

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núms. 485-486 | Agosto-Septiembre 2023

ISSN: 2695-6896

La fiscalidad del trust anglosajón en España

Marcel E. Roche

El TEAC ante las sentencias de la AN

Raúl C. Cancio Fernández

Integración de las cotizaciones sociales y el IRPF

José Miguel Galindo Felipe

La delimitación de los días de permanencia del artículo 9.1 a) LIRPF

Lucía Fernández Caramazana

Regularización de sociedades de profesionales y base de la sanción

Alejandro Blázquez Lidoy

Deducibilidad de la retribución a los administradores

Gloria Marín Benítez

Culpabilidad en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT

Nuria Puebla Agramunt

La información sobre diversidad e inclusión en las empresas europeas

Isabel María García-Sánchez, Beatriz Aibar-Guzmán y Cristina Aibar-Guzmán

Precio contingente en la adquisición de una empresa que no es del grupo

Elena Robledo Acinas

Ahora



MÁSTERES

CURSOS



¿Y tú? ¿Ya sabes lo que quieres?

FÓRMATE EN LAS ÁREAS DE

Asesoría de Empresas • Contabilidad y Finanzas • Dirección y
Administración de Empresas • Jurídica • Laboral • Marketing y Ventas •
Prevención, Calidad y Medioambiente • Recursos Humanos •
Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núms. 485-486 | Agosto-Septiembre 2023

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
M.^a de los Ángeles Díez Moreno. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Viguera. 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 (2023) (11 números) 185 € en papel / 95 € en digital

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

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: revistacyt@udima.es
Edición digital: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt>
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)

Indexación y calidad



Esta editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

© 2023 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Todos los derechos reservados.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización del Centro de Estudios Financieros, CEF., salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45). Transcurrido un año desde la fecha de publicación, los trabajos quedarán bajo Licencia Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obra derivada 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

Sumario

Tributación

Estudios

- La fiscalidad del trust anglosajón en España 5-36
Taxation of the Common Law Trust in Spain
Marcel E. Roche
- ¿Está el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculado por las sentencias de la Audiencia Nacional? *Auctoritas y potestas* en lo económico-administrativo 37-52
Is the Central Economic-Administrative Court bound by the judgments of the Audiencia Nacional? Auctoritas and potestas in economic-administrative matters
Raúl C. Cancio Fernández
- Integración de las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Análisis y propuestas para España 53-84
Integration of Social Security contributions and the personal income tax. Analysis and proposals for Spain
José Miguel Galindo Felipe

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- La delimitación de los días de permanencia del artículo 9.1 a) de la LIRPF. (Análisis de la RTEAC de 28 de marzo de 2023, RG 4045/2020) 85-94
Lucía Fernández Caramazana
- Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación. (Análisis de las SSTs de 6 y 8 de junio de 2023, recls. núms. 8550/2021 y 5002/2021) 95-118
Alejandro Blázquez Lidoy
- La retribución al administrador social no es una liberalidad. (Análisis de la STS de 27 de junio de 2023, rec. núm. 6442/2021) 119-130
Gloria Marín Benítez

Culpabilidad en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT.
(Análisis de la STSJ de Cataluña de 13 de enero de 2023, rec. núm. 1888/2021)

131-138

Nuria Puebla Agramunt

Contabilidad

Estudