la responsabilidad se declara y notifica al responsable antes del vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerir de pago al responsable una vez transcurrido dicho periodo.
- d) Si la declaración de responsabilidad se produce una vez transcurrido el periodo voluntario de pago, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.
- e) Como se infiere de los artículos 174.1 y 175.1 de la LGT, la derivación al responsable solidario puede tener lugar incluso en el periodo voluntario de pago para el deudor principal.
- f) Iniciado el procedimiento, se otorga un trámite de audiencia al interesado por término de 15 días (art. 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio –BOE de 2 de septiembre⁹).
- g) Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.141 del CC, el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios, no siendo obstáculo las reclamaciones entabladas contra uno para las que posteriormente se dirijan contra las demás, mientras no resulte cobrada por completo la deuda.

Lo que implica que se debe considerar como un **procedimiento autónomo** el seguido por la Administración tributaria para declarar responsable solidario de la deuda del obligado principal a quien haya cumplido el presupuesto de hecho que legalmente determina esa responsabilidad, así como para hacerla efectiva, no estando supeditado siquiera, como en el caso de los responsables subsidiarios, a la previa falencia del deudor principal. Misma doctrina contenida en la Sentencia del TS de 24 de octubre de 2017 (rec. casación núm. 2881/2016, NFJ087534; ponente: Maurandi Guillén –D.E.P.–) en la que se transcribe la antes

⁹ El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la LGT.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

citada de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco).

De igual forma, en la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2019 (rec. casación núm. 3780/2017, NFJ072974; ponente: Berberoff Ayuda), se señala que la derivación de responsabilidad se refiere a un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal.

Además, en Sentencia del TS de 6 de junio de 2014 (rec. casación núm. 560/2012, NFJ054733; ponente: Martínez Micó), la Sección Segunda de la Sala Tercera ha declarado que la naturaleza del procedimiento para exigir la responsabilidad tributaria es un **procedimiento declarativo** conducente a la emisión de un acto administrativo en que se **declara la responsabilidad, se cuantifica la misma y se le exige al responsable**, habilitándole un periodo voluntario para su ingreso.

Por su parte, la Sentencia del TS de 11 de febrero de 2010 (rec. casación núm. 1707/2003, NFJ038680; ponente: Aguallo Avilés –D.E.P.–), en relación con un supuesto de declaración de responsabilidad por sucesión de empresas, razona que el error en la calificación de la responsabilidad tributaria, que lleva a la Inspección a utilizar el procedimiento establecido en la norma para los supuestos de responsabilidad solidaria en lugar del procedimiento previsto para la responsabilidad subsidiaria, no constituye un defecto que ocasione la nulidad del acto por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, teniendo en cuenta, además, que el responsable ha tenido conocimiento en todo momento del procedimiento y ha podido, como así ha sucedido, impugnar el acto de derivación de responsabilidad y actuaciones subsiguientes. En consecuencia, declara la anulabilidad de la resolución de declaración de responsabilidad, añadiendo que la Administración puede dictar un nuevo acto de derivación siempre y cuando no haya prescrito el derecho.

En lo que hace al alcance de las facultades impugnatorias de los declarados responsables solidarios en relación con las liquidaciones tributarias o las sanciones impuestas al deudor principal, en las Sentencias del TS de 13 de marzo de 2018 (rec. casación núm. 53/2017, NFJ069867; ponente: Cudero Blas), 3 de abril de 2018 (rec. casación núm. 427/2017, NFJ070172; ponente: Cudero Blas), 17 de mayo de 2018 (rec. casación núm. 86/2016, NFJ087532; ponente: Díaz Delgado), 21 de febrero de 2019 (rec. casación núm. 3780/2017, NFJ072974; ponente: Berberoff Ayuda) –antes mencionada– y 7 de noviembre de 2019 (rec. casación núm. 4234/2017, NFJ075985; ponente: Aguallo Avilés) se llegó a la conclusión de que el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT ha de ser interpretado en el sentido de otorgar al responsable (sea su responsabilidad subsidiaria o solidaria, dado que la ley no distingue) plenas facultades de impugnación respecto de aquel presupuesto y las liquidaciones (a las que alcanza dicho presupuesto), sin que tales facultades queden excepcionadas o puedan limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados; añadiendo que esta interpretación se extiende también a los su-

puestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza –en vía administrativa–, supuesto en el que tales disposiciones solo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas facultades impugnatorias mencionadas.

Lo que de forma específica se reconoce en la citada Sentencia del TS de 21 de febrero de 2019 (rec. casación núm. 3780/2017, NFJ072974; ponente: Berberoff Ayuda) para el supuesto allí contemplado en el que, con independencia de que formalmente la representación de la sociedad deudor principal correspondía a un tercero, el responsable solidario, ex artículo 42.1 a) de la LGT –ser causante o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–, respecto de unas liquidaciones del impuesto sobre sociedades (IS) y una parte de las sanciones impuestas, asumía funciones de dirección y gestión efectiva de la actividad de la empresa responsable principal, que lo situaban en una posición de administrador de hecho de la mercantil, habiéndose tramitado un procedimiento en el orden penal en relación con los mismos elementos fácticos pero respecto del impuesto sobre el valor añadido (IVA), habiendo resultado condenado.

Por otra parte, la Sentencia de 3 de mayo de 2018 (rec. casación núm. 3146/2016, NFJ087531; ponente: Huelin Martínez de Velasco), con cita en la de 22 de diciembre de 2016 (rec. casación núm. 2629/2015, NFJ065217; ponente: Martínez Micó), en cuanto a la posibilidad de impugnar el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, con arreglo al artículo 42.2 a) de la LGT, precisa que el artículo 174.5 de la LGT no es una norma procedimental, sino declarativa de derechos, por lo que la exclusión desde la Ley 36/2006, de los responsables solidarios del derecho a poder impugnar el presupuesto de hecho habilitante no se aplica de forma retroactiva a hechos acaecidos con anterioridad, aun cuando el procedimiento de derivación de responsabilidad se desarrolle con posterioridad a la reforma operada por dicha ley. En ese sentido, se razona que las posibilidades con que contaba el responsable solidario para defenderse antes de la citada ley eran mayores que las que dispone tras la reforma operada por dicha ley, habida cuenta de que antes podía impugnar las liquidaciones a las que alcanzaba la responsabilidad y después no puede hacerlo.

A este respecto, en la Sentencia del TS de 27 de enero de 2020 (rec. casación núm. 172/2017, NFJ087528; ponente: Montero Fernández), se declara que no cabe extender la interpretación realizada por el TS respecto del párrafo primero del artículo 174.5 de la LGT al párrafo segundo del propio precepto.

A través de ese recurso, el declarado responsable solidario invocaba que se había vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la CE, habida cuenta de que no se le había permitido alegar el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones que originó el nacimiento de la deuda objeto de la derivación. Pues bien, la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS admite la limitación de las posibilidades de

defensa del responsable solidario en estos casos, haciendo hincapié en que el origen de este supuesto de responsabilidad no se encuentra en la deuda tributaria exigida al deudor principal, sino en un comportamiento posterior (consistente en la ocultación de bienes del deudor principal, conforme al art. 42.2 a) LGT), lo que supone que tal responsabilidad nada tiene que ver con la liquidación practicada en su momento, ni puede verse afectada por esta. Los errores en que hubiera podido incurrir al practicarse la liquidación tributaria únicamente alcanzan al deudor principal (que es quien puede y debe reaccionar frente a ella), no así al responsable solidario. De modo que este no puede aducir un supuesto defecto en la liquidación tributaria para eludir una responsabilidad generada por un comportamiento ulterior y que es ajena a aquella.

3.2. Cuestiones singulares

3.2.1. Aplazamiento o fraccionamiento. Recargo de apremio. Suspensión de las sanciones

Entrando ya a examinar aspectos o cuestiones concretas de carácter procedimental y procesal, en la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2020 (rec. casación núm. 2785/2018, NFJ079425; ponente: Montero Fernández), se analiza la cuestión referente a la responsabilidad solidaria, en un supuesto del artículo 42.2 a) de la LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración–, y la **solicitud de aplazamiento o fraccionamiento** por un obligado tributario solidario, concluyéndose que impide el inicio del procedimiento de apremio respecto de otros obligados solidarios de la misma deuda.

En la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 6732/2018, NFJ080128; ponente Esperanza Córdoba Castroverde¹⁰), que se remite a la de 10 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 2189/2018, NFJ080030; ponente: Montero Fernández), si bien el apartado del artículo 42.2 de la LGT aplicado en aquella es el b), diferencia que no resulta relevante en lo que aquí interesa, se discute si resulta o no ajustado al ordenamiento jurídico que se exija al responsable solidario un **recargo de apremio sobre la deuda** que se le deriva por la vía del artículo 42.2 de la LGT, si no la abona en el periodo que le confiere el artículo 62.2¹¹ de la LGT, en la medida en que dicha deuda ya contiene el

¹⁰ En el caso de esta ponente debemos incluir su nombre, con el fin de diferenciarla de su hermano –Diego– quien, igualmente es magistrado de la misma Sala Tercera del TS, si bien actualmente se encuentran adscritos a Secciones diferentes.

¹¹ Artículo 62.2:

En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

recargo de apremio impuesto al deudor principal, esto es, se plantea determinar si ambos recargos son conciliables o, por el contrario, incompatibles entre sí.

Pues bien, la respuesta a la cuestión que se da en la sentencia es que resulta ajustado al ordenamiento jurídico tal posibilidad, pues el recargo de apremio impuesto al deudor principal conforma, junto a la deuda tributaria pendiente, sanciones e intereses, el alcance global de la responsabilidad a la que se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT.

Además, la antes citada Sentencia del TS de 10 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 2189/2018, NFJ080030; ponente: Montero Fernández) sienta como doctrina que la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2 a) de la LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración– el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

Por su parte, en la Sentencia del TS de 15 de marzo de 2022 (rec. casación núm. 3723/2020, NFJ085603; ponente: Navarro Sanchís), en cuanto a la aplicación de la **suspensión** automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias impugnadas en vía económico-administrativa, prevista en el artículo 212.3¹² de la LGT, a la derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 de la LGT, declara lo siguiente:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

¹² Artículo 212.3:

3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

Primero: dicha suspensión automática no es aplicable a las sanciones objeto de tal derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 de la LGT, conforme a la excepción que prevé el apartado 3 b) del precepto.

Segundo: ello es sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del artículo 42.2 de la LGT, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.

Dicha doctrina habrá de ser puesta en conexión con la contenida en la Sentencia del TS de 3 de junio de 2019 (rec. contencioso-administrativo núm. 84/2018, NFJ073600; ponente: Montero Fernández), donde se examina la legalidad del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), por el que se modifica el Reglamento General de Desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA) (BOE de 27 de mayo), y que recuerda la distinción y las características de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT. La Sección Segunda de la Sala Tercera del TS, en relación con el artículo 25 del RGRVA modificado, considera que, tratándose de **sanciones** que hayan sido **objeto de recurso de reposición** por los interesados, su ejecución quedará **automáticamente suspendida en periodo voluntario** sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa, así como que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento. Sin embargo, sí se excluye la suspensión automática de las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias que se deriven en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, razonando, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

[El artículo 174.5 LGT] fue modificado por el [artículo] 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, norma que cabe inscribir dentro de las medidas adoptadas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya Exposición de Motivos, a los efectos que ahora interesa, se muestra así de elocuente, «Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor... Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 [LGT] no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad».

Ningún esfuerzo exegético debe hacerse para concluir que dicho artículo está excluyendo la suspensión automática de las sanciones tributarias que se deriven en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 [LGT], «No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias». El [artículo] 25 se muestra absolutamente respetuoso con estas previsiones, tal y como resulta del mero contraste de lo dicho en la ley y lo dicho en el reglamento, «No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 [LGT]».

[...] Pues bien, el [artículo] 174.5 contiene dos limitaciones respecto de su alcance, la que ahora nos interesa es la prevista en su apartado segundo, «No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias», de suerte que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 [LGT] solo pueden impugnar «el alcance global de la responsabilidad», y ello, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, «habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad». Con el [artículo] 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; y por ello, la ley expresamente limita el alcance de la impugnación a «el alcance global de la responsabilidad», que lógicamente puede incluir deuda tributaria pendiente, recargo e intereses, y claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

3.2.2. Responsabilidad tributaria en cadena

Asimismo, en la Sentencia del TS de 10 de julio de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS (rec. casación núm. 4540/2017, NFJ074241; ponente: Toledano Cantero), se fija como doctrina de interés casacional que resulta posible declarar la

responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación de pago venga determinada por haber sido declarado **responsable subsidiario del deudor principal**, siempre que concurran los presupuestos de hecho a que la ley anuda, en cada caso, tal responsabilidad.

Del mismo modo, en la Sentencia del TS de 22 de diciembre de 2016 (rec. casación núm. 159/2015, NFJ087529; ponente: Díaz Delgado), la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS ya había venido en declarar que nada impide que un declarado responsable solidario pueda, a su vez, ser declarado principal de otro responsable solidario.

Por su parte, la Sentencia del TS de 18 de noviembre de 2015 (rec. casación núm. 860/2014, NFJ061298; ponente: Martín Timón) declara que, en el supuesto de concurrencia de responsabilidades –en este caso, de responsable subsidiario y de responsable solidario con el mismo–, no es necesario que se haya producido la derivación respecto del primero si queda acreditada la connivencia con el segundo a efectos de ocultación de bienes o de obstaculización de la acción recaudadora de la Hacienda pública.

Y en la Sentencia del TS de 7 de marzo de 2014 (rec. casación núm. 3276/2011, NFJ053970; ponente: Frías Ponce), se examina la responsabilidad en cadena respecto de un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria de deudas tributarias por sucesión de empresa de dos entidades con inclusión no solo de las deudas pendientes propias sino también de las derivadas de la sucesión por estas en la actividad de otra tercera entidad, que a su vez había asumido también por sucesión deudas originarias de otra distinta, estimándose el recurso de casación al no haber quedado acreditada la continuidad en el ejercicio de la explotación.

Asimismo, en lo que se refiere a la posibilidad de impugnar una previa declaración de responsabilidad subsidiaria que es presupuesto para la ulterior declaración de responsabilidad solidaria, cabe hacer referencia también a otras dos Sentencias dictadas el 25 de enero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS.

La primera (rec. casación núm. 2297/2018, NFJ085094; ponente: Merino Jara) establece el criterio de que en supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 de la LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal. A lo que la segunda (rec. casación núm. 8315/2019, NFJ085076; ponente: Merino Jara) añade que en cambio tal impugnación no procede cuando, aun existiendo tal declaración de fallido, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada la

declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, puesto que tal declaración ya ha adquirido firmeza.

3.2.3. Prescripción de la acción para derivar la acción de responsabilidad

Teniendo en cuenta la doctrina jurisprudencial contenida en la mencionada Sentencia del TS de 10 de julio de 2019 (rec. casación núm. 4540/2017, NFJ074241; ponente: Toledano Cantero), la figura del «responsable del responsable» se vuelve a examinar en la Sentencia de 17 de febrero de 2022 (rec. casación núm. 6944/2019, NFJ085380; ponente Merino Jara), que viene a dar respuesta a la cuestión consistente en precisar **en qué momento se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria** (es decir, derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas) a partir de la que corresponde al responsable subsidiario, si desde que finalizó para el deudor principal el periodo de pago voluntario para la presentación de la autoliquidación del impuesto que origina la deuda que se derivó subsidiariamente, o desde que finalizó para los responsables subsidiarios el periodo de pago voluntario que siguió a la declaración de dicha responsabilidad subsidiaria, fijando el siguiente criterio: el momento en que se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria de la que responde el responsable subsidiario es desde que finaliza para este último el periodo de pago voluntario que sigue a la declaración de tal responsabilidad subsidiaria. Así, citando la Sentencia de 26 de abril de 2012 (rec. casación núm. 5411/2008, NFJ047363; ponente: Trillo Torres), según la cual la derivación de la acción administrativa constituye una *conditio iuris* para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación *ex lege* del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido en la ley, razona lo siguiente:

Existen tres extremos que deben distinguirse: (i) el referido a exigencia de la deuda a BLOK MOTOR S.L.; (ii), el relativo a la exigencia de la deuda a la responsable subsidiaria, la Sra. [...]; y, (iii) el relacionado con la exigencia de la deuda a los responsables solidarios que nos ocupan.

En la presente ocasión, nos ceñimos al último de tales extremos. Recordemos que la DFG rechaza que el plazo a partir del cual la Administración puede derivar la responsabilidad solidaria comience cuando finaliza el periodo voluntario para el obligado principal o desde que se produzcan los hechos que constituyan el presupuesto de dicha responsabilidad cuando estos sean posteriores a dicho plazo.

[...] Por aplicación del principio de la *actio nata*, el *dies a quo* de la prescripción respecto de la obligación del responsable solidario, amparada en el artículo 42.2 a) LGT, se computa desde que se puede ejercer la acción contra él.

Desde la finalización del periodo de pago voluntario de la deuda derivada a la Sra. [...] como responsable subsidiaria de BLOK MOTOR S.L. y, por virtud de los actos

recurridos, a los recurrentes como responsables solidarios de aquella, en la fecha de 15 de diciembre de 2012 (transcurrido un mes desde la notificación de la mencionada declaración de responsabilidad subsidiaria) ha de empezar a contarse el plazo para ejercer la acción contra los responsables solidarios.

Los recurridos han sido declarados responsables solidarios de la deuda de la Sra. [...], que no de la deuda de BLOK MOTOR S.L., de manera que hay que fijarse en la terminación del periodo de pago voluntario del titular de la deuda derivada a ellos y no en la fecha de finalización del mismo periodo de pago para el deudor originario, condición que tenía BLOK MOTOR S.L. respecto a la deuda derivada a su administradora, la Sra. [...].

No se olvide que nos hallamos ante un supuesto de deudas sucesivamente derivadas. Concretamente, ante un supuesto de segunda derivación, de manera que, para exigir la deuda a los responsables tributarios, debe partirse de cuándo concluye el plazo de pago en periodo voluntario de la deuda en la primera derivación.

La misma doctrina sobre la consideración de la derivación de la acción administrativa como una *conditio iuris* y que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable solidario habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación de la *actio nata* se contiene en las Sentencias del TS de 27 de septiembre de 2012 (rec. casación núm. 3103/2009, NFJ049179; ponente: Montero Fernández) y 21 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1312/2015, NFJ087527; ponente: Martínez Micó).

En ese sentido, la Sentencia del TS de 10 de julio de 2012 (rec. casación núm. 4802/2009, NFJ048329; ponente Trillo Torres), respecto de un supuesto de responsabilidad solidaria del antiguo artículo 131.5 a) de la LGT/63 (equivalente al vigente 42.2 a) LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración–), examina la determinación del cómputo del periodo para iniciar el procedimiento y la posible existencia de prescripción, cuando la **declaración de responsabilidad solidaria ha venido precedida de una declaración de responsabilidad subsidiaria**. La Sala Tercera del TS declara que el *dies a quo* del cómputo del plazo para exigir el pago al responsable solidario no cabe ser fijado desde la declaración del fallido del deudor principal, sino el momento en que la acción pueda dirigirse contra él, que es cuando concurre el presupuesto habilitante y determinante de su responsabilidad.

3.2.4. Supuestos en los que concurren concursos de acreedores

Por otra parte, en la mencionada Sentencia del TS de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco), se establece que la declaración en **concurso de acreedores** del obligado principal no impide la declaración como responsable solidario y el cobro sobre el patrimonio de este que no se encuentra incurso en el propio concurso. Siendo así que, aunque la declaración en concurso del

deudor principal supone que todos los acreedores, ordinarios o no, y, por ende, también la Administración tributaria, quedan integrados en la masa pasiva, no pudiéndose iniciar nuevos juicios declarativos, ni ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, o apremios administrativos o tributarios frente al mismo (arts. 49, 50 y 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal –BOE de 10 de julio–), dicha declaración no impide actuar contra patrimonios extraños al del concursado para hacer efectivas obligaciones de las que su titular sea responsable solidario con aquel. A este respecto, la sentencia realiza los siguientes pronunciamientos:

- 1.º Dado el carácter autónomo de la obligación del responsable solidario, poco importa que antes de la declaración como tal se hubiere iniciado y declarado el concurso de acreedores de la deudora principal, por la sencilla razón de que, de un lado, los hechos que determinaron la derivación de responsabilidad son en todo caso anteriores y, de otro, aun cuando no lo fueren, nada impedía a la Administración ejercer sus facultades. Se ha de tener en cuenta que la declaración de concurso produce los efectos ya expresados, impidiendo juicios declarativos y ejecuciones independientes, pero no priva a la Administración del ejercicio de sus potestades en orden a la liquidación y recaudación de los tributos (véanse las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 5/2011, de 14 de diciembre de 2011 [conflicto 4/2011, FJ 2.º; NCJ056410], y 7/2013, de 17 de junio de 2013 [conflicto 9/2012, FJ 3.º; NCJ057903]).

Una vez declarado el concurso, la Hacienda pública sigue siendo competente para dictar actos de liquidación y recaudación; el único límite es que no podrá ejecutarlos independientemente, debiendo someterse a la disciplina del procedimiento universal. En otras palabras, en el caso concernido no le cabe a la Agencia Estatal de Administración Tributaria hacer efectivo su crédito sobre el patrimonio de la deudora principal al margen del proceso concursal, pero nada le impide ejecutar su derecho sobre el patrimonio de otra personalidad jurídica, no sometida a procedimiento concursal alguno, que ha sido legítimamente declarada responsable solidaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquella.

- 2.º Por lo tanto, la circunstancia de que «nada se pudiera embargar o enajenar» a la obligada principal por encontrarse en concurso de acreedores no impedía que, una vez declarada la responsabilidad solidaria de la derivada, se actuara contra su patrimonio.
- 3.º El hecho de que la deudora principal haya sido declarada en concurso de acreedores no enerva la acción de regreso que pueda competir a la responsable solidaria ni niega el carácter solidario de la obligación, tan solo supone que para hacer efectivo su crédito deberá someterse a la disciplina de la legislación concursal.
- 4.º Las apreciaciones de la Administración concursal tienen el valor que le corresponde; esto es, el de una prueba más, pero no vinculan a la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones y menos aún al tribunal de instancia en la resolu-

ción del litigio, debiendo repararse en que las valoraciones que realiza la Administración del concurso lo son para calificar el mismo, mientras que las realizadas en el procedimiento de derivación de responsabilidad tienen una finalidad específica a los efectos de concluir si el responsable solidario colaboró en la ocultación o transmisión de bienes o derecho del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración. En el supuesto examinado, el hecho de que la transferencia de la deudora principal a la responsable solidaria no agravara la insolvencia de la primera no desdice la afirmación de que colaboró para ocultar el importe transferido a la Hacienda pública, impidiendo aplicarla al pago de las deudas que la obligada principal mantenía con ella.

3.2.5. Prejudicialidad penal

En la mencionada Sentencia del TS de 21 de febrero de 2019 (rec. casación núm. 3780/2017, NFJ072974; ponente: Berberoff Ayuda), se examina un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 42.1 a) de la LGT –ser causante o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–. Y, partiendo de la doctrina contenida en la Sentencia del TS de 18 de octubre de 2016 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 1287/2015, NFJ064265; ponente: Díaz Delgado), relativa a la prejudicialidad penal del artículo 180.1 de la LGT –en la redacción¹³ dada por la Ley 36/2006– respecto al obligado principal, tanto como sujeto pasivo del IVA como del IS, y a la vista de la jurisprudencia sobre la vinculación entre los hechos probados en la jurisdicción penal y la posterior regularización administrativa, establecida en las Sentencias del TS de 13 de marzo de 2017 (rec. casación núm. 347/2016, NFJ087539; ponente: Díaz Delgado) y 29 de octubre de 2012 (rec. casación núm. 3781/2009, NFJ049327; ponente: Frías Ponce), se analizan los **efectos de la prejudicialidad penal** por actuaciones penales seguidas contra el obligado principal por el concepto de IVA respecto al declarado responsable solidario por la vía del

¹³ Artículo 180.1:

Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.

artículo 42.2 a) de la LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración–, cuando la derivación de responsabilidad solidaria se produce por otro concepto tributario distinto, el IS. El criterio de esta sentencia es que la interpretación conjunta de los artículos 42.1 a), 174.5 y 180.1 de la LGT –en la redacción dada por la citada Ley 36/2006 y que, por su contenido, cabe entender que el contenido interpretativo sería plenamente aplicable al actual art. 250.1 LGT¹⁴– determina que la prejudicialidad penal derivada de las actuaciones penales seguidas contra el obligado principal por el concepto IVA produce todos sus efectos con relación a la derivación de responsabilidad solidaria al recurrente por el concepto tributario del IS.

Además, conviene tener presente que en la citada Sentencia del TS de 21 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1312/2015, NFJ087527; ponente: Martínez Micó) se puntualiza que la posibilidad de vinculación de las actuaciones tributarias por un proceso penal queda limitada al caso de que tal proceso verse sobre **delito fiscal**, rechazando que en el caso concernido se debería haber producido la suspensión del procedimiento administrativo, habida cuenta de que el delito que se imputaba a los contribuyentes era el de alzamiento de bienes y, a su vez, la falta de suspensión no puede ser invocada como causa de anulación de la declaración de responsabilidad solidaria.

4. Alcance y extensión de la responsabilidad solidaria

4.1. Diferencias y aspectos comunes entre los supuestos previstos en los artículos 42.1 y 42.2 de la LGT

Ante todo, conviene tener en cuenta que los distintos supuestos que se contemplan en los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la LGT son dos tipos o modalidades¹⁵ de responsabilidad solidaria que responden a distintos presupuestos y finalidades, sin que quepa

¹⁴ Artículo 250.1:

Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

¹⁵ Los supuestos de responsabilidad solidaria de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales previstos en la disposición adicional séptima de la LGT no son objeto de estudio en este trabajo.

trasladar, sin más, las reglas y exigencias aplicables a una u otra de forma indistinta e indiscriminada.

Así, como se indica en la Sentencia del TS de 12 de mayo de 2021 (rec. casación núm. 62/2020, NFJ082403; ponente: Montero Fernández), que se remite a la citada anteriormente de 10 de julio de 2019 (rec. casación núm. 4540/2017, NFJ074241; ponente: Toledano Cantero), *grosso modo*, cabe diferenciar la responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 42.1 de la LGT, conectada de manera directa e inmediatamente a la obligación tributaria y al deudor principal, de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, desconectada de aquella, vinculada a una responsabilidad patrimonial y en garantía de que los bienes del obligado responderán de las deudas tributarias.

En el supuesto previsto en el artículo 42.1 de la LGT:

- a) El fundamento está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal y a la deuda pendiente de pago por este.
- b) El alcance de su responsabilidad viene dado por la extensión de la deuda dejada de pagar.
- c) Nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por este.
- d) El referente de los responsables son los deudores principales.

En cambio, en el supuesto del artículo 42.2 de la LGT:

- a) El fundamento está vinculado a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio.
- b) El alcance de su responsabilidad viene dado por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad.
- c) Nos hallamos ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el deudor principal y del total importe de la deuda que deja de pagar.
- d) El referente de estos responsables son los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública.

Caracteres que se exponen en la ya mencionada Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 6732/2018, NFJ080128; ponente Esperanza Córdoba Castroverde), que se remite a la también citada de 10 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 2189/2018, NFJ080030; ponente: Montero Fernández), de la siguiente forma:

Como ya se ha dicho en varias ocasiones por este Tribunal, el fundamento de la responsabilidad solidaria prevista en el citado precepto no está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal, no se prevé un responsable junto al deudor principal para hacer frente al impago de la deuda conforme a lo previsto en el artículo 41.1, ni existe vinculación, en lo que ahora interesa fundamentalmente, a la deuda pendiente de pago por este, sino que esta responsabilidad solidaria responde a la garantía de que el deudor principal, o cualquier obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio; por tanto, el alcance de esta responsabilidad no viene dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el deudor principal sino por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, y ello con independencia de quien sea el deudor principal y del total de la deuda que este haya dejado de pagar, limitándose la extensión de la responsabilidad al valor de los bienes o derechos embargados o susceptibles de serlo.

Por tanto, al responsable solidario que delimita el artículo 42.2 no se le posiciona junto al deudor principal, sino en relación con los bienes susceptibles de ser embargados de cualquier obligado al pago, que se constituyen en el referente sobre el que se asienta la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que se recoge en cada uno de los supuestos contemplados en el artículo 42.2 a) LGT.

Por ello la responsabilidad abarca solo hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria para hacerse pago de la deuda. Estamos, pues, ante una responsabilidad específica, no derivada de las deudas y sanciones, y también de los recargos e intereses, de los que debe responder el obligado principal, sino para asegurar el cobro de las mismas y hasta el límite del valor de los bienes y derechos embargados o susceptible de embargo, y no por el importe de la deuda.

También en la referida Sentencia del TS de 3 de junio de 2019 (rec. contencioso-administrativo núm. 84/2018, NFJ073600; ponente: Montero Fernández), se recuerda la distinción y las características de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT:

Precepto que fue modificado por el art. 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, norma que cabe inscribir dentro de las medidas adoptadas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya Exposición de Motivos, a los efectos que ahora interesa, se muestra así de elocuente, «Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor».

[...] de suerte que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar «el alcance global de la responsabilidad», y ello, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012,

«habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad». Con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; y por ello, la ley expresamente limita el alcance de la impugnación a «el alcance global de la responsabilidad», que lógicamente puede incluir deuda tributaria pendiente, recargo e intereses, y claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

A su vez, en la citada Sentencia del TS de 22 de diciembre de 2016 (rec. casación núm. 159/2015, NFJ087529; ponente: Díaz Delgado), tras exponer la evolución normativa experimentada en la regulación del supuesto regulado en el vigente artículo 42.2 de la LGT, declara que no nos encontramos ante una responsabilidad derivada de la infracción tributaria, que sería sancionada por el artículo 42.1 a) de la LGT, sino ante una responsabilidad derivada de su acción en el levantamiento de una deuda tributaria, y con el límite cuantitativo de su participación en el levantamiento.

En ese sentido, debemos añadir que en la mencionada Sentencia del TS de 10 de julio de 2012 (rec. casación núm. 4802/2009, NFJ048329; ponente Trillo Torres), con cita en las de 24 de octubre de 2007 (rec. casación para la unificación de doctrina núm. 51/2003, NFJ027044; ponente: Martín Timón) y 28 de noviembre de 2011 (rec. casación núm. 4707/2009, NFJ045425; ponente: Huelin Martínez de Velasco), se declara que el antiguo artículo 131.5 de la LGT/63 (equivalente al actual art. 42.2 LGT) se trata de una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de derecho público.

Misma doctrina que se contiene en las Sentencias del TS de 18 de febrero de 2009 (rec. casación núm. 5316/2006, NFJ032703; ponente Frías Ponce) que se remite a las citadas de 24 de octubre de 2007 (rec. casación para la unificación de doctrina núm. 51/2003, NFJ027044; ponente: Martín Timón) y 21 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1312/2015, NFJ087527; ponente: Martínez Micó) –ya mencionada–, en la que se hace referencia a todas las anteriores, y en la que se expone que esta modalidad de responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Ocultación de los bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo, en el caso de que este ya se haya producido, por causa de una deuda tributaria.

- b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación y que sea la causa directa del daño.
- c) Que la conducta del presunto responsable sea maliciosa. La participación del responsable en la ocultación ha de ser maliciosa, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. No exige la norma una actividad dolosa (*animus nocendi*) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

Y en la ya mencionada Sentencia del TS de 27 de enero de 2020 (rec. casación núm. 172/2017, NFJ087528; ponente: Montero Fernández), en la que se analiza la posibilidad por parte de un responsable tributario de impugnar las liquidaciones y demás actos administrativos en relación con las cuales se deriva la responsabilidad, ex artículo 42.2 a) de la LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración–, si las mismas se aprobaron cuando tal responsable era administrador de la sociedad, se declara, según se expuso con anterioridad, que no cabe extender la interpretación realizada por el TS respecto del párrafo primero del artículo 174.5 de la LGT al párrafo segundo del propio precepto, razonando así:

[...] con el [artículo] 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria». Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; distinto fundamento que justifica la distinción que previene el [artículo] 174.5 en sus dos párrafos, que conlleva en el supuesto contemplado en el párrafo segundo, que el declarado responsable en los supuestos del [artículo] 42.2 de la LGT, extienda su responsabilidad en referencia a los bienes y derechos que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda del obligado principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria». Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; distinto fundamento que justifica la distinción que previene el art. 174.5 en sus dos párrafos, que conlleva en el supuesto contemplado en el párrafo segundo, que el declarado responsable en los supuestos del art. 42.2 de la LGT, extienda su responsabilidad en referencia a los bienes y derechos que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda del obligado

principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

4.2. Naturaleza sancionadora

4.2.1. Criterios y determinación

Como punto de partida vamos a hacer referencia a la Sentencia del TS de 16 de febrero de 2015 (rec. casación núm. 705/2013, NFJ087540; ponente: Huelin Martínez de Velasco), en la que, citando las Sentencias del TS de 21 de diciembre de 2007 (rec. casación para la unificación de doctrina núm. 121/2003, NFJ087542; ponente: Martínez Micó), 10 de diciembre de 2008 (rec. casación núm. 3941/2006, NFJ031483; ponente: Frías Ponce) y 8 de noviembre de 2010 (rec. casación núm. 4941/2007, NFJ040994; ponente: Huelin Martínez de Velasco) y la doctrina del TC contenida en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), establecen los siguientes criterios:

- 1.º La regla general es la responsabilidad subsidiaria; la solidaridad requiere una previsión legal expresa.
- 2.º La responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones, salvo que una regla legal expresa establezca otra cosa.
- 3.º A tales efectos (la responsabilidad en el pago de las sanciones) son reglas legales expresas del artículo 40.1 de la LGT/63¹⁶, que regula la responsabilidad subsidiaria de los administradores sociales, y la del artículo 38.1¹⁷ de la misma Ley de 1963 (precedente del vigente art. 42.1 a) LGT –ser causantes o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–).
- 4.º El referido artículo 38.1 de la LGT/63 traslada al responsable el pago de la deuda tributaria, así como la obligación de responder de la sanción. En este segundo as-

¹⁶ Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones.

Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas.

Lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor.

¹⁷ Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.

pecto tiene una finalidad sancionadora y **no consagra una responsabilidad objetiva**, moviéndose en el marco general propio de los ilícitos tributarios, es decir, respetando las exigencias que emanan de los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora, en particular, el de **culpabilidad**. Para que haya lugar a la responsabilidad ex artículo 38.1 de la LGT/63 debe concurrir **dolo o culpa, al menos leve**.

Así, en la Sentencia del TS antes mencionada de 10 de diciembre de 2008 (rec. casación núm. 3941/2006, NFJ031483; ponente: Frías Ponce) se razona cuanto sigue:

El [artículo] 38.1 de la [...] Ley de 1963 disponía después de la modificación realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria». En su redacción original, en cambio, disponía que «responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias de defraudación aun cuando no les afecten directamente las respectivas obligaciones».

La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril, que alega la parte recurrente, y en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley 10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa. Por ello, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia se destaca, en relación con el [artículo] 38.1, que «la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad», si bien agrega a continuación que ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el [artículo] 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiera la concurrencia de dolo o culpa, aunque sea leve...».

Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT, hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora.

De esta forma, en la misma Sentencia del TS de 10 de diciembre de 2008 (rec. casación núm. 3941/2006, NFJ031483; ponente: Frías Ponce), así como en las de 6 de julio de 2015 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 3418/2013, NFJ059217; ponente: Huelin

Martínez de Velasco), con cita en la anterior, así como en las de 8 de noviembre de 2010 (rec. casación núm. 4941/2007, NFJ040994; ponente: Huelin Martínez de Velasco) y 16 de febrero de 2015 (rec. casación núm. 705/2013, NFJ087540 –las dos antes ya señaladas–; ponente: Huelin Martínez de Velasco), y haciendo mención en ambas a la referida Sentencia del TC 76/1990, de 16 de abril (NFJ040994), se reconoce expresamente la **naturaleza sancionadora** de la responsabilidad solidaria, en ambos casos examinando el **supuesto que contempla el artículo 42.1 a) de la LGT**, esto es, en el supuesto de ser causantes o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria. Y, en consecuencia, su declaración queda sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y, por supuesto, a las reglas legales que la disciplinan. Opera aquí también, por tanto, la prohibición de *bis in idem*, así como la previsión conforme a la que una acción u omisión que se aplica como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia determinante de su calificación de grave o muy grave no puede ser sancionada independientemente, aspectos que se examinarán en el siguiente epígrafe.

En este punto, conviene tener presente que la referida Sentencia del TS de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco) precisa que la derivación de responsabilidad solidaria debe sujetarse a los principios que presiden el ejercicio del *ius puniendi* del Estado por la Administración tributaria **cuando se trate de derivar la responsabilidad en el pago de las sanciones** (art. 42.1 a), *in fine*, LGT), **pero no cuando la solidaridad y la pertinente declaración de responsabilidad alcanza únicamente al abono de las liquidaciones tributarias**. En la misma línea, la Sentencia del TS de 25 de noviembre de 2013 (rec. casación núm. 1101/2013, NFJ053057; ponente: Huelin Martínez de Velasco) señala que resulta indiscutible que a los actos de derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 a) de la LGT no les es trasladable, sin más, la doctrina sentada respecto de los adoptados con arreglo al 42.1 a) de la LGT, en particular, la previsión de quedar sometida al régimen de suspensión propio de los actos de carácter sancionador y, por tanto, procediendo su automática suspensión sin necesidad de caución.

Esta misma doctrina se contiene en la citada Sentencia del TS de 16 de febrero de 2015 (rec. casación núm. 705/2013, NFJ087540; ponente: Huelin Martínez de Velasco), a la que se remite la de 20 de septiembre de 2016 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 3521/2015, NFJ064304; ponente: Navarro Sanchís), transcribiendo su contenido.

Por tanto, como primera conclusión, debemos entender que **cabe predicar la naturaleza sancionadora en el supuesto del artículo 42.1 a) de la LGT, así como al caso previsto en el artículo 42.1 c) de la LJCA** (para las sanciones impuestas o que puedan imponerse cuando no se haya solicitado el certificado expedido por la Administración tributaria de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas cuya titularidad se pretenda adquirir), si bien procede entender que **también abarca al supuesto del artículo 42.2 de la LGT en lo que se refiere a la derivación de sanciones**. Nótese que el artículo 174.5, segundo párrafo, de la LGT señala que en los supuestos previstos en el apartado 42.2 de la LGT no resultarán de aplicación los efectos

derivados de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción, «tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias». A lo que se ha de añadir que el artículo 182.1 de la LGT dispone que:

Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

Asimismo, la Sentencia del TS de 27 de junio de 2017 (rec. casación núm. 433/2016, NFJ078623; ponente: Díaz Delgado), en relación con un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LJCA, rechaza que exista infracción de los derechos y garantías del derecho sancionador, habida cuenta de que no estamos ante una sanción, por mucho que la derivación de responsabilidad le parezca así al recurrente.

Por el contrario, es preciso indicar que en la citada Sentencia del TS de 21 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1312/2015, NFJ087527; ponente: Martínez Micó) se consideró aplicable el artículo 137¹⁸ de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) a un supuesto de responsabilidad solidaria ex artículo 42.2 a) de la LGT, al entender que el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria es de naturaleza sancionadora.

4.2.2. Principios de la potestad sancionadora: graduación, *non bis in idem* y tipicidad

Teniendo en cuenta lo expuesto en el epígrafe anterior, en la mencionada Sentencia del TS de 6 de julio de 2015 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 3418/2013, NFJ059217; ponente: Huelin Martínez de Velasco), se razona que, habida cuenta de esa naturaleza sancionadora, su declaración queda sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y a las reglas legales que la disciplinan. En concreto, señala que opera la previsión del artículo 180.2 de la LGT (en la redacción vigente *ratione temporis*, contenida en el art. 180.1¹⁹ LGT), que prohíbe la sanción independiente de la acción u omisión aplicada como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia determinante de su calificación de grave o muy grave, así como la prohibición de *bis in idem*.

¹⁸ Los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones públicas respecto a los procedimientos sancionadores que se sustancien.

¹⁹ Artículo 180.1: «Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente».

El principio *non bis in idem*, garantía del ciudadano que deriva del principio de legalidad y que consiste en la prohibición de que se le impongan dos –o más– veces sanción por los mismos hechos, constituye, como se ha expuesto, un garantía que, a pesar de su falta de mención expresa en el artículo 25.1 de nuestra CE, «[...] integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora» (SSTC 2/2003, de 16 de enero; 221/1997, de 4 de diciembre; 177/1999, de 11 de octubre; y 229/2003, de 18 de diciembre), «[...] dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones» (SSTC 2/2003, de 16 de enero; 154/1990, de 15 de octubre; 150/1991, de 4 de julio; y 204/1996, de 16 de diciembre), reconocidas en dicho precepto constitucional y que resulta aplicable también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador (STC 2/2003, de 16 de enero).

En ese sentido, en la Sentencia del TS de 11 de abril de 2014 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 164/2013, NFJ054256; ponente: Frías Ponce), se concluye que el mencionado principio *non bis in idem*

[...] presenta un aspecto material o sustantivo, que impide sancionar en más de una ocasión por un mismo hecho y con el mismo fundamento para evitar una reacción punitiva desproporcionada, y una vertiente procesal o formal que proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

A este respecto, en lo que se refiere a la dimensión material del citado principio, conviene tener presente la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020 (rec. casación núm. 325/2019, NFJ079134; ponente: Navarro Sanchís). En ella se examina su aplicación en relación con la posibilidad de que un contribuyente, sancionado por las infracciones tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, sea declarado responsable solidario, ex artículo 42.1 a) de la LGT –ser causantes o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–, respecto de una sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 201²⁰ de la LGT, cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados, emitidas por el segundo de los contribuyentes, cuya responsabilidad solidaria se deriva, para lo cual se interpreta el ar-

²⁰ Artículo 201.1:

Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

[...] 3. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

título 180.2 (en la redacción vigente *ratione temporis*, hoy contenida en el art. 180.1 LGT), en relación con los artículos 42.1 a), 194.1²¹, 195.1²², así como los apartados 1 y 3 del artículo 201, todos ellos de la LGT.

Y se establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

- 1.º Cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (arts. 194.1 y 195.1 LGT), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1 a) de la LGT –ser causantes o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del art. 201 LGT), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

²¹ Artículo 194.1:

Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.

La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento.

²² Artículo 195.1:

Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del periodo impositivo.

- 2.º En tanto que los ilícitos tributarios de los artículos 194.1 o 195.1 y 201.3 de la LGT responden a un distinto fundamento y no se absorben o consumen, pues son diversos los intereses directos e inmediatos que cada precepto aspira a proteger, y, en consecuencia, puede afirmarse que existe entre ellos un concurso ideal medial de infracciones –y no un concurso aparente de normas–, no concurre la triple identidad que presupone la infracción del principio *non bis in idem* tutelado por el artículo 25.1 de la CE.
- 3.º La doble represión por la que se nos pregunta tampoco contraviene la manifestación concreta del *non bis in idem* –el denominado principio de inherencia– reconocida en el artículo 180.2 de la LGT (en la redacción vigente *ratione temporis*, hoy contenida en el art. 180.1 LGT), en tanto que el comportamiento tipificado en el artículo 201.3 de la LGT no opera –ni expresa ni implícitamente– como criterio de calificación de las infracciones de los artículos 194.1 o 195.1 de la LGT (a diferencia de lo que sucede con los tipos de los arts. 191²³, 192²⁴ y 193²⁵ LGT) o de graduación de las sanciones establecidas en esos preceptos.

²³ Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y periodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria.

²⁴ Artículo 192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Doctrina que es reiterada en otras cuatro Sentencias de la misma fecha, 17 de septiembre de 2020 (rec. casación núm. 162/2019, NFJ087537; ponente: Cudero Blas; rec. casación núm. 665/2019; ponente: Cudero Blas; rec. casación núm. 7714/2018; ponente: Cudero Blas, y rec. casación núm. 193/2019, ponente: Cudero Blas) y en la de 25 de marzo de 2021 (rec. casación núm. 2983/2019, NFJ087536; ponente: Aguallo Avilés). Todo ello, sin perjuicio de lo que más adelante se expondrá en el epígrafe correspondiente al examen y análisis de manera específica del supuesto de responsabilidad contemplado en el artículo 42.1 a) de la LGT.

²⁵ Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150

En la referida Sentencia del TS de 8 de noviembre de 2010 (rec. casación núm. 4941/2007, NFJ040994; ponente: Huelin Martínez de Velasco), con cita en la ya mencionada de 10 de diciembre de 2008 (rec. casación núm. 3941/2006, NFJ031483; ponente: Frías Ponce), se reputa la naturaleza sancionadora con que cuenta la derivación de responsabilidad solidaria en el ámbito tributario, **rigiendo las exigencias dimanantes del principio de tipicidad** recogido en el artículo 25 de la CE, que, con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia 218/2005 del TC de 12 de septiembre (NFJ020903), solo permiten castigar las acciones u omisiones que en el momento de producirse constituyan infracción administrativa conforme a la legislación entonces vigente, debiendo hacerse caso omiso de la normativa vigente en un momento posterior. Así, con cita en las Sentencias del TC 22/1990, de 15 de febrero (NCJ066256); 76/1990, 26 de abril (NFJ000802), y 117/2002, de 20 de mayo (NCJ049813) recuerda que las garantías propias del proceso penal son, con ciertos matices, aplicables a los procedimientos sancionadores.

En el caso examinado se desestimó el recurso de casación interpuesto por la abogacía del Estado, al haber procedido el órgano de recaudación a modificar en el acuerdo de derivación tanto el apartado del precepto de la disposición infringida por el obligado principal (art. 79 a) LGT/63 en las actas levantadas por la inspección al deudor principal, al no haber presentado las autoliquidaciones del IS, no llevando ningún tipo de libro ni de contabilidad, frente al 79 b) LGT/63 que se indicaba en el acuerdo de derivación de responsabilidad), como la versión a aplicar del precepto en cuestión (la dada al art. 79 por la Ley 10/1985, de 26 de abril, y no la que después le suministró la Ley 25/1995, de 20 de julio, al tratarse del ejercicio del IS de 1993).

por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Referencias bibliográficas

- Berberoff Ayuda, D. (2020). *Novedades de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia Tributaria*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Sección de Derecho Financiero y Tributario.
- Bosch Cholbi, J. L. (2005a). Los responsables tributarios en la nueva LGT: aspectos controvertidos. *Tribuna Fiscal*, 173.
- Bosch Cholbi, J. L. (2005b). Análisis crítico de los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en la LGT 58/2003. *Tribuna Fiscal*, 174.
- Calvo Vérguez, J. (2009). El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 310, 1-26.
- Juan Casadevall, J. de. (2020). Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 451, 65-92.
- Martín Queralt, J. (2012). La paulatina formación judicial de la figura del responsable solidario en el ordenamiento tributario. *Tribuna Fiscal*, 257.
- Martínez Lafuente, A. (2021/2022). *Los principios tributarios en la jurisprudencia*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España; Sección de Derecho Financiero y Tributario. Curso 2021/2022.
- Merino Jara, I. (2006). *Acerca de la responsabilidad tributaria*. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura. Vol. XXIV.
- Navarro Faure, A. (1993a). Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I). *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 225-226, 613-643.
- Navarro Faure, A. (1993b). Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II). *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 227, 841-874.
- Rodríguez Bereijo, A. (2005). El deber de contribuir como deber constitucional. *Revista Española de Derecho Financiero*, 125, 5-40.

La ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada debe acordarse antes (no contemporánea o posteriormente) del trámite de alegaciones que se abre con la propuesta de liquidación

Análisis de la [STS de 3 de mayo de 2022, rec. núm. 5101/2020](#)

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz (España)*

Extracto

Con su Sentencia de 3 de mayo de 2022, el Tribunal Supremo (TS) fija doctrina en cuanto al plazo para acordar la ampliación del alcance de un procedimiento de comprobación limitada. Concretamente, el Alto Tribunal va a sentar que tal ampliación debe decretarse de forma previa, no simultánea o posteriormente, a la comunicación de la propuesta de liquidación al obligado tributario para el trámite de alegaciones a esta (art. 138.2 Ley General Tributaria –LGT–).

Para alcanzar tal posición, el TS se fundamenta, por una parte, en una exégesis gramatical del precepto reglamentario (art. 164.1 LGT) que legitima la ampliación o reducción del alcance y, por otra, en una interpretación de tal disposición desde la perspectiva del derecho de defensa que se ejercita en el referido trámite de alegaciones.

Acorde con lo anterior, el Alto Tribunal concluye igualmente que la infracción de tal doctrina comporta la anulabilidad de la resolución del procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde una ampliación más allá de tal plazo.

Finalmente, es de destacar también como el TS, sin llegar a fijar doctrina al respecto, sí que llega a insinuar que el artículo 164.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria incurre en exceso al permitir las ampliaciones de alcance sin respaldo en los preceptos que la LGT dedica al procedimiento de comprobación limitada.

1. Supuesto de hecho

Atendiendo al relato de hechos relevantes recogido en el auto de admisión del recurso de casación y reflejados en la sentencia en comentario, sucede que la Administración tributaria competente incoó procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance, según otro pasaje de la resolución jurisdiccional que ocupa, se circunscribía a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados por el contribuyente en su autoliquidación en concepto de IRPF correspondiente al ejercicio 2013.

Desarrolladas las pertinentes actuaciones de comprobación, la Administración tributaria acordó la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada respecto al fijado inicialmente, decisión que se adoptó con la comunicación al obligado de la propuesta de liquidación provisional y dación del trámite de alegaciones contemplado en el artículo 138.3 de la Ley General Tributaria (LGT)¹. Anticipando lo que se expondrá cuando se dé noticia de los recursos interpuestos por el contribuyente, este consideró que la ampliación del alcance acordada era contraria a Derecho, en tanto que se infringía el «plazo»² o límite temporal impuesto por el artículo 164.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT)³ para decretar la misma.

Finalmente, la Administración tributaria giró la pertinente liquidación provisional en la que determinó una deuda tributaria por importe de 15.327,86 euros. Respecto a esta actuación administrativa queremos destacar que, confrontando la propuesta con la liquidación finalmente

¹ Dispone el artículo 138.3 de la LGT que «Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho».

² Entrecorramos la palabra plazo pues, en buena técnica jurídica y como acertadamente apunta el Tribunal Supremo (TS), lo previsto en el artículo 164.1 del RGGIT no es tal, sino un límite temporal máximo para adoptar ese concreto acto administrativo; o en las mejores palabras del Alto Tribunal reflejadas en el punto 6 del fundamento de derecho (FD) 2.º de la sentencia del TS «no estamos ante un plazo. El precepto no establece un plazo para ejercitar un derecho o ejercer una potestad administrativa, sino que indica que, de darse la ampliación del alcance, habrá de hacerse "[...] con carácter previo (a) [...]».

³ El artículo 164.1 del RGGIT, cuya interpretación constituye el núcleo del *thema debatiendi* de la sentencia en comentario, ordena en este sentido que «Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario».

practicada, sucede, según se relata en la sentencia en comentario, que en esta última, en la liquidación, la deuda tributaria se multiplicó por cuatro respecto a la cuantificada en la propuesta y, más importante, ninguna mención se hizo en esta resolución finalmente adoptada respecto a las actuaciones practicadas consecuencia de la ampliación del alcance que se decretó⁴.

La referida liquidación fue recurrida en reposición por el contribuyente, la cual no fue estimada en lo que se refiere a la ampliación del alcance. Y frente a la resolución del recurso de reposición se formuló igualmente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) competente, que vino a rechazar nuevamente la pretensión concerniente a la extemporaneidad del acuerdo de ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada incoado⁵.

Contra la resolución del TEAR competente el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2020 (rec. núm. 2143/2018 –NFJ080105–), que, en lo que a la supuesta infracción del artículo 164.1 del RGGIT reiterada por el recurrente se refiere, afirma:

Y así, en este supuesto concreto refiere que dicha ampliación se ha llevado a cabo en el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación lo que debe conllevar, sin más su anulación.

Examinado el expediente administrativo no podemos compartir la tesis del recurrente y ello por cuanto que la ampliación del procedimiento de comprobación limitada iniciado no se produce, tras la apertura del plazo de alegaciones, tal y como veta dicho precepto, sino en el momento de ser puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario con la notificación de la propuesta de liquidación provisional para que formule alegaciones en el plazo de 10 días hábiles sin que, por ello, se produzca la vulneración de lo dispuesto en el precepto indicado y sin que, en definitiva nos encontremos ante vicio que pueda invalidar la resolución impugnada sin que se haya producido indefensión alguna al recurrente⁶.

⁴ De una y otra circunstancia se deja constancia, respectivamente, en las letras d) y e) del punto 8 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022 (rec. núm. 5101/2020 –NFJ086303–).

Y respecto de la segunda, el TS critica que lo acordado por la Administración tributaria no puede reputarse una ampliación en sentido propio, pues no constan en la resolución adoptada «las diligencias concretas y singulares practicadas como consecuencia de la ampliación, con indicación de su afectación, incluso numérica, en el acto final, por diferencia con la propuesta de liquidación provisional».

⁵ En realidad, como queda reflejado en el FD 6.º de la resolución jurisdiccional de la instancia –la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2020, rec. núm. 2143/2018, NFJ080105–, el TEAR competente no respondió expresamente a la pretensión sobre la extemporaneidad del acuerdo de ampliación, y ello pese a que el contribuyente adujo cierta doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central al respecto que no fue contestada por el TEAR.

⁶ FD 6.º de la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2020.

Finalmente, el recurrente preparó recurso de casación contra la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2020, que fue admitido por el TS⁷. El Alto Tribunal, tras afirmar que no ha evacuado jurisprudencia sobre el *thema debatendi* y señalar las normas cuya interpretación se requiere⁸, formula en consecuencia la siguiente cuestión con interés casacional:

Determinar si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1 ñ) y 137 LGT, la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente «con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones» o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones⁹.

2. Doctrina del tribunal

Expuesta en esos términos la única cuestión litigiosa sobre la que debe pronunciarse el TS, el Alto Tribunal, tras realizar una interpretación de la norma que constituye el objeto fundamental del recurso de casación (el art. 164.1 RGGIT) a la luz de distintos criterios hermenéuticos, va a concluir lo siguiente sobre el plazo o límite temporal para acordar la ampliación del alcance de un procedimiento de comprobación limitada:

En garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1 ñ) y 137 LGT, y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al caso, en el caso de que lo comunicara con carácter previo –no simultáneo, ni posterior– a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación¹⁰.

⁷ Mediante Auto del TS de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 5101/2020 –NFJ080104–).

⁸ Más allá del artículo 164.1 del RGGIT ya transcrito, a efectos de su interpretación van a considerarse también el artículo 34.1, letra ñ), de la LGT («Constituyen derechos de los obligados tributarios [...] Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas») y el artículo 137.2 de la LGT («El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas»).

⁹ Razonamiento jurídico 4.º y acuerdo 2.º del Auto del TS de 11 de diciembre de 2020.

¹⁰ FD 3.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

Como se ha dicho anteriormente y advertido en el auto de admisión del recurso de casación, el TS no había evacuado aún una resolución en la que directamente se pronunciara sobre la cuestión del plazo o límite temporal para adoptar el acuerdo de ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada. No obstante lo anterior, el Alto Tribunal, en su Sentencia de 4 de marzo de 2021 (rec. núm. 3906/2019 –NFJ081281–), fijó doctrina en relación con cierto defecto procedimental en la adopción del acuerdo de ampliación, doctrina que debe considerarse complementaria de la transcrita en cuanto se refiere a los límites temporales para completar tal actuación administrativa¹¹.

3. Comentario crítico

Para alcanzar la doctrina jurisprudencial anteriormente transcrita, el TS realiza una exégesis del artículo 164.1 del RGGIT cuyo desarrollo se articula atendiendo a los siguientes apartados que deducimos: interpretación gramatical del artículo 164.1 del RGGIT: ¿posible exceso de este precepto reglamentario?; interpretación del artículo 164.1 del RGGIT desde la perspectiva del derecho de defensa (y su ejercicio en el trámite de audiencia); breve referencia a la necesidad de motivar el acuerdo de ampliación y conclusiones.

3.1. Interpretación gramatical del artículo 164.1 del RGGIT: ¿posible exceso de este precepto reglamentario?

Pues bien, antes de iniciar su exégesis de la literalidad del artículo 164.1 del RGGIT, el Alto Tribunal va a traer a colación los preceptos al inicio transcritos –los arts. 34.1, letra ñ, y 137.2 LGT–. De estas disposiciones legales, de las que el artículo 164.1 del RGGIT debiera ser desarrollo –ahora profundizamos en el motivo de ese condicional–, el TS deduce la garantía de que el obligado conozca desde el inicio el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación. En efecto, haciendo referencia respectivamente al artículo 34.1, letra ñ, de la LGT y al artículo 137.2 de la LGT, el Alto Tribunal afirma lo siguiente al respecto:

Entre los derechos y garantías del contribuyente codificados en la LGT se encuentra la previsión del artículo 34.1 ñ) LGT, que asegura al comprobado que, cuando comienza un procedimiento de comprobación o inspección, sepa qué se le va a

¹¹ Sumariamente, la Sentencia del TS de 4 de marzo de 2021 viene a esbozar *a contrario* otra suerte de límite temporal a la actuación administrativa descrita al fijar la siguiente doctrina que reputamos complementaria:

Para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1 ñ) y 137 LGT, la Administración tributaria no puede ampliar el alcance de sus actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto.

comprobar, conocer el alcance y objeto de la comprobación. La garantía legal puede concretarse en tres manifestaciones, del mero desglose de los términos del precepto:

a) derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas¹².

[...] El propio artículo 137.2 LGT, con que se encabeza la regulación de este procedimiento, refuerza la garantía general del artículo 34.1 ñ) LGT¹³.

Justificada así la existencia de esta garantía procedimental, el Alto Tribunal, tras reflejar los preceptos que la LGT dedica al procedimiento de comprobación limitada y en específica referencia al artículo 164.1 del RGGIT que también reproduce, señala que:

La Sala de instancia interpreta extensivamente este precepto reglamentario, señalando que donde la norma preceptúa que la ampliación se produzca «**con carácter previo**», permite también que esa ampliación lo sea «con carácter simultáneo». Además, indica la Sala que no se ha producido indefensión al comprobado, lo que situaría la infracción entre el elenco de las irregularidades no invalidantes¹⁴ (se añade la negrita).

Expuestos entonces los antecedentes normativos aplicables al caso y la posición al respecto del órgano jurisdiccional de la instancia, el Alto Tribunal inicia su razonamiento anticipando su posición contraria a la tesis de este último que motiva *prima facie* en una interpretación gramatical del artículo 164.1 del RGGIT en virtud de la cual, según el TS:

La expresión «con carácter previo» que contiene el artículo 164 no admite otra exégesis que la gramatical –artículos 3.1 del Código Civil y 12.2 de la LGT–, teniendo en cuenta que se trata de dar sentido, para garantizarlo, a un derecho subjetivo del obligado tributario reconocido en la Ley. Según el DRAE, «previo» es «anticipado, que va delante o que sucede primero». Previo y simultáneo son términos incompatibles entre sí, atendiendo, ahora, a la acepción semántica que emplea el precepto¹⁵.

Pero el Alto Tribunal profundiza en su análisis del precepto en liza y, siguiendo con la exégesis literal del mismo, va a poner en duda la *aptitud dispositiva* del artículo 164.1 del RGGIT para, yendo más allá de lo ordenado en las normas legales reguladoras de este tipo de actuaciones de comprobación e investigación, otorgar a la Administración tributaria la facultad

¹² Punto 2 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

¹³ Punto 4 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

¹⁴ Punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

¹⁵ Letra a) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

de ampliar o restringir el alcance de un procedimiento de comprobación limitada ya iniciado. En efecto, el TS, contestando la opinión de la Abogacía del Estado al respecto, apunta que:

la norma contenida en el artículo 164 RGAT no cuenta con habilitación legal expresa ni tácita. En la regulación del procedimiento (arts. 136 a 140 LGT) no se habla de ampliación del alcance, lo que resulta un silencio lógico, atendido que se trata de una modalidad simplificada de comprobación gestora que, en caso de que el objeto, o los medios de comprobación, deban ser extendidos, prevé específicamente, como modo de terminación, su conversión del procedimiento en el de inspección —«[...] c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada—»¹⁶.

De este pasaje transcrito parecería deducirse que el Alto Tribunal obsta simple y llanamente las ampliaciones y reducciones del alcance de los procedimientos de comprobación limitada ya iniciados, independientemente de que las mismas se pudiesen acordar previa o simultánea/posteriormente a la apertura del plazo de alegaciones.

Pero ello no es así, aunque el TS insinúa que esa sea la conclusión, finalmente no necesita formular la misma de manera expresa pues, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en el caso —acuerdo de ampliación adoptado simultáneamente al trámite contradictorio—, la anulación de tal acto administrativo se confiere directamente de «una infracción que contradice de modo frontal el tenor literal del artículo 164.1 RGAT», y por tal motivo el Alto Tribunal deja sin examinar «por innecesaria para la decisión de esta casación, la cuestión atinente a la observancia por dicho precepto reglamentario de fuentes normativas superiores»¹⁷.

3.2. Interpretación del artículo 164.1 del RGGIT desde la perspectiva del derecho de defensa (y su ejercicio en el trámite de audiencia)

Expuesta la exégesis gramatical que realiza el TS, este continúa su razonamiento sobre el alcance del mandato del artículo 164.1 del RGGIT y, conectando tal precepto a la plenitud del derecho de defensa cuyo ejercicio se facilita en el trámite de audiencia¹⁸, va a justificar,

¹⁶ Letra b) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

¹⁷ Letra e) del punto 8 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

En otro pasaje de la misma sentencia, en la letra c) del punto 6 del FD 2.º, el Alto Tribunal ya anticipa que su razonamiento iba a circunscribirse a lo concerniente al límite temporal para la adopción del acuerdo de ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada, quedando «Al margen de la habilitación o no del reglamento, que no nos ocupa directamente».

¹⁸ Y decimos trámite de audiencia pues, aunque en el procedimiento de comprobación limitada este se haya sustituido por un trámite de alegaciones contemporáneo a la propuesta de resolución ex artículo 99.8 de

en una suerte de interpretación sistemática, que la inobservancia del «plazo» contenido en esta disposición para acordar la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada no es una mera irregularidad no invalidante, sino una infracción del ordenamiento generadora de indefensión y, por tanto, ex artículo 48.1 de la Ley de procedimiento administrativo común¹⁹, susceptible de determinar la anulabilidad del referido acuerdo de ampliación.

Para llegar a tal conclusión el Alto Tribunal parte, sin mencionarlo, del objetivo fundamental del trámite de audiencia, el cual no parece es dudoso situarlo, como dijimos en otro trabajo, en el pleno ejercicio del derecho de defensa, pues:

será en el mismo cuando se ponga de manifiesto al interesado el expediente administrativo una vez instruido y completado, permitiéndosele solo en esa circunstancia ejercer con plenitud la facultad de formular alegaciones y presentar los documentos que le convengan²⁰ (se añade la cursiva).

O en las mejores palabras de Tomás-Ramón Fernández Rodríguez sobre el trámite de audiencia:

su contenido no se limita a asegurar la mera posibilidad de formular alegaciones, sino que va más allá, en la medida en que se pretende *facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente* y permitirle, consiguientemente, realizar una defensa eficaz y completa de sus intereses en base a lo actuado en el procedimiento²¹ (se añade la cursiva).

En idéntico sentido pueden encontrarse pronunciamientos jurisdiccionales bien sean del TS bien del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE):

la LGT, uno y otro trámite conocen del mismo contenido sustancial: la puesta de manifiesto del expediente al interesado y la consiguiente habilitación de un plazo para formular de alegaciones por parte de este.

¹⁹ Aprobada por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone su artículo 48.1 y 2 que:

1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.
2. No obstante, el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

²⁰ Aunque en referencia a su idéntico predecesor el artículo 84.1 y 2 de la Ley 30/1992, véase Sanz Clavijo (2010, p. 99).

²¹ Reiterando la advertencia anterior, léase García Enterría y Fernández Rodríguez (2004, p. 512).

Un completo estudio el trámite de audiencia y los procedimientos tributarios puede consultarse en Aneiros Pereira (2021, pp. 329 y ss.).

El trámite de audiencia se configura como aquella fase del procedimiento en el cual se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente recopilado hasta el momento, debiéndose incluir en el mismo el conjunto de las actuaciones realizadas, los elementos de prueba que obrasen en poder de la Administración y cualesquiera informes emitidos por otros órganos. Debe subrayarse que este no es un trámite que únicamente se reserve para advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que también se trata de un trámite especialmente diseñado para que esta oiga al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos²² (se añade la cursiva).

cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión²³ (se añade la cursiva).

Atendiendo a los antecedentes doctrinales y jurisprudenciales transcritos, se antoja evidente que la puesta de manifiesto del expediente (completo, en su totalidad...) al obligado tributario se constituye así en una suerte de fase intangible del trámite de audiencia sin la cual el derecho a la defensa queda mermado; o como dijimos en nuestro otro trabajo: «la falta de integridad del expediente que se pone a disposición del interesado se viene considerando una irregularidad en la dación del trámite de audiencia previa susceptible de invalidar las actuaciones practicadas por generarse indefensión» (Sanz Clavijo, 2010, p. 110).

Pues bien, este argumento acerca de la necesidad de poner de manifiesto al obligado tributario un expediente completo al objeto de que pueda ejercitar plenamente su derecho de defensa es el que el TS maneja para, a la postre, justificar que la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada no puede adoptarse contemporáneamente a la dación del trámite contradictorio previsto en el artículo 138.3 de la LGT.

Así es, el Alto Tribunal, aceptando solamente a efectos dialécticos que el artículo 164.1 del RGGIT permitiese la adopción contemporánea del acuerdo de ampliación y la dación del mencionado trámite contradictorio, va a subrayar en primer lugar *grosso modo* que la comunicación de la propuesta de liquidación inherente al referido trámite contradictorio

²² Punto 4 del razonamiento jurídico 5.º del Auto del TS de 6 de julio de 2022 (rec. núm. 3720/2019 -NFJ086939-).

Extramuros de la cuestión que se analiza, no podemos dejar de destacar la continuación del pasaje transcrito, donde el Alto Tribunal enfatiza que es inherente al trámite de audiencia que la Administración tributaria, en este caso, oiga al contribuyente al afirmar que «tarea esencial del órgano liquidador será también la de analizar el conjunto de alegaciones y documentos aportados por el interesado».

²³ Apartado 46 de la Sentencia del TJUE de 20 de diciembre de 2017, Prequ' Italia Srl (asunto C-276/16 -NFJ087487-).

debiera suponer la terminación de las actuaciones de comprobación. Y una vez dicho lo anterior, va a concluir que la ampliación en ese momento del alcance del procedimiento determina un defecto procedimental susceptible de generar indefensión en la medida en que:

la mera confusión procedimental provocada es *per se* una fuente directa e inmediata de indefensión, pues se prevé en unidad de acto, cronológica y lógicamente, dar audiencia para alegaciones [...] al tiempo que, paradójicamente, se contradice ese trámite fundamental y la audiencia conferida, desnaturalizándola y supeditándola a la posibilidad de práctica de nuevas actuaciones comprobadoras que, efectuadas o no, harían inútil, o perturbador, el hecho mismo de la ampliación y, por consecuencia, la efectividad y finalidad que garantizan las alegaciones. **Dicho en otras palabras, es inútil y perturbador efectuar alegaciones sobre una propuesta de resolución que, en su propio texto, incorpora la posibilidad no meramente hipotética de ser alterada, modificada o ampliada, en virtud de la cláusula ampliatoria**²⁴ (se añade la negrita).

Y expuesto todo lo anterior sobre la exégesis que debe hacerse del artículo 164.1 del RGGIT desde la perspectiva del derecho de defensa, el TS va a argumentar *a fortiori* la conclusión alcanzada aduciendo dos nuevos argumentos.

Por una parte, patrocinando una interpretación sistemática que conecta el artículo 164.1 del RGGIT con la referida garantía de conocer desde el inicio el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación –deducida antes de los arts. 34.1, letra ñ), y 137.2 LGT–, el Alto Tribunal va a señalar al respecto que: «Además, el sentido de la norma reglamentaria es el de preservar el derecho subjetivo del expedientado a conocer, desde el primer momento, el alcance de las actuaciones de comprobación (art. 34.1 ñ) LGT)»²⁵.

Por otra parte, y enlazando lo dicho en el párrafo que precede con la falta de *aptitud dispositiva* del artículo 164.1 del RGGIT que destacamos anteriormente al repasar su interpretación gramatical, el TS ahonda en su expresada posición acerca de que este precepto reglamentario no legitima a la Administración tributaria para acordar ampliaciones del alcance del procedimiento de comprobación limitada por carecer el mismo de sustrato legal, y en tal sentido añade que:

De ahí que no se prevea, en el texto de los artículos 136 a 140 LGT, ampliación alguna de las actuaciones, máxime en procedimientos de duración legal tasada, con efecto de caducidad (art. 104 LGT) [...] No basta, contestando al Abogado del Estado, con que la ley no lo prohíba, pues las potestades de la Administra-

²⁴ Penúltimo párrafo de la letra c) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

²⁵ Último párrafo de la letra c) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

ción, cuanto más si producen limitaciones de derechos, han de preverse en la ley, si no de forma explícita, sí al menos clara y concluyente, lo que dista de concurrir en el caso que nos ocupa. Además, la ampliación es contradictoria con la naturaleza y fines de la comprobación limitada y, como hemos señalado, con la propia limitación temporal que la ley prevé para su desarrollo, resolución y notificación²⁶.

3.3. Breve referencia a la necesidad de motivar el acuerdo de ampliación

Finalmente, y aunque se trate de una cuestión extramuros del objeto fundamental de la sentencia en comentario, el Alto Tribunal va a ocuparse igualmente de una actuación administrativa que debe también verificarse a la hora de acordar la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada: la motivación. Además, como explica el TS, el deber de motivar tendría que verse reforzado en este caso particular por la contradicción que parece existir en el hecho de comunicar una propuesta de liquidación –lo que debiera comportar, como ya dicho, la terminación de las actuaciones de comprobación– y contemporáneamente acordar la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada.

Afirmado lo anterior, y tras recordar que la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada puede darse sea respecto a su objeto sea en relación con los medios de comprobación a emplear, el Alto Tribunal parece transcribir un pasaje del acuerdo recurrido que se refiere a la ampliación:

[...] el alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo, procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos [...] ²⁷.

Aunque hubiera sido interesante que el TS hubiese reflejado lo que sigue al pasaje transcrito, atendiendo al mismo va a concluir que existe una evidente falta de motivación en la parte del acto administrativo recurrido que se refiere a la ampliación, añadiendo que la misma, la ampliación, es:

²⁶ Último párrafo de la letra c) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

Y el Alto Tribunal va a seguir insistiendo en esa idea cuando en el punto 8 del FD 2.º de la STS de 3 de mayo de 2022 reitera que «El artículo 164 RGAT, al prever la ampliación del alcance de lo actuado, no cuenta con respaldo o habilitación legal formal. Antes bien, la regulación del procedimiento, y su interpretación finalista, parecen más bien no preverlo».

²⁷ Letra c) del punto 8 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

inconcreta en el objeto y medios y carente de explicaciones sobre la finalidad de la ampliación, al menos para deshacer la contradicción entre esa ampliación y la comunicación de una propuesta de liquidación final del procedimiento.

[...]

No cambia el objeto, ni los medios de comprobación, sino que se pretende comprobar datos relacionados con el mismo objeto y medios ya en disposición del órgano gestor²⁸.

Debiéndose reputar cierto lo que afirma el Alto Tribunal, no lo es menos que el incumplimiento del deber de motivar no es lo relevante en este caso particular, pues difícilmente podría la Administración tributaria justificar la referida ampliación atendiendo a cuál fue su proceder tras la misma. O, con otras palabras, ¿cómo iba a motivar la ampliación si con posterioridad a esta parece que no se desarrolló ninguna nueva actuación de comprobación que deba reputarse como tal²⁹?

3.4. Conclusiones

Atendiendo a todo lo dicho hasta ahora, creemos poder resumir en las siguientes conclusiones el análisis realizado de la sentencia en comentario:

Primera. Con la doctrina fijada por el TS en su Sentencia de 3 de mayo de 2022 se completa su jurisprudencia sobre el límite temporal o momento procedimental para acordar la ampliación del alcance de un expediente de comprobación limitada, sentándose en este sentido que tal acto administrativo debe adoptarse necesariamente antes, de forma previa, a comunicar la propuesta de liquidación y dar el pertinente trámite contradictorio ex artículo 138.3 de la LGT.

Segunda. Para sentar tal doctrina, el Alto Tribunal completa, en primer lugar, una exégesis gramatical del artículo 164.1 del RGGIT. De la misma manera no solo deduce tal conclusión –lógica atendiendo a la redacción del precepto reglamentario– sino que además, más importante en nuestra opinión, esta le sirve para dejar entrever que dicha disposición constituye un exceso reglamentario en tanto que la posibilidad de ampliar el alcance no está contemplada en las normas que la LGT dedica al procedimiento de comprobación limitada.

²⁸ Letra c) del punto 8 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

²⁹ Como ya subrayamos anteriormente, así lo hace ver el TS cuando, en la letra e) del punto 8 del FD 2.º de la sentencia en comentario, afirma en este sentido que no constan en la resolución adoptada «las diligencias concretas y singulares practicadas como consecuencia de la ampliación, con indicación de su afectación, incluso numérica, en el acto final, por diferencia con la propuesta de liquidación provisional».

Tercera. Tras realizar una interpretación del artículo 164.1 del RGGIT desde la perspectiva del ejercicio del derecho de defensa en el trámite de audiencia, el TS justifica que la infracción de tal doctrina –por acordarse la ampliación contemporánea o posteriormente a la comunicación de la propuesta de liquidación– determina la anulabilidad de la resolución del procedimiento de comprobación limitada.

Referencias bibliográficas

- Aneiros Pereira, J. (2021). El derecho de defensa en la Administración: Derecho de toda persona a ser oída y derecho de acceso al expediente. En I. Merino Jara (Dir.), *La protección de los Derechos Fundamentales en el ámbito tributario*. La Ley-Wolters Kluwer.
- García Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T.-R. (2004). *Curso de Derecho Administrativo*. (9.ª ed.). Tomo II. Civitas.
- Sanz Clavijo, A. (2010). El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: Las consecuencias jurídicas de su omisión. *Revista Técnica Tributaria*, 89, 95-158.
- Tardío Pato, J. A. (2006). El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992. *Revista de Administración Pública*, 170, 93-142.

Aspectos contables y fiscales de las provisiones

Análisis de la **SAN de 22 de junio de 2022, rec. núm. 280/2019**

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

La sentencia de referencia aborda dos cuestiones, a saber, la relativa a la deducción de una partida relacionada con un compromiso contractual, realizado en el contexto de un cambio de actividad, y la concerniente a la aptitud de unas acciones a los efectos de la deducción por reinversión. En la presente colaboración solamente se examina la primera, por cuanto la segunda ha perdido relevancia al no haber sido recogida tal deducción por la Ley 27/2014, la cual ha reproducido, básicamente, la regulación de las provisiones establecida en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS).

La cuestión referida amerita el análisis de los aspectos contables y fiscales de determinadas provisiones.

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso

1. Supuesto de hecho

En el ejercicio de 2008, la entidad contribuyente efectuó un cargo en la cuenta 622, «Reparaciones y conservación», con abono a la cuenta 410, «Acreedores por prestaciones de servicios», por importe de 500.000 euros.

Respondía tal movimiento contable, en el sentir del contribuyente, al reflejo de las obligaciones contraídas consistentes en la reforma y acondicionamiento de una nave industrial de su propiedad, según las indicaciones de la entidad arrendataria. Dimanaba la obligación referida de una cláusula contractual, en cuya virtud, las partes del contrato de arrendamiento acordaron «colaborar para la realización de las obras en las instalaciones de acuerdo con las indicaciones que sean dada(s) por (la empresa) MERCEDES».

En relación con tal obligación, una entidad de crédito otorgó un aval «por el que garantizaba a primer requerimiento de forma expresa, irrevocable solidaria e incondicional el completo y puntual pago de cualesquiera cantidades que le sean reclamadas por el beneficiario, en cualquier momento... hasta la cantidad máxima total de 500.000 €».

Así pues, sobre el contribuyente pesaba una obligación, para cuyo cumplimiento una entidad de crédito había otorgado un aval. Llegado el caso de incumplimiento, la entidad de crédito abonaría la cantidad mencionada a la entidad arrendataria, resarcándose de la entidad avalada, esto es, el contribuyente.

De esta manera, la cuestión analizada y resuelta en la sentencia admite una generalización, a saber, la del reflejo contable y efectos fiscales de los compromisos contraídos contractualmente, asistidos de un aval. Finalmente, las obras de mejora y acondicionamiento no se realizaron, pero ello aconteció en 2010. En ese ejercicio, las partes regularizaron sus obligaciones, cancelándose el aval. Las consecuencias económicas de esos eventos habrán debido quedar reflejadas en la contabilidad de dicho ejercicio, surtiendo los pertinentes efectos fiscales, para cuya determinación, lógicamente, se habrá de tomar en consideración la regularización fiscal relativa a 2008.

Es interesante notar que los hechos relatados se produjeron en el contexto de un cambio de actividad de la entidad, que pasaría a ser la de arrendamiento de locales industriales

cesando en la de concesionario para la venta de automóviles que, justamente, habría de ser continuada por la empresa arrendataria, lo que, adicionalmente, induce a un análisis de los efectos contables y fiscales de dicho cambio, igualmente susceptible de generalizaciones, a pesar de que en la sentencia se hallen tan solo livianos atisbos del mismo.

2. Doctrina del tribunal

El contribuyente esgrimió que el compromiso contractual, respaldado por el aval, le supondría un quebranto. La inspección tributaria sostuvo que el quebranto, en su caso, se produciría si las obras comprometidas no se realizaban en la debida forma, en cuyo caso la entidad arrendataria recibiría el importe del aval y la entidad de crédito exigiría el pertinente reembolso al contribuyente.

La Audiencia Nacional (AN) resolvió tomando en consideración, exclusivamente, las normas contables que hacían al caso, estableciendo los siguientes criterios:

- «Las provisiones son pasivos, obligaciones presentes, cuyo importe o vencimiento resultan indeterminados y se caracterizan porque existe incertidumbre en cuanto al importe o a la fecha de cancelación de la obligación actual, surgida como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro».
- «En el ejercicio 2008 no se había producido el incumplimiento de las obligaciones garantizadas mediante el aval, [...] no había ocurrido ningún hecho en el pasado por el que hubiera surgido obligación alguna, y por lo tanto no procedía reconocer provisión alguna».
- «No es posible admitir provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro».

Con base en esos criterios, la AN desestimó el recurso.

Se notará que, aun cuando la cuenta de abono utilizada por la entidad no fue una destinada a reflejar las provisiones, el tribunal centró su discurso en relación con las mismas.

3. Comentario crítico

La doctrina del tribunal ha de ser examinada desde el doble plano, contable y fiscal, de las provisiones, por más que la sentencia se haya apoyado, exclusivamente, en normas contables.

En efecto, lo primero que debe resaltarse es que el tribunal resuelve tomando en consideración, únicamente, lo previsto en la normativa contable. Así, cita el mandato del punto 4.º 2 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad (PGC), a cuyo tenor se definen los pasivos como «obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones».

Seguramente, hubiera sido más afín con el principio de reserva de ley, partir de la norma legal de la cual trae causa la norma reglamentaria transcrita, esto es, el artículo 36.1 b) del Código de Comercio, en el que se definen los pasivos como «obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que puedan producir beneficios económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones».

Aun cuando no la cite expresamente, la sentencia también ha tomado en consideración la norma de registro y valoración 15.^a del PGC, «Provisiones y contingencias», según la cual deben reconocerse como provisiones los pasivos «que resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en la que se cancelarán».

Pues bien, la sentencia rechaza que la provisión constituida halle amparo en estos preceptos.

3.1. El concepto contable de las provisiones

Los preceptos anteriormente transcritos son excesivamente parcos para procurar un entendimiento cabal de las provisiones. Ese entendimiento requiere considerar el contexto normativo en el que se ubican, así como las cuentas y relaciones entre ellas establecidas, respecto de las provisiones, en el PGC. Solo así podrá acometerse un análisis crítico de la sentencia.

3.1.1. El concepto de provisiones en las normas internacionales de información financiera

La reforma de la normativa contable emprendida por la Ley 16/2007, aplicable en el momento de los hechos y en la actualidad, se inserta, según su exposición de motivos, «dentro de la estrategia de aproximación a las normas internacionales de contabilidad fijada por las instituciones comunitarias».

La norma internacional de contabilidad n.º 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes» (versión, julio de 2021; versión inicial julio de 1999), procura una am-

plia visión de los pasivos que deben reflejarse bajo la forma de provisión. Así, el punto 14 establece lo siguiente:

debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones: (a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no debe reconocer la provisión.

Por esta razón, no deben reconocerse contablemente los denominados pasivos contingentes, definidos en el punto 10 como:

una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

En el mismo sentido, el punto 18 indica que:

los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al final del ejercicio sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el balance de la entidad serán aquellas que existen ya en la fecha del balance.

Reafirma este criterio lo previsto en el punto 63, a cuyo tenor «no deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las explotaciones». No obstante, cuando esas pérdidas deriven de un contrato calificado como *oneroso* o de operaciones de *reestructuración*, sí debe constituirse la oportuna provisión, en los términos de los puntos 66 y 70, respectivamente.

Como se verá, la posible concurrencia de una operación de reestructuración es un aspecto relevante en el análisis de la sentencia.

3.1.2. Acreedores, provisiones y pasivos contingentes

La regulación de las provisiones en el PGC responde a los criterios desplegados en esa norma internacional de contabilidad. Dedicada, a tal efecto, la norma de registro y valoración 15.^a y las reglas concernientes a las definiciones y relaciones contables de la rúbrica 14, «Provisiones», y de la rúbrica 499, «Provisiones por operaciones comerciales».

Ordena la norma de registro y valoración 15.^a lo siguiente:

la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.

La remisión al Marco Conceptual de la contabilidad ha de entenderse hecha a la definición de los pasivos, contenida en el punto 4.º 2, anteriormente transcrita.

La clave de bóveda del pasivo es la ocurrencia de un suceso, o suceso pasado, que da origen a una obligación determinante de la entrega a un tercero de recursos económicos. Esa obligación puede tener fundamento legal, contractual o, simplemente, *implícito*, en los términos de la norma de registro y valoración 15.^a del PGC.

Ni el Código de Comercio ni el PGC describen lo que debe entenderse por obligación con fundamento implícito. El punto 10 de la norma internacional de contabilidad n.º 37 sí efectúa ciertas precisiones al respecto, indicando:

una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que: (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

El artículo 1.089 del Código Civil se refiere a la fuente de las obligaciones, indicando que las mismas nacen de «la ley, de los contratos y cuasi contratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia». No se menciona, pues, la fuente o fundamento implícito que, justamente, da lugar a la obligación implícita.

Sin embargo, la literatura de la citada norma internacional de contabilidad n.º 37 enlaza con la teoría del jurista alemán Larenz, según la cual las obligaciones pueden nacer no solo del negocio jurídico y de la ley, sino también de «la conducta social típica». Díez-Picazo asume esta teoría, indicando que «bajo la rúbrica de las obligaciones negociales hay que situar también todos aquellos supuestos en los cuales la relación obligatoria no nace de una expresa declaración de voluntad, sino de un comportamiento o de unos hechos concluyentes» (1979, p. 389).

Aun cuando la norma de registro y valoración 15.^a se refiere a las provisiones y contingencias, los pasivos contingentes no deben reconocerse contablemente. En efecto, los

mismos únicamente deberán ser objeto de información, según dicha norma, en la memoria de las cuentas anuales.

De acuerdo con lo anterior, las provisiones constituyen una categoría contable que se ubica entre los acreedores y los pasivos contingentes. Las tres categorías reposan en el acaecimiento de un suceso pasado, diferenciándose en razón a la naturaleza de tal suceso y, por ende, en la textura de las consecuencias que el mismo tendrá en el patrimonio de la empresa.

Los acreedores son aquellos pasivos cuyo suceso pasado consiste en bienes y servicios recibidos por la empresa que han sido debidamente facturados o que estén sustentados mediante un acuerdo formal. Tratándose de los pasivos contingentes, el suceso pasado, de índole variada, no genera plenamente la certeza del nacimiento de una obligación, por cuanto su efectiva existencia depende de que ocurra, o no ocurra, un suceso futuro e incierto. En el ámbito de las provisiones propiamente dichas, el suceso pasado, igualmente de naturaleza variada, basta para generar la obligación, si bien adolece de indeterminación en su cuantía o en la fecha de vencimiento.

En el supuesto de los acreedores y otras obligaciones asimilables, el suceso pasado basta para determinar el importe del pasivo y la fecha en la que deberán entregarse los recursos económicos para hacer frente al mismo, en tanto que en el de las provisiones, el suceso pasado basta para determinar la existencia del pasivo, pero no su importe y fecha de cancelación y, finalmente, en el de los pasivos contingentes, el suceso pasado no basta para establecer la certeza de que, en el futuro, deban entregarse recursos económicos, aun cuando exista la posibilidad de que así sea, de manera tal que no existe una obligación propiamente dicha.

Así pues, en el caso de los acreedores y de las provisiones, el suceso pasado da lugar a una obligación, sea de fundamento legal, contractual o implícito, en tanto que en el caso de los pasivos contingentes el suceso pasado no da lugar a tal obligación, aunque sí a la probabilidad de que la misma se presente en un momento futuro.

Es importante notar, por tanto, que la obligación de carácter implícito no debe identificarse con un pasivo contingente. La obligación de carácter implícito puede ser determinante de un pasivo que, generalmente, deberá registrarse bajo la forma de provisión.

Del mismo modo, es importante subrayar que, de acuerdo con lo establecido en las normas contables hasta el momento consideradas, el puro riesgo de que nazca una obligación por causa de un suceso futuro e incierto, no motiva la existencia de un pasivo a registrar, en forma alguna, señaladamente a modo de provisión.

Sin embargo, como seguidamente se verá, ese marco normativo, al que se ha atendido la sentencia que se comenta, tal vez haya podido ser excedido por alguna de las regulaciones relativas a ciertas provisiones contenidas en la quinta parte del PGC.

3.1.3. Definiciones y relaciones contables referidas a las provisiones

El PGC, bajo el influjo del principio de prudencia valorativa, ha ensanchado el campo de las provisiones, tal vez rebasando, en algunos supuestos, el requisito de la existencia de una obligación presente, aunque fuere de carácter implícito.

Así, ha de constituirse la «provisión para otras responsabilidades» (142), en relación con «obligaciones de cuantía indeterminada», entre otras, «las procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales».

Ciertamente, de una sentencia judicial puede nacer una obligación. Abierto el proceso, la sentencia es un hecho futuro de producción cierta, de la cual, sin embargo, no nacerá inexorablemente una obligación. A pesar de ello, la norma contable establece que ha de constituirse una provisión, cuyo importe habrá de ser estimado.

Algo parecido acontece en el caso de la fianza, en cuya virtud, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.822 del Código Civil, «se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero en el caso de no hacerlo este», por cuanto la obligación de entregar recursos a cargo del fiador no es cierta. La obligación nacerá con el incumplimiento del deudor afianzado. Sin embargo, la norma contable conduce a constituir una provisión a la vista de indicios racionales de los que se desprenda que el deudor afianzado no podrá hacer frente a la obligación que le incumbe, incluso si mediere el beneficio de excusión del artículo 1.830 del Código Civil.

La «provisión para reestructuraciones» (146) debe constituirse para cubrir «el importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración». La situación de reestructuración augura el surgimiento de obligaciones de pago a medida que se vayan recibiendo los bienes y servicios inherentes a la realización de aquella. No se está cubriendo, pues, una obligación presente, sino una obligación futura o un conjunto de obligaciones futuras de aparición cierta, aunque de importe y fecha de cancelación indeterminadas. Con todo, se diferencia este supuesto del precedente en que la obligación, necesariamente, se presentará en un futuro, inscribiéndose, por tanto, con mejor fortuna en el ámbito estricto de la provisión.

La «provisión por contratos onerosos» (4994) debe constituirse cuando «los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden de los beneficios económicos que se espera recibir del mismo». Tampoco aquí se está cubriendo una obligación presente, a menos que el propio contrato establezca una penalización por su desistimiento. Con todo, esta provisión no cubre las pérdidas futuras, aun cuando previsibles, derivadas del ejercicio ordinario de la actividad, ya que es preciso que exista un contrato específico.

Las provisiones precedentemente descritas indican que no solo las obligaciones actuales o presentes, aunque de cuantía o fecha de vencimiento indeterminadas, han de ser objeto de provisión, sino también las obligaciones que, a la vista de ciertas circunstancias,

podrían razonablemente hacerse presentes en un momento futuro. Como se verá, esta conclusión tiene especial relevancia en relación con el análisis de la sentencia objeto de los presentes comentarios.

3.2. La aplicación al caso del concepto contable de provisión

¿Existía, en el caso, algún suceso pasado determinante de una obligación presente para cuyo cumplimiento la entidad contribuyente hubiera debido entregar recursos económicos?

La asunción de una cláusula contractual en cuya virtud la entidad se obligó, frente a la empresa arrendataria, a efectuar unas obras de acondicionamiento y mejora de la nave industrial arrendada era, ciertamente, un suceso pasado, pero del mismo no se derivaba la obligación de entregar recursos económicos. En efecto, la obligación de entregar recursos económicos nacería, en su caso, a raíz del incumplimiento de lo prevenido en aquella cláusula, esto es, de un suceso futuro cuya ocurrencia, justamente, dependía de la voluntad de la entidad contribuyente.

Ese suceso, en el caso de autos, sería el incumplimiento de la obligación asumida en el contrato de arrendamiento concerniente a las obras de acondicionamiento y mejora, lo que hubiera determinado, ciertamente, la ejecución del aval. En ese momento, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.838 del Código Civil, el fiador podrá dirigirse contra el deudor para ser reembolsado. Ese es el momento en el que nace la obligación de entregar recursos económicos. Ahora bien, ese incumplimiento, en el ejercicio 2008, no se había llegado a producir.

Desde la consideración precedente, la cláusula de acondicionamiento y mejora, asistida por el aval, determinaría, antes que una provisión, un pasivo contingente, en el sentido de la norma internacional de contabilidad n.º 37 y, por tanto, no susceptible de reflejo en las cuentas anuales, aunque sí de información en la memoria.

¿Podía, en alguna forma, la cláusula contractual, relativa a las obras de acondicionamiento y mejora, relacionarse con los supuestos relativos a alguna de las provisiones reconocidas en el PGC?

La pregunta es pertinente porque, como se ha expuesto en el apartado precedente, determinadas provisiones establecidas en el PGC descansan en la existencia de circunstancias de las que, racionalmente, se desprenda la posibilidad del nacimiento de una obligación de entregar recursos económicos, esto es, en ausencia de una obligación presente.

En este punto, merecen ser traídas a colación la «provisión para otras responsabilidades» (142), la «provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado» (143), la «provisión para reestructuraciones» (146) y la «provisión por contratos onerosos» (4994).

La «provisión para otras responsabilidades» procede, entre otros supuestos, en caso de «obligaciones derivadas de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa».

La entidad contribuyente no había otorgado ningún aval. El aval, otorgado por una entidad de crédito, cubría los eventuales perjuicios que para la entidad arrendataria podían derivarse del incumplimiento de la obligación de acondicionamiento y mejora, por parte de la entidad arrendadora.

La concertación del aval no añadió nada respecto de la existencia de una obligación. La obligación nacería, como se ha indicado anteriormente, del incumplimiento de la cláusula contractual, no de la concertación de un aval que concedía a su beneficiario un resarcimiento en caso de producirse dicho incumplimiento.

¿Podía inferirse de la constitución del aval que existía un riesgo cierto del incumplimiento de la obligación de acondicionamiento y mejora y, por tanto, del nacimiento futuro de una obligación en orden a resarcir al fiador?

La respuesta ha de ser negativa por cuanto, precisamente, el cumplimiento de la cláusula de acondicionamiento y mejora dependía de la voluntad de la entidad contribuyente. La provisión, en su caso, procedería en sede de la entidad fiadora, en la medida en que existieren indicios racionales de que el aval sería ejecutado y el resarcimiento se advesara problemático.

¿Podría inferirse de la cláusula de acondicionamiento y mejora la circunstancia de «desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como del lugar sobre el que se asienta»?

Las obras comprometidas versaban sobre una nave industrial, por tanto, sobre un inmovilizado, pero no implicaban, al menos según los datos referidos en la sentencia, su desmantelamiento o retiro. Básicamente, esta provisión va referida a inmovilizados que, ya desde el momento inicial, están abocados al desmantelamiento o retiro, si bien también procede «para poder utilizar [el inmovilizado] durante un determinado periodo de tiempo».

En el caso de lo que se trataba era de acondicionar y mejorar el inmovilizado, en orden a satisfacer las exigencias derivadas del desarrollo de la actividad comercial que sería, posteriormente, acometida por la entidad arrendataria. No se trataba, pues, de un inmovilizado que debiera ser desmantelado o retirado o que requiriese, por su naturaleza, modificaciones para utilizarlo por un cierto tiempo, supuestamente adicional al de su inicial vida económica.

La «provisión para reestructuraciones» se refiere a los «costes que surjan directamente de una reestructuración», esto es, de un «programa de actuación planificado y controlado por la empresa que produzca un cambio significativo en el alcance de la actividad».

En el punto 80 de la norma internacional de contabilidad n.º 37 se dice lo siguiente:

la provisión por reestructuración debe incluir solo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están: (a) necesariamente impuestos por la reestructuración; y (b) no asociados con las actividades que continúan en la entidad.

En la sentencia se lee:

hasta el 2 de junio de 2008, la actividad de la entidad JV, SA era la actividad de venta al por menor de automóviles, de repuestos, así como la reparación de los mismos. En la fecha notada transmitió a SM, SL los elementos patrimoniales afectos al negocio incluido el fondo de comercio por venta del concesionario de la marca Mercedes, pasando a ejercer la actividad de alquiler de locales industriales.

Así pues, los gastos de acondicionamiento y mejora habían de acometerse por causa de una mutación sustantiva de la actividad económica y, por otra parte, estaban asociados con las nuevas actividades que desempeñaría la entidad contribuyente, pero no con la actividad que venía realizando, ya que la misma se continuaría por la entidad arrendadora.

Aun cuando ni el PGC ni la norma internacional de contabilidad n.º 37 establecen una relación de gastos susceptibles de ser encuadrados en esta provisión, es lo cierto que, en particular la segunda, apunta fundamentalmente a gastos laborales relativos a los trabajadores afectados por la reestructuración y que rechaza los gastos de las actividades económicas futuras. En particular, el punto 81 descarta los gastos que tengan

relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración en la fecha del balance. Tales gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.

Con todo, podría atisbarse una moderada cercanía de los hechos del caso con aquellos que fundamentan la constitución de la provisión por reestructuraciones, sobre la base de la existencia de un cambio significativo de actividad.

La «provisión por contratos onerosos» procede cuando «los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo».

De los hechos en presencia, no parece desprenderse que el contrato de arrendamiento, asistido de la cláusula de realización de obras para acondicionamiento y mejora, fuese oneroso, por cuanto en los mismos no hay base para comparar los costes de acondicionamiento y mejora con los ingresos derivados del arrendamiento. Sin embargo, en 2010 las partes acordaron la cancelación del contrato, sin que en la sentencia consten las causas de la misma.

Ninguna de las provisiones aludidas fue examinada en la sentencia, por más que, como se ha visto, la concerniente a las reestructuraciones, podría tener una cierta relación con los hechos acaecidos.

¿Hubiera rechazado la normativa fiscal una provisión contablemente válida, en particular la relativa a las reestructuraciones?

3.3. Perspectiva fiscal de las provisiones

Las provisiones que deban constituirse por aplicación de las normas contables tienen efectos fiscales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 del TRLIS y de la Ley 27/2014, excepto si una norma fiscal establece alguna excepción o restricción. En este sentido, los artículos 13 del TRLIS y 14 de la Ley 27/2014 establecen severas excepciones o restricciones a la eficacia fiscal de las provisiones, sea directamente rechazando algunas de ellas o estableciendo requisitos específicos para su reconocimiento, respecto de otras.

Del examen efectuado en el apartado precedente se desprende que la única provisión que, eventualmente, hubiera podido ser aplicable al caso era la de reestructuraciones.

La «provisión para reestructuraciones» está fiscalmente admitida, en cuanto, bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas contables, esté respaldada por «obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas», tanto en el TRLIS (art 13.1 d) como en la Ley 27/2014 (art 14.3 c).

Como se ha indicado, la obligación de realizar obras de acondicionamiento y mejora en el inmovilizado se insertaba en el contexto de una mutación en la actividad a realizar por la entidad. Se produjo, pues, un «cambio significativo en el alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa», en los términos que el PGC dedica a la provisión para reestructuraciones. Por otra parte, la obligación asociada a tal evento derivaba de una cláusula contractual.

De acuerdo con lo anterior, podría argüirse que se echa de menos en la sentencia una reflexión respecto de la pertinencia, o no, de la «provisión para reestructuraciones». Carencia que, probablemente, se deba a que la entidad contribuyente no hizo hincapié en ella, pues al centrar su argumentación en las consecuencias del aval, ubicó el debate jurídico en sede de la «provisión para responsabilidades».

Referido el debate jurídico a la existencia de una obligación presente derivada del aval, la sentencia no podía pronunciarse en forma distinta a como lo hizo. Sin embargo, si se hubiera situado en el marco, más flexible e indeterminado, de la «provisión para reestructuraciones», el pronunciamiento judicial hubiera podido arrojar luz sobre el contenido y límites de la misma.

Hay atisbos de ese debate en la sentencia. En particular, debe destacarse su rotunda afirmación relativa a que no es admisible reconocer una provisión concerniente a gastos

que deban realizarse en el futuro, en palabras de la sentencia a «gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro».

En el sentir de la sentencia, esos gastos debían tener reflejo contable en el ejercicio en el que nacieran las correspondientes obligaciones de pago, derivadas de las obras de acondicionamiento y mejora.

Ciertamente, el reconocimiento contable de dichos gastos con anterioridad al momento en el que materialmente se incurre en ellos, podría implicar una violación del principio del devengo, reconocido en el punto 3.º del Marco Conceptual, así como en los artículos 19.1 del TRLIS y 11.1 de la Ley 27/2014. Sin embargo, si fueren subsumibles en la «provisión para reestructuraciones», no se produciría tal violación. En efecto, la «provisión para reestructuraciones» ampararía, en el ámbito fiscal, tales gastos, en cuanto derivasen de una obligación legal o contractual.

A tal efecto, la entidad contribuyente hubiera debido probar la existencia de «un programa de actuación planificado y controlado por la empresa», que produjese «un cambio significativo en el alcance de la actividad», en los términos de la cuenta 146 del PGC, aspectos ambos de los que se encuentran retazos en los hechos recogidos en el texto de la sentencia, pero no una argumentación centrada en ellos.

3.4 Aspectos sancionadores

En este punto, conviene dirigir la vista hacia el expediente sancionador.

La sentencia aceptó el argumento de la inspección tributaria en orden a sustentar el elemento subjetivo de la infracción, consistente en que la entidad había

deducido indebidamente gastos contabilizados como de reparación y conservación, que según se ha manifestado por el obligado tributario en el curso de las actuaciones inspectoras corresponden a la dotación de una provisión de manera tal que en razón de los hechos constatados y de la evidencia de la improcedencia de las deducciones regularizadas, no cabe apreciar la concurrencia la interpretación razonable a efectos del artículo 179.2.d) LGT como causa excluyente de la culpabilidad.

Así pues, contabilizar como gastos de reparación y conservación la dotación a una provisión es lo que fundamentó la culpabilidad.

Ahora bien, de acuerdo con lo previsto en la definición y relación contable del PGC, relativa a la «provisión para reestructuraciones», tal provisión debe abonarse «con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 62 y 64». Pues bien, la cuenta 622, del PGC, está destinada a reflejar los gastos de «reparaciones y conservación».

Se sigue de ello que la entidad pudo pretender constituir la «provisión para reestructuraciones» y que empleó la cuenta de cargo apropiada. Cuestión distinta es que los hechos habidos fueran aptos para constituir dicha provisión y que la cuenta de abono efectivamente empleada, «acreedores por prestaciones de servicios», fuere notablemente inapropiada, habida cuenta de que los servicios no se habían recibido.

Bajo la consideración precedente, el fundamento del elemento subjetivo de la infracción hubiera merecido un análisis más detallado.

Ese análisis hubiera debido considerar, no tanto la supuesta incorrección de la cuenta de cargo, que no la hubo en sentido formal, cuanto la irregularidad negligente de, a la vista de los hechos acaecidos y de la normativa contable, constituir la provisión, en el caso, probablemente, relativa a las reestructuraciones.

Pues bien, siendo cierto que en los hechos relatados en la sentencia no consta que la entidad hubiere formulado un «programa de actuación planificado y controlado» relativo a la reestructuración, también lo es que la cesación en la actividad comercial de venta de automóviles para pasar a la de alquiler de naves industriales implicaba un «cambio significativo en el alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa», lo que, en unión al influjo del principio de «prudencia valorativa» del artículo 38 c) del Código de Comercio, arrojaba un abanico de elementos próximos a la referida provisión que, tal vez, hubieran podido sustentar indicios exculpatórios, cuya valoración en la sentencia, con el resultado que fuere, hubiese sido de todo punto deseable.

Referencia bibliográfica

Diez-Picazo, L. (1979). *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*. Editorial Tecnos.

Simulación relativa

Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022,
rec. núm. 343/2020

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo (España)*

Extracto

La sentencia comentada aborda la posible existencia de simulación en una sociedad que presta servicios de asesoramiento inmobiliario a terceros a través de sus socias profesionales que, anteriormente, prestaban dicho servicio como personas físicas.

A juicio del tribunal el hecho de que la sociedad lleve a cabo su actividad con el único concurso de sus socias no representa una simulación, no es una estructura creada con el único fin de pagar menos impuestos. No queda acreditado cuál es la norma que se pretende eludir a través de formas jurídicas insólitas, artificiales y desproporcionadas que sirvan de norma de cobertura para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario. Realmente se está ante una legítima economía de opción.

1. Supuesto de hecho

La sociedad había sido inicialmente patrimonial (2012/2013), pero posteriormente (2013/2014) pasa a prestar servicios a terceros de asesoramiento inmobiliario, aprovechando los conocimientos que tienen sus socias, ambas abogadas.

La Administración considera que se simulaba la actividad de asesoramiento inmobiliario de las socias por parte de la sociedad, pues, pese a ser reales y efectivamente prestados los servicios a terceros, se entienden protagonizados por las socias y no los considera ingresos de la entidad.

2. Doctrina del tribunal

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 343/2020 –NFJ086583–) establece como doctrina que:

en modo alguno se está ante actividades profesionales simuladas (hay que entender que por parte de la sociedad mercantil) pues precisada de recursos humanos con habilitación y capacidad para prestar los servicios, (lo que obviamente, *per se*, una persona jurídica no puede hacer) nada más natural y exento de artificio, engaño o falseamiento de la realidad, que sean una o varias socias tituladas quienes de modo efectivo desplieguen, a nombre y por cuenta de la sociedad, la actividad técnica jurídica precisa para el logro del objeto social. No se nos hace concebible qué falsa apariencia de un hacer propio (imposible jurídico) adopta la referida sociedad desde tales coordenadas.

3. Comentario crítico

La sentencia objeto de comentario aborda una cuestión muy controvertida en los últimos años y que carece de una respuesta clara por parte de nuestros tribunales, como es si unas profesionales pueden prestar sus servicios a través de una sociedad mercantil o si en estos casos la sociedad es un mero instrumento o pantalla, por lo que ha de considerarse simulada imputando los rendimientos a las socias profesionales en su impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

La Administración señala que los servicios no han sido prestados por la sociedad aludiendo a que la dirección y administración correspondía a la socia principal en el 99,90 %. Además, la sociedad no tenía contratado personal cualificado, solo una auxiliar administrativa, y su domicilio social coincidía con el de la Administradora. Todos estos indicios conducen a la doctrina que la Administración llama del «casarón vacío» con el fin de indicar que la sociedad no aporta «ningún valor añadido» a la actividad que viene realizando el profesional como persona física, lo que supone que la entidad mercantil es una «mera apariencia» y, en consecuencia, una entidad «simulada» que debe desaparecer a efectos tributarios transparentando de nuevo al profesional todas las rentas generadas por la sociedad.

En contra del parecer de la Administración el TSJ del País Vasco afirma lo siguiente:

solo podemos extraer la conclusión de que en modo alguno se está ante actividades profesionales simuladas (hay que entender que por parte de la sociedad mercantil) pues precisada de recursos humanos con habilitación y capacidad para prestar los servicios, (lo que obviamente, *per se*, una persona jurídica no puede hacer) nada más natural y exento de artificio, engaño o falseamiento de la realidad, que sean una o varias socias tituladas quienes de modo efectivo desplieguen, a nombre y por cuenta de la sociedad, la actividad técnico jurídica precisa para el logro del objeto social. No se nos hace concebible qué falsa apariencia de un hacer propio (imposible jurídico) adopta la referida sociedad desde tales coordenadas.

Con la miscelánea que la Administración ha ofrecido, se pone de manifiesto que la parte demandada mezcla la figura con los rasgos propios del fraude de ley y concibe la simulación en base al artículo 15 de la NFGT desde una a modo de personificación física de la sociedad, como si existiese la posibilidad de que los servicios de asesoramiento jurídico o inmobiliario pudiesen ser prestados de forma efectiva por una sociedad limitada y que, de no hacerlo la misma, a quienes lo hagan en su nombre (ni más ni menos que como socias de la mercantil), les sean atribuibles a título individual a cada una de ellas.

Con todo este poco comprensible esquema lógico, se pretende que, ya que los estatutos sociales parecen permitir que la actividad la ejerzan en nombre social profesionales terceros, esa previsión genérica debe excluir la dedicación de los socios a fin de cumplir ese objeto social, so capa de simulación, cuando lo más

natural, económico y racional, sobre todo en pequeñas sociedades, es precisamente que, si se encuentran técnica y legalmente capacitados para ejercer tal actividad, sean los propios socios los que lo hagan, sin contratar onerosamente a terceros, (de hecho, nunca llegaría a crearse una sociedad semejante) y todo ello al margen de que lo viniesen haciendo antes por cuenta propia y a título individual al margen de la sociedad [...]

¿Que serían, si no, las sociedades de profesionales sino sociedades que «simulan» ejercer una actividad que realmente realizan sus socios? ¿No podrían varios API o Abogados/as en ejercicio constituirse en sociedad por el hecho de que antes ejerciesen individualmente su profesión?

El TEA utiliza argumentos inviables tal como que la sociedad recurrente; «carece de personal cualificado para la prestación de este tipo de servicios, por lo que necesita de los servicios de terceras personas, en este caso, las socias. Por ello, si bien la ampliación del objeto social de la sociedad, se ha dado, ello no conlleva que dichos servicios fuesen llevados a cabo por la misma». –página 25-. Y frente a fundamentos tan forzados e inconcluyentes como el transcrito, se tiene que proclamar que una sociedad mercantil cuenta con la opción tributaria libre y legítima de ampliar su objeto y alta en el IAE para realizar una actividad económica de asesoría inmobiliaria que antes realizaban en mayor o menor medida sus socias abogadas a nivel individual, principalmente gestionando alquileres. Y a ello, que en modo alguno representa una «simulación», no cabe objetarle que esa estructuración social se ponga en práctica de modo artificial con la finalidad única de pagar menos impuestos, pues ya hemos visto que, –de poder ser traída a colación y examinarse esa figura de la cláusula antielusión del artículo 14 NFGT–, quedaría su calificación vinculada al empleo de unas formas jurídicas insólitas, artificiales y desproporcionadas puestas en práctica para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario a través de la aplicación de la norma de cobertura, y nada constaría en este caso sobre qué norma se estaría eludiendo, ni con qué supuestos artificios, a fin de obtener un logro exclusivamente fiscal, de manera que la conclusión última siempre tendría que ser conducente a apreciar las legítimas economías de opción de los obligados tributarios a que antes nos hemos referido.

Por todo ello el recurso ha de ser acogido en torno a este motivo impugnatorio.

En sentido muy similar a esta sentencia puede verse la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias de 13 de agosto de 2020, en la que se indica:

evidentemente, tratándose de una sociedad profesional, el peso fundamental de los servicios profesionales recae sobre el único socio profesional existente: el Sr. X. Pero, junto a este, la sociedad también subcontrata determinados servicios a otro profesional médico, en concreto D. L., que factura los servicios prestados a la clínica bajo el concepto de ayudante quirúrgico. Al margen de los citados medios humanos (profesionales médicos), la entidad cuenta con otro personal au-

xiliar (administrativa) que colabora en el normal desenvolvimiento de la actividad de una clínica médica. [...] Parece claro que la constitución de la sociedad por parte del matrimonio X-Y no puede ser calificada de negocio simulado: se trata de una operación real y lícita en cuanto que no prohibida por el ordenamiento jurídico, que tiene publicidad frente a terceros y unos efectos propios que exceden con creces del ámbito estrictamente tributario (el más claro es de la limitación de la responsabilidad de los socios). [...] Por otro lado, tampoco se aprecia simulación alguna en la facturación efectuada por parte de la sociedad, la cual responde a efectivas prestaciones de servicios efectuadas con los medios (suficientes, como hemos visto) a disposición de la entidad. Reflejo de tales servicios son las facturas aportadas al efecto. No debemos olvidar que la búsqueda del ahorro fiscal constituye un objetivo perfectamente lícito: no existe principio alguno que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda Pública. Sobre dicha base, la opción de encarar la actividad empresarial o profesional como persona física o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, reviste especial trascendencia. En contra de la opinión defendida por la Inspección, a juicio de este Tribunal, no se aprecia simulación alguna.

Si bien comparto estos razonamientos, y los considero acertados, la realidad es que la mayoría de las Salas no sigue este criterio y asumen la teoría de la Administración, como puede verse en las Sentencias del **TSJ de Cataluña de 21 y 28 de enero de 2021** (recs. núms. 1305/2019 –NFJ087510– y 1304/2019 –NFJ087511–, respectivamente), la del **TSJ de Galicia de 20 de septiembre de 2021** (rec. núm. 15382/2020 –NFJ087508–) o la del **TSJ del Principado de Asturias de 25 de julio de 2022** (rec. núm. 431/2021 –NFJ087507–).

A mi juicio, lo más grave es que el Tribunal Supremo (TS) no haya resuelto este problema en su **Sentencia de 17 de diciembre de 2019** (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–), al no haber dado respuesta a las cuestiones planteadas por la Sección 1.ª en el Auto de admisión de 10 de mayo de 2018 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ070418–), donde precisamente se le pedía que aclarase si el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad mercantil es una operación simulada o si era lícito. El Alto Tribunal ha evitado pronunciarse sobre esta cuestión tan debatida y objeto de múltiples inspecciones y contenciosos en los últimos 12 años. El fallo se ha limitado a considerar que la existencia de la simulación en el uso de sociedades por un profesional es una cuestión fáctica que habrá de enjuiciarse caso a caso, con lo que dejan abierta la puerta a la litigiosidad hoy en día existente. Y lo mismo ha vuelto a hacer en las **Sentencias de 17 de diciembre de 2020** (rec. núm. 5977/2018 –NFJ080108–) y **de 11 de diciembre de 2020** (rec. núm. 872/2019 –NFJ080129–).

A la vista de los pareceres discrepantes que se están produciendo entre los distintos TSJ, e incluso en órganos administrativos como muestra la Resolución del TEAR de Asturias, considero que el TS debería entrar en el fondo de la cuestión jurídica y analizar si la

actuación de la Administración es correcta y si realmente estamos ante una actuación de «simulación» generalizada por parte de los profesionales o ante una «economía de opción» totalmente lícita, como algunos consideramos.

A mi juicio, no cabe hablar de simulación cuando un profesional constituye una sociedad profesional al amparo de lo previsto en la legislación mercantil, aunque sea el único socio profesional, ya que hay un valor añadido mercantil que no puede ser negado al adoptar esta decisión: separación de patrimonio profesional y personal, limitación de responsabilidad, etc. La propia normativa mercantil reconoce la existencia de las sociedades profesionales en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, lo que no puede hacer el ordenamiento tributario es impedir la existencia de las mismas por la vía de hecho de negarles su correspondiente régimen fiscal, amparándose en argumentos vacíos de razón y me atrevería a decir que hasta falsos.

Por lo general, la Administración se ampara para defender la simulación en que la interposición de la sociedad permite atenuar la tributación progresiva del IRPF y el «remansamiento» de rentas en sede de la sociedad. Ahora bien, la Administración parece olvidarse de que estas entidades tributan al 25 % y cuando reparten sus dividendos se tributa entre el 19 y el 26 % en sede del socio en el IRPF, suma de tipos de gravamen que, en la mayoría de los casos, no se alejan de los que serían aplicables directamente al socio en el IRPF. No existe ningún fraude o atenuación fiscal, solo un diferimiento en el momento del pago de parte de la carga tributaria, como en cualquier otra sociedad. Ampararse en un «remansamiento» de rentas, un *splitting* con el grupo familiar y argumentos similares para atacar a las sociedades constituidas por profesionales, sinceramente, carece de ninguna justificación respecto a lo que se hace en el resto de sociedades mercantiles. Un mecánico o un cocinero que tiene un taller o un bar puede constituir una sociedad mercantil con su familia y repartir dividendo cuando lo estima oportuno, es un principio básico del ordenamiento mercantil y de la libertad de empresa reconocida constitucionalmente (art. 38 Constitución), cuando esto mismo lo hace un llamado «profesional liberal», todo se convierte en simulación o un intento de transparentar vía operaciones vinculadas a su IRPF el total del beneficio societario, algo que se eliminó del impuesto sobre sociedades hace muchos años, precisamente por lo discriminatorio que era este régimen para estos contribuyentes.

Desde luego, considero que el TS no puede seguir eludiendo el deber armonizador que tiene y debe pronunciarse si con carácter general la utilización de sociedades por profesionales para el ejercicio de su actividad es una simulación o no a efectos tributarios. La autonomía del Derecho Financiero y Tributario no puede servir para generar agravios entre sociedades mercantiles, como el que considero que actualmente se está produciendo, al calificar la Administración, casi de manera generalizada, a este tipo de sociedades como simuladas o bien aplicarles unas reglas de operaciones vinculadas no pensadas con la finalidad con las que están siendo usadas. El desconcierto en las distintas formas de calificación de las relaciones del socio profesional con su sociedad, en función del actuar, se ve muy claramente en la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 3 de Barcelona de 19 de septiembre

de 2022 (PA 9/2022), donde ante situaciones muy similares a unos profesionales se les califica su actuación de simulada y a otros se les regulariza a través del régimen de operaciones vinculadas, algo que no tiene sentido alguno y solo sirve para apoyar el fallo absolutorio.

En definitiva, espero que, a la vista de la doctrina contradictoria establecida por el TSJ del País Vasco, con muy buen criterio, se abra la vía para la admisión de alguna casación por parte del TS en la que sí se establezca algún criterio claro al que puedan atenerse los muchos profesionales que utilizan sociedades mercantiles en este país para el desarrollo de su actividad.

Algunas reflexiones sobre la contabilidad de los criptoactivos

Isidoro Guzmán Raja (autor de contacto)

*Profesor titular de Universidad. Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas.
Universidad Politécnica de Cartagena (España)*

isidoro.guzman@upct.es | <https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>

Manuela Guzmán Raja

*Doctora en Administración y Dirección de Empresas.
Universidad Politécnica de Cartagena (España)*

manoli.guzman@upct.es | <https://orcid.org/0000-0003-1762-4154>

Este trabajo ha obtenido un **accésit del Premio Estudios Financieros» 2022** en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El jurado ha estado compuesto por: don Emilio Álvarez Pérez-Bedía, don Macario Cámara de la Fuente, doña María José Lázaro Serrano, don Félix Javier López Iturriaga y doña Mercedes Ortega Matesanz.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

El objetivo principal de este estudio es abordar el registro contable de los nuevos elementos patrimoniales surgidos en la última década, y conocidos genéricamente como «activos digitales» o «criptoactivos» por tener como características esenciales las de carecer de sustancia material y estar encriptados, es decir, su información se genera mediante el uso de algoritmos y claves, de forma que únicamente pueden descifrarla aquellos a quienes está destinada, por lo que también se les conoce como «activos criptográficos».

Los criptoactivos se encuentran soportados en la tecnología Distributed Ledger Technology (DLT), también conocida como «cadena de bloques» o *blockchain*, que se asimila a un libro mayor compartido e inalterable, que contiene el registro de transacciones realizadas y el seguimiento de los activos en la red.

Ante la actual carencia de pautas normativas en materia contable para el reconocimiento de esta nueva tipología de activos en los estados financieros de las entidades, en el trabajo se propone una catalogación de los mismos de acuerdo a su naturaleza intrínseca, a partir de la cual se formula una propuesta para su registro contable según la actual normativa internacional y nacional, planteándose además su posible modulación con base en las características de cada criptoactivo, al tiempo de demandarse la publicación de nueva normativa reguladora para su adecuada contabilización.

Palabras clave: criptoactivos; activos digitales; activos criptográficos.

Fecha de entrada: 04-05-2022 / Fecha de aceptación: 08-09-2022

Cómo citar: Guzmán Raja, I. y Guzmán Raja, M. (2022). Algunas reflexiones sobre la contabilidad de los criptoactivos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 143-178.



Some reflections on the accounting of cryptoassets

Isidoro Guzmán Raja (corresponding author)

Manuela Guzmán Raja

Abstract

The main objective of this study is to address the accounting record of the new assets that have emerged in the last decade, generically known as «digital assets» or «crypto assets» because their essential characteristics are that they have no material substance and are encrypted, that is their information is generated through the use of algorithms and keys, so that only those for whom they are intended can decipher them, which is why they are also known as «crypto assets».

Crypto assets are supported by Distributed Ledger Technology (DLT), also known as «blockchain», that is assimilated to a shared and unalterable ledger that contains the record of transactions carried out and the tracking of assets on the network.

In view of the current lack of regulatory guidelines in accounting matters for the recognition of this new type of assets in the financial statements of entities, in this work a cataloging of the same according to its intrinsic nature is proposed, from which a proposal is formulated for its accounting record in accordance with current international and national regulations, also considering its possible modulation according to the characteristics of each crypto asset, at the time of demanding the publication of new regulatory regulations for its proper accounting.

Keywords: crypto assets; digital assets; crypto assets.

Citation: Guzmán Raja, I. y Guzmán Raja, M. (2022). Algunas reflexiones sobre la contabilidad de los criptoactivos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 143-178.



Sumario

1. Introducción
2. La tecnología de registros distribuidos o tecnología *blockchain*
 - 2.1. Aspectos básicos y desarrollo histórico de la tecnología *blockchain*
 - 2.2. Funcionamiento de la tecnología *blockchain*: elementos principales
3. El concepto de criptoactivo y su clasificación
 - 3.1. Definición de criptoactivo
 - 3.2. Una propuesta para la taxonomía de los criptoactivos
 - 3.2.1. Criptomonedas
 - 3.2.2. Tokens
4. Reconocimiento contable de los criptoactivos
 - 4.1. Registro contable de criptomonedas
 - 4.1.1. Opción 1: Reconocimiento contable de criptomonedas como «efectivo»
 - 4.1.2. Opción 2: Reconocimiento contable de criptomonedas como «activo financiero»
 - 4.1.3. Opción 3: Reconocimiento contable de criptomonedas como «existencias»
 - 4.1.4. Opción 4: Reconocimiento contable de criptomonedas como «activo intangible»
 - 4.2. Registro contable de tokens
 - 4.2.1. Registro contable de tokens de utilidad (*utility tokens*)
 - 4.2.2. Registro contable de tokens sobre valores negociables (*security tokens*)
 - 4.2.3. Registro contable de tokens representativos de activos (*assets tokens*)
 - 4.3. Síntesis de la propuesta contable para el registro de criptoactivos
5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



Hemos elegido poner nuestro dinero y nuestra fe en un marco matemático que está libre de política y error humano.

Tyler Winklevoss (2021)¹

1. Introducción

La espiral de cambios que ha traído consigo la denominada *Era Digital*, caracterizada por la velocidad en las comunicaciones y la consiguiente transformación en las formas de interacción entre las personas y las entidades, ha permitido la gestación de los llamados *activos digitales* o *criptoactivos*², cuyo uso en la vida cotidiana económica viene tomando carta de naturaleza de forma cada vez más importante y agresiva, hasta el punto de haber generado un nuevo lenguaje de los negocios con novedosos términos tales como «token», «criptomoneda», «non fungible token» (NFT) o «stablecoins» entre otros, que es necesario abordar dada la profusión con la que se utilizan en las transacciones mercantiles de forma habitual.

El conjunto de técnicas que generalmente soporta los activos digitales se denomina tecnología DLT³, también conocida como «cadena de bloques» o *blockchain* (Nakamoto, 2008), que inicialmente fue concebida para la creación de monedas virtuales, aunque con posterioridad se ha utilizado para el desarrollo de otras muchas aplicaciones al permitir el registro

¹ En 2012, Tyler Winklevoss declaró ser propietario, junto con su hermano gemelo Cameron, del 1 % de la criptomoneda bitcoin (Morate, 2020).

² Para referirse a los *criptoactivos* también se utilizan los términos de «activos criptográficos», «activos DLT» o «activos virtuales», entre otros (Silverio, 2021).

³ Siglas en inglés de «Distributed Ledger Technology» o Tecnología de Registros Distribuidos (TRD), también conocida como tecnología *blockchain*.

y administración de información encriptada⁴, lo que supone la protección de los datos y su comunicación mediante el uso de códigos, de manera que únicamente aquellos a quienes está destinada la información puedan leerla y procesarla (UIV, 2021). En este sentido, desde el punto de vista patrimonial, surge el problema de analizar el fondo económico de estos nuevos activos, lo que plantea la necesidad de profundizar en su conceptualización y clasificación, dado que hasta ahora, con alguna excepción, carecen prácticamente de normativa contable específica que permita su registro normalizado, a lo que debe dar cumplida respuesta la Contabilidad en aras de garantizar una correcta formulación de los estados financieros de las entidades que inviertan y negocien con este tipo de elementos patrimoniales.

Ante la problemática expuesta, el presente trabajo tiene como finalidad analizar la naturaleza de los criptoactivos y delimitar su taxonomía, con el fin de esclarecer las reglas contables para su correcta implementación dentro de la estructura económica de las entidades que los mercantilizan.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente manera: en la sección segunda se abordan los aspectos fundamentales de la tecnología *blockchain* sobre la que se asientan los criptoactivos, diseccionándose en la sección tercera su concepto y clasificación a efectos de conocer su naturaleza específica, recogiendo la sección cuarta las propuestas concretas para su registro contable. Finalmente, en la sección quinta se incluyen las conclusiones más relevantes del trabajo.

2. La tecnología de registros distribuidos o tecnología *blockchain*

2.1. Aspectos básicos y desarrollo histórico de la tecnología *blockchain*

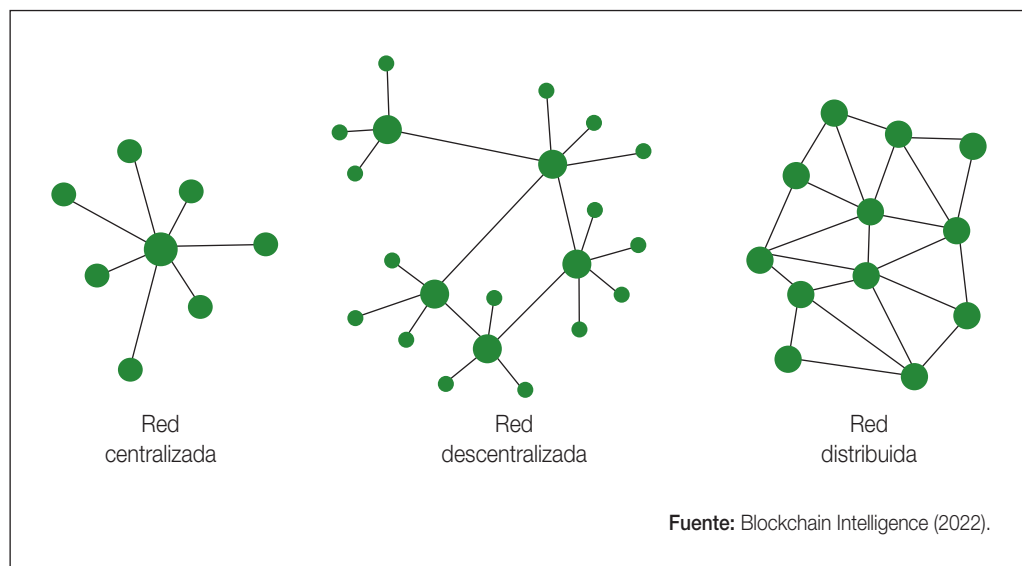
Desde un punto de vista técnico, el término *blockchain*⁵ se define como «una base de datos que se halla distribuida entre diferentes participantes, protegida criptográficamente y organizada en bloques de transacciones relacionados entre sí matemáticamente» (Preukschat *et al.*, 2017), es decir, se trata de «un sistema de registro distribuido utilizado para anotar y compartir información a través de una red de igual a igual (*peer-to-peer network*)» (Evangeline y Wilner, 2017), siendo una de sus principales característica la de ser una red

⁴ Según el Diccionario de la Lengua Española, la *criptografía* es el «arte de escribir con clave secreta o de un modo enigmático» (RAE, 2022).

⁵ En el presente trabajo utilizaremos generalmente el término «*blockchain*» para referirnos a este tipo de base de datos, que en español se traduce como «cadena de bloques».

«distribuida» (gráfico 1), que implica el almacenamiento simultáneo de la información (registros) en todos los «nodos» (servidores) de la misma, siendo accesible para los participantes que tengan autorización.

Gráfico 1. Tipos de redes

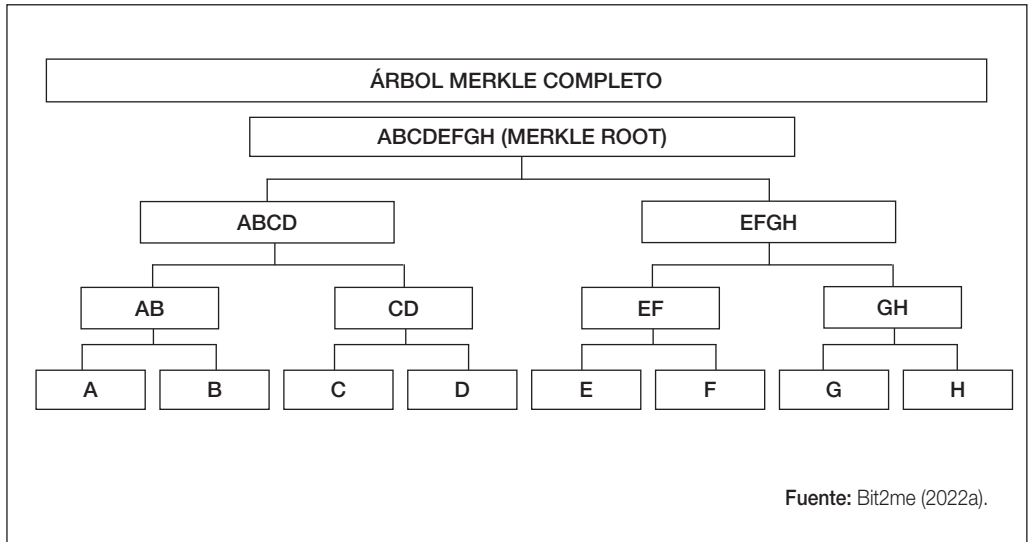


Desde la perspectiva mercantil, *blockchain* equivale a «un libro mayor compartido e inmutable⁶, que facilita el proceso de registro de transacciones y de seguimiento de activos en una red de negocios» (IBM, 2022), que se utiliza como soporte tecnológico para la circulación de los activos criptográficos o criptoactivos en sus diferentes acepciones.

Los inicios de esta tecnología se remontan a la última década del siglo XX, cuando Stuart Haber y W. Scott Stornetta plantean en 1991 la idea de configurar una base de datos formada por una cadena de bloques con protección criptográfica y marcas de tiempo en los diferentes documentos/registros que no es posible manipular, formulando en 1992 una versión mejorada de su propuesta inicial mediante la incorporación de *árboles de Merkle* diseñados por Raph Merkle en 1979, que permiten relacionar una gran cantidad de datos en un único punto denominado «nodo raíz o raíz de Merkle» (en inglés, *Merkle Root*). El gráfico 2 presenta la estructura básica de un árbol de Merkle (Bit2me, 2022a).

⁶ Según el Diccionario de la Lengua Española, el significado del término «inmutable» es «no mutable, que no se puede cambiar» (RAE, 2022).

Gráfico 2. Estructura de un árbol de Merkle

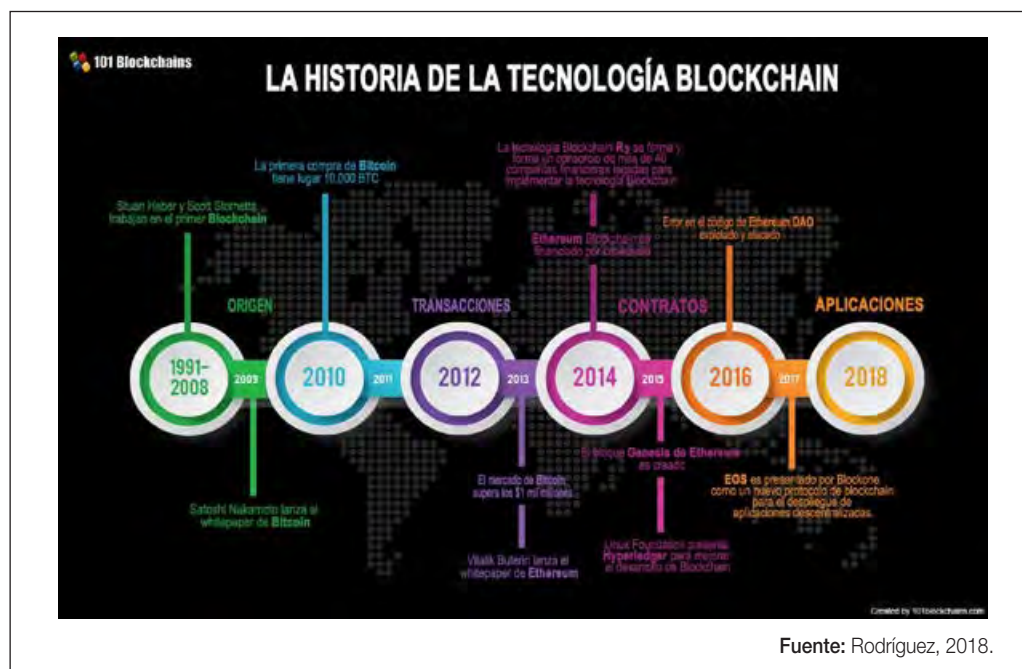


La formación de los árboles de Merkle se lleva a cabo relacionando cada nodo con una raíz única asociada al mismo, para cuyo fin se coliga con un identificador único denominado «hash», de forma que los nodos iniciales o «nodos hijos» (hojas) se asociarán posteriormente con un nodo superior o «nodo padre» (rama), que tendrá un identificador único resultado del «hash» de sus nodos hijos, y siguiendo con la formación de esta estructura se llegará a alcanzar el mencionado *Merkle Root* que asocia todos los nodos del árbol construido, consiguiéndose de esta manera la verificación y validación de la información de forma más eficaz, al tener que cotejarse únicamente el mencionado *Merkle Root* en lugar de toda la estructura, al tiempo de permitir que un solo bloque de la cadena pueda contener información de más de un documento, mejorando así su eficiencia (Bit2me, 2022a).

Sin embargo, no es hasta 2008, con la propuesta de Satoshi Nakamoto (2008)⁷, cuando realmente comienza a ser reconocida la nueva tecnología DLT, al haber sido utilizada como soporte técnico de la primera criptomoneda emitida en 2009 bajo el apelativo de «bitcío» (BTC), cuyo aspecto más destacable es que no existe ninguna autoridad de confianza, como un gobierno o una entidad financiera, que valide sus transacciones. El gráfico 3 recoge de forma sintética la historia del desarrollo de la tecnología *blockchain*, sobre la que pueden diferenciarse básicamente tres fases que pasamos a comentar de forma sucinta.

⁷ A pesar de que generalmente se atribuye a Nakamoto la creación de esta tecnología digital, lo cierto es que no se sabe prácticamente nada acerca de este individuo, y por ello se cree que su autor o autores han querido permanecer en el anonimato (Bit2me, 2022b).

Gráfico 3. Evolución histórica de la tecnología *blockchain*



La primera fase, conocida como Blockchain 1.0, se inicia en 2008, y tiene como principal evento la puesta en circulación de bitcoins, cuya transacción inicial de compra por 10.000 unidades se producen en 2010, habiendo tenido posteriormente un crecimiento espectacular, como lo demuestra que al inicio de 2013 el mercado de bitcóin alcanzaba la cifra de 1.000 millones de dólares, siendo su nivel de capitalización actual de más de 783.000 millones de dólares, con una cifra de capitalización máxima alcanzada en noviembre de 2021 por 1,26 billones de dólares (Coingecko, 2022).

La segunda fase de *blockchain*, Blockchain 2.0, comienza en 2013 con la emisión de la segunda criptomoneda denominada «ethereum» (ETH), que si bien se asemeja a bitcóin, presenta una mayor versatilidad al poseer nuevas funcionalidades adicionales tales como, por ejemplo, el registro de contratos, lo que la ha convertido en una de las aplicaciones más relevantes soportada en la tecnología de cadena de bloques. Sus datos son realmente significativos, contando en la actualidad con una capitalización de más de 346.000 millones de dólares, habiendo alcanzado su capitalización máxima en noviembre de 2021, con una cifra de más de 548.000 millones de dólares (Coingecko, 2022).

Tras la creación de bitcóin y ethereum en las dos primeras fases de la red, el inicio de Blockchain 3.0 se puede situar en 2016, fecha a partir de la cual diferentes proyectos in-

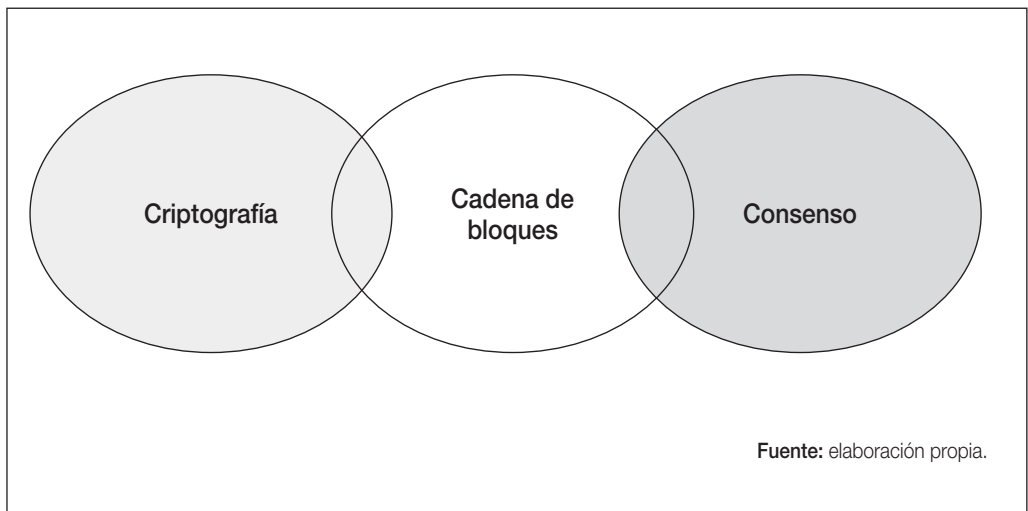
tentan aprovechar todas las potencialidades de la tecnología DLT ofreciendo nuevas características, al tiempo de paliar las deficiencias detectadas. Así, por ejemplo, surge el proyecto DAO (organización autónoma descentralizada), cuyo modelo de negocio se basa en el establecimiento de empresas que puedan funcionar sin una gestión jerarquizada (Cointelegraph, 2022).

En definitiva, es evidente el extraordinario progreso alcanzado por *blockchain* en el escaso espacio de tiempo transcurrido desde su creación, vislumbrándose, sin duda, un inmenso campo de actuación futuro para la creación de nuevos proyectos dada la gran versatilidad mostrada por dicha tecnología, cuyo funcionamiento y elementos se examinan a continuación.

2.2. Funcionamiento de la tecnología *blockchain*: elementos principales

El funcionamiento de la tecnología *blockchain* se concibe con base en la combinación de los conceptos de «criptografía», «cadena de bloques» y «consenso» recogidos en el gráfico 4, cuya operatividad pasamos a analizar.

Gráfico 4. Conceptos que sustentan la tecnología *blockchain*



El término «criptografía» deriva de las palabras griegas *kryptos* (oculto) y *graphia* (escritura), por lo que su significado se identifica con la protección de la información y su co-

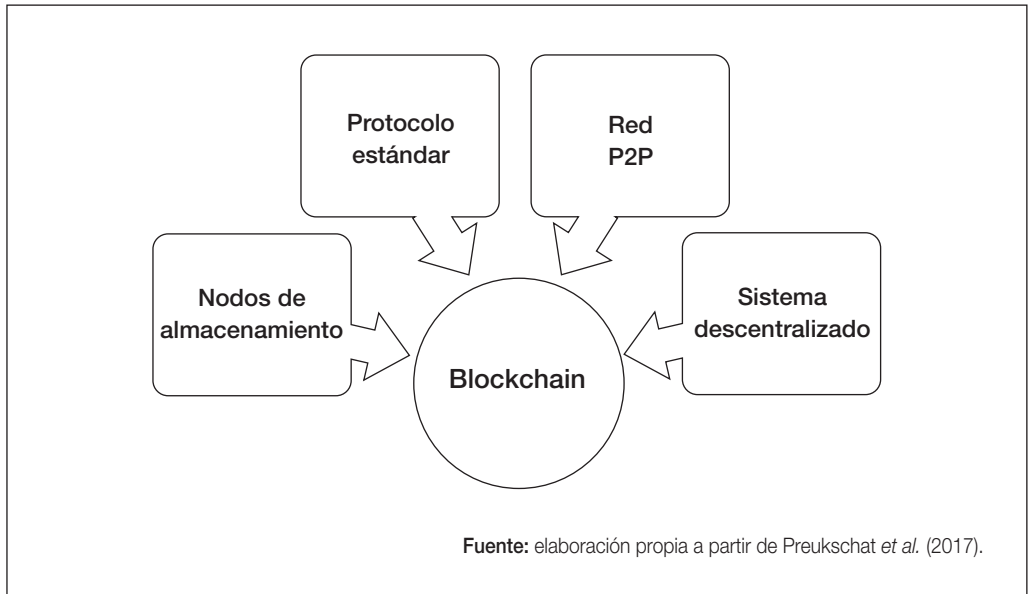
municación mediante el uso de códigos (UIV, 2021). En este sentido, la criptografía utiliza algoritmos cifrados⁸ capaces de transformar un mensaje con el fin de que el mismo sea incomprensible por toda persona que no tenga la clave secreta (clave de descifrado) del algoritmo empleado, siendo por tanto un excelente instrumento para, entre otras cuestiones, evitar la manipulación, hurto o introducción de información errónea en la cadena de bloques, contribuyendo también a la generación de identidades digitales encriptadas (Ciberseguridad, 2022).

En cuanto a la conceptualización de la «cadena de bloques» o *blockchain*, identifica, como se dijo, a la base de datos donde se almacenan los registros generados por sus propios usuarios, siendo susceptible de ir añadiendo «nuevos bloques» mediante una validación previa a través de una fórmula criptográfica (*hash*), lo que permite la construcción de una cadena cronológica en la que cada bloque añadido es marcado progresivamente conteniendo información del bloque precedente, lo que implica que la alteración de cualquier bloque exigiría la modificación de todos los anteriores, por lo que se puede afirmar que es prácticamente imposible la manipulación de la base de datos así construida (Bonsón y Bednárová, 2018).

El tercer concepto a tener en cuenta en el funcionamiento de *blockchain* es el «consenso», que se identifica con un protocolo común que facilita la comprobación y corroboración de las transacciones realizadas, que posteriormente no son reversibles, proporcionando a todos los usuarios de la red una copia actual e indeleble de las operaciones realizadas en su seno (Binance Academy, 2022).

A partir de la descripción del funcionamiento de *blockchain*, el gráfico 5 recoge los cuatro elementos soporte de la base datos, cuales son los nodos, el protocolo estándar, la red P2P o entre pares, y el sistema descentralizado. Así, los nodos son los encargados de almacenar la información, pudiendo variar su capacidad en función de las necesidades respecto de los objetivos pretendidos, debiendo disponer en todo caso de un mismo lenguaje o *protocolo estándar* para estar intercomunicados. Por su parte, la red P2P permite que las transacciones se hagan directamente persona a persona (*peer-to-peer*) sin la presencia de intermediarios, lo que implica una reducción de costes, mientras que el *sistema descentralizado* es el instrumento que autoriza a todos los nodos conectados a fiscalizar e intervenir en la red bajo el supuesto de un mismo nivel jerárquico, a diferencia de un *sistema centralizado*, en el que toda la información es controlada únicamente por una sola entidad, cuestión que abordamos posteriormente al analizar la clasificación de redes *blockchain* (Preukschat *et al.*, 2017).

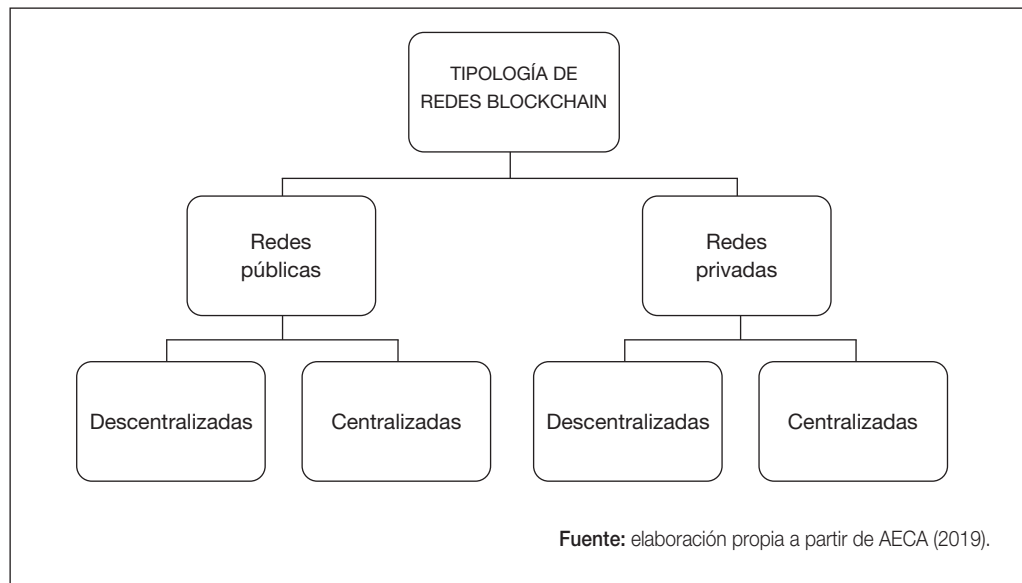
⁸ Un algoritmo cifrado es un componente para la seguridad del transporte electrónico de datos (Ciberseguridad, 2022).

Gráfico 5. Elementos soporte de la tecnología *blockchain*

Aunque inicialmente *blockchain* se configuró como una red pública y descentralizada, a la que cualquier persona podría unirse para participar en la misma, algunos inconvenientes, como la importante potencia de computación necesaria para mantener operativo el libro mayor distribuido, junto con la escasa privacidad en las transacciones, han derivado hacia la existencia de redes «privadas» (Bonsón y Bednárová, 2018).

Al respecto, teniendo en cuenta que la arquitectura de una determinada red se basa en las decisiones que se tomen sobre su control, la propiedad de los datos, su privacidad y acceso, han aparecido diversas clasificaciones, siendo una de las más extendidas la que conjuga los conceptos de público-privado de la red junto con de su centralización-descentralización, tal como se muestra en el gráfico 6.

Así, en el ámbito de las redes públicas, cuando se trata de una red *pública-descentralizada*, no existen limitaciones de acceso, transacciones ni validación, siendo precisamente este el modelo inicial adoptado por *blockchain*, quedando, sin embargo, restringido el proceso de consenso en el caso de que la red sea *centralizada*. En cuanto al ámbito de las redes privadas, si la misma se califica como *privada-descentralizada* indica que existen restricciones en el acceso y en la realización de operaciones, pero no en lo concerniente al consenso, mientras que en los casos de red *privada-centralizada*, cualquier interesado en participar en la misma debe solicitar autorización para su integración, y únicamente determinados nodos pueden ejecutar transacciones y participar en el proceso de consenso (AECA, 2019).

Gráfico 6. Clasificación de las redes *blockchain*

Al margen de esta y otras clasificaciones que pueden presentarse en relación con esta nueva tecnología, lo cierto es que en los últimos tiempos se está evidenciando un espectacular crecimiento del que podemos denominar el «ecosistema de *blockchain*», cuya fuerza disruptiva parece imparable a tenor de las diversas aplicaciones y sistemas en las que se está introduciendo por parte de empresas y organismos públicos, como lo demuestra que en 2018 se constituyese la European Blockchain Partnership (EBP), iniciativa firmada por 22 países europeos, en la que se comprometen a que todos los servicios públicos utilicen esta tecnología.

A la situación descrita no es ajena la Contabilidad, y de hecho, basado en *blockchain*, se ha introducido el concepto de «registro contable consensuado compartido», más conocido como RC3, mediante el que se puede obtener un acceso más rápido a los registros contables con una mayor seguridad, consiguiéndose además una transparencia en las transacciones no alcanzada hasta ahora (Wanden-Berghe y Fernández, 2018), si bien no nos es posible abordar esta interesante temática, al quedar fuera del alcance del presente trabajo.

3. El concepto de criptoactivo y su clasificación

3.1. Definición de criptoactivo

Actualmente no existe una definición generalmente aceptada de los *criptoactivos*, circunstancia que está dificultando el establecimiento de normas contables para su recono-

cimiento y valoración en los estados financieros de los entes afectados por su adquisición, tenencia y disfrute. Ante esta situación, y con el fin de acercarnos al concepto de los activos criptográficos, se incluyen a continuación diferentes opiniones emitidas por otros tantos organismos de relevancia, a efectos de consensuar una definición genérica que permita abordar la perspectiva contable de los mencionados activos digitales.

Un primer pronunciamiento sobre los criptoactivos es el emitido en julio de 2020 por el European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), a través de un documento de discusión respecto de la contabilidad de los mismos, en el que califica a tales elementos patrimoniales como un subproducto procedente de la innovación en contabilidad y finanzas, definiéndolos como «una representación digital de valores o derechos contractuales transferidos y almacenados electrónicamente en algún tipo de tecnología de registro distribuida (DLT) y autenticados criptográficamente» (EFRAG, 2020, pfo. 1.1)⁹.

Otra opinión relevante sobre la definición de los activos criptográficos es la planteada por la Unión Europea (UE) a través de su *Propuesta de Reglamento de Mercados de Criptoactivos* publicada en septiembre de 2020 (UE, 2020), documento conocido como Reglamento MiCA¹⁰, cuyo objetivo es delimitar un marco legal de referencia para los mercados de *activos digitales* y sus proveedores de servicios, en el que se define un criptoactivo como «una representación digital de valor o derechos que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro descentralizado o una tecnología similar», que básicamente coincide con la propuesta anteriormente expuesta del EFRAG.

En lo que se refiere a España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), en una reciente Circular publicada en 2022 respecto a la publicidad que debe darse a los criptoactivos cuando los mismos se presentan como objetivos de inversión, los define como «representación digital de un derecho, activo o valor que puede ser transferida o almacenada electrónicamente, utilizando tecnologías de registro distribuido u otra tecnología similar» (CNMV, 2022, p. 4.109), concepto que en esencia coincide también con las propuestas citadas del EFRAG y la UE, si bien se admite que existan otras tecnologías diferentes a las registro DLT para gestionar la información de la red.

A mayor abundamiento, la propia CNMV también tipifica los «proveedores de servicios» de este tipo de activos, que define como «cualquier persona física o jurídica cuya actividad profesional o empresarial consista en proveer uno o varios servicios sobre criptoactivos a

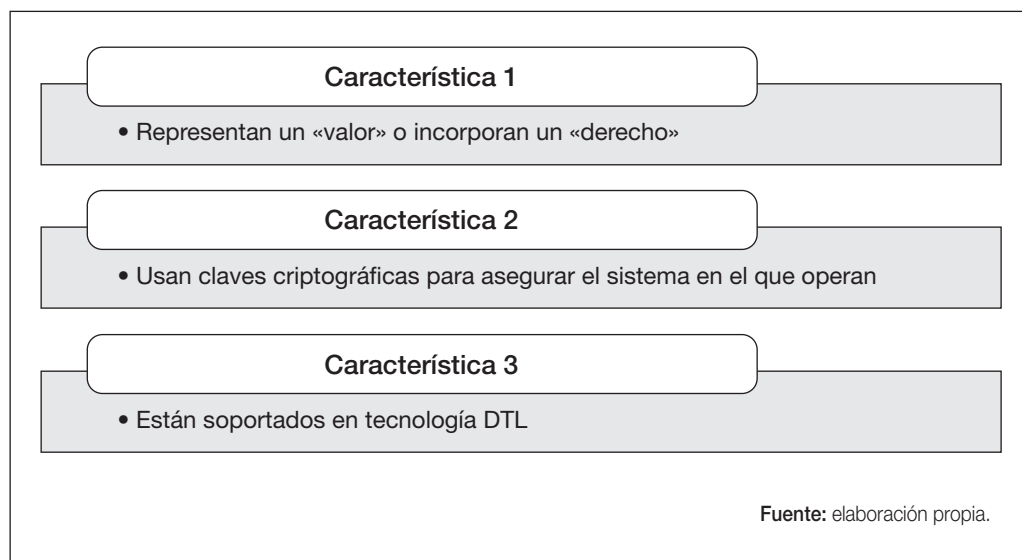
⁹ El EFRAG también se hace eco de la definición de los *criptopasivos*, que define como «obligaciones que surgen de la emisión de criptoactivos que resultan en una obligación presente para la entidad emisora de transferir o dar acceso a un recurso económico en formato digital o no digital» (EFRAG, 2020, pfo. 1.1).

¹⁰ MiCA es el acrónimo correspondiente al borrador del Reglamento europeo sobre «Markets in Crypto-Assets» (Grupo Atico34, 2022).

terceras partes de forma profesional», incluyendo entre dichas actividades las siguientes: a) negociación de criptoactivos en plataformas; b) compra, venta o permuta de criptoactivos; c) asesoramiento sobre inversión en criptoactivos; d) gestión de carteras de criptoactivos; e) cualquier forma de remuneración de los criptoactivos, y f) cualesquiera otros servicios o actividades que tengan por objeto la comercialización de criptoactivos.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en sentido amplio se puede afirmar que un criptoactivo se identifica con un activo digital, susceptible de ser transferido o intercambiado electrónicamente, y soportado en tecnología de registros distribuidos (DLT) (KPMG, 2019), siendo sus principales características las recogidas en el gráfico 7.

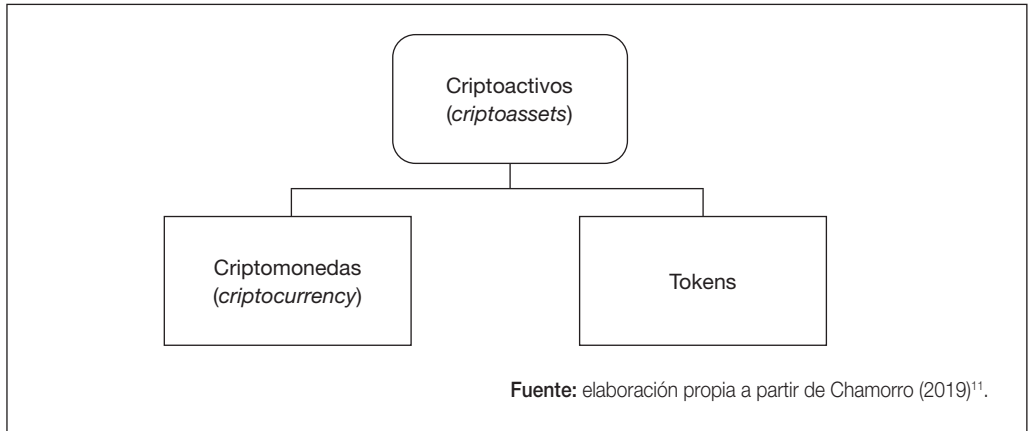
Gráfico 7. Características básicas de los criptoactivos



3.2. Una propuesta para la taxonomía de los criptoactivos

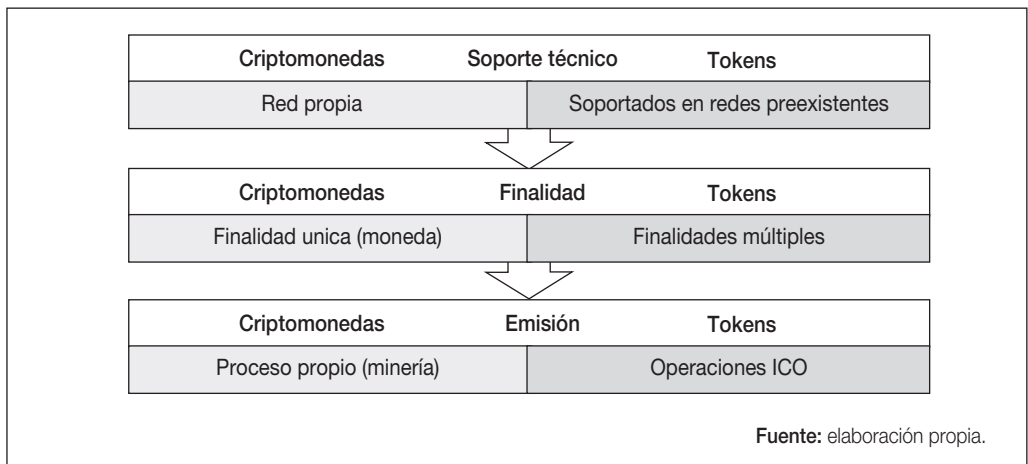
En los últimos años estamos asistiendo a una creación masiva de criptoactivos con diferentes características, lo que plantea la imperiosa necesidad de evaluar la naturaleza intrínseca de cada uno de ellos para otorgarles una clasificación a partir de la cual evaluar su posible reconocimiento y valoración en los estados contables de sus tenedores o emisores. En este sentido, y aun siendo conscientes de que la creación y desarrollo de los activos criptográficos se encuentra actualmente en pleno proceso de evolución, una posible propuesta básica sobre su taxonomía es la que se recoge en el gráfico 8.

Gráfico 8. Clasificación de los criptoactivos



La categorización propuesta pivota sobre las principales diferencias existentes entre criptomonedas y tokens según su finalidad, soporte técnico y creación o emisión, tal como se recoge en el gráfico 9.

Gráfico 9. Diferencias principales entre criptomonedas vs. tokens¹²



¹¹ Existe una tercera categoría denominada *criptocommodities* que no hemos incluido con carácter propio por entender que la misma se encuentra básicamente incluida en el concepto de *criptotoken* que se analiza posteriormente.

¹² Aunque la traducción literal de las siglas ICO (Initial Coin Offering) significa «Oferta Original de Monedas», lo que en realidad se emite a través de las operaciones de ICO no son monedas, sino tokens que dan acceso a la infraestructura del correspondiente proyecto que se desea poner en marcha (Nicotra, 2021).

De la información contenida en el gráfico 9 se observa que, desde el punto de vista técnico, las criptodivisas usan una red *blockchain* diseñada con carácter exclusivo para su emisión, teniendo como única finalidad la de servir como medio de pago, y estando basado su proceso de creación en las operaciones de «minería», a cuyo fin cada moneda digital posee un método basado en algoritmos de consenso¹³.

En cuanto a los tokens, a diferencia de las criptomonedas, no necesitan técnicamente una red *blockchain* exclusiva, además de ser susceptibles de diversas finalidades, que serán objeto de estudio posteriormente, siendo su proceso de emisión más sencillo al estar basados en operaciones denominadas *Initial Coin Offering* (ICOS), a través de las cuales el emisor de un determinado proyecto ofrece al mercado un token específico para obtener financiación (Martín, 2018).

En los epígrafes siguientes se profundiza en cada uno de los conceptos citados, para su posterior análisis respecto a su contabilización.

3.2.1. Criptomonedas

Las *criptomonedas*, también conocidas como *monedas criptográficas* o *criptodivisas*, son probablemente los activos digitales más conocidos, cuya función básica es servir como medio de pago digital semejante al dinero en efectivo, aunque, sin embargo, su conceptualización no ha sido pacífica, existiendo de hecho varias definiciones al respecto, habiéndose pronunciado el Banco Central Europeo (BCE) en el sentido de identificarlas como «un tipo de dinero no regulado, digital, que se emite y por lo general se controla por sus desarrolladores y que es utilizado y aceptado entre los miembros de una comunidad virtual determinada» (Loza, 2019).

En España, el Real Decreto-Ley 7/2021, por el que se modifica la Ley 10/2010 de blanqueo de capitales como consecuencia de la transposición de diferentes Directivas de la UE, señala en su artículo 3, apartado 1, que se debe entender por moneda virtual

aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente

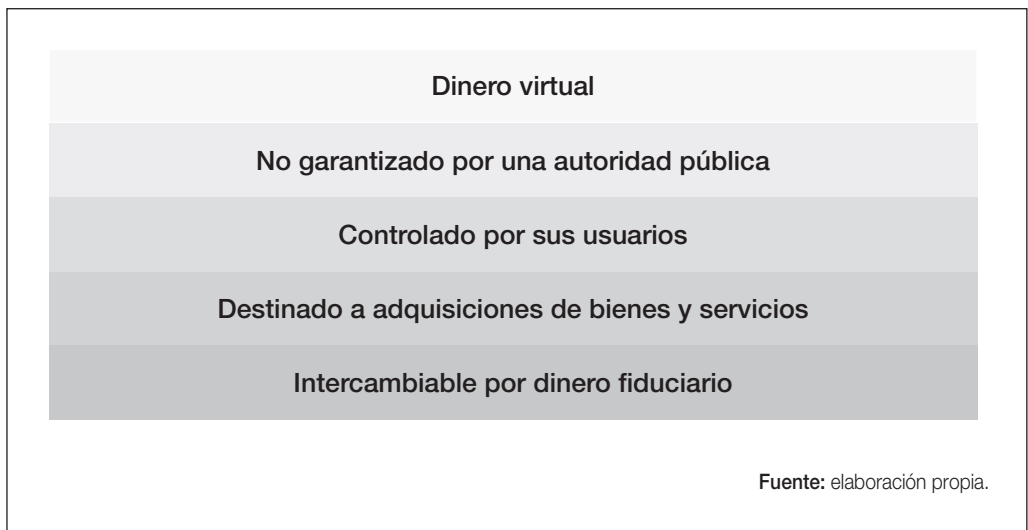
¹³ Los algoritmos de consenso utilizados para la creación de monedas virtuales son los de *prueba de trabajo* (*proof of work*, PoW) y *prueba de participación* (*proof of stake*, PoS). El algoritmo PoW necesita inversión en *hardware* y optimización de *software*, además de mucho tiempo para rentabilizar la inversión, mientras que el algoritmo PoS no requiere *hardware* potente ni *software* optimizado, y tampoco una instalación eléctrica complicada (Desarrolloactivo, 2022).

puntualizando la Directiva 843/2018 (UE, 2018) que no deben confundirse las criptomonedas con el denominado «dinero electrónico», que la Directiva 110/2009 (UE, 2009) define en su artículo 2, punto 2, como

todo valor monetario almacenado por medios electrónicos o magnéticos que representa un crédito sobre el emisor, se emite al recibo de fondos con el propósito de efectuar operaciones de pago, según se definen en el artículo 4, punto 5, de la Directiva 2007/64/CE, y que es aceptado por una persona física o jurídica distinta del emisor de dinero electrónico.

De las definiciones anteriores puede inferirse que cualquier criptomoneda participa de los cinco rasgos distintivos incluidos en el gráfico 10.

Gráfico 10. Rasgos distintivos de las criptomonedas



La adquisición de criptodivisas se puede realizar de una forma sencilla a través de la banca privada o en casas de cambio, siendo depositadas en «carteras digitales» (*wallet*), a partir de cuya apertura se convierten cada una de ellas en un nodo de la red en la que está soportada, que habilitan a sus propietarios/usuarios para realizar transacciones. Aunque al inicio del ecosistema de las criptodivisas en 2009 fue bitcoin, en la actualidad existen en circulación más de 10.000 monedas virtuales, encontrándose entre las más conocidas ethereum, cardano, tether, binance coin, ripple, dogecoin, usdcoin o polkadot, entre otras muchas (Megaconsulting, 2022).

3.2.2. Tokens

La fuerte potencialidad de la tecnología *blockchain* no ha quedado relegada exclusivamente a la emisión de criptodivisas, siendo uno de sus usos alternativos la denominada «tokenización» de derechos, es decir, la conversión de tales derechos en criptoactivos que pueden ser puestos en circulación sin intermediarios, bajo la protección de claves criptográficas.

En una primera etapa, los tokens o criptotokens surgen a partir del desarrollo de bitcoins, apareciendo el concepto de los denominados «colored coins», que realmente eran bitcoins en los que se insertaba un código para «inutilizarlos» como moneda digital con el fin de que pudieran representar alternativamente cualquier tipo de activo, permitiendo así su transmisión a terceros a través de operaciones soportadas en la tecnología DLT. Posteriormente, durante la fase Blockchain 2.0, tiene lugar, como se dijo, el nacimiento de ethereum¹⁴, que además de operar como criptomoneda, ha instaurado un «ecosistema» con un lenguaje universal que facilita la creación de tokens mediante los que se representan bienes objeto de comercialización, tales como activos financieros, metales preciosos, activos intangibles, e incluso servicios (Preukschat, 2017).

Por tanto, la aparición de los tokens ha venido a poner sobre el tapete el posible intercambio de esta clase de criptoactivos, que pueden ser comprados y vendidos en mercados organizados, además de ser susceptibles de su división en unidades decimales, por lo que hoy en día se habla de la llamada «tokenización de la economía» (*tokeconomics*) o «desmaterialización» de la economía, por cuanto ciertos derechos y bienes que debido a su naturaleza no podrían ser mercantilizados, ahora pueden ser objeto de comercio libremente (Preukschat, 2017).

Llegados a este punto, se expone a continuación un ejemplo que permita al lector comprender de una manera sencilla la emisión de un token: Supongamos que la empresa A es propietaria de una finca rústica valorada en 1.000.000 de euros, que a su vez tiene arrendada a la empresa B para cultivo agrícola por una renta anual de 100.000 euros. Supongamos también que la empresa A necesita liquidez, y decide emitir 100 tokens al precio de 10.000 euros/token sobre los derechos de propiedad de la finca, que será vendida en subasta pública en un plazo de tres años. Además, cada uno de los tokens emitidos da derecho, además, a percibir la parte proporcional correspondiente a la renta por alquiler.

De un análisis conciso de la operación expuesta se observa que los beneficios de la tokenización de la finca son evidentes, por cuanto a la empresa propietaria le es factible obtener financiación de forma más fácil al ser menos dificultoso hallar inversores que entreguen 10.000 euros (valor asignado a cada token) que un único inversor dispuesto a pagar

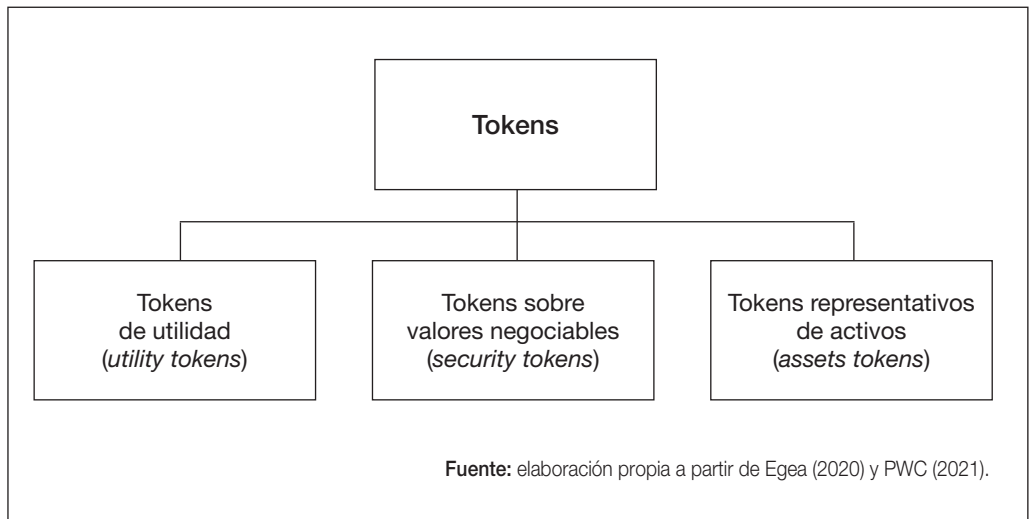
¹⁴ Otras plataformas como NXT o NEO permiten también la creación de tokens, aunque la gran mayoría de ellos están generados en ethereum bajo el estándar conocido como ERC20 (Preukschat, 2017).

1.000.000 de euros. Por otra parte, desde el punto de vista de los posibles inversores, es obvio que la emisión de tokens facilita su participación al permitirles posibles adquisiciones por importes asequibles en un sector concreto (en nuestro ejemplo, el inmobiliario), que en otro caso no serían factibles. Además, teniendo en cuenta que, en nuestro hipotético ejemplo, la finca se subastará al finalizar el periodo de tres años, durante el mismo es posible la formación de un «mercado secundario» de tokens para su posible transmisión a terceros, con las consiguientes variaciones del precio con base en la evolución del futuro valor de la finca.

No obstante lo anterior, es cierto que los pequeños inversores podrían acceder a mercados concretos a través de otras fórmulas de inversión, como sería el caso de los fondos de inversión existentes para todo tipo de sectores, aunque, sin embargo, la tecnología *blockchain* va un paso más allá, dado que los tokens permiten no solo invertir en el sector deseado, sino que adicionalmente facilitan la selección concreta de un activo sobre el que se pueda tener interés por el conocimiento que se pueda tener del mismo (en nuestro ejemplo, la finca rústica), además de poder alcanzar una mejor rentabilidad al permitir la tecnología DLT la eliminación de intermediarios y sus correspondientes comisiones.

Aunque la figura del token se encuentra actualmente en plena evolución, una posible categorización desde el punto de vista de su funcionalidad es la que se recoge en el gráfico 11.

Gráfico 11. Categorización de los tokens

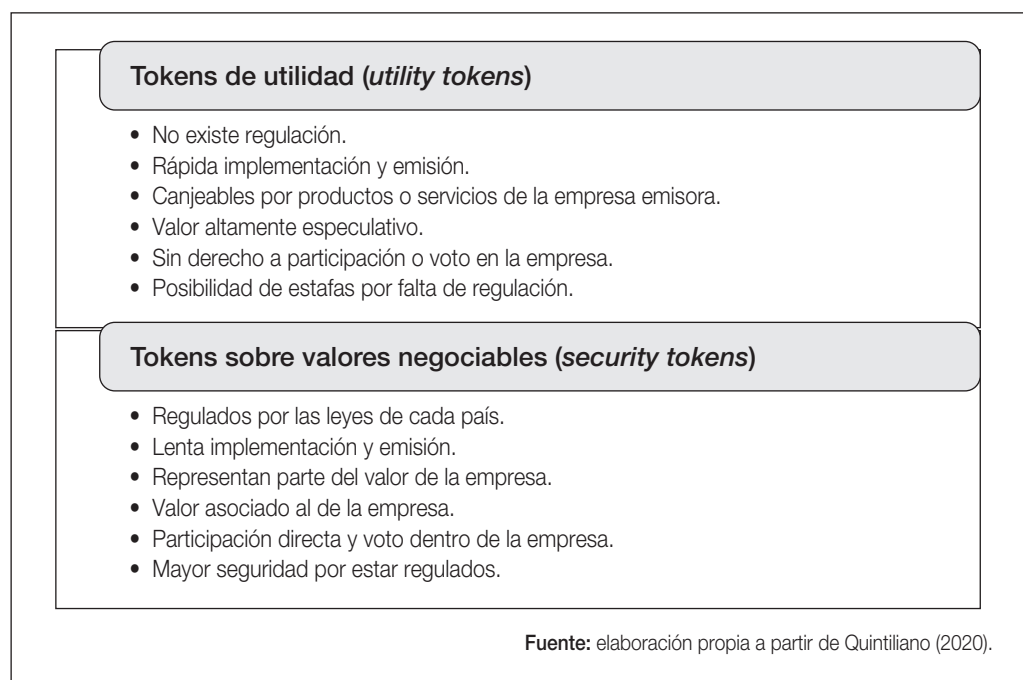


Desde el punto de vista conceptual, los *tokens de utilidad* o *utility tokens* emitidos por una determinada entidad, confieren a sus propietarios un derecho sobre un determinado producto, servicio, o acceso a una aplicación, mientras que los *tokens sobre valores nego-*

ciables o *security tokens*¹⁵ proporcionan a sus titulares una participación económica en una entidad, pudiendo recibir a cambio efectivo u otro activo financiero. Finalmente, los *tokens representativos de activos* o *asset tokens* incorporan digitalmente bienes físicos bajo protección criptográfica, permitiendo la transmisión del activo subyacente.

El gráfico 12 muestra las principales diferencias entre los *utility tokens* y *security tokens*, pudiéndose concluir en una primera aproximación que los *security tokens* muestran una mayor seguridad y ventajas respecto de los *utility tokens*.

Gráfico 12. *Utility tokens* vs. *security tokens*: principales diferencias



Abundando en la esencia de los tokens, si se toma en consideración la característica de «no fungibilidad» que puedan tener algunos de ellos, como consecuencia de poseer atributos que los hacen únicos, una segunda posible clasificación sería la de tokens «fungibles» y «no fungibles», siendo conocidos estos últimos por su acrónimo NFT (*Not Fungible Tokens*), los cuales pueden definirse como

¹⁵ La traducción al español que ocasionalmente se hace de los *security tokens* mediante la expresión «tokens de seguridad» puede llamar a confusión por cuanto en inglés el término *securities* se refiere a valores en el «capital» (acciones) o «deuda» (bonos/obligaciones) de otra compañía.

representaciones inequívocas de activos, tanto digitales como físicos, indestructibles e infalsificables, ya que se almacenan en la red *blockchain*, es decir, hacen uso de la misma tecnología que las criptomonedas, pero a diferencia de estas, no es posible su división o intercambio entre sí, tan solo se permite su compraventa (Banco de Santander, 2021).

Aunque la mayoría de los tokens se pueden calificar como tokens fungibles, por cuanto es indiferente poseer uno u otro de la misma emisión para ejercer los derechos que puedan llevar aparejados, la principal particularidad de los NFT es la de ser únicos con base en los atributos vinculados a ellos, lo que implica que no son intercambiables entre sí, puesto que no hay dos iguales, pudiéndose citar como ejemplo clásico de esta tipología de tokens los relativos a la representación de la propiedad sobre el arte digital¹⁶ (Climatetrate, 2022).

A la vista de las clasificaciones expuestas sobre los tokens, y tomando en consideración el concepto de criptomoneda anteriormente comentado, podemos concluir que las criptomonedas son en realidad tokens de transmisión de valor entre usuarios, y, por tanto, un concepto más restringido respecto del más genérico de token, lo que implica que cualquier criptomoneda puede calificarse como token, pero no todo token es asimilable a una criptomoneda.

En síntesis, podemos afirmar que la recién llegada tokenización de la economía permite la representación digital de un derecho existente, y consecuentemente su posible transmisión en un contexto previamente acordado soportado en tecnología DLT (Ruiz-Gallardón, 2020).

4. Reconocimiento contable de los criptoactivos

Tras el análisis realizado en los epígrafes precedentes, podemos afirmar que un criptoactivo es un activo no físico (digital) susceptible de ser intercambiado en el mercado por bienes, servicios o dinero, que forma parte del patrimonio de una determinada entidad, y como tal debe estar registrado dentro de su estructura económica, en la medida en que cumpla los requisitos necesarios de acuerdo con la normativa contable que le pueda ser de aplicación.

Sin embargo, ante la falta de su necesaria regulación, la contabilidad de los criptoactivos está generando una práctica muy heterogénea, como lo evidencia que en la información proporcionada para el año 2018 por 66 entidades consultadas a nivel mundial por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB)¹⁷,

¹⁶ Cabe destacar que la primera galería con sede física para mostrar NFT abrió sus puertas el pasado de 24 de noviembre de 2021, auspiciada por la Universidad Internacional de Ecuador, mostrando arte digital en la «NFTs Exhibition UIDE», que expone más de 40 obras valoradas en 160 millones de los dólares según la organización del evento (Cointelegraph.com, 2021).

¹⁷ La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), constituida en 2001, es el organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las normas internacionales de información finan-

se ha podido evidenciar que el 58 % de ellas valoraron sus activos digitales a valor razonable con cambios en la cuenta de resultados, el 9 % lo hizo aplicando el modelo de coste recogido en la NIC 38, el 17 % utilizó el modelo de revaluación de la mencionada norma internacional, y 16 % restante simplemente no informó sobre la política contable aplicada. Además, también se puso de manifiesto que dos entidades similares, situadas en Australia y Hong Kong respectivamente, aplicaron diferentes criterios de valoración posterior a sus criptoactivos, lo que sin duda devalúa la característica de comparabilidad de la que debe gozar la información financiera (EFRAG, 2020, pfo. 1.32). La complejidad del tema a abordar queda reflejada de forma patente en la propuesta realizada por el EFRAG (2020) para el reconocimiento contable de estos activos, y que oscila en el amplio rango de la emisión de una normativa específica a tal fin, frente a presuponer que la legislación en vigor en términos de NIIF/NIC es suficiente, habiéndose planteado adicionalmente otros estadios intermedios de actuación, que supondrían modificaciones concretas de determinadas normas internacionales.

En cualquier caso, lo cierto es que, aunque diversos organismos han mostrado su preocupación por la regulación contable de los criptoactivos, en la actualidad únicamente hay algunos pronunciamientos particularizados respecto a la contabilización de las criptomonedas (CINIIF, 2019; ICAC, 2019; AECA, 2022), lo que tan solo da un solución parcial a la problemática en cuestión, pues como ya expusimos, una moneda digital es un subconjunto del espectro general de los criptoactivos, y, por tanto, el problema a abordar es de un calado muy superior.

En este estado de la cuestión, en las próximas líneas se realiza un análisis sobre los pronunciamientos que hemos considerado de mayor relevancia respecto al registro contable de criptoactivos desde la perspectiva de sus tenedores o titulares¹⁸, según la taxonomía desarrollada en los epígrafes anteriores del presente trabajo.

4.1. Registro contable de criptomonedas

Según el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF, 2019), las criptomonedas o «tokens de pago» son criptoactivos con las siguientes características:

- a) Una moneda digital o virtual registrada en un mayor distribuido que utiliza criptografía para su seguridad.
- b) No está emitida por una autoridad jurisdiccional u otra parte.
- c) No da lugar a un contrato entre el tenedor y un tercero.

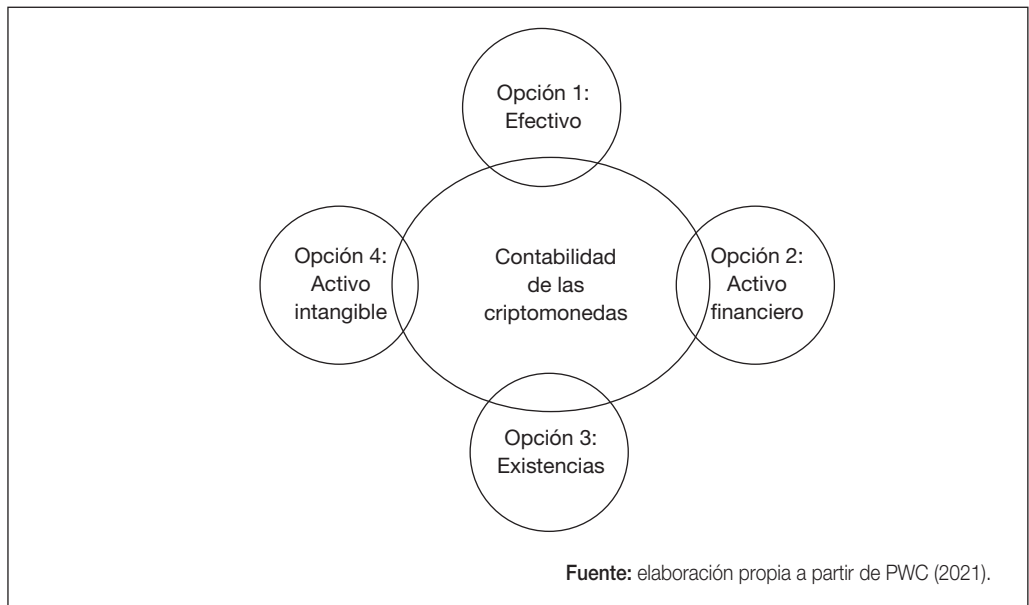
ciera (NIIF), bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF).

¹⁸ La extensión del presente trabajo no permite incluir una propuesta de regulación contable para los emisores de criptoactivos, por lo que nuestro trabajo se centra exclusivamente en sus tenedores.

Teniendo en cuenta las peculiaridades citadas, a efectos de su registro contable, la primera cuestión a dilucidar es si las criptomonedas cumplen la definición de «activo» recogida en el Marco Conceptual de la IASB, que define como «un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados» (IASB, 2018, pfo. 4.2)¹⁹. En esta misma línea conceptual se expresa el Real decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC 2007), cuando señala que los activos son «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos» (PGC 2007, Parte Primera, Marco Conceptual). En consecuencia, efectivamente las criptomonedas pueden ser catalogadas como activos, por cuanto dichos recursos económicos están bajo el control de la entidad mediante las correspondientes claves criptográficas, teniendo su origen en un suceso pretérito derivado de su compra, siendo susceptibles de generar beneficios económicos mediante su posible futura venta.

Aclarada la conceptualización contable de las criptomonedas, la segunda cuestión a abordar es la normativa que le podría ser de aplicación de acuerdo con su naturaleza, recogiendo el gráfico 13 las posibles opciones a contemplar con base en la normativa nacional e internacional actualmente vigente, que seguidamente se discuten.

Gráfico 13. Opciones para el registro contable de criptomonedas



¹⁹ La propia IASB añade con posterioridad a la definición que por «recurso económico» debe entenderse «un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos».

4.1.1. Opción 1: Reconocimiento contable de criptomonedas como «efectivo»

Una primera opción a evaluar para la contabilización de las criptomonedas es su posible identificación con el concepto de «efectivo», que por otra parte la normativa internacional no explicita, si bien la NIC 32 lo relaciona con el de «moneda» cuando señala que «la moneda (efectivo) es un activo financiero porque representa un medio de pago y, por ello, es la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros...» (IASB, 2021d, NIC 32, pfo. GA3), mientras que la NIC 21, al hacer alusión al concepto de «partidas monetarias», las define como «unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias» (IASB, 2021c, NIC 21, pfo. 8).

Por su parte, el PGC 2007, en su Parte Tercera, relativa a las Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA), recoge también la definición de «efectivo» señalando que:

se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes, los que como tal figuran en el epígrafe B.VII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la empresa, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa (PGC 2007, Parte Tercera, NECA 9.^a).

Sin embargo, el BCE matiza que las monedas digitales no son tales en el ámbito de la UE, y por tanto deben ser consideradas como medio de cambio y no de pago (AECA, 2022), lo que pone en tela de juicio su concepto en relación con el efectivo.

A la vista de lo anterior, el pronunciamiento genérico es contrario a que las criptomonedas sean registradas como «efectivo», puesto que no son aceptadas con carácter general como medio de pago por no poseer las particularidades propias de una moneda de curso legal, y tampoco son encuadrables dentro del concepto de «instrumentos financieros equivalentes al efectivo», por no conferir derechos contractuales específicos, al margen de su propia tenencia (CINIIF, 2019; ICAC, 2019; AECA, 2022).

Por tanto, una criptomoneda no debe ser contabilizada como efectivo, aunque, no obstante, en nuestra opinión, habrá que estar atentos al desarrollo futuro que puedan tener estos criptoactivos, dada su cada vez más profusa utilización, por si se produjesen cambios de tipo conceptual y jurídico que obligasen a una reconsideración de la opinión actualmente existente.

4.1.2. Opción 2: Reconocimiento contable de criptomonedas como «activo financiero»

La NIC 32 identifica los activos financieros a partir de los siguientes conceptos: a) efectivo; b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; c) un derecho contractual, o d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad (IASB, 2021d, NIC 32, pfo. 11).

Centrándonos en la noción de «derecho contractual», la citada norma indica que el mismo se podrá ejecutar a través de dos operaciones: mediante la recepción de efectivo u otro activo financiero de otra entidad, o bien a través del intercambio de activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad.

Por su parte, en España, el PGC 2007 define el concepto de «instrumento financiero» como «cualquier contrato que dé lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra» (PGC 2007, Parte Segunda, NRV 9.^a).

Con base en lo anterior, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 2022) opina que el propietario de una criptomoneda no tiene capacidad para exigir efectivo u otro activo financiero a cambio de ella, es decir, las mismas no confieren derechos legales o contractuales salvo su titularidad, por lo que no pueden ser contabilizadas como activos financieros, siendo de esta misma opinión tanto la CINIIF (2019) como el ICAC (2019).

4.1.3. Opción 3: Reconocimiento contable de criptomonedas como «existencias»

La NIC 2 dedica su contenido al registro contable de los «inventarios», a cuyos efectos define dicho concepto como «activos» a partir de las siguientes tres acepciones: a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; b) en proceso de producción con vistas a esa venta, o c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios (IASB, 2021a, NIC 2, pfo. 6).

En cuanto a la norma española, el PGC 2007 define las existencias (inventarios) señalando que «son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios» (PGC 2007, Parte Quinta, Grupo 3; NRV 10.^a).

De los preceptos anteriores se deduce que una moneda digital será susceptible de ser contabilizada como «existencias» en la medida en que sean objeto principal de comercio por parte de la entidad que las posee (CINIIF, 2019; ICAC, 2019; AECA, 2022).

4.1.4. Opción 4: Reconocimiento contable de criptomonedas como «activo intangible»

En la normativa internacional, la NIC 38 señala que «un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física» (IASB, 2021e, NIC 38, pfo. 8), mientras que la norma española se refiere a las inmobilizaciones intangibles indicando que «son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica...» (PGC 2007, Parte Quinta, Subgrupo 20). No obstante, el PGC 2007 exige para el registro de los activos intangibles que «adicionalmente a los criterios de reconocimiento de todo activo (estar controlado por la empresa, cumplir los requisitos de probabilidad y gozar de una valoración fiable), que el activo sea identificable, por ser separable o por haber surgido de derechos legales o contractuales» (PGC 2007, Introducción, II.7), lo que conlleva que el citado activo inmaterial cumpla, al menos, uno de los dos requerimientos siguientes (PGC 2007, Parte Segunda, NRV 5.^a):

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Con base en lo anterior, una criptomoneda podrá ser contabilizada como un activo intangible en tanto que son elementos inmateriales de carácter no monetario que cumplen el criterio de separabilidad, puesto que pueden ser separados de la entidad para su venta o intercambio.

Asumiendo el reconocimiento contable de una criptomoneda como activo intangible, surge adicionalmente la problemática de su amortización y su posible deterioro. En este sentido, considerando la aplicación a las criptomonedas del «modelo de costo» propuesto por la NIC 38 (pfo. 84), su valor en libros se obtendrá «... por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor», si bien esta cuestión debe ser modulada teniendo en cuenta lo preceptuado por la normativa doméstica, por cuanto a efectos de la amortización de los intangibles, el PGC señala que para su valoración posterior habrá que tener en cuenta lo siguiente:

Los inmobilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmobilizado intangible (PGC 2007, Parte Segunda, NRV 5.^a).

Sin embargo, debido a las especificidades de las criptomonedas, no es posible determinar su «vida útil», y, por tanto, ante la carencia de normativa específica, habría que con-

siderar que en todo caso tienen una duración de 10 años, apreciación que tampoco parece lógica, de lo que se puede inferir sensatamente que lo más acertado es reconocer la imposibilidad real de estimar su periodo de vida útil por su propia naturaleza y condición, lo que conlleva la imposibilidad de aplicar el método de amortización propuesto actualmente por la norma española (AECA, 2022).

Además, otro problema añadido para la determinación de la cuota de amortización de las criptomonedas, que generalmente cotizan en un mercado activo, es el cálculo de su «valor amortizable», el cual se obtiene por diferencia entre el precio de adquisición y el valor residual, coincidiendo normalmente este último con el precio de compra, dado que los costes de venta son prácticamente insignificantes. En este contexto, cuando el coste de adquisición sea igual o inferior al valor residual, la base de amortización sería nula o negativa, no procediendo, por tanto, el registro de la amortización, mientras que en el supuesto de que la base de amortización fuera positiva, la volatilidad de los mercados de criptodivisas implicaría una base de amortización diferente cada día, todo lo cual pone en tela de juicio el sistema de amortización «sistemática» que actualmente recoge el PGC 2007 (AECA, 2022).

En cuanto al posible deterioro, considerando las particularidades de estos activos digitales, el cálculo de su «valor recuperable» coincidirá ordinariamente con su valor razonable menos costes de venta, dado que el cálculo de su valor en uso no parece viable, por lo que la normativa española en vigor tampoco es aplicable de forma plena en este caso (AECA, 2022; PWC, 2021).

En síntesis, de acuerdo con los comentarios precedentes, la CINIIF (2019) y el ICAC (2019) se muestran favorables al registro contable de las monedas digitales como activos inmateriales, sin bien, para la aplicación de la normativa española surgen los problemas expuestos, derivados de la estimación de su vida útil y de su valor amortizable, lo que pone en tela de juicio su valoración posterior, y es por ello que, en nuestra opinión, sería necesario introducir nuevas reglamentaciones que aborden las cuestiones planteadas.

Sin perjuicio de lo anterior, la NIC 38 señala expresamente que cuando otra norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activos intangibles, la entidad la deberá aplicar, citando al respecto de forma expresa el caso concreto de los «activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades», por lo que en este supuesto, para el reconocimiento de las criptodivisas, deberá aplicarse la NIC 2 de «Inventarios», a la que ya se ha hecho alusión en el epígrafe anterior (IASB, 2021e, NIC 38, pfo. 3).

4.2. Registro contable de tokens

Un token puede definirse como un activo digital al que se han incorporado determinados derechos emitidos de forma privada, con base en los cuales podría ser susceptible de distintos usos o funcionalidades (Egea, 2020). En este sentido, a efectos de su registro contable, es necesario analizar en cada caso su naturaleza para, acorde a la misma, determinar

la norma contable aplicable en cada caso, a cuyos efectos proponemos la categorización expuesta anteriormente en el presente trabajo (gráfico 11).

4.2.1. Registro contable de tokens de utilidad (*utility tokens*)

Conceptualmente un *token de utilidad* o *utility token* otorga a su titular el derecho a disponer de determinados bienes, servicios o aplicaciones puestos a su disposición por su emisor, representando, por tanto, un pago anticipado para el fin previsto en el propio token. En este aspecto, este tipo de tokens también pueden identificarse como «cupones digitales» instrumentalizados con la finalidad mencionada, que, sin embargo, su tenedor también podría intentar negociar en un mercado secundario para su rentabilización según su oferta generalmente limitada, puesto que, al producirse un aumento de la demanda, la consecuencia directa sería el aumento de su valor (Egea, 2020).

Por tanto, considerando que la naturaleza del activo generado por un *utility token* se identifica básicamente con la de un «pago anticipado» por su tenedor, derivado de una responsabilidad contractual del emisor, y asumiendo que, efectivamente, el titular tiene como objetivo último su aplicación efectiva a la finalidad prevista (compra de bien, prestación de servicio o uso de aplicación), desde el punto de vista contable la operación es incardinable dentro de la NIIF 15, «Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con cliente» (Silverio, 2021; KPMG, 2019) en la medida en que se considere que, efectivamente, existe un contrato en los términos señalados en la citada norma internacional (NIIF 15, pfo. 5), derivando su valoración de la demanda del producto, servicio o aplicación generado por el emisor (PWC, 2021). En este sentido, en España sería de aplicación la NRV 14.^a, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», del PGC 2007, de acuerdo con la modificación de dicha norma contenida en el Real Decreto 1/2021.

Sin embargo, cuando la intención del titular del *utility token* sea su venta en un mercado secundario para rentabilizarlo como inversión financiera, con independencia de su verdadera finalidad, entendemos que su registro contable debería ser diferente al planteado anteriormente, y, por tanto, habría que concretar la regla contable a aplicar en este supuesto concreto, que a nuestro juicio debería ser una norma específica en el contexto de la NIIF 9, «Instrumentos financieros», sin perjuicio del criterio que adoptase el regulador español a la vista de la norma internacional correspondiente. Al respecto, discrepamos de algunas opiniones que proponen su posible registro dentro de la NIC 38, «Activos intangibles» (PWC, 2021), que acarrearía el problema adicional de la determinación de la base amortizable y la vida útil estimada, variables que en este tipo de activos entendemos que son complejas de determinar.

4.2.2. Registro contable de tokens sobre valores negociables (*security tokens*)

Los *tokens sobre valores negociables* o *security tokens* representan la propiedad de parte de una entidad (acciones/participaciones sociales), o bien incorporan un derecho de crédi-

to contra su emisor (bono), por lo que otorgan a sus titulares el derecho discrecional u obligatorio a recibir efectivo u otro activo financiero, pudiendo estar incorporado, en su caso, el derecho de voto.

No obstante, ante la posible dificultad que pudiera conllevar la conceptualización de un *security token*, se suele utilizar para su concreción el denominado «test Howey»²⁰, método surgido en 1946 como consecuencia de una sentencia del Tribunal Supremo de EE. UU., según el cual existe un contrato de inversión cuando se dan las siguientes circunstancias: a) se produce una inversión económica, b) existe una pretensión del inversor por obtener un rendimiento económico, c) la inversión se realiza en una empresa y d) el rendimiento proviene del trabajo de un tercero distinto al inversor (Plana, 2018).

Considerando lo anterior, los *security tokens* estarían dentro del marco contable de los activos financieros de acuerdo con la definición de instrumentos financieros propuesta por la NIIF 9, la cual señala que una entidad «... reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero en su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, dicha entidad se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento en cuestión...» (NIIF 9, pfo. 3.1.1). En cuanto a su valoración, la misma dependería del éxito o fracaso de la entidad participada, por cuanto el titular del token participa en sus futuros resultados. En este sentido, por los motivos expuestos, en el caso de la normativa doméstica, entendemos que este tipo de activos digitales debería regularse por aplicación de la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», del PGC 2007.

4.2.3. Registro contable de tokens representativos de activos (*assets tokens*)

Los *tokens representativos de activos* o *assets tokens* son en realidad representaciones digitales de activos del mundo real, que confieren la propiedad del activo subyacente y son susceptibles de intercambio (Amberescoin, 2021), pudiéndose tokenizar teóricamente cualquier tipo de activos, tales como bienes raíces, obras de arte o cualquier otro activo real que se desee, aunque, paradójicamente, hasta ahora no existe ninguna normativa en materia contable que contenga las reglas generales aplicables a este tipo de operaciones, si bien es cierto que los reguladores de EE. UU. y Europa se vienen haciendo eco de las mismas ante la progresiva demanda de tokenización de activos, que permiten la obtención de liquidez a sus emisores al tiempo de proporcionar la propiedad fraccionada del activo a

²⁰ El test o prueba Howey se refiere al caso que se dio en 1946 entre la SEC contra la empresa W. J. Howey, Co. La citada compañía realizaba operaciones de *leaseback* en Florida, vendiendo parcelas de cítricos a terceros, que no tenían ningún tipo de experiencia en el sector, y que tras la adquisición las alquilaban de forma inmediata a Howey, Co, siendo el personal de la citada empresa el que se ocupaba de las operaciones agrícolas correspondientes, así como de la posterior venta de la fruta en nombre de los propietarios, repartiéndose entre ambas partes los beneficios (Colomer, 2021).

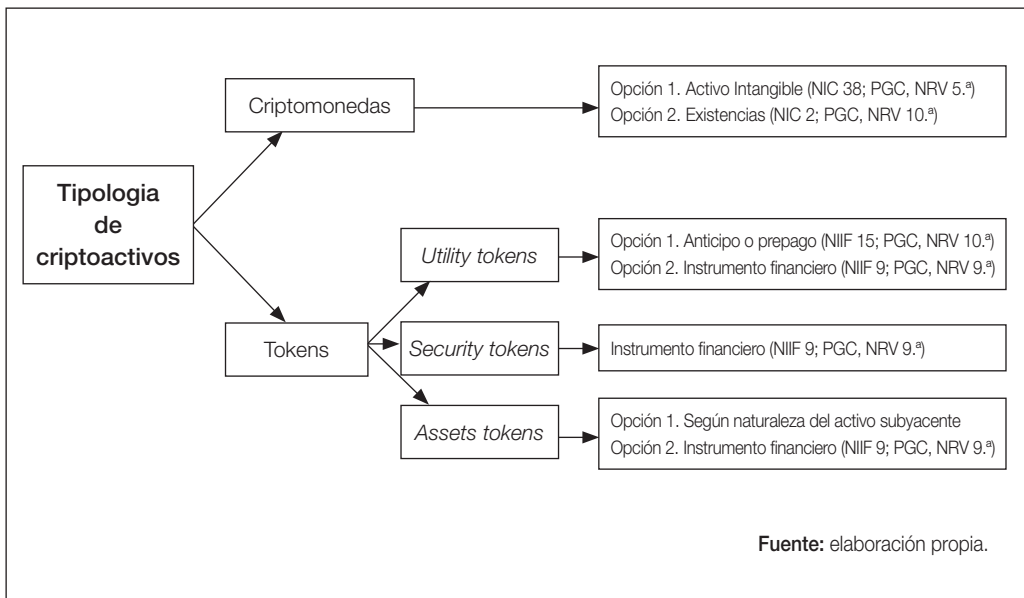
sus titulares, y todo ello bajo las propiedades de transparencia e inmutabilidad que otorga su implementación en *blockchain* (Algorand, 2021).

Tomando en consideración las características de un activo tokenizado, en cuanto a que sus tokens permiten su transmisión sin movimiento físico del mismo, entendemos que su registro contable debería realizarse con carácter general de acuerdo con las características del activo subyacente al que se refieren, y consecuentemente se debería aplicar la norma contable que haga referencia al mismo, aunque, no obstante, en la medida en que tales tokens se adquieran por su tenedor con el fin exclusivo de ser negociados en un mercado secundario para su rentabilización, nos encontraríamos en una situación similar a la anteriormente planteada para los *utility tokens*, y, por tanto, con una posible regulación en el entorno de la NIIF 9 anteriormente comentada.

4.3. Síntesis de la propuesta contable para el registro de criptoactivos

De acuerdo con los planteamientos esgrimidos con base en el análisis de la normativa contable internacional y nacional en vigor, en el gráfico 14 se recoge de forma sintética una posible propuesta para el reconocimiento y valoración de los criptoactivos desde la perspectiva de sus tenedores en el momento actual:

Gráfico 14. Propuesta para el registro contable de los criptoactivos



5. Conclusiones

En las postrimerías del pasado siglo XX, el premio Nobel de Economía Milton Friedman realizaba una importante premonición:

Creo que Internet va a ser una de las principales fuerzas para reducir el papel del gobierno. Lo único que aún falta, pero que pronto desarrollarán, es una moneda electrónica confiable, un método por el cual podrás transferir fondos de A a B, sin que A conozca a B o que B conozca a A.

La anterior frase era pronunciada por Friedman en 1999, y efectivamente, tan solo una década después, en 2009, nació la primera moneda digital (bitcóin) confirmando sus predicciones, que incluso pueden calificarse de parcas por cuanto el desarrollo tecnológico (*block-chain*) ha contribuido a la creación de una generalidad de criptoactivos que han ido más allá de la puesta en circulación de las monedas digitales, lo que ha provocado la proliferación de una serie de nuevos elementos patrimoniales vinculados al mundo digital y financiero, que lamentablemente a día de hoy se encuentran inmersos en lo que podemos denominar el «limbo normativo criptológico», ante la sorprendente inexistencia de un marco normativo jurídico y contable que los regule de forma adecuada en sus diferentes acepciones.

En el contexto descrito, y ante la falta de una directriz formal para el tratamiento contable de tales activos digitales, el presente trabajo delimita, en una primera aproximación, la catalogación de los criptoactivos, con base en la cual se formula posteriormente una propuesta para su registro contable desde la perspectiva de sus tenedores, soportada en el análisis de la normativa en vigor a nivel nacional e internacional y en la opinión de sus autores.

En este sentido, entendemos que las criptomonedas adquiridas a título de inversión por sus tenedores deben registrarse como un activo intangible no sujeto a amortización por sus particulares especificidades, debiendo, alternativamente, contabilizarse como existencias en la medida en que formen parte de la actividad principal de la empresa. No obstante, opinamos que las monedas digitales o criptodivisas deberían ser objeto de una norma específica que capte su verdadera esencia patrimonial.

En cuanto al registro de tokens, cuando se trate de *utility tokens*, de acuerdo con su naturaleza intrínseca, deben reconocerse como «pagos anticipados» relacionados con el disfrute de futuros bienes, servicios o aplicaciones, según el contenido de la NIIF 15, en la medida que sea posible asumir la existencia de un «contrato» en los términos exigido por la citada norma internacional, a cuyos efectos sería aplicable la normativa doméstica del PGC 2007 (NRV 14.^a modificada), si bien queda pendiente de resolver su contabilización cuando la intención del tenedor del token sea su rentabilización en un mercado secundario,

al margen, por tanto, de su fin último, como ocurre con otros activos financieros, en cuyo caso habría que estar a lo dispuesto por la normativa sobre tal tipología de activos en la esfera de la NRV 9.^a del PGC.

Respecto a los *security tokens*, entendemos que, de acuerdo con su naturaleza, caen dentro de la órbita de la NIIF 9, «Instrumentos financieros», y en ese sentido, su posterior desarrollo en la normativa doméstica estaría soportado en la NRV 9.^a del PGC relativa a la misma tipología de activos. Finalmente, en lo concerniente a los *assets tokens*, los mismos deberían contabilizarse según la idiosincrasia de los activos subyacentes que los soportan, por cuanto representan la propiedad de estos, aunque, no obstante, en la medida en que tales tokens se adquieran para ser intercambiados en un mercado secundario, nos remitimos a lo expuesto para los *utility token*.

La velocidad de vértigo con la que se está desarrollando el mundo de los criptoactivos, que hace escasamente una década no existían, conmina a la profesión contable a trabajar en aras de su adecuada y rápida normalización en la esfera contable, a lo que este trabajo ha pretendido contribuir modestamente en la larga singladura que, sin duda, todavía queda por recorrer.

Referencias bibliográficas

- Algorand (2021). *Tokenización de activos: una guía para instituciones financieras y fintechs*. <https://www.algorand.com/es/resources/blog/asset-tokenization-guide-for-financial-institutions> (Acceso: 23/02/2022).
- Amberescoin. (2021). *¿Cuáles son los diferentes tipos de criptoactivos?* <https://blog.amberescoin.com/index.php/cuales-son-los-diferentes-tipos-de-criptoactivos/> (Acceso: 22/01/2022).
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2019). *La tecnología «blockchain» y sus implicaciones en el ámbito empresarial*. Documento 15. Comisión Nuevas Tecnologías y Contabilidad. Ed. AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2022). *Registro contable de las criptomonedas*. Opinión emitida. Comisión de Principios y Normas de Contabilidad. Ed. AECA.
- Banco de Santander. (2021) *¿Qué son los NFTs?* <https://www.santander.com/es/stories/que-son-los-nft> (Acceso: 20/02/2022)
- Binance Academy. (2022). *¿Qué es un algoritmo de consenso?* <https://academy.binance.com/es/articles/what-is-a-blockchain-consensus-algorithm> (Acceso: 15/01/2022).
- Bit2me. (2022a). *¿Qué es un árbol del Merkle?* <https://academy.bit2me.com/que-es-un-arbol-merkle/> (Acceso: 15/01/2022).

- Bit2me. (2022b). *¿Quién es Satoshi Nakamoto?* <https://academy.bit2me.com/quien-es-satoshi-nakamoto/> (Acceso: 15/01/2022).
- Blockchain Intelligence. (2022). *Redes distribuidas frente a redes descentralizadas y centralizadas.* <https://blockchainintelligence.es/infografia-redes-distribuidas-frente-a-redes-descentralizadas-y-centralizadas/> (Acceso: 13/01/2022).
- Bonsón, E. y Bednárová, M. (2018). Blockchain y los registros contables consensuados compartidos (RC3). *Revista AECA*, 123, 4-5.
- Chamorro Domínguez, M. C. (2019). Aspectos jurídicos de las criptomonedas. *Blockchain Intelligence.* https://blockchainintelligence.es/wp-content/uploads/2019/04/Art%C3%ADculo-doctrinal_Apectos-jur%C3%ADficos-de-las-criptomonedas-por-M-de-la-Concepci%C3%B3n-Chamorro-Rodr%C3%ADguez.pdf (Acceso: 27/01/2022).
- Ciberseguridad. (2022). *¿Qué son algoritmos de cifrado? Tipos y características.* https://ciberseguridad.com/servicios/algoritmos-cifrado/#Definicion_de_algoritmos_de_cifrado (Acceso: 23/02/2022).
- Climatetrade. (2022). *¿Qué son los NFTs y los tokens fungibles?* <https://climatetrade.com/es/que-son-los-nfts-y-los-tokens-fungibles/> (Acceso: 24/2/2022).
- Coingecko. (2022). *Capitalización de Ethereum.* <https://www.coingecko.com/es/monedas/ethereum> (Acceso: 21/03/2022).
- Cointelegraph.com. (2021). *La primera NFTs Exhibition.* <https://www.uide.edu/wp-content/uploads/2021/11/PDF-NFTS-update-22-nov.pdf> (Acceso: 21/02/2022).
- Cointelegraph. (2022). *Que es DAO.* <https://es.cointelegraph.com/ethereum-for-beginners/what-is-a-decentralized-autonomous-organization-and-how-does-a-dao-work> (Acceso: 22/02/2022).
- Colomer, R. (2021). *¿En qué consiste el test o prueba Howey?* <https://www.lemmingatwork.com/inversiones/criptomonedas/prueba-howey/> (Acceso: 15/02/2022).
- Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) (2019). *Tenencia de criptomonedas.* <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2019/es-holdings-of-cryptocurrencies-june-2019.pdf> (Acceso: 18/12/2021).
- Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV). (2022). *Circular 1/2022, de 10 de enero, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, relativa a la publicidad sobre criptoactivos presentados como objeto de inversión.* <https://www.boe.es/boe/dias/2022/01/17/pdfs/BOE-A-2022-666.pdf> (Acceso: 20/12/2022).
- Desarrolloactivo. (2022). *Proof of Work vs Proof of Stake: diferencias entre PoW y PoS.* <https://desarrolloactivo.com/blog/pow-vs-pos/#:~:text=Proof%20of%20Work%20es%20un,transacciones%20para%20alcanzar%20un%20objetivo> (Acceso: 28/02/2022).
- Egea Pérez-Carasa, I. (2020). Tratamiento contable de las criptodivisas y su impacto en el impuesto sobre sociedades. *Cuadernos de Derecho y Comercio*, 74, 89-158.
- European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG). (2020). *Discussion paper accounting for crypto-assets (liabilities): holder and issuer perspective.* <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFrag%2520Discussion%2520Paper-Accounting%2520for%2520Crypto-Assets%2520%28Liabilities%29-%2520July%25202020.pdf> (Acceso: 16/01/2022).

- Evangeline, D. y Wilner, A. (2017). The security and financial implications of blockchain technologies: regulating emerging technologies in Canada. *International Journal*, 72(4), 538-562.
- Grupo Atico34. (2022). MiCA, la propuesta de la UE para la regulación mercado de criptoactivos. <https://protecciondatos-lopd.com/empresas/mica-reglamento-europeo-criptomonedas/> (Acceso: 08/02/2022).
- IBM. (2022). ¿Qué es la tecnología Blockchain? <https://www.ibm.com/es-es/topics/what-is-blockchain> (Acceso: 16/01/2022).
- International Accounting Standard Board (IASB). (2018). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/AnnotatedRB2019_A_ES_cf.pdf (Acceso: 21/01/2022).
- International Accounting Standard Board (IASB). (2021a). *NIC 2. Inventarios*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/nic/ES_GVT_2021_NIC02.pdf (Acceso: 21/01/2022).
- International Accounting Standard Board (IASB). (2021b). *NIF 9. Instrumentos financieros*. <https://www.icac.gob.es/node/718> (Acceso: 21/01/2022).
- International Accounting Standard Board (IASB). (2021c). *NIC 21. Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/nic/ES_GVT_2021_NIC21.pdf (Acceso: 21/01/2022).
- International Accounting Standard Board (IASB). (2021d). *NIC 32. Instrumentos financieros: presentación*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/nic/ES_GVT_2021_NIC32.pdf (Acceso: 21/01/2022).
- International Accounting Standard Board (IASB) (2021e). *NIC 38. Activos intangibles*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/nic/ES_GVT_2021_NIC38.pdf (Acceso: 21/01/2022).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). (2019). *Sobre el tratamiento contable de la emisión de criptomoneda*. BOI-CAC, 120, Consulta 4. <https://www.icac.gob.es/node/303> (Acceso: 22/12/2021).
- KPMG. (2019). *Criptoactivos – Tratamiento contable y tributario*. https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pe/pdf/cryptoassets-accounting-tax_Espa%3%B1ol.pdf (Acceso: 20/02/2022).
- Loza Corera, M. (2019). *Sobre el concepto de criptodivisas, criptomonedas o monedas virtuales*. <https://www.govertis.com/sobre-el-concepto-de-criptodivisas-criptomonedas-o-monedas-virtuales> (Acceso: 09/01/2022).
- Martín, A. (2018). *¿Qué son las ICOs?* <https://www.bbva.com/es/que-son-las-icos/> (Acceso: 18/01/2022).
- Megaconsulting. (2022). *¿Cuántas criptomonedas existen?* <https://www.economiadehoy.es/cuantas-criptomonedas-existen-esta-es-la-respuesta#:~:text=A%20d%C3%ADA%20de%20hoy%20existen,criptomonedas%20en%20todo%20el%20mundo> (Acceso: 14/03/2022).
- Morate, M. (2020). *La última rentable apuesta de los gemelos Winklevoss*. <https://elpais.com/gente/2020-12-07/la-ultima-rentable-apuesta-de-los-gemelos-winklevoss.html> (Acceso: 01/04/2022).
- Nakamoto, S. (2008). *Bitcoin. A peer-to-peer electronic cash system*. <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> (Acceso: 15/01/2022).
- Nicotra, M. (2021). *ICO (Initial Coin Offering): una reconstrucción jurídica del fenómeno*. <https://www.innovaciondigital360.com/>

- [blockchain/ico-initial-coin-offering-una-reconstruccion-juridica-del-fenomeno/](#) (Acceso: 03/03/2022).
- Plana Paluzie, A. (2018). *El test de Howey y su relevancia en las criptomonedas – tokens*. <http://www.leyesyjurisprudencia.com/2018/11/el-test-de-howey-y-su-relevancia-en-las.html> (Acceso: 18/03/2022).
- Preukschat, A. (2017). *Criptomonedas y tokens no son el mismo criptoactivo*. <https://www.eleconomistaamerica.cl/economia-eAm-mexico/noticias/8725481/11/17/-Criptomonedas-y-tokens-no-son-el-mismo-criptoactivo.html> (Acceso: 01/03/2022).
- Preukschat, A.; Kuchkovsky, C.; Gómez Lardies, G.; Díez García, D.; Molero, I. (2017). *Blockchain, la revolución industrial de internet*. Gestión 2000. https://www.planetadelibros.com/libros_contenido_extra/36/35615_Blockchain.pdf (Acceso: 01/03/2022).
- PWC. (2021). *Activos virtuales o criptográficos mantenidos por una entidad*. <https://1library.co/document/zvw662dg-activos-virtuales-o-criptogr%C3%A1ficos-mantenidos-por-una-entidad.html> (Acceso: 02/03/2022).
- Quintiliano, R. (2020). *Security Token y Utility Token: ¿cuál es la diferencia?* <https://blog.bitnovo.com/security-token-y-utility-token/> (Acceso: 01/03/2022).
- Real Academia de la Lengua (RAE). (2022). *Diccionario de la Lengua Española*. <https://dle.rae.es/> (Acceso: 13/02/2022).
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2007/BOE-A-2007-19884-consolidado.pdf> (Acceso: 16/01/2022).
- Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-1350> (Acceso: 22/01/2022).
- Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-6872> (Acceso: 18/12/2021).
- Rodríguez, N. (2018). *Historia de la tecnología Blockchain*. <https://101blockchains.com/es/historia-de-la-blockchain/> (Acceso: 22/02/2022).
- Ruiz-Gallardón y García de la Rasilla, M. (2020). *Tokenización de activos y blockchain. Aspectos jurídicos*. http://www.cnotarial-madrid.org/nv1024/paginas/TOMOS_ACADEMIA/060-07-RUIZ-GALLARDON.pdf (Acceso: 22/02/2022).
- Silverio Burroughs, C. (2021). La contabilidad de los criptoactivos según el EFRAG. *Técnica Contable y Financiera*, 43, 32-46.
- Unión Europea (UE). (2009). Directiva 2009/110/CE sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio, por la que se modifican las Directivas 2005/60/CE y 2006/48/CE y se



deroga la Directiva 2000/46/CE. <https://www.boe.es/doue/2009/267/L00007-00017.pdf> (Acceso: 15/12/2021).

Unión Europea (UE). (2018). Directiva (UE) 2018/843 por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE. <https://www.boe.es/doue/2018/156/L00043-00074.pdf> (Acceso: 18/12/2021).

Unión Europea (UE). (2020). Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Direc-

tiva (UE) 2019/1937. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:f69f89bb-fe54-11ea-b44f-01aa75ed71a1.0003.02/DOC_1&format=PDF (Acceso: 15/12/2021).

Universidad Internacional de Valencia (UIV). (2021). *Qué es la criptografía y cuáles son sus usos*. <https://www.universidad-viu.com/es/actualidad/nuestros-expertos/que-es-la-criptografia-y-cuales-son-sus-usos> (Acceso: 06/02/2022).

Wanden-Berghe Lozano, J. L. y Fernández Daza, E. (2018). Una propuesta de aplicación de la contabilidad en blockchain. *XVIII Encuentro Internacional AECA, Lisboa*. <https://aeca.es/wp-content/uploads/2014/05/80g.pdf> (Acceso: 27/01/2022).

Variables que influyen en el grado de afectación de la actual pandemia en las pymes españolas. Especial referencia al sector servicios madrileño

Cristina Pérez-Espés (autora de contacto)

Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

cristina.perez@uam.es | <https://orcid.org/0000-0003-0259-743X>

Patricia Víctor-Ponce

Profesora de la Universidad a Distancia de Madrid (España)

patricia.victor@udima.es | <https://orcid.org/0000-0001-9644-3997>

Domi Romero Fúnez

Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

domi.romero@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-0583-5475>

Mercedes Cervera Oliver

Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

mercedes.cervera@uam.es | <https://orcid.org/0000-0001-6412-7105>

Extracto

La pandemia ocasionada por la COVID-19 ha afectado especialmente a las pequeñas y medianas empresas (pymes). Dado que estas son el motor de la economía española, resulta relevante analizar qué variables influyen en el grado de intensidad en que les ha afectado la actual pandemia. Para realizar este estudio se diseñó un cuestionario que fue cumplimentado por 268 pymes españolas. Este trabajo presenta los principales resultados obtenidos de la investigación efectuada a través de la técnica del análisis de la varianza (ANOVA). Entre ellos, cabe destacar que los factores que han incidido en el grado de impacto de la actual pandemia en las pymes españolas han sido: la edad del gerente, la no coincidencia en la misma persona de las figuras de gestor y propietario, su carácter familiar, la introducción de innovaciones organizativas, la solicitud de financiación ajena, variaciones en su nivel de endeudamiento, sus recursos líquidos y su actividad de explotación. Estos resultados aportan una contribución inicial en el análisis de los referidos factores, que como consecuencia de ciertas limitaciones no pueden generalizarse.

Palabras clave: pymes; crisis; COVID-19; gestión empresarial.

Fecha de entrada: 22-12-2021 / Fecha de aceptación: 06-04-2022

Cómo citar: Pérez-Espés, C., Víctor-Ponce, P., Romero Fúnez, D. y Cervera Oliver, M. (2022). Variables que influyen en el grado de afectación de la actual pandemia en las pymes españolas. Especial referencia al sector servicios madrileño. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 179-210.



How the current pandemic has affected Spanish SMEs. Special reference to the service sector in Madrid

Cristina Pérez-Espés (corresponding author)

Patricia Víctor-Ponce

Domi Romero Fúnez

Mercedes Cervera Oliver

Abstract

The pandemic caused by COVID-19 has particularly affected small and medium-sized enterprises (SMEs). Given that these are the driving force of the Spanish economy, it is important to analyze the variables that influence the degree of intensity with which they have been affected by the current pandemic. To carry out this study, a questionnaire was designed and completed by 268 Spanish SMEs. This paper presents the main results obtained from the research carried out using the analysis of variance technique (ANOVA). Among them, it should be noted that the factors that have influenced the degree of impact of the current pandemic on Spanish SMEs have been: the age of the manager, the fact that the figures of manager and owner do not coincide in the same person, their family nature, the introduction of organizational innovations, the request for external financing, variations in their level of indebtedness, their liquid resources and their operating activity. These results provide an initial contribution to the analysis of these factors, which, due to certain limitations, cannot be generalized.

Keywords: SMEs; crisis; COVID-19; business management.

Citation: Pérez-Espés, C., Víctor-Ponce, P., Romero Fúnez, D. y Cervera Oliver, M. (2022). Variables que influyen en el grado de afectación de la actual pandemia en las pymes españolas. Especial referencia al sector servicios madrileño. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 179-210.



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Estudios previos
 - 2.1. Las empresas en entornos de crisis: efectos, medidas y factores
 - 2.2. Las empresas ante la COVID-19
 - 3. Material y método
 - 3.1. Recopilación de datos y muestra
 - 3.2. Variables
 - 3.3. ANOVA
 - 4. Resultados
 - 4.1. Perspectiva del empresario o gerente
 - 4.2. Perspectiva de la empresa
 - 4.3. Perspectiva del entorno
 - 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Anexo. Cuestionario para los gerentes de las pymes

Nota: El trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación CGI-2020-07, concedido y financiado por La Fundación Hergar y el Centro de Estudios Financieros, CEF.-. Las autoras quieren agradecer la colaboración en los análisis estadísticos de la profesora Dra. Francisca Cea D'Ancona.

1. Introducción

La pandemia causada por la COVID-19 ha tenido, en diferentes puntos del planeta, un efecto devastador en las empresas (Bartik *et al.*, 2020; García-Contreras *et al.*, 2021; Beglaryan y Shakhmuradyan, 2020; Cowling *et al.*, 2020; Nicolás Martínez y Rubio Bañón, 2020). Muchas de ellas se han visto afectadas económicamente, peligrando su propia existencia y la economía de sus regiones. España no es ajena a esta realidad y, dado que las pymes son el motor de la economía española, el grado de incidencia en estas de la actual pandemia es una cuestión de vital importancia.

Antes de que se decretase el estado de alarma, en febrero de 2020, las pymes representaban el 99,8 % de nuestro tejido empresarial y generaban el 65,22 % del empleo nacional, y, dentro de estas, las microempresas (1-9 asalariados) suponían el 39,31 % de las empresas y creaban el 21,19 % de los puestos de trabajo (Ministerio de Industria, Comercio y Turismo –MINCOTUR–, 2020). Desde entonces hasta la fecha, tanto el número de las pymes y de las microempresas como sus correspondientes cifras de asalariados han ido modificándose. El análisis de esta evolución puede proporcionar una idea aproximada de la afectación de la pandemia en las pymes españolas, y en particular en las microempresas. A tal efecto, en la siguiente tabla, se incluyen las tasas de variación en el periodo comprendido entre febrero de 2020 y octubre de 2021 (datos disponibles más actualizados) de los parámetros señalados:

Tabla 1. Tasas de variación (pymes y microempresas)

	Tasa de variación de febrero 2020- octubre 2021 (1)
N.º pymes	1,22 %



Tasa de variación de
febrero 2020- octubre 2021 (1)

▶	
N.º microempresas	-0,59%
N.º asalariados pymes	0,61%
N.º asalariados microempresas	-0,42%

Fuente: Cifras PYME (MINCOTUR 2020 y 2021).

(1) Elaboración propia a partir de los datos de las Cifras PYME (MINCOTUR 2020 y 2021).

De los datos anteriores, se deduce que desde antes de la pandemia hasta la finalización de octubre de 2021 el número de empresas y la cifra de empleados ha evolucionado en sentido contrario en pymes y microempresas. Este hecho puede inducir a pensar que el tamaño de una pyme posiblemente incida en el grado en que le influya la crisis derivada de la propagación del virus. En este sentido, las limitaciones en su liquidez y en su acceso a financiación y la disminución de la demanda de los clientes también podrían tener impacto en la intensidad del azote de la pandemia en las pymes (Eggers, 2020). Asimismo, en principio, las pymes de los sectores en que los trabajadores pudieron realizar su trabajo a distancia en los momentos en que se aplicaron las restricciones impuestas de movilidad y reunión se habrían visto menos afectadas por la pandemia (Beglaryan y Shakhmuradyan, 2020).

Guiados en esta dirección, nuestro objetivo es analizar qué variables pueden influir en el grado de afectación de las pymes españolas en la pandemia provocada por la COVID-19, pues este estudio podría contribuir en el diseño de las estrategias a adoptar por las pymes para afrontar la crisis y tratar de paliar y mitigar sus efectos adversos (Wenzel *et al.*, 2020).

La realización de este análisis se fundamenta en los factores señalados por la revisión de la literatura efectuada por Pérez Espés *et al.* (2022) sobre las variables que pueden influir de manera genérica en la supervivencia y éxito empresarial de las pymes en épocas de crisis y, en particular, en la recesión económica derivada de la COVID-19. A tal efecto, los gerentes de 268 pymes españolas cumplieron un cuestionario en el que se les pedía que cuantificasen entre 0 y 10 la intensidad con que la pandemia había afectado a su empresa y la incidencia de todos los factores identificados en el trabajo de Pérez Espés *et al.* (2022) en el grado de afectación de la pandemia en su empresa. A estos datos se les aplicó la técnica del análisis de la varianza (ANOVA), obteniendo así los principales resultados de este trabajo. De los resultados alcanzados, se deduce que los factores que han influido en el grado de intensidad de la pandemia originada por el virus de Wuhan en las pymes españolas han sido: la edad del gerente, la no concurrencia en un mismo individuo de las figuras de gestor y propietario, su carácter familiar, la realización de innovaciones organizativas, la

solicitud de préstamos a terceros, cambios en su nivel de endeudamiento, su liquidez y su actividad de explotación. Estos resultados constituyen una aportación preliminar en el estudio de los referidos factores, que no pueden generalizarse debido a ciertas limitaciones.

Tras esta introducción, este trabajo se estructura de la siguiente manera: en la sección 2 se revisan estudios previos sobre los efectos y los factores influyentes en las crisis en general y, en especial, en la recesión derivada de la COVID-19; en la sección 3, se explica el material recabado y la metodología empleada; en la sección 4, se señalan los resultados obtenidos y, finalmente, en la sección 5 se indican las principales conclusiones de esta investigación.

2. Estudios previos

2.1. Las empresas en entornos de crisis: efectos, medidas y factores

La preocupación por el devenir de la economía como consecuencia de la pandemia se ha plasmado en la literatura académica reciente y numerosas publicaciones internacionales han abordado investigaciones sobre esta temática (Piccarozzi *et al.*, 2021; Hossain, 2021). Dentro de estos trabajos, destacan los que se centran en la gestión de las pymes en época de crisis, dado su papel clave en el crecimiento y desarrollo de la economía en general. El mundo académico no ha sido ajeno a esta problemática y desde hace décadas se han venido realizando investigaciones centradas en los efectos, medidas y factores que experimentan o influyen en la supervivencia de las empresas en un contexto de crisis.

Independientemente de las particularidades de cada periodo de recesión, las publicaciones coinciden en que las pymes se enfrentan a unas dificultades comunes como son: a) las limitaciones de liquidez y de disponibilidad de recursos; b) la reducción de la demanda de clientes; c) una mayor aversión a las inversiones menos seguras, y d) menor capacidad para acceder a la información del mercado derivado de su reducido tamaño (Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008; Eggers, 2020).

Asimismo, Zubair *et al.* (2020) estudian los efectos de la crisis financiera del 2008 en la financiación de las inversiones en las empresas de los Países Bajos, concluyendo que la misma se redujo significativamente en las pymes, y que la dependencia en la financiación ajena aumentó en detrimento de la financiación interna. Además, instan a las esferas institucionales a garantizar la disponibilidad de préstamos bancarios a las empresas durante las crisis como forma de mitigar sus efectos negativos.

Revisados los estudios que han analizado el comportamiento de las empresas ante las crisis que precedieron a la COVID-19, Wenzel *et al.* (2020) observan en la literatura cuatro tipos de respuestas de corte estratégico: los recortes, la perseverancia, la innovación y el

cierre. Al profundizar en las mismas, se puede decir que la estrategia de recortes consiste en una reducción en los costes, los activos, los productos, las líneas de productos o los gastos generales. Además, las empresas suelen recurrir a esta respuesta en el corto plazo, aunque su prolongación en el largo puede afectar a las capacidades y la cultura de la empresa (Pearce y Robbins, 1993). Respecto a la estrategia de perseverancia, se caracteriza por adoptar medidas dirigidas a mantener el *statu quo* de la empresa, por ejemplo, a través de un aumento del endeudamiento y del consumo de recursos disponibles; asimismo, estudios previos estiman que es una respuesta razonable a medio plazo (Wenzel, 2015). Con relación a la estrategia de innovación, implica la incorporación de cambios en las estrategias de las empresas para adaptarse al entorno generado tras la crisis, tales como el lanzamiento de nuevos productos o la expansión a nuevos mercados. Además, se entiende que son inevitables para que la empresa pueda sobrevivir en el largo plazo (Brinckmann *et al.*, 2019). En último lugar, los autores proponen la estrategia de cierre, como aquella que conlleva la suspensión de las actividades del negocio.

Dentro de los trabajos sobre pymes, cabe destacar la revisión de la literatura efectuada por Eggers (2020), donde recoge y clasifica decenas de artículos académicos sobre cómo las pymes se han enfrentado a las crisis del presente siglo, y en especial a la financiera de 2007-2008 en Europa. Al respecto, mencionan como propuestas para contrarrestar sus efectos la solicitud de créditos comerciales, así como la conveniencia de explorar distintas posibilidades de financiación. El reducido tamaño de las pymes les confiere un mayor potencial para adaptarse al nuevo entorno a través de la flexibilidad, la cercanía al cliente y, en general, una actitud innovadora y proactiva. Sin embargo, esta orientación emprendedora y dirigida al mercado se ve mermada por la necesidad de financiación para su desarrollo y las especiales dificultades de las pymes para acceder a la misma en escenarios de recesión.

Por otra parte, diferentes estudios han profundizado en los factores que favorecen la supervivencia y éxito de las empresas en distintos momentos de crisis. Cabe destacar la revisión de la literatura efectuada por Pérez Espés *et al.* (2022) donde analizan decenas de factores y los agrupan bajo tres grandes perspectivas siguiendo los criterios de Sainz Ochoa (2001) y Varona Castillo *et al.* (2014):

Respecto a la perspectiva del empresario o gerente de la empresa, profundizan en los factores: a) «edad del gerente» y «años de experiencia» (Calvo y Wellisz, 1980; Ronstadt, 1984; Kidd, 1993; Gartner *et al.*, 1999; Delmar y Davidson, 2000; Verheul *et al.*, 2001; Aubert *et al.*, 2006; Álvarez Llorente y Otero Giráldez, 2007; Varona Castillo *et al.*, 2014); b) «género» (Kalleberg y Leicht, 1991; Johnson y Storey, 1993; Rosa *et al.*, 1996; Anna *et al.*, 1999; Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008); c) «formación del gerente» (Miller y Friesen; 1984; Danvila del Valle, 2004; Levenburg *et al.*, 2006). Si bien sobre el género la literatura no ofrece resultados concluyentes, las autoras revelan la existencia de un nutrido número de publicaciones que sugieren que la edad del gerente y sus años de experiencia, así como su formación, favorecen la supervivencia de las empresas en determinados contextos.

En segundo lugar, desde la perspectiva de la empresa, examinan las variables: a) «tamaño» de la empresa; b) «edad» o antigüedad de la empresa; c) «estructura de la propiedad» o caracterización del equipo directivo; d) «innovación»; y e) «estructura financiera», las cuales se detallan en la tabla 2 en función de sus estudios previos. Respecto al tamaño de la empresa, recogen distintos trabajos donde relacionan dicha variable con la probabilidad de supervivencia. Centrándonos en la antigüedad, presentan investigaciones que determinan una relación positiva con la supervivencia, aunque cuestionable con el paso del tiempo. Profundizando en la innovación, reflejan que numerosos autores han destacado su necesidad en época de crisis. Por último, un elevado número de publicaciones han considerado los efectos de las variables económico-financieras en la probabilidad de supervivencia de la empresa (entre otras, nivel superior de fondos propios, adecuada autonomía financiera y reducido nivel de endeudamiento).

Tabla 2. Perspectiva de la empresa: variables y estudios previos

Variable	Estudios previos
Tamaño de la empresa	Jaumandreu y Mato (1987), Tellis (1989), Audretsch (1991), Mata y Portugal (1994), Audretsch y Mahmood (1995), Mata <i>et al.</i> (1995), Lu y Beamish (2001), Sainz Ochoa (2001), Chenhall (2003), Martín Armario (2003), Fariñas García y Ruano (2004), Madrid Guijarro y García Pérez de Lema (2004), López-García y Puente Díaz (2006), Montegut Salla (2006), Mínguez Fuentes (2010), Simón-Moya <i>et al.</i> (2016), Kudlyak <i>et al.</i> (2017).
Edad/antigüedad de la empresa	Evans (1987), Mintzberg (1988), Wagner (1994), Sainz Ochoa, (2001), Madrid Guijarro y García Pérez de Lema (2004), Sanders y Boive (2004), Simón-Moya <i>et al.</i> (2016), Cowling <i>et al.</i> (2018).
Estructura de la propiedad/caracterización equipo directivo	Berle y Means (1932), Galve Górriz y Salas Fumás (1994, 1996).
Innovación	Solé Parellada y Bramanti (2001), González Serrano (2003), Aubert <i>et al.</i> (2006), Cáceres Carrasco y Aceytuno Pérez (2008), Guzmán y Martínez (2008), Soinen <i>et al.</i> (2012), Parra (2014), Dias <i>et al.</i> (2020), Eggers (2020), Clauss <i>et al.</i> (2021).
Estructura financiera	Peña (2002), Alonso Nuez y Galve Górriz (2008), Varona Castillo <i>et al.</i> (2014), Balios <i>et al.</i> (2016), Carbo-Valverde <i>et al.</i> (2016), Kudlyak <i>et al.</i> (2017), Lisboa (2017), Bussoli <i>et al.</i> (2018), Manzanque <i>et al.</i> (2021).

Fuente: elaboración propia..

Para finalizar, en la perspectiva del entorno, fueron objeto de estudio las variables «localización geográfica» (Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008) y «actividad» y «sector» (Varona Castillo *et al.*, 2014).

2.2. Las empresas ante la COVID-19

En el tiempo que ha transcurrido desde que se produjo la expansión del virus de Wuhan al resto del mundo, las investigaciones sobre los desafíos de las empresas, y en especial las pymes, en la era COVID-19 han ocupado un puesto relevante en las revistas y congresos académicos. En un intento de agrupar las diferentes publicaciones sobre dicho tema, podemos detectar dos grandes grupos: las que se centran en recopilar las aportaciones de las anteriores investigaciones para dar respuestas a los retos de la actual crisis (Eggers, 2020; Akpan *et al.*, 2020; Papadopoulos *et al.*, 2020) y las que han desarrollado estudios, a través de cuestionarios o entrevistas, sobre la experiencia de las empresas en tiempos de COVID-19 en diferentes zonas geográficas.

A continuación, profundizamos en algunos trabajos que mayoritariamente manifiestan el efecto devastador de la COVID-19 sobre el tejido empresarial.

Papadopoulos *et al.* (2020) estudian la importancia que tienen las tecnologías digitales en las pymes para hacer frente a las repercusiones de la crisis originada por la COVID-19 y asegurar la continuidad de los negocios durante la pandemia. Bajo un enfoque sociotécnico, encuentran en las tecnologías digitales una herramienta útil para hacer frente a los desafíos relacionados con la organización del trabajo en este tipo de empresas.

Bartik *et al.* (2020) reflejan los negativos efectos experimentados por las pequeñas empresas de Estados Unidos a consecuencia del elevado número de despidos y cierres masivos producidos. Además, ponen de relieve los problemas de liquidez de las empresas, y en especial de aquellas que ya contaban con alguna dificultad previa. También subrayan la necesidad de las empresas de recibir ayudas financieras, y mencionan las dificultades burocráticas que existen para acceder a los fondos destinados a las mismas por la conocida como ley CARES (*Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security Act*).

Por su parte, Cowling *et al.* (2020) destacan la importancia del ahorro para la supervivencia de las pymes en épocas de crisis. Al respecto, tras encuestar a 1.500 empresas de Reino Unido, detectan que una de cada 12 empresas no disponía de ahorros previos a la pandemia, y que solo cuatro de cada diez habían ahorrado para afrontar la crisis. Asimismo, ponen de relieve el especial riesgo que tienen las pymes debido a la escasez de ahorros y al acceso restringido a los mercados de capitales.

Kraus *et al.* (2020) estudian el efecto de la crisis de la COVID-19 en el ámbito de la gestión de las empresas familiares, de diferentes tamaños y sectores, en cinco países

de Europa Occidental (Austria, Alemania, Italia, Liechtenstein y Suiza). La metodología de investigación es cualitativa, y está fundamentada en 27 entrevistas a responsables de áreas o a miembros de los equipos de la alta dirección (CEO), siendo la liquidez uno de los temas abordados. Según el estudio realizado, la liquidez ha sido una de las variables más relevantes de la gestión durante la crisis y las empresas han implementado medidas específicas para garantizarla, como son aprovechar las ayudas estatales y reducir los costes fijos. En resumen, el análisis que realizan muestra que las empresas familiares siguen diferentes enfoques para enfrentarse a la crisis. Estas estrategias dependen del punto de partida de cada una de ellas, aunque un elemento muy importante parece ser el sector al que pertenece la empresa, ya que condiciona el grado en el que la crisis originada por la COVID-19 les ha afectado.

Respecto a Centroamérica y Sudamérica, García-Contreras *et al.* (2021) estudian la incidencia de la COVID-19 en las pymes de México y Chile. La mitad de las empresas analizadas tuvieron que cerrar sus negocios a causa de las medidas adoptadas para evitar la propagación de la pandemia, lo que implicó la reducción de sus plantillas. Por otra parte, revelan que la mitad de las empresas (51 %) consiguieron financiarse a través de sus propios recursos mientras que el resto tuvieron que acudir a préstamos (26 %), ayudas del gobierno (5 %) o a cerrar definitivamente la empresa (18 %).

Para el caso asiático, los autores Beglaryan y Shakhmuradyan (2020) afirman que los trabajadores de las pymes en Armenia se han visto más afectados por despidos o por una reducción de la jornada o del salario que los de las grandes empresas. Además, corroboran que la crisis ha dañado menos a los trabajadores que han podido desarrollar el trabajo a distancia o que cuentan con una cualificación media o alta. Como en otros estudios, también demandan mayor apoyo de las autoridades gubernamentales a los sectores más afectados por la COVID-19.

Nguyen *et al.* (2021) analizan las empresas en Vietnam. Su estudio sugiere que las variables empresariales (por ejemplo, tiempo de reacción, razonabilidad de la solución y tiempo de supervivencia) explican mejor la estrategia anti-COVID-19 implantada por las empresas que las variables financieras (tales como la disminución de ingresos, de beneficios y de tesorería). Además, es reseñable que solo un porcentaje mínimo de la muestra de su estudio (la décima parte) afirma verse afectada por la COVID-19.

Si se atiende al caso español, Nicolás Martínez y Rubio Bañón (2020) consideran que la crisis proveniente de la actual pandemia puede tener rasgos diferenciadores respecto a las anteriores, como una mayor necesidad de digitalización en las empresas a consecuencia de las restricciones de movilidad o de reunión. Del mismo modo, proponen otros desafíos para las empresas y emprendedores como el acceso a la financiación pública, la búsqueda de nuevas oportunidades de negocio y el fomento de políticas de recursos humanos dirigidas a atraer el talento y a motivar a los trabajadores.

3. Material y método

3.1. Recopilación de datos y muestra

Para dar respuesta al objetivo fundamental del trabajo, es decir, analizar qué variables pueden influir en el grado de afectación en las pymes de la pandemia motivada por la COVID-19, se diseñó un cuestionario (anexo) con 30 preguntas clasificadas, a su vez, en tres bloques en línea con las categorizaciones presentadas por Sainz Ochoa (2001) y Varona Castillo *et al.* (2014). El primer bloque incluía un total de cuatro preguntas relativas a la perspectiva del empresario o gerente. El segundo presentaba 21 cuestiones referentes a la perspectiva de la empresa. Y, por último, en el tercer bloque se consultaba sobre el entorno a través de tres preguntas. Además, al final, se incluyeron dos preguntas, una que hacía alusión al grado de afectación de la crisis (variable dependiente –v.d.–) y la otra invitaba al encuestado a escribir cualquier comentario que estimara oportuno.

El cuestionario se diseñó a través de Google Forms y se envió vía correo electrónico a las empresas recogidas en la base de datos del Centro de Estudios Financieros, CEF.- La encuesta se mantuvo activa del 11 de marzo al 21 de abril de 2021. Se obtuvieron un total de 281 cuestionarios cumplimentados por gerentes de las empresas. Fue necesaria una labor de revisión y depuración de datos para eliminar inconsistencias, duplicidades de respuestas o casos, así como de selección de las respuestas provenientes de las pymes ubicadas en España, es decir, con menos de 250 asalariados. Después de esta labor se consiguieron 268 registros. La tabla 3 presenta la muestra detallada.

Tabla 3. Descripción de la muestra

Pymes (0-249 asalariados)	Porcentaje de empresas
Sin asalariados	8,6%
Microempresas (1-9 asalariados)	57,8%
Pequeñas (10-49 asalariados)	23,9%
Medianas (50-249 asalariados)	9,7%

Fuente: elaboración propia.

Además, el 86 % de la muestra analizada pertenece al sector servicios, el 13 % al secundario (en concreto a las actividades de energía, industria y construcción) y el resto al sector primario (agricultura y pesca). El 46,9 % de las pymes están ubicadas en Madrid, el 11,6 % en Barcelona, el 8,7 % en Valencia y el resto están distribuidas a lo largo de la geografía española.

3.2. Variables

La justificación de las variables elegidas para alcanzar el objetivo propuesto se explica a través de la revisión bibliográfica previa que realizaron las autoras (Pérez Espés *et al.*, 2022). En la tabla 4, se detallan las distintas variables con los indicadores y valores que toman.

Tabla 4. Resumen de variables

Bloque	Variables	Tipo de variable	Valores
Perspectiva del empresario y/o gerente	Edad	Independiente	Menos de 30
			De 30 a 40
			De 40 a 50
			De 50 a 65
	Experiencia	Independiente	Número de años
	Género	Independiente	Hombre o mujer
	Formación	Independiente	Sin estudios reglados
			Enseñanza obligatoria (primaria/EGB)
			Enseñanza secundaria obligatoria (4.º ESO)
			Educación secundaria posobligatoria
			FP de Grado Superior
			Diplomatura/Ingeniería Técnica
			Grado/Licenciatura/Ingeniería superior
	Máster		
	Doctorado		
	Tamaño de la empresa	Independiente	Número de empleados
	Antigüedad de la empresa	Independiente	Número de años
Perspectiva de la empresa	Estructura de la propiedad: carácter familiar	Independiente	Sí/No
	Estructura de la propiedad: gerente y propietario	Independiente	Sí/No
	Innovación en productos/servicios	Independiente	Sí/No



Bloque	Variables	Tipo de variable	Valores
Perspectiva de la empresa (cont.)	Innovación organizativa	Independiente	Sí/No
	Innovación tecnológica	Independiente	Sí/No
	Variación de beneficios	Independiente	Menos ingresos Más ingresos Menos gastos Más gastos
	Financiación ajena	Independiente	Sí/No
	Variación de facturación	Independiente	Más ventas Menos ventas
	Financiación propia	Independiente	Sí/No
	Endeudamiento	Independiente	Sí/No
	Liquidez	Independiente	Sí/No
Perspectiva del entorno	Sector	Independiente	Primario Secundario Terciario
	Localización	Independiente	Provincia
	Actividad	Independiente	Clasificación según CNAE-09
	Grado de afectación de la actual pandemia	Dependiente	0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 (siendo 0 la expresión mínima de afectación y 10 la máxima)

Fuente: elaboración propia.

3.3. ANOVA

Para identificar las variables que pueden influir en el grado de afectación de la actual pandemia a las pymes españolas se realizó un análisis de la varianza. A partir de este método estadístico se pretende averiguar si existen diferencias significativas en las puntuaciones de la variable dependiente (grado en que le ha afectado la actual pandemia a su empresa) en función de diferentes factores o variables independientes que obtenemos en las preguntas

que contestaron los gerentes de las pymes. Para ello, se usó el ANOVA de un factor a través de la comparación de las puntuaciones de las dimensiones reportadas por las empresas en función de cada factor.

En las pruebas de ANOVA aplicadas se ha realizado la prueba de Levene para determinar si existe homogeneidad de varianzas y la verificación de la significancia del estadístico F, que es el que permite establecer si las diferencias en medias son significativas entre los grupos (Merino Soto y Diaz Casapía, 2003; Pardo Merino y Ruiz Díaz, 2006).

4. Resultados

A continuación, se presentan los resultados obtenidos a través de la técnica ANOVA, en línea con las clasificaciones presentadas por Sainz Ochoa (2001) y Varona Castillo *et al.* (2014).

4.1. Perspectiva del empresario o gerente

Desde esta categoría son varios los estudios que analizan las variables: a) «edad» y «experiencia»; b) «género»; c) «formación» del gerente.

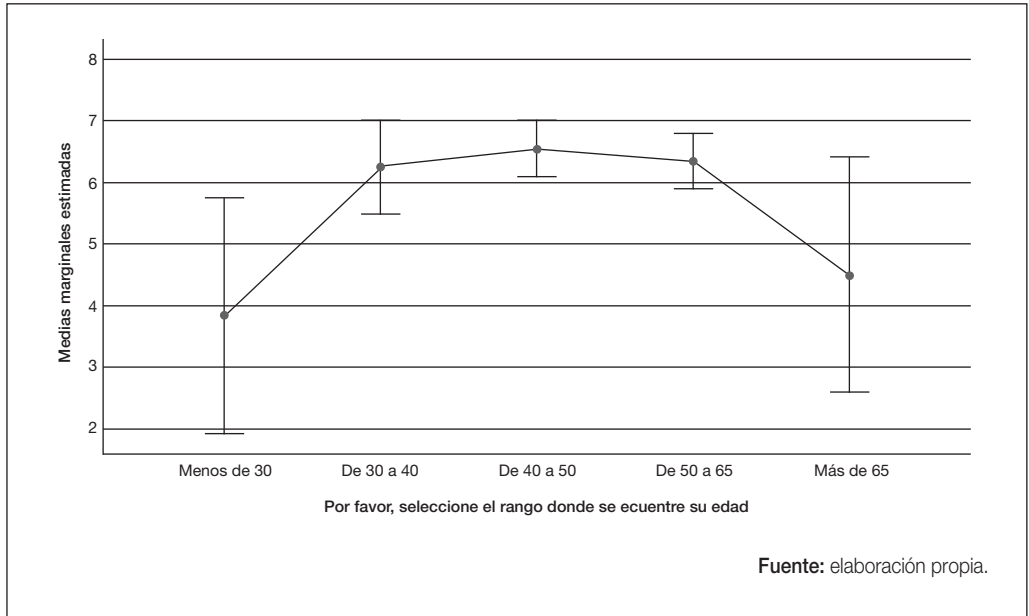
Tabla 5. Resultados para la variable «edad», «experiencia», «sexo» y «formación»

Perspectiva del empresario o gerente				
Variable	gl	F	Sig.	
Edad	267	2,735	0,029	
Experiencia	238	0,666	0,927	
Sexo	267	0,031	0,859	
Formación	267	0,967	0,456	

Fuente: elaboración propia.

Tal y como aparece en la tabla anterior, la única variable que presenta diferencias significativas al 5% es la «edad». La edad del gerente, en la muestra estudiada, condiciona el grado de afectación de la pandemia, y lo hace de forma significativa. Además, en la figura 1 se observa que a los que menos les ha afectado la pandemia es a los gerentes más jóvenes y a los más mayores.

Figura 1. Medias marginales estimadas de la variable «edad»



Los resultados anteriores han mostrado las variables analizadas desde la perspectiva del empresario o gerente. A continuación, se muestran los relativos a la empresa.

4.2. Perspectiva de la empresa

Desde la perspectiva de la empresa en la literatura académica aparecen varios estudios que analizan las variables: a) «tamaño»; b) «antigüedad»; c) «estructura de la propiedad» o caracterización del equipo directivo; d) «innovación»; e) «estructura financiera».

Tabla 6. Resultados para las variables: «tamaño», «antigüedad» y «estructura de la propiedad»

Perspectiva de la empresa			
Variable	gl	F	Sig.
Tamaño	267	0,815	0,803

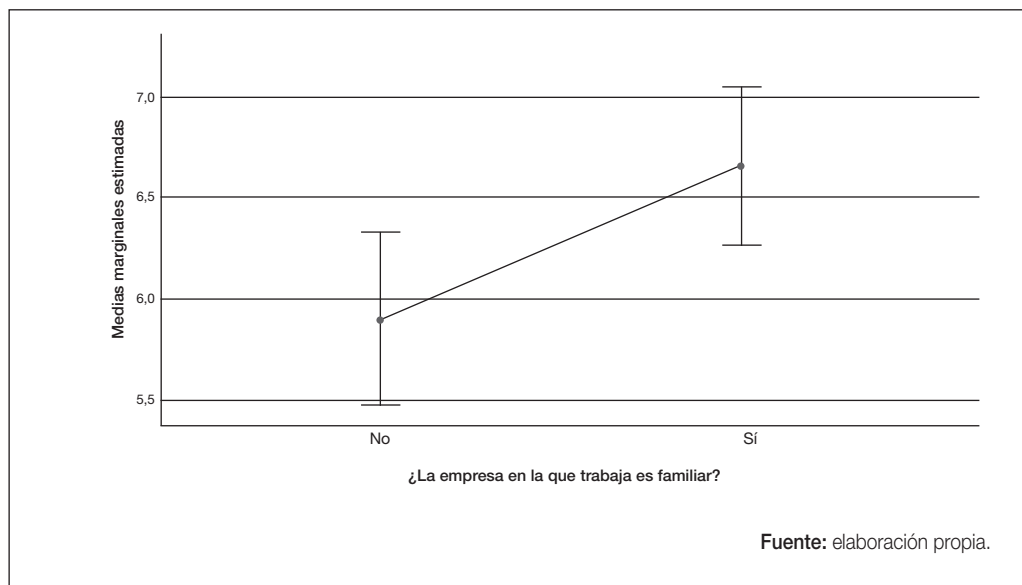


Perspectiva de la empresa			
Variable	gl	F	Sig.
▶ Antigüedad	261	1,337	0,071
Estructura propiedad: carácter familiar	267	6,725	0,01
Estructura propiedad: gerente y propietario	267	4,042	0,045

Fuente: elaboración propia.

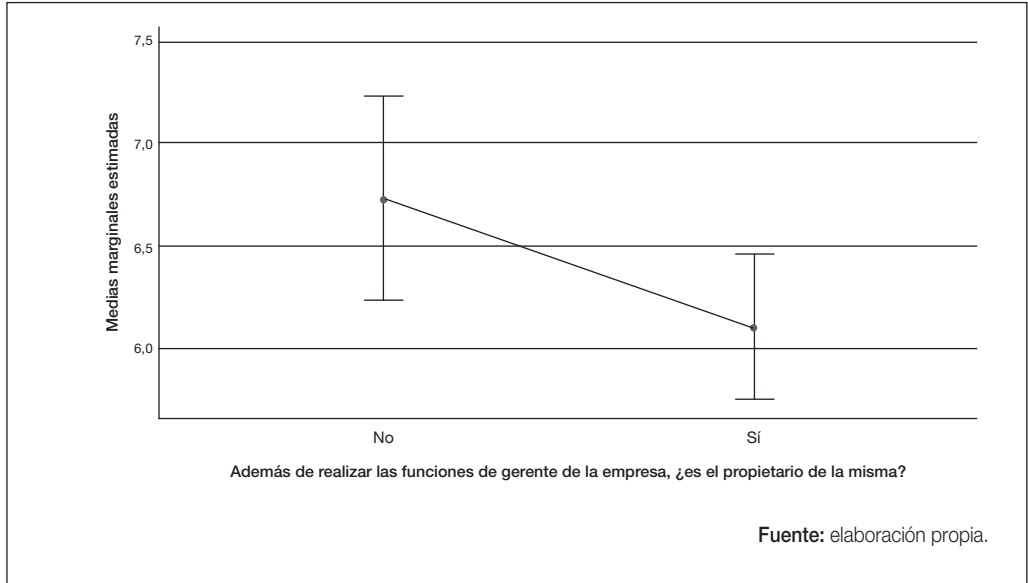
En la tabla 6 se puede comprobar que el hecho de que una empresa sea familiar no cambia significativamente (a un nivel de significación del 5 %) la percepción del impacto que la pandemia ha tenido sobre su negocio. En concreto, se afirma que el carácter familiar de una pyme condiciona el grado de afectación de la pandemia, dándole un mayor grado (véase figura 2).

Figura 2. Medias marginales estimadas de la variable «estructura de la propiedad: carácter familiar»



Además, conforme al resultado del análisis de la varianza que presenta la tabla 6, se puede concluir que hay diferencia de medias, significativa, en cuanto a la valoración del impacto de la pandemia si el gerente de la empresa es, a su vez, el propietario de esta. En concreto, tal y como muestra la figura 3, consideran que la pandemia les ha afectado en menor grado.

Figura 3. Medias marginales estimadas de la variable «estructura de la propiedad: gerente y propietario»



A continuación, la tabla 7 muestra los resultados tras aplicar el análisis de la varianza para las variables relacionadas con la innovación.

Tabla 7. Resultados para las variables sobre la innovación

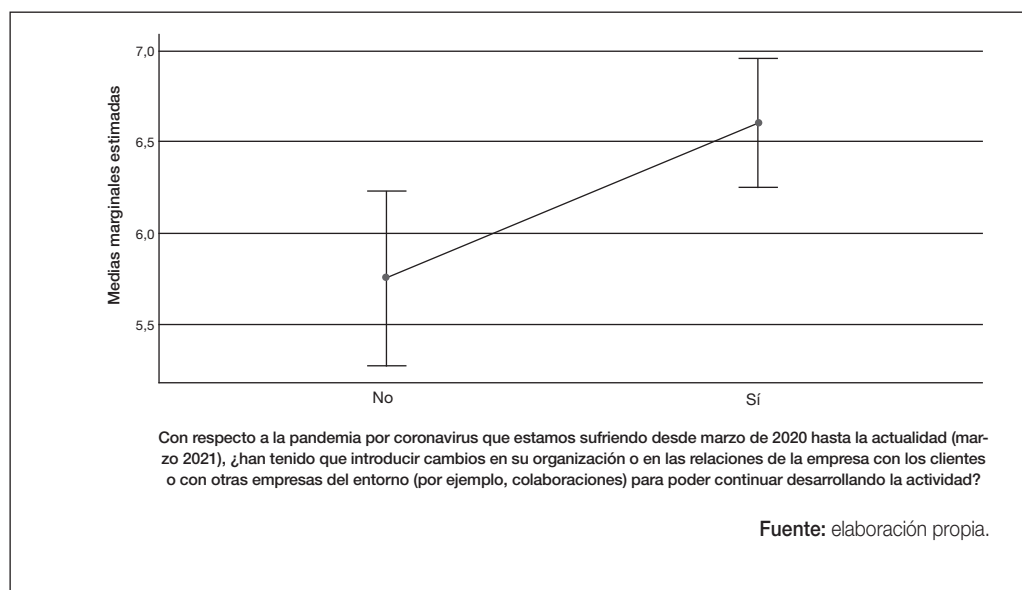
Perspectiva de la empresa				
Variable	gl	F	Sig.	
Innovación productos y servicios	267	0,701	0,403	
Innovación organizativa	266	7,698	0,006	
Innovación tecnológica	267	1,96	0,163	

Fuente: elaboración propia.

En este caso, solo se encuentran diferencias significativas para la variable «innovación organizativa». De hecho, tal y como muestra la figura 4 los que sí introdujeron innovaciones en su organización consideran que la pandemia ha tenido un mayor impacto, de forma

muy significativa. Es decir, la pandemia ha afectado, significativamente, más a las pymes que innovan de forma organizativa frente a las que no lo hacen.

Figura 4. Medias marginales estimadas de la variable «innovación organizativa»



Y, por último, desde la perspectiva de la empresa, la tabla 8 muestra los resultados obtenidos para las variables relacionadas con la estructura financiera.

Tabla 8. Resultados para las variables sobre la estructura financiera

Perspectiva de la empresa			
Variable	gl	F	Sig.
Beneficios	229	1,908	0,06
Financiación ajena	267	8,15	0,005
Facturación	217	3,13	0,078
Financiación propia	267	1,398	0,238



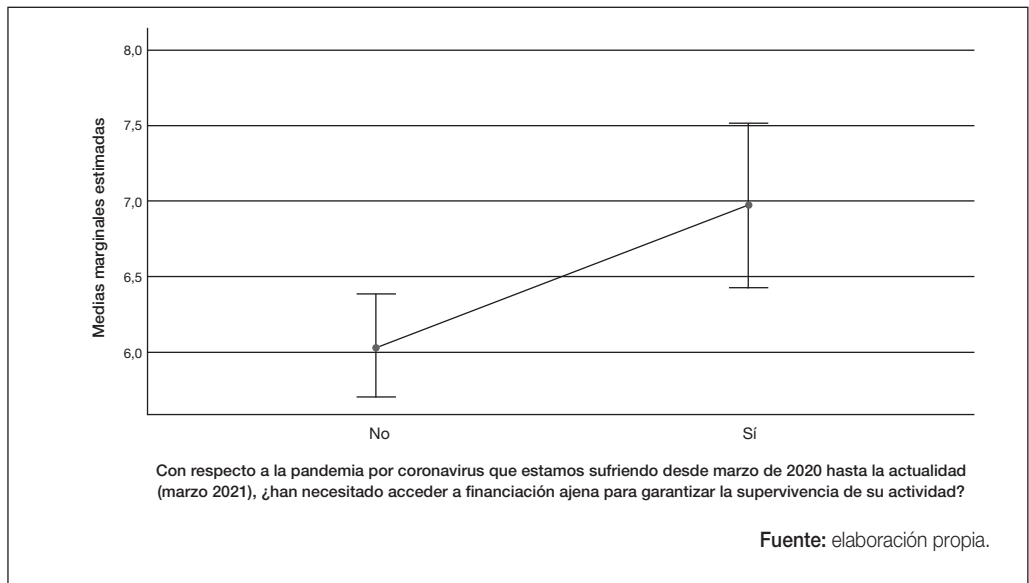
Perspectiva de la empresa				
Variable	gl	F	Sig.	
▶ Endeudamiento	267	14,733	0,000	
Liquidez	267	5,44	0,02	

Fuente: elaboración propia.

La tabla anterior muestra que las variables que sí presentan diferencias significativas son: «financiación ajena», «endeudamiento» y «liquidez».

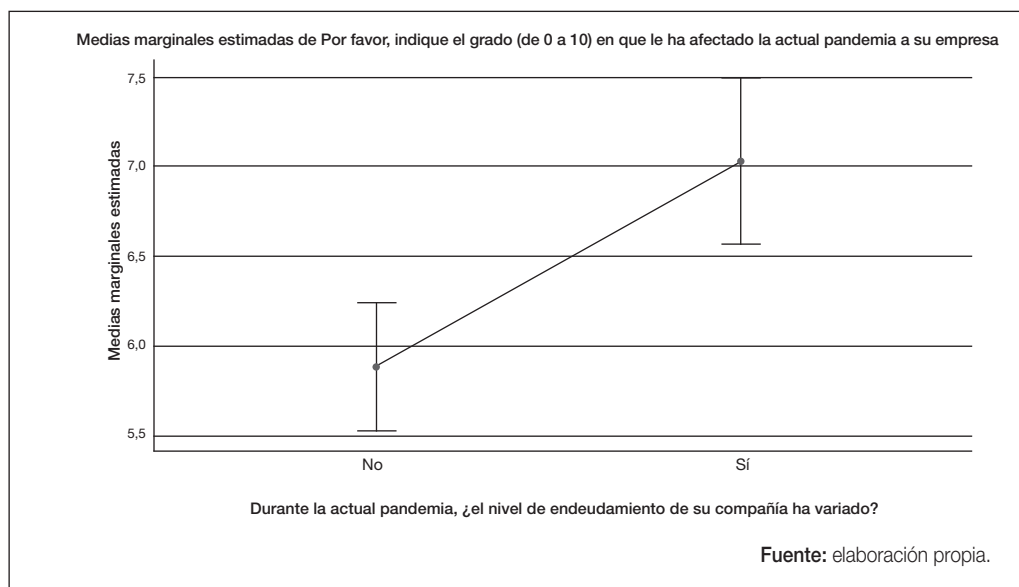
Las empresas que tuvieron que solicitar financiación han valorado el grado de afectación por encima de las que no la solicitaron (véase figura 5).

Figura 5. Medias marginales estimadas de la variable «financiación ajena»



Las pymes que han variado el nivel de endeudamiento durante la actual pandemia han condicionado el grado de preocupación que esta puede provocar en su negocio, lo que hace que valore su impacto en algo más de 7 (véase figura 6). Esa diferencia en cuanto al grado de afectación de la pandemia en su negocio es altamente significativa (Sig. = 0,000).

Figura 6. Medias marginales estimadas de la variable «endeudamiento»



Además, de los resultados que recoge la tabla 8 se puede afirmar que la pandemia afecta menos a las pymes que sí disponían de suficientes recursos para hacer frente a sus deudas a corto plazo (Sig. = 0,02).

A continuación, se muestran los resultados obtenidos de las variables analizadas desde la perspectiva del entorno.

4.3. Perspectiva del entorno

Desde esta categoría se estudian las variables: «localización geográfica», «actividad» y «sector».

Tabla 9. Resultados para las variables «localización», «sector» y «actividad»

Perspectiva del entorno			
Variable	gl	F	Sig.
Localización	267	1,198	0,202

Perspectiva del entorno				
Variable	gl	F	Sig.	
▶				
Sector	267	0,269	0,848	
Actividad	267	3,555	0,000	
Fuente: elaboración propia.				

La única variable que presenta diferencias significativas es la «actividad» (tabla 9). Por lo que se puede afirmar que la actividad desarrollada por la pyme condiciona muy significativamente (Sig. = 0,000) el grado de afectación de la pandemia propiciada por la COVID-19.

Tabla 10. Estadísticos descriptivos para la variable «actividad»

CNAE09	Media	Desviación	Variación
1. Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	6,33	2,082	32,87 %
2. Industrias extractivas	5,50	2,121	38,57 %
3. Industria manufacturera	7,62	2,156	28,30 %
4. Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	2,67	2,082	78,06 %
5. Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación	0		0 %
6. Construcción	6	2,179	36,32 %
7. Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos de motor y motocicletas	6,75	2,548	37,74 %
8. Transporte y almacenamiento	6,25	1,893	30,29 %
9. Hostelería	10	0	0 %
10. Información y comunicaciones	6,25	1,893	30,29 %
11. Actividades financieras y de seguros	6,33	2,236	35,31 %
12. Actividades inmobiliarias	8,50	0,707	8,32 %



CNAE09	Media	Desviación	Variación
▶			
13. Actividades profesionales, científicas y técnicas	5,84	2,276	38,99 %
14. Actividades administrativas y servicios auxiliares	7,92	1,782	22,50 %
15. Administración pública y defensa; Seguridad Social obligatoria	5,50	3,697	67,22 %
16. Educación	5,17	3,764	72,85 %
17. Actividades sanitarias y de servicios sociales	7,33	1,952	26,62 %
18. Actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento	7,50	0,707	9,43 %
19. Otros servicios	7,50	1,761	23,48 %
Total	6,34	2,432	38,36 %

Fuente: elaboración propia.

La tabla 10 muestra los estadísticos descriptivos para la variable actividad según la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE). Se observa que las empresas que valoran en mayor grado el impacto que ha supuesto la pandemia en sus negocios son las dedicadas a la hostelería, con una puntuación media de 10 sin variabilidad. Seguidas por las empresas pertenecientes a las actividades inmobiliarias, de industria manufacturera, así como las pymes relacionadas con actividades de ocio y sanitarias.

5. Conclusiones

En este trabajo se han analizado los factores que han condicionado el grado de afectación de la pandemia COVID-19 en las pymes españolas. Se ha tomado como referencia la revisión realizada previamente en el trabajo de Pérez Espés *et al.* (2022), que analiza las variables que han afectado en épocas de crisis a las pymes.

Tras la realización de una encuesta a 268 pymes, y mediante el uso de la técnica del análisis de la varianza (ANOVA), los resultados alcanzados muestran que con relación a la perspectiva del empresario o gerente, la experiencia, el género y la formación no parecen tener influencia en el grado de afectación de la pandemia, no así la edad del gerente, especialmente en la franja de edad comprendida entre los 30-65 años.

Por lo que respecta a la perspectiva de la empresa, se puede concluir que: a) el tamaño y la antigüedad no resultan ser significativas a la hora de valorar el impacto de la pan-

demia. Sin embargo, el carácter familiar de la actividad sí afecta negativamente, aunque en menor grado si el gerente es el propietario de la empresa. b) La innovación en productos y servicios, así como la innovación tecnológica, no son variables significativas, a diferencia de lo que concluyen Papadopoulos *et al.* (2020), quienes sostienen que la digitalización es un factor importante para garantizar la continuidad de las pymes. Sí lo es la innovación organizativa que ha provocado que la pandemia afecte más a las pymes que han innovado frente a las que no lo han hecho. c) Respecto a la estructura financiera, los beneficios, la facturación y la financiación propia no parecen ser factores influyentes, en línea con el trabajo realizado por Nguyen *et al.* (2021) respecto a los beneficios e ingresos obtenidos por las empresas. Sí lo han sido la financiación ajena, el endeudamiento y la liquidez, en línea con los trabajos realizados por Bartik *et al.* (2020), Cowling *et al.* (2020) y Kraus *et al.* (2020). Los resultados obtenidos sostienen que las empresas que han tenido que solicitar financiación ajena, y por lo tanto se han enfrentado a un mayor endeudamiento, se han visto afectadas por la crisis COVID-19 en mayor medida que las que no lo hicieron. Por el contrario, las pymes que disponían de recursos para hacer frente a sus deudas a corto plazo se han visto menos afectadas que aquellas que no disponían de estos recursos.

Finalmente, y con relación a la perspectiva del entorno, se puede concluir que la localización geográfica y el sector en el que desarrollan su actividad no condiciona el impacto que la pandemia ha tenido sobre las pymes españolas. A diferencia de lo que Kraus *et al.* (2020) sugieren, quienes consideran decisivo el sector al que pertenece la firma, ya que determina el grado en el que las empresas se han visto afectadas por la crisis sanitaria. Por el contrario, en este estudio y teniendo en cuenta los hallazgos derivados del análisis, la actividad realizada es un factor especialmente relevante que ha condicionado el grado de afectación. Las pymes que se han visto más afectadas son, por este orden, las dedicadas a las actividades de hostelería, industria manufacturera, ocio y sanitarias.

Las medidas adoptadas por el gobierno en marzo de 2020 con la finalidad de contener la pandemia, en un primer momento el confinamiento y posteriormente el cierre y la limitación de horarios para el caso de la hostelería, pueden explicar los resultados obtenidos. La importante caída de la actividad económica, unida a unos costes fijos que las empresas debían seguir asumiendo y que no podían cubrirse con los ingresos derivados del desarrollo habitual de la actividad, incrementó la necesidad de liquidez. Aunque en algunos casos las empresas contaban con liquidez, aquellas que no disponían de estos recursos tuvieron que endeudarse incrementando de esta manera sus costes, poniendo en peligro la continuidad de la empresa si no lo hacían y comprometiendo el empleo.

Los resultados obtenidos en esta investigación constituyen una aportación preliminar al estudio de los factores que han influido en el impacto que la crisis de la actual pandemia ha tenido sobre las pymes españolas. No obstante, presenta algunas limitaciones que impiden que los resultados alcanzados puedan generalizarse. En primer lugar, el tamaño de la muestra puede resultar reducido en relación con el número total de pymes que componen el tejido empresarial español. En segundo lugar, su composición, teniendo en cuenta

que, del total de empresas analizadas en el estudio, el 86 % corresponde a empresas que pertenecen al sector servicios, lo que podría sesgar los resultados obtenidos. Por último, la ubicación de las empresas, el 46,9 % están localizadas en Madrid, uno de los principales puntos de concentración de la actividad económica de España. La respuesta a estas limitaciones representa oportunidades para nuevos trabajos de investigación que permitirían debatir los resultados obtenidos.

También sería interesante para futuras investigaciones la comparación de los factores que han condicionado el impacto de la pandemia COVID-19 en las pymes en general, y para el caso de España en particular, con aquellos otros que afectaron a estas empresas en otros momentos de crisis.

Referencias bibliográficas

- Akpan, I. J., Soopramanien, D. y Kwak, D. H. (2020). Cutting-edge technologies for small business and innovation in the era of COVID-19 -19 global health pandemic. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 1-11. <https://doi.org/10.1080/08276331.2020.1799294>
- Alonso Nuez, M. J. y Galve Górriz, C. (2008). Análisis de supervivencia de nuevas empresas. En E. J. de Castro Silva y F. J. Díaz de Castro (Coords.), *Universidad, Sociedad y Mercados Globales* (pp. 423-436). Asociación Española de Dirección y Economía de la Empresa (AEDEM).
- Álvarez Llorente, G. y Otero Giráldez, M. S. (2007). Características de los empresarios europeos: un análisis de sus diferencias y similitudes. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 13(3), 147-159.
- Anna, A. L., Chandler, G. N., Jansen, E. y Mero, N. (1999). Women business owners in traditional and non-traditional industries. *Journal of Business Venturing*, 15, 279-303.
- Aubert, P., Caroli, E. y Roger, M. (2006). New Technologies, Organisation and Age: Firm-Level. Evidence. *The Economic Journal*, 116(509), 73-93.
- Audretsch, D. (1991). New firm survival and the technological regime. *Review of Economics and Statistics*, 60, 441-445.
- Audretsch, D. y Mahmood, T. (1995). New firm survival: new results using a hazard function. *Review of Economics and Statistics*, 77(1), 97-103.
- Balios, D., Daskalakis, N., Eriotis, N. y Vasilioi, D. (2016). SMEs capital structure determinants during severe economic crisis: The case of Greece. *Cogent Economics & Finance*, 4(1), 1-11. <http://dx.doi.org/10.1080/23322039.2016.1145535>
- Bartik, A. W., Bertrand, M., Cullen, Z., Glaeser, E. L., Luca, M. y Stanton, C. (2020). The impact of COVID-19 on small business

- outcomes and expectations. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 117(30), 17.656-17.666. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:nas:journl:v:117:y:2020:p:17656-17666>
- Beglyaran, M. y Shakhmuradyan, G. (2020). The impact of COVID-19 on small and medium-sized enterprises in Armenia: Evidence from a labor force survey. *Small Business International Review*, 4(2). <https://doi.org/10.26784/sbir.v4i2.298>
- Berle, A. A. y Means, G. C. (1932). *The modern corporation and private property*. Macmillan.
- Brinckmann, J., Villanueva, J., Grichnick, D. y Singh, L. (2019). Sources of strategic flexibility in new ventures: An analysis of the role of resource leveraging practices. *Strategic Entrepreneurship Journal*, 13(2), 154-178. <https://doi.org/10.1002/sej.1313>
- Busoli, C. y Marino, F. (2018). Trade credit in times of crisis: Evidence from European SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 25(2), 277-293. www.emeraldinsight.com/1462-6004.htm
- Cáceres Carrasco, F. R. y Aceytuno Pérez, M. T. (2008). La innovación como fuente de oportunidades empresariales. *Revista de Economía Mundial*, 19, 136-156.
- Calvo, G. y Wellisz, S. (1980). Technology, entrepreneurs and firm size. *Quarterly Journal of Economics*, 85, 663-678.
- Carbo-Valverde, S., Rodríguez-Fernández, F. y Udell, G. F. (2016). Trade credit, the financial crisis, and SME Access to finance. *Journal of Money, credit and Banking*, 48(1), 113-143.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Clauss, T., Breier, M., Kraus, S., Durst, S. y Mahto, R. V. (2021). Temporary business model innovation—SMEs' innovation response to the Covid-19 crisis. *R&D Management*. <https://doi.org/10.1111/radm.12498>
- Cowling, M., Liu, W. y Zhang, N. (2018). Did firm age, experience and Access to finance count? SME performance after the global financial crisis. *Journal of Evolutionary Economics*, 28(1), 77-100. <https://doi.org/10.1007/s00191-017-0502-z>
- Cowling, M., Brown, R. y Rocha, A. (2020). Did you save cash for a rainy COVID-19 day? The crisis and SMEs. *International Small Business Journal*, 38(7), 593-604. <https://doi.org/10.1177/0266242620945102>
- Darvila del Valle, I. (2004). *La generación de capital humano a través de la formación, un análisis de su efecto sobre los resultados empresariales*. (Tesis doctoral). Universidad Complutense de Madrid.
- Delmar, F. y Davidsson, P. (2000). Where do they come from? Prevalence and characteristics of nascent entrepreneurs. *Entrepreneurship & Regional Development*, 12(1), 1-23. <https://doi.org/10.1080/089856200283063>
- Dias, Á., Manuel, E. C., Dutschke, G., Pereira, R. y Pereira, L. (2020). Economic Crisis effects on SME dynamic capabilities. *International Journal of Learning and Change*. <https://doi.org/10.1504/IJLC.2021.111662>
- Eggers, F. (2020). Masters of disasters? Challenges and opportunities for SMEs in times of crisis. *Journal of Business Research*, 116, 199-208. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.05.025>
- Evans, D. S. (1987). Tests of Alternative Theories of Firms Growth. *Journal of Political Economy*, 95(4), 657-674.
- Fariñas García, J. C. y Ruano, S. (2004). The Dynamics of Productivity: A Decomposition

- Approach Using Distribution Functions. *Small Business Economics*, 22, 237-251.
- Galve Górriz, C. y Salas Fumás, V. (1994). Propiedad y Resultados de la Empresa: Una Revisión de la Literatura Teórica y Empírica. *Economía Industrial*, 300, 171-195.
- Galve Górriz, C. y Salas Fumás, V. (1996). Ownership Structure and Firm Performance: Some Empirical Evidence from Spain. *Managerial Decision Economics*, 17, 575-586.
- García-Contreras, R., Valle-Cruz, D. y Canales-García, R. A. (2021). Selección organizacional: resiliencia y desempeño de las pymes en la era de la COVID-19. *Estudios Gerenciales*, 37(158), 73-84. <https://doi.org/10.18046/j.estger.2021.158.4291>
- Gartner, W., Starr, J. y Bhat, S. (1999). Predicting new venture survival: An analysis of 'Anatomy of a start-up' cases from Inc. magazine. *Journal of Business Venturing*, 14(2), 215-232. [https://doi.org/10.1016/S0883-9026\(97\)00063-3](https://doi.org/10.1016/S0883-9026(97)00063-3)
- González Serrano, L. (2003). *Cooperación y Empresas. Retos, presente y futuro*. Editorial Thomson.
- Guzmán Cuevas, J. y Martínez Román, J. A. (2008). Tipología de la innovación y perfiles empresariales. Una aplicación empírica. *Economía Industrial*, 368, 59-77.
- Hossain, M. (2021). The effect of the COVID-19 on sharing economy activities. *Journal of Cleaner Production*, 280, 124782.
- Jaumandreu, J. y Mato, G. (1987). Concentración industrial en España: medida, determinantes y efectos. *Economía Industrial*, 257, 45-56.
- Johnson, S. y Storey D. (1993). Male and female entrepreneurs and their businesses: a comparative study. En S. Allen y C. Truman (Eds.), *Women in Business: Perspectives on Women Entrepreneurs*. Routledge Press.
- Kalleberg, A. y Leicht, K. T. (1991). Gender and organizational performance: determinants of small business survival and success. *Academy of Management Journal*, 34(1), 136-161.
- Kidd, M. P. (1993). Immigrant wage differentials and the role of self-employment in Australia. *Australian Economic Papers*, 32, 92-115.
- Kraus, S., Clauss, T., Breier, M., Gast, J., Zardini, A. y Tiberius, V. (2020). The economics of COVID-19: initial empirical evidence on how family firms in five European countries cope with the corona crisis. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, 5(26), 1.067-1.092. <https://doi.org/10.1108/IJEBR-04-2020-0214>
- Kudlyak, M. y Sánchez, J. M. (2017). Revisiting the behavior of small and large firms during the 2008 financial crisis. *Journal of Economics Dynamics and Control*, 77, 48-69.
- Levenburg, N., Magal, S. R. y Kosalge, P. (2006). An Exploratory Investigation of Organizational Factors and e-Business Motivations Among SMFOEs in the US. *Electronic Markets*, 16(1), 70-84.
- Lisboa, I. (2017). Capital structure of exporter SMEs during the financial crisis: Evidence from Portugal. *European Journal of Management Studies*, 22(1), 25-49.
- López-García, P. y Puente Díaz, S. (2006). Business Demography in Spain: Determinants of firm survival. *Documento de Trabajo del Banco de España n.º 0608*.
- Lu, J. W. y Beamish, P. W. (2001). The internationalization and performance of SMEs. *Strategic Management Journal*, 22(6-7), 565-586.
- Madrid Guijarro, A. y García Pérez de Lema, D. (2004). Influencia del tamaño, la anti-

- güedad y el rendimiento sobre la intensidad exportadora de la PYME industrial española. *ICE Sector Exterior Español*, 817, 35-49.
- Manzaneque, M., Merino, E., y Sánchez, J. A. (2021). Survival of financially distressed SMEs and out-of-court versus in-court reorganization: explanatory internal factors: Supervivencia de las pymes en situación de «Fracaso Empresarial» y reorganización extrajudicial versus judicial: factores explicativos internos. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(1), 116-134.
- Martín Armario, J. (2003). *Orientación al mercado y proceso de internacionalización de las empresas*. (Tesis doctoral). Universidad de Málaga.
- Mata, J. y Portugal, P. (1994). Life Duration of New Firms. *Journal of Industrial Economics*, 42, 227-246.
- Mata, J., Portugal, P. y Guimaraes, P. (1995). The Survival of New Plants: Entry Conditions and Post-entry Evolution. *International Journal of Industrial organization*, 13, 459-482.
- Merino Soto, C. y Díaz Casapía, M. (2003). Validez de constructo y confiabilidad de la Escala de Autoconcepto sobre las Habilidades de M. C. Dayton. *Revista de Investigación en Psicología*, 6(2), 102-110.
- Miller, D. y Friesen, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30(10), 1.161-1.182.
- Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (MINCOTUR). (2020). Cifras PYME. Datos febrero 2020. <http://www.ipyme.org/es-ES/publicaciones/Paginas/estadisticaspy-me.aspx>
- Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (MINCOTUR). (2021). Cifras PYME. Datos octubre 2021. <http://www.ipyme.org/Publicaciones/CifrasPYME-octubre2021.pdf>
- Mínguez Fuentes, R. (2010). Cooperación para la internacionalización como estrategia de expansión exterior de la PYME. *Economía Industrial*, 375, 113-124.
- Mintzberg, H. (1988). Generic strategies: Towards a comprehensive framework. *Advances in Strategic Management*, 7, 37-55.
- Montegut Salla, Y. (2006). *Análisis de los factores explicativos del éxito competitivo en las almazaras cooperativas catalanas*. (Tesis doctoral). Universitat de Lleida.
- Nicolás Martínez, C. y Rubio Bañón, A. (2020). Emprendimiento en épocas de crisis: Un análisis exploratorio de los efectos de la COVID-19. *Small Business International Review*, 4(2), 53-66. <https://doi.org/10.26784/sbir.v4i2.279>
- Nguyen, H. H., Ngo, V. M., Tram, A. y Trans, N. (2021). Financial Performances, Entrepreneurial Factors and Coping Strategy to Survive in the COVID-19 Pandemic: Case of Vietnam. *Research in International Business and Finance*, 56. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2021.101380>
- Papadopoulos, T., Baltas, K. N. y Balta, M. E. (2020). The use of digital technologies by small and medium enterprises during COVID-19: Implications for theory and practice. *International journal of information management*, 55, 102192. <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2020.102192>
- Pardo Merino, A. y Ruiz Díaz, M. A. (2006). *Análisis de datos con SPSS 13 Base*. McGraw-Hill Interamericana.
- Parra Miranda, M. S. (2014). Empezar en tiempos de crisis. *Observatorio Económico*, 80, 2-3. <https://doi.org/10.11565/oe.vi80.130>
- Pearce, J. A. y Robbins, K. (1993). Toward improved theory and research on business turnaround. *Journal of Management*,

- 19(3), 613-636. <https://doi.org/10.1177/014920639301900306>
- Peña, I. (2002). Intellectual capital and business start up success. *Journal of intellectual capital*, 3(2), 180-198.
- Pérez Espés, C., Víctor Ponce, P., Romero Fúnez, D. y Cervera Oliver, M. (2022). ¿Qué factores afectan a la supervivencia y éxito empresarial de las pymes en épocas de crisis? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 109-134.
- Piccarozzi, M., Silvestri C. y Morganti P. (2021). COVID-19 in Management Studies: A Systematic Literature Review. *Sustainability*, 13(7). <https://doi.org/10.3390/su13073791>
- Ronstadt, R. S. (1984). *Entrepreneurship: Text, Cases and Mites*. Lord Publishing.
- Rosa, P., Carter, S. y Hamilton, D. (1996). Gender as a determinant of small business performance: insights of a British study. *Small Business Economics*, 8, 463-478.
- Sainz Ochoa, A. (2001). *Análisis de los factores explicativos del éxito empresarial: una aplicación al sector vitivinícola en la Denominación de Origen Calificada Rioja*. (Tesis doctoral). Universidad de La Rioja.
- Sanders, W. G. y Boivie, S. (2004). Sorting things out: valuation of new firms in uncertain markets. *Strategic Management Journal*, 25(2), 167-186.
- Simón-Moya, V., Revuelto-Taboada, L. y Ribeiro-Soriano, D. (2016). Influence of economic crisis on new SME survival: reality or fiction? *Entrepreneurship & Regional Development*, 1-2(28), 157-176. <http://dx.doi.org/10.1080/08985626.2015.1118560>
- Soininen, J., Puumalainen, K., Sjögrén, H. y Syrjä, P. (2012). The impact of global economic crisis on SMEs: Does entrepreneurial orientation matter? *Management Research Review*, 35(10), 927-944.
- Solé Parellada, F. y Bramanti, A. (2001). El porqué de las redes de cooperación tecnológica. *Quaderns de tecnologia*, 4, 114-117.
- Tellis, G. J. (1989). The impact of corporate size and strategy on competitive pricing. *Strategic Management Journal*, 10(6), 569-585.
- Varona Castillo, L., Gismera Tierno, L. y Gimeno Nogues, R. (2014). *La supervivencia de las empresas según indicadores empresariales. Modelo lineal mixto con datos de panel, periodo 2004 al 2008, caso de España*. Working Papers 2014-13, Peruvian Economic Association.
- Verheul, I., Wennekers, S., Audretsch, D. y Thurik, R. (2001). An Eclectic Theory of Entrepreneurship. *Tinbergen Institute, Discussion Paper*, TI 2001 - 030/3.
- Wagner, J. (1994). The Post-Entry Performance of New Small Firms in German Manufacturing Industries. *The Journal of Industrial Economics*, 42(2), 141-154.
- Wenzel, M. (2015). Path dependence and the stabilization of strategic premises: How the funeral industry buries itself. *Business Research*, 8(2), 265-299. <https://doi.org/10.1007/s40685-015-0021-4>
- Wenzel, M., Stanske, S. y Lieberman, M. B. (2020). Strategic responses to crisis. *Strategic Management Journal*, 2(2), 7-18. <https://doi.org/10.1002/smj.3161>
- Zubair, S., Kabir, R. y Huang X. (2020). Does the financial crisis change the effect of financing on investment? Evidence from private SMEs. *Journal of Business Research*, 110, 456-463. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.01.063>



Anexo

Cuestionario para los gerentes de las pymes

Por favor, escriba o marque las respuestas a las siguientes cuestiones referentes a su profesión y la empresa en la que trabaja:

Bloque 1: Perspectiva del empresario o gerente

1. Por favor, seleccione el rango donde se encuentre su edad:

- Menos de 30.
- De 30 a 40.
- De 40 a 50.
- De 50 a 65.
- Más de 65.

2. ¿Cuánto tiempo lleva como gerente de la empresa?

3. Por favor, seleccione su sexo.

- Hombre.
- Mujer.

4. ¿Cuál es su nivel de formación?

- Menos de 30.
- De 30 a 40.
- De 40 a 50.
- De 50 a 65.
- Más de 65.

Bloque 2: Perspectiva de la empresa

5. Número de empleados de su empresa.

6. ¿En qué año se constituyó la empresa?



7. ¿La empresa en la que trabaja es familiar?

- Sí.
- No.

8. Además de realizar las funciones de gerente de la empresa, ¿es el propietario de esta?

- Sí.
- No.

9. Con respecto a la pandemia por coronavirus que estamos sufriendo desde marzo de 2020 hasta la actualidad (marzo 2021), ¿han tenido que desarrollar nuevos productos o servicios para adaptarse a las nuevas circunstancias?

- Sí.
- No.

10. Con respecto a la pandemia por coronavirus que estamos sufriendo desde marzo de 2020 hasta la actualidad (marzo 2021), ¿han tenido que introducir cambios en su organización o en las relaciones de la empresa con los clientes o con otras empresas del entorno (por ejemplo, colaboraciones) para poder continuar desarrollando la actividad?

- Sí.
- No.

11. Con respecto a la pandemia por coronavirus que estamos sufriendo desde marzo de 2020 hasta la actualidad (marzo 2021), ¿han tenido que realizar innovaciones a través del uso de las TIC (tecnologías de la información y de la comunicación)?

- Sí.
- No.

12. Aparte de la contabilidad financiera, ¿tienen implementado algún sistema para llevar a cabo la contabilidad analítica o de costes de su empresa?

- Sí.
- No.

13. Con respecto a la pandemia por coronavirus que estamos sufriendo desde marzo de 2020 hasta la actualidad (marzo 2021), ¿los beneficios de su empresa han variado?

- Sí.
- No.

14. Si los beneficios han variado, por favor, ¿podría indicarnos la variable que ha causado esa variación de beneficios (puede seleccionar varias)?

- Menos ingresos.
- Más ingresos.
- Menos gastos.
- Más gastos.

15. Con respecto a la pandemia por coronavirus que estamos sufriendo desde marzo de 2020 hasta la actualidad (marzo 2021), ¿han necesitado acceder a financiación ajena para garantizar la supervivencia de su actividad?

- Sí.
- No.

16. ¿Han sufrido retrasos o impagos en el cobro de sus derechos de cobro frente a terceros durante la pandemia?

- Sí.
- No.

17. Durante la actual pandemia, ¿se han visto obligados a retrasar o incumplir sus obligaciones de pago con proveedores/Administraciones/entidades financieras/otros?

- Sí.
- No.

18. En general, durante la pandemia, ¿ha variado la facturación de su empresa?

- Sí.
- No.

19. Si la facturación ha variado, por favor, ¿podría indicarnos la variable que ha causado esa variación?

- Más ventas.
- Menos ventas.

20. ¿Disponían de suficientes ahorros cuando se inició la pandemia?

- Sí.
- No.



21. Durante la actual pandemia, ¿el nivel de endeudamiento de su compañía ha variado?

- Sí.
- No.

22. ¿Su empresa ha tenido que realizar algún expediente de regulación temporal de empleo (ERTE) debido a la pandemia actual?

- Sí.
- No.

23. Si han tenido que realizar algún ERTE debido a la pandemia actual, por favor, indique cuántos empleados tiene en ERTE.

24. Durante la actual pandemia, ¿con los recursos disponibles pueden hacer frente a las deudas que tienen a corto plazo?

- Sí.
- No.

25. Durante la actual pandemia, ¿se han visto en la necesidad de tener que renegociar los vencimientos de sus deudas con terceros para poder hacer frente a los pagos?

- Sí.
- No.

Bloque 3: Perspectiva del entorno

26. Sector al que pertenece su empresa.

27. Provincia donde está ubicada su empresa.

28. ¿Cuál es la actividad desarrollada por su empresa?

29. Por favor, indique el grado de 0 a 10 (siendo 0 la expresión mínima de afectación y 10 la máxima) en que le ha afectado la actual pandemia a su empresa:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

30. Si lo desea, escriba los comentarios que estime pertinentes para nuestra investigación.

Resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 130, de junio de 2022

Miguel Ángel Gálvez Linares

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

Tratamiento contable de una resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores después de un litigio con la Hacienda Pública.

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de una resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Respuesta

La consulta versa sobre el tratamiento contable del derecho a compensar bases imponibles negativas reconocido en una resolución judicial a favor de la empresa después de un litigio con la Hacienda Pública, cuando aquella dio de baja el activo por impuesto diferido como consecuencia de la actuación de comprobación desarrollada por la Administración tributaria.

La pregunta se refiere a la cuenta de contrapartida que debe utilizar la empresa para reconocer el crédito fiscal en el año en que se produce el fallo judicial y, en particular, si el correspondiente ingreso debe contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias o con abono a una cuenta de reservas.

El registro del gasto por el impuesto sobre sociedades se realizará de acuerdo con la norma de registro y valoración (NRV) 13.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o con la NRV 15.^a del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGCPYMES), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y con la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE de 16 de febrero de 2016), por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (RICAC del impuesto sobre beneficios).

En concreto, la citada resolución regula en el artículo 18, «Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios», con la siguiente redacción:

1. Con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.
2. La provisión a la que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

La citada provisión figurará en la partida 4. «Otras provisiones» del epígrafe I «Provisiones a largo plazo» de la agrupación B) «Pasivo no corriente» del balance o en una partida de la agrupación C) Pasivo corriente, del epígrafe II «Provisiones a corto plazo» si el vencimiento de esta provisión es inferior al año; en su caso, la mencionada deuda, si tiene un vencimiento inferior a un año figurará en la partida 6. «Otras deudas con las Administraciones Públicas» del epígrafe C.V «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo del balance, mientras que si la deuda con la Hacienda Pública tuviese un vencimiento superior a un año, figurará en la partida «Administraciones públicas a largo plazo» que se creará al efecto en el epígrafe B.II «Deudas a largo plazo» del pasivo.

3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

- a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 «Impuesto sobre beneficios». A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.
- b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo pro-

cedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan estos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. «Gastos excepcionales».

4. Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades, supondrán una reducción en la partida «Impuesto sobre beneficios» de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes al ejercicio o a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en cuentas del subgrupo 76; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la partida «Ingresos excepcionales».

De acuerdo con lo anterior, si a raíz del acta de la inspección la empresa dio de baja el crédito fiscal con cargo a la cuenta 6301, «Impuesto diferido», el reconocimiento posterior del activo por impuesto diferido también deberá presentarse en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por el contrario, si la calificación inicial de la operación llevó a la entidad a contabilizar la baja con cargo a una cuenta de reservas, el registro del crédito en la actualidad se deberá contabilizar con abono a esta misma contrapartida.

Todo ello, siempre y cuando a su vez se cumplan los criterios regulados en el apartado 2.3 de la mencionada NRV 13.^a y en el artículo 5, «Reconocimiento de activos por impuesto diferido», de la RICAC del impuesto sobre beneficios, para reconocer en balance este elemento patrimonial.

Ejemplo

La sociedad Bega, SA obtuvo en el año 2018 una base imponible negativa de 150.000 euros. En el año 2020, como consecuencia de una inspección fiscal, se rebaja la base imponible negativa en 100.000 euros.

La sociedad recurrió el acta de inspección y en el año 2022, mediante sentencia judicial firme, se le reconoce el derecho a compensar la base imponible negativa anulada por la inspección.

Se pide:

Registrar lo que proceda en el año 2022, como consecuencia de la sentencia judicial, en las siguientes alternativas:

- a) La sociedad Bega, SA, ante la actuación de la inspección, dio de baja el crédito por pérdidas a compensar con cargo al impuesto diferido.
- b) La sociedad Bega, SA, ante la actuación de la inspección, dio de baja el crédito por pérdidas a compensar con cargo a reservas voluntarias.
- c) En el año 2022, la sociedad se encuentra en una situación de pérdidas continuadas, por lo que tiene dudas de poder recuperar el crédito fiscal.
- d) La sociedad Bega, SA, en el año 2018, no reconoció el crédito por pérdidas a compensar.

Solución

El registro contable del derecho a compensar bases imponibles negativas como consecuencia de una resolución judicial, de acuerdo con la consulta 3 del BOICAC 130, de junio de 2022 (NFC082926), se puede resumir en tres puntos:

1. Si en el momento de la sentencia judicial se cumplen los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.^a del PGC y en el artículo 5 de la RICAC para el registro de un activo por impuesto diferido y la sociedad dio de baja el crédito con cargo a la cuenta 6301, «Impuesto diferido», el registro del citado activo se realizará con cargo a la misma cuenta 6301, «Impuesto diferido».
2. Si en el momento de la sentencia judicial se cumplen los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.^a del PGC y en el artículo 5 de la RICAC para el registro de un activo por impuesto diferido y la sociedad dio de baja el crédito con cargo a una cuenta de reservas, el registro del citado activo se realizará con cargo a una cuenta de reservas.
3. Si en el momento de la sentencia judicial, el crédito no cumple los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.^a PGC y en el artículo 5 de la RICAC para su reconocimiento contable, no será objeto de registro.

Apartado a)

Como consecuencia de la inspección fiscal del año 2020, ante la imposibilidad de compensar la base negativa, la sociedad Bega, SA registró la baja del activo mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25 %)		25.000

En el año 2022, ante la sentencia favorable a la sociedad, se registrará el activo con abono a la misma cuenta mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25 %)	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000

Apartado b)

Como consecuencia de la inspección fiscal del año 2020, ante la imposibilidad de compensar la base negativa, la sociedad Bega, SA registró la baja del activo mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	25.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25 %)		25.000

En el año 2022, ante la sentencia favorable a la sociedad, se registrará el activo con abono a la misma cuenta mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25 %)	25.000	
113	Reservas voluntarias		25.000

Apartado c)

Ante esta situación y pese a la sentencia favorable, no se reconocerá el derecho a compensar la base imponible negativa por no cumplirse los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.^a del PGC y en el artículo 5 de la RICAC para su reconocimiento contable.



Apartado d)

Si bien esta situación no ha sido tratada en la consulta, entendemos que, si al tiempo de la sentencia se cumplen los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.^a del PGC y en el artículo 5 de la RICAC para su reconocimiento contable, la sociedad registrará el crédito con abono a la cuenta 6301, «Impuesto diferido».

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25%)	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre)

Anna Ayats Vilanova

María Pilar García Giménez

Profesoras del CEF.- (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de turno libre, al Cuerpo Técnico de Hacienda, convocadas por la Resolución de 3 de junio de 2021 [BOE 9 de junio]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** La aplicación del resultado del ejercicio, dividendos pasivos y socios morosos, operación simultánea de reducción de capital por pérdidas y ampliación liberada y una emisión de acciones privilegiadas.
- Caso 2. Contabilidad financiera y matemática financiera.** Contabilizar la compra de unos terrenos que se edifican, posteriormente hay trabajos de mejor aprovechamiento del espacio y reparaciones, luego realiza una operación de permuta del edificio a cambio de otro edificio y bonos que se clasifican en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. Hay cálculos financieros para determinar el valor razonable de los bonos, registrar el devengo de los intereses por la TIR y efectuar el ajuste a valor razonable.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Operaciones de compraventa de distintas materias primas en moneda extranjera y calcular las existencias finales por el método FIFO.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Incluye varios apartados: compraventa de acciones cotizadas, contabilización de dividendos, contingencias fiscales en el impuesto sobre sociedades, gastos de personal con retribuciones en especie y la compra de una máquina subvencionada con deterioros de valor.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Determinar la deuda tributaria y contabilizar el impuesto sobre sociedades de una empresa que aplica el régimen fiscal especial de reducida dimensión con ajustes fiscales de aceleración de amortizaciones, *leasing* financiero, provisiones, operaciones a plazos, gastos de ampliación de capital y bases imponibles negativas. Además de tener que confeccionar el modelo de conciliación entre el resultado contable y fiscal.

Caso práctico núm. 1

Contabilidad de sociedades

La sociedad anónima Dersa presenta a 1 de enero de 2X20 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

Activo		Patrimonio neto	
124.000	Gastos de I+D	Capital social	600.000
75.000	Fondo de comercio	Reserva legal	117.400
40.000	Propiedad industrial	Prima de emisión	60.000
1.165.000	Terrenos y construcciones	Socios por desembolsos no exigidos	(15.000)
145.000	Maquinaria	Resultados negativos ejercicios anteriores	(253.400)
86.000	Elementos de transporte	Resultados ejercicio 2X19	273.100
27.000	Equipos para procesos de información	Deudas a largo plazo	1.023.400
220.000	Existencias	Proveedores	63.000
145.000	Deudores	Deudas a corto plazo	210.000
102.300	Tesorería	Hacienda Pública, acreedora	47.000
8.700	Ajustes por periodificación	Ajustes por periodificación	12.500
2.138.000	Total	Total	2.138.000

Información complementaria:

El capital social está formado por 300.000 acciones de igual valor nominal. Los desembolsos no exigidos afectan a 30.000 acciones de la última ampliación de capital.

Operaciones del periodo

Parte 1

1. Reunida la junta general de accionistas, adopta, entre otros, los siguientes acuerdos:
 - a) Reparto del resultado del ejercicio. Se adopta la decisión de repartir el máximo dividendo posible una vez cubiertas todas las atenciones legales. La sociedad procede al abono con fecha 1 de marzo de 2X20. Retención aplicada a los perceptores: 19%.
 - b) Proceder a la reclamación del desembolso pendiente. En este sentido socios titulares de 25.000 acciones proceden al abono del mismo con fecha 1 de abril. La sociedad decide declarar en mora a aquellos que no hacen frente al desembolso iniciando las correspondientes acciones judiciales de reclamación.
 - c) Acometer, con fecha 1 de mayo, una doble operación de reducción y ampliación de capital de la siguiente forma:
 - Reducir el capital mediante amortización de pérdidas procediendo a la reducción del valor nominal de las acciones correspondientes.
 - Ampliación de capital liberada utilizando para ello las reservas de libre disposición y la reserva legal en el límite máximo permitido por la ley. La ampliación se aplicará a las acciones en vigor mediante aumento del valor nominal.
 - Realizar una emisión de acciones privilegiadas mediante el lanzamiento de 50.000 acciones de valor nominal 2 euros cada una al 180 %. El privilegio consiste en un dividendo garantizado por 5 años de 0,40 euros por acción además del dividendo ordinario que se apruebe y con independencia de los resultados de la sociedad. La emisión es íntegramente suscrita y desembolsada con fecha 1 de junio de 2X20. Los gastos de emisión abonados ascienden a 8.300 euros.
 - A efectos de cálculo cuando sea necesario, la sociedad considera un tipo de descuento de un 4 %.

Parte 2

2. La sociedad anónima Alfa adquiere, con fecha 2 de enero de 2X20, 20.000 acciones de Dersa totalmente desembolsadas a un precio unitario de 4 euros la acción. La inversión tiene carácter de largo plazo.
3. El día 1 de marzo recibe el dividendo correspondiente.
4. Con fecha 1 de mayo recibe notificación de Dersa comunicando el nuevo valor nominal de las acciones.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondiente al ejercicio 2X20, de las sociedades Dersa y Alfa.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad (PGC). No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Parte 1. Contabilidad de la sociedad Dersa

1. Acuerdos de la junta general de accionistas

a) Reparto del resultado del ejercicio 2X19

En primer lugar al tener resultados negativos de ejercicios anteriores vamos a determinar el beneficio distribuible de acuerdo con el artículo 3.5 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) de 5 de marzo de 2019.

Resultado del ejercicio	273.100
+ 664, «Gastos por dividendos de acciones consideradas pasivo financiero»	0
+ Reservas disponibles	60.000
110, «Prima de emisión»	60.000
118, «Aportaciones de socios»	0
113, «Reservas voluntarias».....	0
+ Remanente	0
– Resultados negativos de ejercicios anteriores	(253.400)
+ Reserva legal	117.400
– Dotación reserva legal con cargo al resultado del ejercicio	(27.310)
– Valor en libros I+D (art. 273.3 TRLSC + art. 28.2 RICAC)	(124.000)
Beneficio distribuible	<u>45.790</u>

La reserva legal efectiva es cero, debido a que el saldo de los resultados negativos de ejercicios anteriores es de 253.400 euros, de los cuales 60.000 euros están compensados por la prima de emisión, la diferencia que resta compensar es de 193.400 euros, que están soportados en primer lugar con la reserva legal que figura en el balance de cierre cuyo importe es de 117.400 euros, todavía restan pérdidas por compensar de 76.000 euros que deberán cubrirse con el resultado del ejercicio actual.

Al tener una reserva legal efectiva nula, el artículo 274 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) obliga a destinar como mínimo el 10% del resultado del ejercicio actual a dotar reserva legal.

Además, el artículo 273.3 del TRLSC y el artículo 28.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 prohíben el pago de dividendos si los gastos de I+D que figuran como activo intangible no están compensados con reservas disponibles.

El beneficio distribuible de 45.790 euros indica el importe máximo que puede repartir en dividendos.

Test de balance (art. 273.2 TRLSC + art. 28.2 RICAC de 5 de marzo de 2019)

El reparto de dividendos solo es posible si el valor del patrimonio neto no es inferior al capital social mercantil, antes y después del reparto. A continuación, se determina el valor del patrimonio neto a efectos del reparto de dividendos según el artículo 3.1 de la RICAC de 5 de marzo de 2019.

Patrimonio neto según formato cuentas anuales	782.100
+ Capital suscrito y no exigido	15.000
+ Capital y prima de emisión considerado pasivo financiero	0
+/- 1340, «Operaciones de cobertura de flujos de efectivo»	0
– Beneficios imputables al patrimonio neto (saldo positivo del subgrupo 13)	0
Patrimonio neto a efectos del reparto de dividendos	797.100

Capital social mercantil = 600.000 euros

El patrimonio neto del reparto del resultado del ejercicio es de 797.100 euros y el capital social mercantil es de 600.000 euros, siendo la diferencia de 197.100 euros, pero el máximo distribuible es de 45.790 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	273.100	
112	Reserva legal		27.310
113	Reservas voluntarias		200.000
526	Dividendo activo a pagar		45.790

1-3-2X20. Por el pago de los dividendos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	45.790	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (45.790 × 19%)		8.700,10
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		37.089,90

b) Solicitud del dividendo pasivo

En la información complementaria del enunciado nos indica que las acciones que tienen desembolsos no exigidos son 30.000 títulos que proceden de la última ampliación.

El saldo de la cuenta 1030, «Socios por desembolsos no exigidos, capital social», es de 15.000 euros, lo que indica que el dividendo pasivo por título es de 0,50 euros.

Por el comunicado a los socios del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos (activo corriente)	15.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (- Fondos propios)		15.000

1-4-2X20. Por el vencimiento del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (25.000 × 0,50)	12.500	
5581	Socios morosos (5.000 × 0,50)	2.500	
558	Socios por desembolsos exigidos		15.000

c) Reducción y ampliación de capital a 1 de mayo de 2X20

La normativa mercantil establece en el artículo 322 del TRLSC que para reducir el capital social por compensación de pérdidas primero hay que utilizar las reservas disponibles y la reserva legal no puede exceder del 10 % del nuevo capital social.

Artículo 322. Presupuesto de la reducción del capital social.

1. En las sociedades de responsabilidad limitada no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas.
2. En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del diez por ciento del capital.

Ahora bien, como en la misma escritura reduce y amplía capital con cargo a las reservas disponibles y la reserva legal por el límite máximo permitido, la finalidad es que después de la operación simultánea la reserva legal sea igual al 10 % del nuevo capital social.

100, «Capital social»	600.000
110, «Prima de emisión»	60.000
112, «Reserva legal» (117.400 + 27.310 reparto del resultado 2X19)	144.710

113, «Reservas voluntarias» (reparto del resultado 2X19).....	200.000
121, «Resultados negativos de ejercicios anteriores»	(253.400)
Patrimonio neto	751.310

$$X + 0,10 X = 751.310$$

$$X = 753.310/1,1 = 683.009,09 \text{ euros}$$

Si llevamos a cabo la operación siguiendo el orden del enunciado, primero reducimos el nominal de las acciones por las pérdidas y luego ampliamos con las reservas disponibles y la legal por el importe máximo permitido.

Por la compensación de las pérdidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	253.400	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		253.400

El capital social después de la compensación de pérdidas tiene el siguiente valor:

$$600.000 \text{ (antes de la reducción)} - 253.400 \text{ (reducción por pérdidas)} = 346.600$$

Al realizar la ampliación liberada con cargo a reservas disponibles y la legal en la parte que exceda al 10 % del nuevo capital social:

$$144.710 - X \text{ (parte destina aumento capital social)} = 0,10 \times (346.600 + 200.000 + 60.000 + X)$$

$$144.710 - X = 60.660 + 0,10 X$$

$$84.050 = 1,1 X$$

$$X = 76.409,09$$

Por el incremento del capital de las reservas disponibles y el importe de la reserva legal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	60.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
113	Reservas voluntarias	200.000	
112	Reserva legal	76.409,09	
100	Capital social		336.409,09

- Capital social después de la ampliación liberada 683.009,09
(346.600 + 260.000 + 76.409,09)
- Nuevo capital social 683.009,09
- Valor nominal título (683.009,09/300.000) 2,276697

d) Emisión de acciones privilegiadas

- Número de acciones 50.000 títulos
- Valor nominal 2 euros
- Precio de emisión (2 × 1,80) 3,60 euros
- Prima de emisión 1,60 euros
- Dividendo garantizado anual (50.000 × 0,40) 20.000 euros

Las acciones que se emiten tienen el privilegio de un dividendo mínimo al margen de que se apruebe un dividendo ordinario, lo que lo convierte en un instrumento financiero compuesto, cuyo componente del pasivo es el valor actual de los dividendos mínimos obligatorios actualizados al tipo incremental que según el enunciado es del 4 %.

$$\text{Valor actual} = 20.000 \times \frac{1 - (1 + 0,04)^{-5}}{0,04} = 89.036,45$$

$$\text{Valor de la emisión} = 50.000 \text{ acciones} \times 3,60 \text{ euros} = 180.000 \text{ euros}$$

	Emisión	%	Costes transacción
Pasivo financiero	89.036,45	49,46	4.105,57
Instrumento de patrimonio neto	90.963,55	50,54	4.194,43
	180.000	100 %	8.300

1-6-2X20. Por la emisión de las acciones privilegiadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (patrimonio neto)	90.963,55	
195	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros (pasivo financiero)	89.036,45	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		90.963,55
199	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		89.036,45

Por la suscripción y desembolso de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (50.000 × 3,60)	180.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		90.963,55
195	Acciones emitidas consideradas como pasivos financieros		89.036,45

Por la inscripción del capital en el Registro Mercantil del aumento de capital:

Por la parte de la ampliación que figura al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	90.963,55	
100	Capital social		50.535,31
110	Prima de emisión		40.428,24

- Nominal escriturado × Porcentaje componente de patrimonio neto (50.000 × 2 × 50,535353 %) 50.535,31
- Prima mercantil × Porcentaje componente de patrimonio neto 40.428,24 (50.000 × 1,6 × 50,535353 %)

También se puede obtener el importe de la prima de emisión anterior calculando el importe de la prima respecto al total del valor de emisión y aplicarlo al componente global de patrimonio neto.

- Porcentaje prima respecto al valor de emisión 44,4444 %
 [(50.000 × 1,60)/180.000]
- Prima de emisión (90.963,55 × 44,4444 %) 40.428,24

Por la parte de la ampliación que figura como pasivo financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	89.036,45	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		89.036,45

Por los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	4.194,43	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	4.105,57	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.300

Parte 2. Contabilidad sociedad anónima Alfa

2-1-2X20. Por la compra de acciones de Dersa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (20.000 × 4)	80.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000

$$\text{Porcentaje} = 20.000 \text{ acciones} / 300.000 \text{ títulos} = 6,66\%$$

Como la intención es tenerlas a largo plazo, se clasifican como activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto si tiene un valor fiable de mercado, en caso contrario figuraría en la categoría de activo financiero a coste.

1-3-2X20. Cobro del dividendo:

Como las acciones se compran al inicio de este ejercicio y el dividendo corresponde al resultado del ejercicio 2X19, tendrá la consideración de menor coste de la participación de acuerdo con la norma de registro y valoración (NRV) 9.ª 2.6 del PGC.

2.6 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses de los activos financieros valorados a coste amortizado deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento, así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. Se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

Dividendo total que aprueba Dersa = 45.790 euros.

Capital de Dersa = 270.000 acciones × 2 euros de nominal con desembolso al 100 % y 30.000 acciones de 2 euros de nominal que han desembolsado 1,50 euros, el 75 % del nominal.

Una acción que ha desembolsado el 100 % cobraría el siguiente importe:

$$45.790 \text{ euros} / (270.000 \text{ acciones} + 30.000 \text{ acciones} \times 75 \%) = 0,156547 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.536,06	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (3.130,94 × 19%)	594,88	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (20.000 × 0,156547)		3.130,94

1-5-2X20. Reducción y ampliación de capital modificando el valor nominal:

La operación de reducción por pérdidas y la ampliación con cargo a reservas modifica el valor nominal de los títulos, pero no genera asiento contable en la contabilidad del socio, debido a que su participación en el capital de la entidad Dersa antes y después de la operación es la misma.

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera y matemática financiera

1. La sociedad anónima Altasa es la propietaria de unos terrenos que adquirió en el año 2X10 por 66.000.000 de euros. Sobre dichos terrenos ha edificado una construcción que entró en funcionamiento el 1 de enero del año 2X12. El coste de la construcción fue de 35.000.000 de euros y el criterio de la empresa es su amortización lineal en 25 años.
2. El 1 de julio del año 2X15 la sociedad realiza una ampliación en la construcción en curso consistente en una reforma que permite un mejor aprovechamiento del espacio disponible. El coste de la misma ascendió a 1.500.000 euros.
3. Finalmente, el 1 de octubre de 2X17 se ve obligada a realizar unos trabajos puesto que unas fuertes nevadas han derribado parte del techo. La reparación asciende a 700.000 euros que fueron abonados mediante transferencia bancaria.
4. Con fecha 1 de julio de 2X19 la sociedad tiene la oportunidad de mudar su centro logístico a una zona periférica de la capital, en un polígono industrial que es promocionado por una empresa privada. A tal fin negocia con ellos una reversión de los terrenos que ocupa actualmente (de mayor valor económico) y el pago de la diferencia mediante bonos de una emisión que la sociedad promotora del polígono

industrial ha realizado para financiar sus operaciones comerciales. Los inmuebles recibidos tienen un valor de mercado de 55.000.000 de euros de los que 32.000.000 de euros se corresponden con el valor del terreno y el resto el de la edificación.

5. El 1 de enero de 2X20 se realiza la operación comercial. Altsa entrega el terreno y la edificación actual en las siguientes condiciones:
 - El terreno y la edificación entregados tienen un valor de mercado de 100.000.000 de euros.
 - Además del terreno y la construcción nueva, se acuerda que adicionalmente recibirá 500 bonos de nominal 100.000 euros, con un cupón anual del 3,5 % y vencimiento el 31 de diciembre de 2X23.
 - Estos bonos se valoran en 44.861.302 euros. El descuento en el precio de la compra se debe a la diferencia que surge como consecuencia de que el tipo de interés de mercado en ese momento es el 6,5 %.
 - La entidad clasifica el bono como activo financiero a valor razonable con cambios en patrimonio neto.

6. A 31 de diciembre de 2X20, el tipo de interés de mercado asciende al 4,5 %. De forma que el valor razonable se recoge en la siguiente tabla:

Fecha	Valor razonable en euros
1 de enero del año 2X20	44.861.302
31 de diciembre del año 2X20	48.625.518
31 de diciembre del año 2X21	49.063.666
31 de diciembre del año 2X22	49.521.531
31 de diciembre del año 2X23	50.000.000

Trabajo a realizar:

1. Realizar las anotaciones contables de las operaciones reseñadas en los puntos 1 a 5.
2. Realizar las anotaciones contables correspondientes a las anualidades de 2X20 y 2X21 correspondientes a los bonos.
3. Si a 31 de diciembre de 2X21 el tipo de interés de mercado es del 4,75 %, calcular los valores razonables de los bonos, suponiendo que posteriormente no hay más variaciones en los tipos de mercado.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Apartado 1

1. Compra de terrenos y construcción de un local

2X10. Por la compra de unos terrenos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	66.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		66.000.000

2X12. Por la entrada en funcionamiento del edificio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	35.000.000	
231	Construcciones en curso		35.000.000

31-12-2X12. Por la amortización del vuelo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.400.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones (35.000.000/25)		1.400.000

2. Reforma del local anterior

El resultado de la reforma es un mejor aprovechamiento del espacio, pero no tiene que implicar una mayor capacidad, ni aumentar el espacio construido ni una mejora en la eficiencia productiva (consumo energético) ni hay datos que alargue la vida útil del activo, de ahí que se considere gasto del ejercicio y no incremente el coste del edificio.

El concepto ampliación y mejora se recoge en la RICAC del inmovilizado material, norma segunda, apartado 3, publicada el 1 de marzo de 2013, cuyo redactado condiciona el incremento del valor del activo a un aumento de la capacidad productiva o una mejora de la productividad o alargar la vida útil del bien.

2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material.

1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

1. Aumento de su capacidad de producción,
2. Mejora sustancial en su productividad, o
3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

1-7-2X15. Por los costes de la reforma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparación y conservación	1.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500.000

En cambio, si se entiende que la mejora permite almacenar un mayor número de unidades o facilita su localización, mejorando el tiempo de entrega, la inversión tendría la consideración de mayor coste del vuelo o inversión y se amortizaría por la vida que le resta al edificio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	1.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500.000

$$\text{Amortización anual} = 1.500.000 / (25 \text{ años} - 3,5 \text{ años}) = 69.767,44 \text{ euros}$$

3. Reparación del tejado por las nevadas

Si son trabajos de reparación de una parte del tejado tiene la consideración de gasto del ejercicio, no puede considerarse ampliación o mejora.

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparación y conservación	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		700.000

4. Información de la permuta del local

El enunciado nos informa de la intención de permutar el local por otro edificio que está en un polígono industrial, pero la operación no se lleva a cabo hasta el 1 de enero de 2X20, lo que implica que este ejercicio habría que amortizar igualmente el local hasta el cierre de ejercicio.

A la vez nos facilita el dato del valor razonable del bien recibido que son 55.000.000 en total, de los cuales 32.000.000 corresponden al suelo.

31-12-2X19. Por la amortización del local:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.400.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones (35.000.000/25 años)		1.400.000

5. Permuta del local por otro en un polígono de la periférica más obligaciones

Se trata de una permuta comercial, ya que no es simplemente una permuta de locales de características similares.

El local que entrega tiene un valor razonable muy distinto al bien que recibe, 100.000.000 respecto a 55.000.000. También influye su ubicación, ya que el nuevo edificio está en la periferia en un polígono industrial. El promotor del nuevo edificio compensa la diferencia de valor entregando bonos que emitió. El valor nominal de los bonos entregados por el promotor es de 50.000.000, pero su cotización actual o valor razonable es de 44.861.302 euros.

Los flujos de efectivos no van a coincidir, por ello se califica la permuta de comercial, cuya valoración en principio debería ser el valor razonable del bien entregado, a excepción de que el valor razonable de los bienes recibidos sea inferior, de ahí que se aplique este último.

• Valor adquisición del local entrega (66.000.000 + 35.000.000)	101.000.000
• Amortización acumulada del vuelo [(35.000.000/25) × 8]	(11.200.000)
• Valor en libros del local	89.800.000

El enunciado indica que el valor razonable de los bienes entregados es de 100.000.000, mientras que el valor razonable de los bienes recibidos es el siguiente:

• Local situado en el polígono industrial	55.000.000
• Valor razonable de los bonos recibidos	44.861.302
• Valor razonable de los activos recibidos	99.861.302

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	32.000.000	
211	Construcciones	23.000.000	
251	Valores representativos de deuda	44.861.302	
2811	Amortización acumulada de construcciones [(35.000.000/25) × 8]	11.200.000	
210	Terrenos y bienes naturales		66.000.000
211	Construcciones		35.000.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material [99.861.302 – (101.000.000 – 11.200.000)]		10.061.302

Los bonos recibidos se clasifican a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. Si el emisor de los bonos paga un cupón anual del 3,5 % a finales de cada año, como la permuta tiene lugar al inicio del 2X20 no hay cupón corrido.

6. Valor razonable de los bonos a 31 de diciembre de 2X20

Nos facilita los datos sobre el valor razonable de los bonos a fin de realizar el ajuste de la inversión a valor razonable aparte de registrar el cobro de cupones.

Dichas operaciones se registran en el apartado 2, tal como indica el enunciado del supuesto.

Apartado 2

• Valor nominal de los bonos (500 bonos × 100.000)	50.000.000
• Valor razonable al inicio 2X20	44.861.302
• Cupones que paga el emisor al cierre del 2X20 al 2X23	1.750.000
(500 bonos × 100.000 × 3,5%)	
• Valor de reembolso (500 bonos × 100.000).....	50.000.000

$$1.750.000 \times \frac{1 - (1 + 0,065)^{-4}}{0,065} + 50.000.000 \times (1,065)^{-4} = 5.995.147,55 + 38.866.154,54 = 44.861.302$$

A efectos de devengar el rendimiento financiero, vamos a utilizar el 6,5 %, que es el tipo de interés de mercado a la fecha en que recibe los bonos.

Valor inversión	-44.861.302
Primer cobro	1.750.000
Segundo cobro	1.750.000
Tercer cobro	1.750.000
Cuarto cobro	51.750.000
TIR	6,5000%

31-12-2X20. Por el rendimiento de la inversión aplicando la TIR:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (implícitos)	1.165.984,63	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 × 100.000 × 0,035)	1.750.000	
7613	Ingresos de valores representativos de deuda, otras empresas (44.861.302 × 0,065)		2.915.984,63

31-12-2X20. Cobro de cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.750.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 × 100.000 × 0,035)		1.750.000

31-12-2X20. Ajustar la inversión a valor razonable:

• Valor en libros (44.861.302 + 1.165.984,63)	46.027.286,63
• Valor razonable al cierre 2X20	48.625.518
• Aumento del valor razonable	2.598.231,37

Por el ajuste de la inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	2.598.231,37	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		2.598.231,37

El enunciado no especifica si debemos prescindir o no del efecto impositivo; si lo tenemos en cuenta, debería registrar la diferencia temporaria de patrimonio neto. Para ello vamos a suponer que el tipo de gravamen en el impuesto sobre sociedades es del 25 %.

Por el descuento del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	649.557,84	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (2.598.231,37 × 25%)		649.557,84

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	2.598.231,37	
8301	Impuesto diferido		649.557,84
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		1.948.673,53

31-12-2X21. Por el devengo de la rentabilidad interna al tipo del 6,5 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (implícitos)	1.241.773,63	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda (500 × 100.000 × 0,035)	1.750.000	
7613	Ingresos de valores representativos de deuda, otras empresas (46.027.286,63 × 0,065)		2.991.773,63

31-12-2X21. Por el cobro del cupón:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.750.000	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		1.750.000

31-12-2X21. Por el ajuste de la inversión a valor razonable:

• Valor en libros [48.625.518 (cotización al inicio 2X21) + 1.241.773,63]	49.867.291,63
• Valor razonable al cierre 2X21	49.063.666
• Reducción del valor razonable	803.625,63

Por el ajuste de la inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	803.625,63	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		803.625,63

Por el descuento del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (803.625,63 × 25%)	200.906,41	
8301	Impuesto diferido		200.906,41

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	200.906,41	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	602.719,22	
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		803.625,63

• Saldo de la cuenta 133 (+ 1.948.673,53 – 602.719,22)	+ 1.345.954,31
• Coste amortizado al cierre de 2X21	47.269.060,37
[1.750.000 × (1,065) ⁻¹ + 51.750.000 × (1,065) ⁻²]	
• Valor razonable	49.063.666
• (Valor razonable – Coste amortizado) × (1 – 0,25) = (49.063.666 –	
– 47.269.060,37) × (1 – 0,25)	+ 1.345.954,31

Apartado 3

$$1.750.000 \times \frac{1 - (1 + 0,0475)^{-2}}{0,0475} + 50.000.000 \times (1,0475)^{-2} = 3.265.531,64 + 45.568.207,06 = 48.833.738,70 \text{ euros}$$

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera

La empresa Importante se dedica a la importación en bruto de materias primas desde otros países a España para su posterior distribución a nivel mayorista. Para ello se encarga de suscribir distintos tipos de contratos normalmente a medio-largo plazo con productores extranjeros con distintas características.

Dispone de almacenes en España desde donde se realiza la distribución mediante una flota propia de elementos de transporte. Hasta España la mercancía viene normalmente en contenedores por vía marítima.

A 1 de enero del año 2X20 dispone de las siguientes existencias en almacén:

Producto	Toneladas	Valor económico
Café	2.458	23.228.100
Cacao	1.586	3.885.700
Soja	3.679	16.555.500

Operaciones del mes de enero del año 2X20

1. A 1 de enero tiene en camino la importación de 250 toneladas de café. Han sido adquiridas en un país latinoamericano con un compromiso de pago de 2.690.000 dólares USA. La mercancía llega a puerto el día 5 de enero, es descargada el día 9 y trasladada a los almacenes de la empresa donde llega el día 14. El proveedor remi-

te la factura de compra con fecha 5 de enero en que se produce la llegada a puerto (la mercancía viajaba hasta puerto español por cuenta y riesgo del vendedor).

2. Los gastos de transporte del café en territorio español ascienden a 87.500 euros que son abonados mediante transferencia bancaria.
3. Con fecha 10 de enero formaliza un contrato de venta de cacao con un mayorista productor de chocolate por el que la empresa se compromete a suministrarle 500 toneladas mensuales a un precio fijo de 2.650 euros la tonelada durante los próximos 24 meses. A fecha 20 de enero realiza el envío de la primera remesa. A su vez el proveedor deposita en una entidad bancaria la cantidad de 3.975.000 euros para garantizar el pago de los envíos correspondientes a dicho suministro.
4. Con fecha 30 de enero efectúa una compra de 500 toneladas de cacao. El precio de mercado es de 2.800 dólares USA la tonelada. Emite un pagaré pagadero en 90 días en favor del proveedor.
5. Adquiere 1.200 toneladas de soja a un precio de 4.250 dólares USA la tonelada. El encargo se realiza con fecha 14 de enero. La mercancía será depositada en un barco el día 20 de enero realizándose el transporte por cuenta y riesgo de la empresa compradora. Para ello encarga varios contenedores cuyo coste de transporte a España será de 50.000 euros. La mercancía sale de puerto americano el 30 de enero y está prevista su llegada el 15 de febrero a puerto español.
6. Además de lo expresado anteriormente, las ventas del mes de enero son las siguientes:
 - 2.670 toneladas de café el día 30 de enero a un precio de 11.340 dólares USA la tonelada. Los costes asociados a la venta por cuenta de la empresa ascienden a 135.000 euros.
 - 970 toneladas de cacao a un precio por tonelada de 3.800 dólares USA, también el día 30 de enero. En la venta va incluida la opción de pago aplazado en 6 meses a lo que se acoge el cliente, lo que supone que abonará la cantidad pendiente más un 2 % adicional en concepto de intereses por pago mayor del plazo normalmente estipulado.
 - 1.650 toneladas de soja a un precio de 6.350 euros la tonelada. La operación se realiza el 30 de enero y en factura se incluye un descuento al proveedor por pronto pago por valor de 200.000 euros. El cliente abona el importe mediante transferencia bancaria.
7. La cotización del dólar USA respecto al euro en las distintas fechas es de:
 - 1 de enero: 1 \$ = 0,85 €.
 - 5 de enero: 1 \$ = 0,90 €.

- 14 de enero: 1 \$ = 0,93 €.
- 20 de enero: 1 \$ = 0,95 €.
- 30 de enero: 1 \$ = 0,98 €.

8. La sociedad utiliza el método FIFO de valoración de inventarios.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondiente al ejercicio 2X20, de la sociedad Importante.

Deberá realizarse el asiento contable de las existencias finales a 31 de enero de 2X20.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Una empresa española se dedica a la importación de materias primas cuya llegada es por vía marítima y que posteriormente vende a mayoristas.

A efectos de determinar la puesta a disposición, al ser por vía marítima debemos tener en cuenta las siguientes cláusulas incoterms:

- **FAS (Free Alongside Ship):** el vendedor cumple con su obligación de entrega una vez ha situado la mercancía al lado del buque en el muelle designado como embarque.
- **FOB (Free On Board):** el vendedor cumple con su obligación de entrega una vez la mercancía ha sido puesta a bordo del buque designado de embarque.
- **CFR (Cost and Freight):** el vendedor debe pagar los costes y el flete necesarios para situar la mercancía en el puerto de destino, pero el comprador es quien corre con el riesgo de pérdida o daños de la mercancía.

- CIF (*Cost, Insurance and Freight*): el vendedor asume todos los riesgos y costes hasta el puerto de destino.

Operaciones del mes de enero del año 2X20

1. 5-1-2X20. Por la compra del café:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías café (2.690.000 × 0,90)	2.421.000	
4004	Proveedores moneda extranjera		2.421.000

La fecha de compra es el 5 de enero porque el control de las mercancías se produce a la llegada al puerto español, ya que la mercancía viaja por cuenta y riesgo del vendedor hasta el puerto de español.

2. Por los gastos de transporte

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías café	87.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		87.500

- Coste total del café comprado (2.421.000 + 87.500) 2.508.500
- Coste unitario por tonelada (2.508.500/250) 10.034

3. 20-1-2X20. Por la venta del cacao:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	1.325.000	
700	Ventas de mercaderías cacao (500 × 2.650)		1.325.000

La entrega del cacao se produce el día 20 de enero.

En el enunciado se indica que el proveedor deposita en una entidad bancaria la cantidad de 3.975.000 euros para garantizar el pago de los envíos correspondientes a dicho suministro.

Si nuestra empresa es el proveedor e indica que el ingreso en la cuenta bancaria es como compromiso de que el cliente cumplirá con el contrato, entendemos que hay un error en el enunciado del ejercicio y es el cliente el que deposita en una entidad financiera dicha cantidad como aval, por tanto, los costes del aval van a cargo del cliente y no procede asiento contable.

Si el dinero lo recibe nuestra empresa y ella misma se convierte en avalista sería una garantía financiera que generaría un rendimiento financiero a repartir de forma lineal en 24 meses, que es la duración del contrato.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.975.000	
189	Garantías financieras a largo plazo		3.975.000

189. Garantías financieras a largo plazo

Garantías financieras concedidas por la empresa a plazo superior a un año. En particular, avales otorgados, siempre y cuando no proceda su registro en el subgrupo 14.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

a₃) Por el aumento de la obligación, con cargo a la cuenta 669.

b) Se cargará:

b₁) Por la disminución de la obligación y por los ingresos devengados, con abono a la cuenta 769.

b₂) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4. 30-1-2X20. Por la compra del cacao:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (cacao) (500 × 2.800 × 0,98)	1.372.000	
4014	Proveedores, efectos comerciales a pagar, moneda extranjera		1.372.000

5. 20-1-2X20. Por la compra de la soja:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (soja) (1.200 × 4.250 × 0,95)	4.845.000	
4004	Proveedores moneda extranjera		4.845.000

La compra se realiza el 20 de enero porque las condiciones son FOB, asumiendo el riesgo el comprador desde que la mercancía se deposita en el barco.

Por los gastos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (soja)	50.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		50.000

6. Por las ventas del mes de enero

a) Ventas de café

Código	Cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes, moneda extranjera	29.672.244	
700	Ventas de mercaderías (café) (2.670 × 11.340 × 0,98)		29.672.244

Por los gastos de la venta (suponemos que son gastos de transporte):

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	135.000	
410	Acreedores por prestación de servicios		135.000

b) Ventas de cacao

Código	Cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes, moneda extranjera	3.612.280	
700	Ventas de mercaderías (cacao) (970 × 3.800 × 0,98)		3.612.280

Los intereses se devengarán a medida que vaya transcurriendo el tiempo. Se cargarán en la cuenta 4304, «Clientes, moneda extranjera», con abono a la cuenta 762, «Ingresos de créditos».

c) Ventas de soja

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.067.950	
700	Ventas de mercaderías (soja) [(1.650 × 6.350 × 0,98) – 200.000]		10.067.950

31-12-2X20. Por la variación de existencias:

1. Cálculo de las existencias finales del café (FIFO)

Operación/precio	9.450	10.034
Existencias iniciales	2.458	
Compra 5-1		250
Ventas enero	-2.458	-212
Existencias finales	0	38

Valor de las existencias finales: 38 Tn × 10.034 = 381.292

31-1-2X20. Regularización de las existencias de café:

Por el traspaso a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercadería	23.228.100	
300	Mercaderías (café)		23.228.100

Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (café) (38 Tn × 10.034)	381.292	
610	Variación de existencias de mercaderías		381.292

2. Cálculo de las existencias finales del cacao (FIFO)

Operación/precio	2.450	2.744
Existencias iniciales	1.586	
Venta 20-1	-500	
Compra 30-1		500
Ventas enero	-970	
Existencias finales	116	500

Valor de las existencias finales: $116 \text{ Tn} \times 2.450 + 500 \text{ Tn} \times 2.744 = 1.656.200$

31-1-2X20. Por la regularización de las existencias de cacao:

Por el traspaso a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	3.885.700	
300	Mercaderías (cacao)		3.885.700

Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (cacao)	1.656.200	
610	Variación de existencias de mercaderías		1.656.200

3. Cálculo de las existencias finales de la soja (FIFO)

Operación/precio	4.500	4.079,17
Existencias iniciales	3.679	
Compras 20-1		1.200





Ventas enero	-1.650	
Existencias finales	2.029	1.200

Valor de las existencias finales: $2.029 \text{ Tn} \times 4.500 + 1.200 \text{ Tn} \times 4.079,166666 = 14.025.500$

31-1-2X20. Por la regularización de las existencias de soja:

Por el traspaso a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	16.555.500	
300	Mercaderías (soja)		16.555.500

Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (soja)	14.025.500	
610	Variación de existencias de mercaderías		14.025.500

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

1. A finales del ejercicio 2X19 se adquirieron con carácter especulativo, 4.000 acciones de la entidad mercantil que cotiza en bolsa Dermatoso, cotizaban al 145 % y que tienen un nominal de 20 euros. Los gastos de adquisición fueron de 1.200 euros. La cotización al finalizar el ejercicio era de 150 %.

A finales del ejercicio 2X20 la cotización es del 140 %.

Finalmente viendo que cada vez la cotización es menor, en el mes de mayo de 2X21, deciden venderlas a 15 euros, soportando unos gastos de 200 euros.

2. En el ejercicio 2X20, es objeto de una comprobación en el curso de un procedimiento inspector, por el impuesto sobre sociedades, en la que se pudo estimar con fiabilidad que la cuota a pagar sería de 25.000 euros, con unos intereses de demora de 3.000 euros y una sanción de 10.000 euros, dicha liquidación fue recurrida. En el mes de febrero de 2X21 y ante la insistencia del asesor fiscal, la sociedad decide dotar la oportuna provisión.

En el mes de julio de 2X21, es estimado parcialmente el recurso, lo que determina una cuota a pagar de 15.000 euros, unos intereses de 1.000 euros y una sanción de 5.000 euros. La liquidación es abonada por banco.

3. El día 3 de agosto de 2X21, adquiere 200 acciones que cotizan en bolsa de la sociedad Tornasa, de valor nominal 300 euros al 140 %, con unos gastos de 250 euros. Esta sociedad había acordado el 30 de junio, fecha de aprobación de las cuentas del ejercicio anterior, el abono de un dividendo de 5 euros por acción, que será abonado el 30 de octubre.

El día 2 de noviembre de 2X21, en junta extraordinaria de accionistas, se acuerda el abono de un dividendo de 10 euros por acción, con cargo a reservas de libre disposición de ejercicios anteriores, que será abonado el 30 de noviembre.

4. El detalle de la nómina de diciembre de 2X21, que es abonada por banco, es el siguiente:

- Salarios devengados: 540.000 euros.
- Aportaciones a planes de pensiones a favor de los empleados: 15.000 euros.
- Seguridad Social a cargo de la empresa: 210.000 euros.
- Seguridad Social a cargo de los trabajadores: 25.800 euros.
- Retenciones judiciales sobre sueldos de empleados: 20.000 euros.
- Recuperación de anticipos entregados: 28.000 euros.
- Retenciones: 180.000 euros.

5. El 1 de julio de 2X19, adquiere una maquinaria para su proceso productivo por importe de 200.000 euros, que abona por banco. En esta misma fecha solicita una subvención de la comunidad autónoma para financiar dicha maquinaria. El 1 de octubre de 2X19, se le concede por un importe de 120.000 euros que le son ingresados por banco el 1 de diciembre de 2X19.

La amortización será durante 10 años.

El 31 de diciembre de 2X21 el valor razonable de la maquinaria es de 100.000 euros.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores correspondientes a los ejercicios 2X19, 2X20 y 2X21.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

1. Compra de acciones de Dermatosa

Las acciones son cotizadas por lo que tienen un valor fiable de mercado y la intención del inversor es especular con los títulos, de ahí que la inversión se clasifica en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuyo criterio de valoración figura en la NRV 9.ª 2.1 del PGC.

- La inversión se registra en el activo corriente, subgrupo 54.
- Los costes de transacción en la compra y venta se registran de forma separada en la cuenta 669, «Otros gastos financieros».
- El ajuste de la inversión a valor razonable se imputa directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - 6630, «Pérdidas de cartera de negociación».
 - 7630, «Beneficios de cartera de negociación».

12-2X19. Por la compra de acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (4.000 × 29)	116.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
669	Otros gastos financieros	1.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		117.200

La cotización de las acciones en la fecha de adquisición es de 20 euros \times 145 % = 29 euros por título.

31-12-2X19. Ajustar a valor razonable:

• Valor en libros (4.000 \times 29)	116.000
• Valor razonable (4.000 \times 30)	120.000
• Ajuste positivo	4.000

La cotización de cierre es del 150 % del valor nominal de 20 euros, da 30 euros por acción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	4.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		4.000

31-12-2X20. Ajuste a valor razonable:

• Valor en libros (4.000 \times 30)	120.000
• Valor razonable (4.000 \times 28)	112.000
• Ajuste negativo	8.000

La cotización de cierre es del 140 % del valor nominal de 20 euros, equivale a 28 euros por acción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	8.000	
540	Inversión financiera a corto plazo en instrumentos de patrimonio		8.000

Mayo 2X21. Por la venta de las acciones:

a) Ajustar la inversión a valor razonable a la fecha de la venta

• Valor en libros (4.000 × 28)	112.000
• Valor razonable (4.000 × 15)	60.000
• Ajuste negativo	52.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	52.000	
540	Inversión financiera a corto plazo en instrumentos de patrimonio		52.000

b) Por la baja de las acciones

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(4.000 × 15) – 200]	59.800	
669	Otros gastos financieros	200	
540	Inversión financiera a corto plazo en instrumentos de patrimonio (4.000 × 15)		60.000

2. Acta de inspección de impuesto sobre sociedades

Febrero 2X21. Por la contabilización el acta del impuesto sobre sociedades firmada de disconformidad en el ejercicio 2X20:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (25.000 + 3.000)	28.000	
678	Gastos excepcionales	10.000	
5291	Provisión a corto plazo para impuestos		38.000

La RICAC de 9 de febrero de 2016 del impuesto sobre sociedades, en el artículo 18.3 c), indica que si el acta se registra en un ejercicio distinto al que debería haberse producido su registro, la cuota y los intereses de demora deben registrarse con cargo a reservas.

3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 «Impuesto sobre beneficios». A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. «Gastos excepcionales».

Julio 2X21. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	38.000	
638	Ajustes positivos en la imposición indirecta (25.000 – 15.000)		10.000
769	Otros ingresos financieros (3.000 – 1.000)		2.000
778	Ingresos excepcionales (10.000 – 5.000)		5.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (15.000 + 1.000 + 5.000)		21.000

4. Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades, supondrán una reducción

en la partida «Impuesto sobre beneficios» de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes al ejercicio o a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en cuentas del subgrupo 76; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la partida «Ingresos excepcionales».

3. Compra de acciones de Tornasa

Las acciones tienen un valor fiable de mercado y el número de títulos no es significativo, no indica que se adquieran para especular de ahí que se clasifiquen en la categoría de activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. La opción es irrevocable.

La NRV 9.^a 2.6 del PGC indica que si en la fecha de la compra hay un dividendo aprobado pendiente de cobro se registrará de forma separada el derecho de cobro del precio del título.

2.6 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses de los activos financieros valorados a coste amortizado deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento, así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. Se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

3-8-2X21. Por la compra de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	83.250	
545	Dividendo a cobrar (200 × 5)	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(200 × 420) + 250]		84.250

30-10-2X21. Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
545	Dividendo a cobrar		1.000

2-11-2X21. Si el acuerdo del dividendo es con cargo a reservas de ejercicios anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar (200 × 10)	2.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.000

La entidad reparte beneficios de ejercicios anteriores de ahí que tengan la consideración de menor coste o recuperación de la inversión, ya que para que sea ingreso financiero deben ser beneficios que se generen en la empresa después de la fecha de adquisición.

30-11-2X21. Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
545	Dividendo a cobrar		2.000

4. Resumen de los costes de personal del mes de diciembre de 2X21

Las aportaciones a planes de pensiones que realiza la empresa a favor de los empleados tienen la consideración de retribución en especie, forma parte del salario devengado y deberá restarse del importe líquido.

Por las aportaciones que la empresa dota al plan de pensiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
643	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

Por la nómina del mes de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios (sueldos en metálico y en especie)	540.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	210.000	
476	Organismos Seguridad Social, acreedora (210.000 + 25.800)		235.800
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		180.000
460	Anticipos al personal		28.000
47X	Embargo a empleados de sueldos		20.000
755	Ingresos por servicios prestados al personal (rentas en especie)		15.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (540.000 – 25.800 – 180.000 – 28.000 – 20.000 – 15.000)		271.200

5. Compra de una máquina con subvención

1-7-2X19. Por la compra de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

1-10-2X19. Por la concesión de la subvención no reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	120.000	
940	Ingresos por subvenciones oficiales de capital		120.000

El enunciado del ejercicio no indica de forma expresa si debemos prescindir o no del efecto impositivo del impuesto sobre beneficios, así que hemos optado por considerarlo a un tipo de gravamen del 25 %.

Por el descuento del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (120.000 × 25 %)	30.000	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		30.000

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones oficiales de capital	120.000	
8301	Impuesto diferido		30.000
130	Subvenciones oficiales de capital		90.000

1-12-2X19. Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	120.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		120.000

31-12-2X19. Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(200.000/10) \times 6/12]$	10.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		10.000

31-12-2X19. Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	6.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio $[(120.000/10) \times 6/12]$		6.000

- Porcentaje subvencionado (120.000/200.000) 60 %
- Imputación al resultado del ejercicio 6.000
(60 % cuota de amortización = 10.000 × 60 %)

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (6.000 × 25%)	1.500	
8301	Impuesto diferido		1.500

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	4.500	
8301	Impuesto diferido	1.500	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		6.000

31-12-2X20. Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (200.000/10)	20.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		20.000

31-12-2X20. Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	12.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (120.000/10)		12.000

- Porcentaje subvencionado (120.000/200.000) 60 %
- Imputación al resultado del ejercicio 12.000
(60 % cuota de amortización = 20.000 × 60 %)

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (12.000 × 25 %)	3.000	
8301	Impuesto diferido		3.000

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	9.000	
8301	Impuesto diferido	3.000	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		12.000

31-12-2X21. Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (200.000/10)	20.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		20.000

31-12-2X21. Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	12.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (120.000/10)		12.000

- Porcentaje subvencionado (120.000/200.000) 60 %
- Imputación al resultado del ejercicio 12.000
(60 % cuota de amortización = 20.000 × 60 %)

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (12.000 × 25 %)	3.000	
8301	Impuesto diferido		3.000

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	9.000	
8301	Impuesto diferido	3.000	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		12.000

31-12-2X21. Por el cálculo del deterioro de valor:

• Valor en libros [200.000 (coste) – 50.000 (acumulada)]	150.000
• Importe recuperable	100.000
• Deterioro de valor	50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	50.000	
213	Maquinaria (50.000 × 60 %)		30.000
2913	Deterioro de valor de maquinaria		20.000

31-12-2X21. Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	30.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		30.000

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30.000 × 25%)	7.500	
8301	Impuesto diferido		7.500

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	22.500	
8301	Impuesto diferido	7.500	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		30.000

Balance cierre 2X21

ACTIVO NO CORRIENTE

II. Inmovilizado material

213, «Maquinaria» (200.000 – 30.000)	170.000
2813, «Amortización acumulada de maquinaria»	(50.000)
2913, «Deterioro de valor de maquinaria»	(20.000)
Valor en libros	100.000

PATRIMONIO NETO

A.3) Subvenciones, donaciones y legados de capital

130, «Subvenciones oficiales de capital»	45.000
{[120.000 – 6.000 (2X19) – 12.000 (2X20) – 12.000 (2X21) – 30.000 (2X21)] × 75%}	

B) PASIVO NO CORRIENTE

IV. Pasivos diferidos

479, «Pasivo por diferencias temporarias imponibles»	15.000
Porcentaje subvencionado inicial (120.000/200.000)	60 %
Porcentaje subvencionado después del deterioro de valor	60 %
(60.000/100.000)	

Caso práctico núm. 5

Contabilidad financiera

La sociedad mercantil anónima Agrupatodos tiene su domicilio fiscal en España y está sujeta al tipo del 25 % en el impuesto sobre sociedades en el ejercicio 2X21, habiendo tenido un importe neto de la cifra de negocios de 8.000.000 de euros y un resultado contable antes de impuestos de 1.560.000 euros. Se han aplicado durante este ejercicio al máximo los beneficios fiscales establecidos en la legislación vigente.

Los datos que pudieran tener trascendencia en dicho impuesto son los siguientes:

1. Ha abonado un recargo de apremio, por una deuda que no fue pagada en periodo voluntario por importe de 2.000 euros y ha tenido gastos contabilizados por atenciones a clientes por importe de 150.000 euros.
2. El 1 de marzo ha adquirido una instalación técnica por importe de 1.500.000 euros, que según tablas debe amortizarse al 15 % y con un periodo máximo de 12 años.
3. Asimismo, en régimen de arrendamiento financiero, adquirió el 1 de enero de 2X18 otras instalaciones técnicas por importe de 500.000 euros. El cuadro de financiación de las mismas es el siguiente:

	2X18	2X19	2X20	2X21
Recuperación coste del bien	115.000	120.000	125.000	140.000
Intereses	30.000	25.000	20.000	5.000

Según tablas, estas instalaciones técnicas deben amortizarse al 10 %.

4. En el ejercicio 2X19 se dotó una provisión ante demanda de responsabilidad civil interpuesta por un cliente debido a la entrega de una mercancía defectuosa por importe de 65.000 euros. El 6 de febrero se dicta sentencia firme por la que la mercantil es condenada al pago de 75.000 euros.
5. El 7 de julio, se ha efectuado una venta a plazos de un prototipo elaborado por la propia empresa, cuyo calendario de cobro previsto es el siguiente:
 - 200.000 euros el mismo día de la venta.
 - 500.000 euros en el plazo de 12 meses.
 - 1.300.000 euros en el plazo de 24 meses.

El beneficio de esta operación es de 500.000 euros.

6. El día 1 de diciembre, ante dificultades de tesorería, se acuerda por junta extraordinaria y universal de accionistas la ampliación de capital por un importe de 2.000.000 de euros, lo que ha supuesto unos gastos de 50.000 euros. Se suscriben y desembolsan todas las aportaciones.
7. Existen bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores por importe de 450.000 euros. Asimismo, se tienen unas deducciones pendientes de aplicar por importe de 15.000 euros. En el presente ejercicio se han generado deducciones por importe de 5.000 euros que el órgano de administración de la sociedad decide aplicarlas en dos periodos impositivos.
8. Los pagos fraccionados ascienden a 540.000 euros y las retenciones a 150.000 euros.

Trabajo a realizar:

1. Cálculo de la base imponible y la cuota íntegra y líquida del impuesto.
2. Conciliación entre el resultado contable y fiscal.
3. Contabilización de las operaciones del ejercicio 2X21, que puedan afectar al impuesto sobre sociedades.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En caso de que el opositor estime que no es necesaria anotación contable en algún punto deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Apartado 1

Antes de iniciar los cálculos del impuesto sobre sociedades habría que determinar si la entidad puede aplicar o no el régimen especial de reducida dimensión. Para ello deberíamos saber si el importe neto de la cifra de negocios del grupo en el ejercicio precedente es o no inferior a 10.000.000, tal como establece el artículo 101 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS).

El enunciado nos facilita el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio actual de 8.000.000, pero no hay datos del ejercicio precedente ni anteriores para poder evaluar si es posible aplicar o no las ventajas de dicho régimen especial en el periodo impositivo actual, de ahí que se haya optado por solucionar el caso práctico con las dos opciones.

Opción 1. La empresa cumple los requisitos para poder aplicar el régimen fiscal especial de reducida dimensión

1.1. Comentarios de los ajustes fiscales

Nota 1. Recargo de apremio (art. 15 c) LIS) y atenciones a clientes (art. 15 e) LIS)

El recargo de apremio tiene la consideración de sanción de ahí que no tenga la consideración de gasto deducible.

Ajuste fiscal = +2.000 euros, diferencia permanente con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La normativa fiscal limita el gasto deducible de atenciones a clientes y proveedores al 1 % del importe neto de la cifra de negocios.

Gasto deducible en el periodo impositivo actual = $8.000.000 \times 1\% = 80.000$ euros.

El gasto contabilizado es de 150.000 euros, el exceso de 70.000 no es deducible.

Ajuste fiscal = +70.000 euros, diferencia permanente con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Nota 2. Amortización de la instalación técnica

Si la entidad aplicara el régimen fiscal de reducida dimensión al ser activo nuevo podría aplicar la aceleración del doble del coeficiente máximo de tablas que figura en el artículo 103 de la LIS.

• Amortización contable [$1.500.000 \times 15\% \times 10/12$ (marzo a diciembre)] ..	187.500
• Gasto fiscal ($1.500.000 \times 15\% \times 2 \times 10/12$)	375.000
• Ajuste fiscal negativo	<u>187.500</u>

Ajuste fiscal = -187.500 euros, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, nace un pasivo diferido

Nota 3. Arrendamiento financiero (art. 106 LIS)

El régimen fiscal de arrendamiento financiero permite acelerar la deducción de la amortización del bien, ya que el gasto deducible es el coste de recuperación del bien con el límite del artículo 106.6 de la LIS que depende de si el año de la firma del contrato la entidad tenía la consideración de reducida dimensión o no.

Si en la firma del contrato la facturación es inferior a 10.000.000, el límite del artículo 106.6 de la LIS es el siguiente:

- Límite = Coste del activo \times Porcentaje máximo de tablas \times 2 (ventaja del *leasing*) \times 1,5 (aceleración de entidad de reducida dimensión)
- Límite anual (500.000 \times 10 % \times 2 \times 1,5) 150.000 euros

Si la facturación en la firma del contrato de *leasing* es igual o superior a 10.000.000, el límite del gasto fiscal es el coste del bien \times el porcentaje máximo de tablas \times 2 (ventaja del *leasing*).

$$\text{Límite} = 500.000 \times 10 \% \times 2 = 100.000 \text{ euros}$$

Año	Amortización contable	Recuperación del bien	Límite	Pendiente	Gasto fiscal	Ajuste base imponible
2X18	50.000	115.000	150.000	0	115.000	-65.000
2X19	50.000	120.000	150.000	0	120.000	-70.000
2X20	50.000	125.000	150.000	0	125.000	-75.000
2X21	50.000	140.000	150.000	0	140.000	-90.000

Ajuste fiscal 2X21 = -90.000 euros, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, aumenta el pasivo diferido

Nota 4. Provisión para responsabilidades (art. 14.3 LIS)

Si existe demanda judicial, no se trata de una provisión tácita o implícita de ahí que tenga la consideración de gasto deducible, tanto el importe dotado en el ejercicio 2X19, como la cantidad que figura en el ejercicio 2X21 derivada de la sentencia firme.

2X19. Por la dotación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	65.000	
142	Provisión a largo plazo por responsabilidades		65.000

8-2-2X21. Por la sentencia firme:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5292	Provisión a corto plazo por responsabilidades	65.000	
678	Gastos excepcionales	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		75.000

Se ha prescindido del efecto financiero de la provisión.

No hay ajuste fiscal

Nota 5. Operaciones con precio aplazado (art. 11.4 LIS)

Si se realiza una venta con cobro aplazado que exceda a un año, el artículo 11.4 de la LIS admite la tributación en proporción a cobros del beneficio de la operación.

Beneficio contable de la venta del producto	500.000
Precio de venta al contado	2.000.000
Porcentaje margen sobre el precio de venta (500.000/2.000.000)	25 %
Beneficio contable por la venta de los productos	500.000
Beneficio fiscal proporcional a cobros (200.000 × 25 %)	50.000
Ajuste fiscal	450.000

Ajuste fiscal = -450.000 euros, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, nace un pasivo diferido

Nota 6. Gastos de ampliación de capital (art. 11.3 LIS)

Los costes de transacción de emitir instrumentos de patrimonio neto al incrementar los fondos propios se registran directamente como menor importe de la prima de emisión o reservas voluntarias.

El artículo 11.3 de la LIS admite su deducción fiscal, pero como el cálculo de la base imponible parte del resultado contable antes de impuestos, hay que realizar ajuste fiscal por importe de 50.000 euros.

Ajuste fiscal = -50.000 euros, diferencia permanente con origen a una cuenta de reservas

1.2. Determinar la deuda tributaria

Resultado contable antes de impuestos	1.560.000
+/- Diferencias permanentes con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias	72.000
Recargo de apremio (Nota 1)	2.000
Atenciones a clientes (Nota 1)	70.000
+/- Diferencias permanentes con origen en la cuenta de reservas	(50.000)
Gastos de ampliación (Nota 6)	(50.000)
+/- Diferencias temporarias	
a) Origen ejercicio actual	(727.500)
Aceleración amortización instalación técnica (Nota 2)	(187.500)
Leasing instalación técnica (Nota 3)	(90.000)
Operaciones a plazos (Nota 5)	(450.000)
b) Origen ejercicios anteriores	0
Base imponible antes de reserva capitalización y BINS	854.500
- Reducción por capitalización	0
- Compensación de bases imponibles negativas (Nota 7)	(450.000)
Base imponible antes de reducción por nivelación	404.500
- Reserva de nivelación	(40.450)
Base imponible	364.050
Tipo de gravamen	× 25 %
Cuota íntegra	91.012,50
- Deducciones fiscales	
Origen ejercicio anterior	15.000

Origen ejercicio actual	5.000	
Aplicación de las deducciones (15.000 + 2.500)		(17.500)
Cuota líquida		<u>73.512,50</u>
– Retenciones soportadas		(150.000)
– Pagos a cuenta		<u>(540.000)</u>
Deuda tributaria (a devolver)		616.487,50

El apartado 7 del enunciado especifica que la entidad aplica la totalidad de las deducciones pendientes de aplicar de ejercicios anteriores y la mitad de las deducciones con origen del ejercicio actual, ya que decide aplicarlas en dos periodos impositivos. No se indica limitación sobre la cuota íntegra.

Opción 2. La entidad no tiene la consideración de empresa de reducida dimensión

1.1. Comentar ajustes fiscales

Las diferencias en los ajustes fiscales con relación al apartado anterior están en los puntos 2 y 3 del enunciado.

2. Amortización la instalación técnica

Si no indica un criterio distinto, implica que la empresa contabiliza la cuota máxima según las tablas de amortización.

Cuota máxima = 1.500.000 × 15 % (coeficiente máximo) × 10/12 (marzo a diciembre) = 187.500 euros.

No hay ajuste fiscal.

3. Contrato de arrendamiento financiero (art. 106 LIS)

Si en la firma del contrato el importe neto de la cifra de negocios era igual o superior a 10.000.000, el límite sería:

500.000 (coste del activo) × 10 % (coeficiente máximo) × 2 (ventaja del *leasing*) = 100.000 euros

Año	Amortización contable	Recuperación del bien	Límite	Pendiente aplicar	Gasto fiscal	Ajuste base imponible
2X18	50.000	115.000	100.000	15.000	100.000	-50.000
2X19	50.000	120.000	100.000	35.000	100.000	-50.000
2X20	50.000	125.000	100.000	60.000	100.000	-50.000
2X21	50.000	140.000	100.000	100.000	100.000	-50.000

Ajuste fiscal = -50.000 euros, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, aumenta el pasivo diferido

El resto de los ajustes fiscales serían los mismos, excepto que no podrá aplicar la reducción por nivelación de bases imponibles del artículo 105 de la LIS.

1.2. Determinar la deuda tributaria

Resultado contable antes de impuestos	1.560.000
+/- Diferencias permanentes con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias	72.000
Recargo de apremio (Nota 1)	2.000
Atenciones a clientes (Nota 1)	70.000
+/- Diferencias permanentes con origen en la cuenta de reservas	(50.000)
Gastos de ampliación (Nota 6)	(50.000)
+/- Diferencias temporarias	
c) Origen ejercicio actual	(500.000)
Leasing instalación técnica (Nota 3)	(50.000)
Operaciones a plazos (Nota 5)	(450.000)
d) Origen ejercicios anteriores	0
Base imponible antes de reserva capitalización y BINS	1.082.000
- Reducción por capitalización	0
- Compensación de bases imponibles negativas (Nota 7)	(450.000)
Base imponible antes de reducción por nivelación	632.000
- Reserva de nivelación	0
Base imponible	632.000

Tipo de gravamen		× 25 %
Cuota íntegra		<u>158.000</u>
– Deducciones fiscales		
Origen ejercicio anterior	15.000	
Origen ejercicio actual	5.000	
Aplicación de las deducciones (15.000 + 2.500)		<u>(17.500)</u>
Cuota líquida		140.500
– Retenciones soportadas		(150.000)
– Pagos a cuenta		<u>(540.000)</u>
Deuda tributaria (a devolver)		<u>549.500</u>

A efectos de registrar el asiento contable del impuesto sobre sociedades y el modelo de conciliación del resultado contable y fiscal, partimos de que la entidad no tiene la condición de empresa de reducida dimensión.

Apartado 2

1. Contabilización de la cuota líquida

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	140.500	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	549.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		690.000

2. Contabilización de los ajustes fiscales

2.1. Diferencias permanentes con origen en la cuenta de pérdidas y ganancias

No procede asiento contable al no generar activos o pasivos diferidos, su efecto impositivo está incluido en el saldo de la cuenta 6300, «Impuesto corriente», dichos ajustes fiscales no inciden en los cálculos de próximas liquidaciones.

2.2. Diferencias permanentes con origen en la cuenta de reservas

El efecto impositivo de los gastos de ampliación está incluido dentro de la cuota líquida, cuenta 6300, «Impuesto corriente», si no se reclasifica a la cuenta de reservas, la menor tributación de 12.500 euros sumaría al resultado del ejercicio, cuando los gastos de ampliación no están registrados en cuentas del grupo 6 de pérdidas y ganancias.

Por la reclasificación del efecto impositivo de los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (50.000 × 25%)	12.500	
113	Reservas voluntarias por gastos de ampliación		12.500
	113, «Reservas voluntarias por gastos de ampliación de capital» [-50.000 (importe bruto) + 12.500 (efecto impositivo)]		(37.500)

2.3. Contabilización de las diferencias temporarias

Por la diferencia temporaria derivada del *leasing*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	12.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles « <i>leasing</i> instalación técnica» (50.000 × 25%)		12.500

Por la diferencia temporaria derivada de la venta a plazos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	112.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles «operaciones a plazos» (450.000 × 25%)		112.500

3. Compensación de bases imponibles negativas

Si el crédito fiscal por bases negativas está reconocido en contabilidad, la aplicación de dicha pérdida fiscal en el periodo impositivo actual implica la cancelación del crédito.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	112.500	
4745	Créditos por pérdidas a compensar (450.000 × 25 %)		112.500

4. Contabilización de las deducciones fiscales

Por la cancelación del derecho de cobro por las deducciones de ejercicios anteriores que se aplican en el periodo impositivo actual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes		15.000

Por el reconocimiento de las deducciones con origen en el ejercicio actual pendientes de aplicar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	2.500	
6301	Impuesto diferido		2.500

5. Resultado del ejercicio

Resultado contable antes de impuestos.....	1.560.000
6300, «Impuesto corriente»	(140.500)
6301, «Impuesto diferido»	(262.500)
Resultado del ejercicio	1.157.000

El resultado contable del ejercicio después de impuestos es de 1.157.000 euros, mientras que la base imponible del ejercicio es de 632.000 euros.

El tipo nominal es del 25 % mientras que el tipo efectivo si se divide la cuota líquida entre la base imponible nos da:

$$\text{Tipo efectivo} = 140.500/632.000 = 22,23 \%$$

Por la imputación de las cuentas del impuesto sobre beneficios al resultado del ejercicio:

Apartado 3

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos de patrimonio neto		Reservas		Total
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	1.157.000		0		(37.500)		1.119.500
Impuesto sobre sociedades	403.000				12.500		390.500
+/- Diferencias permanentes	72.000						72.000
+/- Diferencias temporarias							(500.000)
a) Con origen ejercicio actual		50.000					
Leasing		450.000					
Venta a plazos							
b) Con origen ejercicios anteriores							
Reserva de capitalización							0
Compensación BINS							(450.000)
Base imponible (resultado fiscal)							632.000

Acto de graduación del CEF.- y la UDIMA y reconocimiento a los opositores

Madrid

El Palacio Municipal de IFEMA en Madrid acogió un año más el acto de graduación para poner el broche a otro año académico en el Grupo Educativo CEF.- UDIMA. El tradicional *Veni Creator*, para abrir, y el *Gaudeamus igitur*, para cerrar el acto, escenificaron brevemente el orgullo y esfuerzo de los 3.171 graduados y alumnos de máster del curso 2021-2022. Una jornada de celebración encabezada por los presidentes del Grupo Educativo, Arancha y Arturo de las Heras, así como por la rectora de la UDIMA, Concha Burgos; su secretario general, Eugenio Lanzadera, y el padrino de la promoción, el profesor y periodista Francisco Marhuenda.



Panorámica de la mesa presidencial

Condujeron el acto de graduación el director de Comunicación del Grupo Educativo CEF.- UDIMA, Luis Miguel Belda, y la coordinadora de oposiciones *online* del CEF.- Benilde Álvarez.

Eugenio Lanzadera tomó en primera instancia la palabra para iniciar las felicitaciones a los alumnos y repasar el año académico que se cierra, dijo, con un balance positivo: 4.147 estudiantes de grado, 4.535 de máster y unos 8.000 de títulos propios universitarios no oficiales. El secretario general dio las gracias

a los alumnos titulados y animó a quienes aún no lo han logrado. «Gracias porque sois el músculo de nuestra universidad», señaló, «permitiéndonos que nos desarrollemos como profesionales tanto a nivel docente como investigador».

También dio las gracias a los más de 300 profesores electos y colaboradores que hacen posible este «equilibrio entre la docencia, la investigación y la transferencia del conocimiento». Un binomio, docencia e investigación, que vertebró las posteriores intervenciones. Subrayó el atractivo de la inteligencia y cerró con un sentido homenaje a los estudiantes que desgraciadamente han fallecido a lo largo del curso, y que, afirmó, «son un ejemplo de superación»: «Ángel, estudiante de Historia, Antonio, de Informática, Ricardo, de Criminología, Fede, de Psicología, y nuestra querida compañera Begoña, que también estudiaba el Grado en Criminología».



Eugenio Lanzadera, secretario general de la UDIMA



Concha Burgos, rectora de la UDIMA

En consonancia con la puesta en valor de Lanzadera sobre el talento, que «si no se desarrolla, se pierde», intervino a continuación la rectora de la UDIMA. Concha Burgos acentuó la relevancia de la formación continua ante el futuro incierto que nos dibuja el contexto económico y geopolítico internacional. En esas aguas, aseguró, los alumnos del Grupo CEF.- UDIMA han demostrado su capacidad de resiliencia ante las adversidades que nos deparan. Y añadió: «Además del conocimiento técnico esperamos haber formado no solo buenos profesionales, sino también personas con capacidad crítica, sólidos valores y la determinación para crear un mundo mejor».

La universidad no queda «petrificada»

Alegando el gran honor de intervenir como padrino de los egresados, el doctor en Derecho y periodista Francisco Marhuenda compartió su visión de la educación. Desde pequeño se le inculcó la capacidad que tiene como «ascensor social» y como sentido mismo de un camino de mérito y esfuerzo, y que no termina, sino que se mantiene a lo largo de toda la vida. El director del periódico *La Razón* destacó el papel fundamental que tiene en ese camino la universidad, y cuya función es clave para lograr una sociedad «más dinámica».

Para que nuestro país sea competitivo debe nutrirse de universidades con profesores que no sean ajenos a la realidad que les rodea, continuó. Buena prueba de ello son los países en los que el sistema universitario «piensa en los alumnos»,



El padrino de la promoción, Francisco Marhuenda

pues han afrontado mejor las crisis. Esto se debe a que no solo han apostado por lo que realmente les llena como docentes, sino que han buscado ante todo dar herramientas a sus egresados para que puedan resolver los problemas en el futuro.

Un futuro que no sabe cómo será, pero seguro que «no sin esfuerzo y sacrificio», y donde esa doble labor docente e investigadora, de transmisión del conocimiento, nunca podrá ser sustituida por una máquina. Los tiempos cambian pero la universidad «no queda petrificada», como demuestra la preocupación por temas como el medio ambiente, mucho más ajenos hace unos años. Se adapta y mantiene el papel de servicio público de sus profesores y doctores. Esos que se «preocupan, investigan y atienden a sus alumnos» son los que necesita la sociedad. «Seguid formándoos, os hará mejores personas para seguir adelante».

Ni pandemia, ni crisis: «no tiramos la toalla»

En representación de los estudiantes de grado, y como protagonista de uno de los momentos más emotivos del acto, subió al atril Melody Rodero. La ya criminóloga relató su duro camino, luchando contra una enfermedad neurológica, y poniendo en sus palabras el reconocimiento al esfuerzo de todos los alumnos que, como ella, alcanzaron su objetivo. Muchos compaginándolo con trabajos o labores en el campo, hijos o cargas familiares. Pero ni la pandemia ni la crisis «nos ha hecho tirar la toalla».



En representación de los graduados intervino Melody Rodero

«Casi todos nos hemos sentidos apoyados por nuestra familia y los profesores de la UDIMA. Gracias a todos por el respaldo y la confianza depositados en nosotros», cerró tras dedicar su triunfo a su difunto padre y recibir la sentida ovación de los asistentes.

Tras el paso de los egresados por el escenario, el presidente del CEF.- Centro de Estudios Financieros, Arturo de las Heras, se sumó a las felicitaciones a los estudiantes. Aprovechó para recordar la importante efeméride que coincidía con el acto: el inicio del 45.º aniversario del Grupo CEF.- UDIMA, que desde la primera piedra puesta por Roque de las Heras en 1977 (también presente en el acto), ha construido una institución educativa de referencia «haciendo bien las cosas sin que nadie esté mirando», citó Arturo.



Arturo de las Heras, presidente del CEF.-

El presidente aplaudió la dupla profesional y docente que desempeñan muchos de los profesores del Grupo Educativo,

y alentó a los titulados a formar parte no solo de los ya más de 600.000 estudiantes de la institución, sino también de los que se hermanan con ella a través de la asociación Alumni+ CEF.- UDIMA de antiguos alumnos.

«Aprenderemos y creceremos»



Por parte de los titulados de máster intervino Monserrat Acebes

Además de celebrar el formato y la fama que la llevaron a elegir la UDIMA, Montserrat Acebes dedicó sus palabras al exigente camino recorrido y la capacidad de superar el que queda. Ya como abogada y en nombre de los compañeros de máster, valoró el apoyo de la familia y los profesores en un formato de estudio donde uno debe ser «muy autoexigente». Y valoró que, si el futuro es incierto, y ahora comienzan nuevas etapas (que «asustan»), ellos deben pensar en el incentivo y ganas de crecimiento que supone, de descubrir nuevos conocimientos. «Por más miedo que tengamos, aprenderemos y creceremos».



Arancha de las Heras, presidenta de la UDIMA

Selló el acto la presidenta de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA, Arancha de las Heras, dedicando su agradecimiento a todos: «Sin el esfuerzo compartido entre vosotros, el profesorado y el personal de administración y servicios no sería posible celebrar un día como hoy». Asumió que el crecimiento patente de los egresados «debe continuar» en un mundo que exige «que el mañana sea mejor que hoy».



El violinista Pablo Navarro

«Gracias porque con vuestro crecimiento académico y profesional nuestra institución también ha crecido», concluyó antes del cierre final con la sesión musical del violinista Pablo Navarro, acompañado de DJ, piano y batería.

Alberto Orellana

(Departamento de Comunicación. CEF.- UDIMA)

Barcelona

Con Javier García Ortells como nuevo director de CEF.- UDIMA en Barcelona, tras 36 años de Enrique Cañizares al frente, la institución académica celebró el solemne acto de graduación de los estudiantes del curso 2021-2022, que fue presidido por Arancha de las Heras, presidenta del Grupo Educativo CEF.- UDIMA, y que contó con Jaime Ozores, socio director de Odgers Berndtson, como padrino de la promoción.

Como es costumbre, se rindió homenaje a los alumnos que cursaron sus estudios de máster en la sede de Barcelona, los de grado y máster de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA, que eligieron el centro

de Barcelona para asistir a su graduación, y los opositores que aprobaron su oposición a lo largo del curso académico y que se encuentran en la capital de Cataluña, en representación de todos sus compañeros que están realizando el curso de formación o en sus destinos asignados.



Mesa presidencial del acto



Javier García Ortells, director del CEF.- Barcelona

García Ortells dio la bienvenida a los egresados y a los opositores, sus familiares y amigos, a quienes animó a tomar un papel protagonista en el cambio social y profesional del presente y del futuro próximo, al tiempo que agradeció la confianza depositada en el CEF.- y la UDIMA para su preparación académica, entre ellos, la del jefe de estudios Salvador Rius, quien amplió su currículum con un MBA.

El padrino de la promoción, Jaime Ozores, uno de los más reputados «cazatalentos» en España, cifró en tres las claves de lo que persigue la empresa actual: un aviso para navegantes para que los potenciales empleados puedan desarrollar cada uno lo mejor de sí mismos.

Así, Jaime Ozores habló de la sostenibilidad, en el sentido de la perduración en el tiempo y el legado que vamos a dejar a los que vengan, como algo fundamental; de la diversidad:



El padrino de la promoción, Jaime Ozores

«seréis líderes y gestores de la diversidad», dijo, no solo en alusión a la diversidad de género basada especialmente en reconocer el talento femenino, sino también a la generacional, a cómo gestionar diferentes generaciones dentro de la propia organización, y la que se basa en el liderazgo digital, que no solo consiste en saber manejarse con la nueva tecnología, sino en desarrollar convenientemente las competencias digitales, de comunicación e interacción con los demás. Por último, el padrino de esta nueva promoción aludió al liderazgo de valores, e invitó a los egresados a ser auténticos y, sobre todo, a arriesgar, porque, afirmó, «el mundo es para los valientes».

Pilar Gámez fue la siguiente en intervenir, quien, en su calidad de jefa de estudios de Másteres, nombró uno a uno a los alumnos graduados, los cuales subieron al estrado para ser felicitados por los componentes de la mesa presidencial.



Pilar Gámez, jefa de estudios de másteres



Anna Ayats intervino en nombre de los profesores

A posteriori dio paso a la primera de las ponentes, la profesora Anna Ayats, quien, en nombre de los profesores, reconoció de los estudiantes el sacrificio y la constancia demostradas hasta llegar hasta aquí, especialmente a los opositores, quienes, en su opinión, merecen un reconocimiento especial. La profesora Ayats animó a los alumnos a trabajar en aquello que realmente les guste y puso todos los servicios del CEF.- y la UDIMA en Barcelona a su disposición, animándoles a utilizarlos y contar siempre con el cuadro docente y directivo. Concluía su discurso dedicando unas emotivas palabras hacia Enrique Cañizares, a quien deseó lo mejor en esta nueva etapa,

y también a Fuensanta Cabello, por la labor realizada como nueva jefa de estudios de oposiciones a lo largo de este año.

Tomaba después la palabra, en nombre de los alumnos, Salvi Jacobs, quien agradecía al CEF.- y la UDIMA la preparación recibida, justificada especialmente por el profesorado, ya que «posee la combinación perfecta de conocimiento mezclado con una alta capacidad para la docencia». Concluyó su intervención compartiendo esta reflexión: «El conocimiento adquirido a través de la formación nos llevaba a poder ser dueños de nuestro propio destino».



En representación de los alumnos subió al atril de oradores Salvi Jacobs

En representación de los opositores, tomaba la palabra el recién aprobado opositor a Subinspección de Empleo y



Por los opositores intervino
Javier Haro

actual profesor del CEF.- Javier Haro, quien puso en valor el acompañamiento de los profesores a sus alumnos, especialmente en los malos momentos, adversidades, frustraciones y fracasos en el camino y por haberles enseñado a superarlos. No quiso Haro dejar pasar la oportunidad de reconocer la labor de su preparadora, Carmen Martos, «por la paciencia y el compromiso demostrado».

Por último, se distinguió a Alesander Berzosa, del grupo CaixaBank, por la confianza depositada en el CEF.- y la UDIMA en la Ciudad Condal, en lo referente a la formación continua

de sus empleados. Berzosa agradeció en nombre de la entidad el reconocimiento que se le otorgaba como institución comprometida con la formación y destacó el marco de la formación continua en las organizaciones.



Se distinguió a Alesander Berzosa,
del grupo CaixaBank

En la despedida del solemne acto, la presidenta del Grupo Educativo CEF.- UDIMA, Arancha de las Heras, felicitó a profesores, personal de administración y gestión, y, por supuesto, a los alumnos por el éxito conseguido, destacando que esto no era ni mucho menos el final, sino el principio, y animando a todos los presentes a seguir conectados con el CEF.- a través de los servicios que este brinda, como Alumni+ CEF.- UDIMA (la Asociación de Antiguos Alumnos). Por supuesto, también a que se conecten con la Bolsa de Trabajo y Emprendedores, la revista *Conectados* y con los contenidos especializados que difunde el CEF.- y la UDIMA a través de sus distintas publicaciones sectoriales.



Arancha de las Heras, presidenta
del Grupo CEF.- UDIMA



El grupo Violins-trío

Al cierre del evento, los congregados tributaron un aplauso al presidente fundador del grupo educativo, Roque de las Heras, presente en este evento, así como a Enrique Cañizares, quien durante décadas dirigió el centro barcelonés.

Las interpretaciones del grupo Violins-trío, integrado por mujeres violinistas, acompañaron en todo momento el evento, que tuvo lugar en el Auditorio AXA.

Alberto Orellana

(Departamento de Comunicación. CEF.- UDIMA)

Valencia

La importancia de la formación continua sobrevoló la celebración institucional del acto de graduación de los egresados y opositores del CEF.- y la UDIMA en Valencia del Curso 2021-2022, durante el cual directivos, profesores y alumnos pusieron el acento en la oportunidad que representa la adquisición de conocimientos para el desarrollo personal y profesional de cada estudiante.

El solemne acto se celebró el 28 de septiembre en el Hotel Balneario Las Arenas (Valencia), donde, como



Mesa presidencial del acto



Elena Albarrán, jefa de estudios del CEF.- Valencia

es costumbre, se rindió homenaje a los alumnos que cursaron sus estudios de máster en la sede de Valencia, los de grado y máster de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA, que eligieron el centro de Valencia para asistir a su graduación, y los opositores que aprobaron su oposición a lo largo del curso académico y que se encuentran en la capital de la Comunidad Valenciana, en representación de todos sus compañeros que están realizando el curso de formación o en sus destinos asignados.

El acto estuvo dirigido por Elena Albarrán, jefa de estudios del CEF.- Centro de Estudios Financieros en Valencia, y presidido por Arturo de las Heras, presidente del Grupo Educativo CEF.- UDIMA.

En esta ocasión, Francisco Javier Quiles, director de Relaciones Externas de Consum Cooperativa Valenciana, ejerció de padrino y, durante su intervención, mencionó la importancia de la formación continua como factor clave de la promoción profesional y de su influencia en el desarrollo de una sociedad mejor y más comprometida.



El padrino del acto, Francisco Javier Quiles

Por su parte, David Benavent, profesor de CEF.- UDIMA Valencia, habló en nombre del resto del profesorado de la escuela de negocios. Lo hizo para compartir aspectos de su vida personal y de su primer contacto con el CEF.-, donde se formó, y de cómo en los primeros años de vida laboral se le abrieron las puertas gracias a dicha formación. Concluyó celebrando que, con el tiempo, se convirtió en un profesor más que comparte su experiencia y conocimientos en las aulas del CEF.- y la UDIMA en Valencia.



En nombre del profesorado intervino David Benavent

Algo en lo que incidió, con carácter general, el director de

Raquel Porcar, jefa de estudios de Oposiciones en Valencia, destacó en su discurso el esfuerzo y dedicación que supone la preparación de una oposición, pero también la gran recompensa que significa obtener la plaza buscada. Algo en lo que incidió, con carácter general, el director de la sede del grupo educativo en Valencia, José Pedro Valero, quien puso en valor la importancia del esfuerzo y el trabajo continuo, ya que el talento, dijo, «por sí solo no es suficiente» para el dominio de cualquier habilidad o capacidad.



Raquel Porcar, jefa de estudios de Oposiciones en Valencia



José Pedro Valero, director del CEF.- Valencia

Los alumnos fueron, en realidad, los auténticos protagonistas de este evento. Así, María Ángeles Félix Orts, alumna del Máster en Dirección y Gestión de Recursos Humanos, quien habló en nombre de todos los alumnos egresados, abordó la importancia de la formación en el desarrollo profesional y en la estabilidad laboral. De igual modo, compartió su experiencia personal en el CEF.- UDIMA valenciano.



En representación de los egresados dio su discurso María Ángeles Félix

a todos los alumnos que habían superado el curso y a los opositores que habían obtenido una plaza, al tiempo que comentó los resultados del Grupo Educativo CEF.- UDIMA en el último curso.

Durante el acto tuvieron lugar distintas intervenciones musicales por parte del grupo Arias Opera di Roma, finalizando el acto con el tradicional y emotivo *Gaudeamus igitur*.

Fernando Moreno, alumno opositor a Secretarios-Interventores de la Administración Local, comentó cómo había sido su etapa de opositor en el CEF.- y su satisfacción por aprobar la oposición deseada.

En su alocución, animó a los asistentes a no conformarse nunca ni temer la asunción de riesgos en el desarrollo profesional. Prueba de ello es su propia experiencia, ya que tras trabajar en diversas multinacionales, decidió preparar una oposición con 45 años, logrando plaza en la última convocatoria.

Cerró el acto Arturo de las Heras, quién rindió homenaje por su esfuerzo y dedicación



Por parte de los opositores, Fernando Moreno



Arturo de las Heras, presidente del Grupo CEF.- UDIMA



El grupo Arias Opera di Roma

Redacción CEF.- Media

Vigo

El Centro de Iniciativas Profesionales CiP celebró el 30 de septiembre en Vigo la XXIX entrega de diplomas de sus másteres en el Círculo de Empresarios de Galicia. Por primera vez, a la ceremonia se sumaron los alumnos del resto de titulaciones de grado y máster que completaron sus estudios *online* a través de la Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA.

El evento protocolario y académico acogió en Vigo a aquellos estudiantes vecinos de Galicia y comunidades próximas, egresados en el CEF.- y la UDIMA, como alternativa a las tres restantes sedes: Madrid, Barcelona y Valencia, con el fin de que les resultara más cómodo su desplazamiento.

Al acto asistieron el presidente-fundador del Grupo Educativo CEF.- UDIMA, Roque de las Heras; la teniente de alcalde y exministra, Elena Espinosa; la delegada de la Xunta de Galicia, Marta Fernández; el jefe territorial de Educación, César Pérez; la jefa territorial de Empleo, Marta Mariño; el presidente de la Confederación de Empresarios de Pontevedra, Jorge Cebreiros, y el presidente del Grupo CiP, Pedro Rey.



Mesa presidencial del acto



Roque de las Heras, presidente fundador del Grupo CEF.- UDIMA

En este acto, los graduados y posgraduados recibieron los diplomas correspondientes a las dobles titulaciones, fruto de los convenios que mantiene el CiP con la Universidad UDIMA y con el CEF.- Centro de Estudios Financieros.

«En su empeño por promover una enseñanza de posgrado de alto nivel y ante la necesidad de profesionales especializados en el ámbito fiscal», explicó a CEF.- Media el presidente del CiP, Pedro Rey, el Máster en Asesoría Fiscal,



El presidente del CiP Pedro Rey



Panorámica de los asistentes al acto

que cumple su 29.^a edición, «ha proporcionado profesionales expertos a los despachos y consultoras más prestigiosos».

El CiP es centro colaborador del CEF.- desde 1991 y posteriormente de la UDIMA. Su oferta formativa especializada se ha convertido, en el transcurso de estas tres décadas, en una de las más reconocidas del norte de España.

Redacción CEF.- Media / Comunicación CiP

Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 2695-6896 (en versión impresa) e ISSN-e: 2792-8306 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección revistacef@cef.es, identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
 - Título en español e inglés.
 - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
 - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
 - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.

3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
 - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
 - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
 - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
 - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (<www.normacef.es>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las citas. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (7.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.



PRESENCIAL | TELEPRESENCIAL | ONLINE

Cursos de formación a medida para empresas (*in company*)

Nos adaptamos a las necesidades formativas de la empresa

Escuchamos las necesidades formativas de pequeñas, medianas y grandes empresas para ofrecer una propuesta global a medida, trabajando en estrecha colaboración para que sus planes de formación alcancen la máxima calidad de la mano de los mejores profesionales. Adaptamos para ello los contenidos según sus necesidades específicas, atentos siempre a los horarios y ubicaciones geográficas que demanden.

Gestión de las bonificaciones ante la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE)

La FUNDAE ofrece a las empresas la posibilidad de bonificar estos cursos para que su coste se reduzca considerablemente o, incluso, desaparezca, aprovechando el crédito para la formación de los trabajadores que todas las empresas tienen a lo largo del año.

Nuestros datos desde 1977



+ 3.000

Empresas han confiado la formación de sus empleados al Grupo Educativo CEF.- UDIMA

+ 14.425

Cursos impartidos relacionados con todas las áreas de la empresa

+ 68.500

Profesionales formados

+ 342.000

Horas de formación impartidas por profesionales en contacto permanente con la empresa

Bolsa de Trabajo y Emprendedores



Desde nuestros orígenes, hemos tenido como lema **“formación para el empleo”**, y por ello consideramos este servicio como un pilar fundamental para nuestras acciones formativas, pues todas van dirigidas a buscar empleo a nuestros alumnos o a mejorar el que ya poseen.

Anualmente, se gestionan más de 4.500 ofertas de empleo de distintos perfiles: directivos, técnicos, júnior, becarios, etc. También te ayudamos a hacer tu currículum más atractivo, a preparar tu entrevista o a emprender tu propio proyecto. Es un servicio gratuito tanto para los estudiantes como para las empresas.

Son muchas las ventajas de la Bolsa de Trabajo de las que nuestros alumnos se benefician, entre ellas:



+4.500 convenios con empresas



Jornadas y eventos para mejorar la empleabilidad



Orientaciones laborales individuales



Simulaciones de dinámicas de grupo y entrevistas personales

Algunas de las empresas con las que colaboramos:

BBVA

Sanitas

AVIS

Alcampo

IAVVAS MEDIA GROUP

AENOR

aena

ACCOR HOTELS

SACYR

Canon

El Corte Inglés

Deloitte.

CUATRECASAS

CEPSA

endesa

FREMAP

IBERIA



Tu Casa

Nestlé

Santander

NH HOTELS

Microsoft

randstad

PROSEGUR

PARADORES

L'ORÉAL

SIEMENS

YVES ROCHER

SONY

EY

BDO

ManpowerGroup

ATRESMEDIA

BROSETA

KPMG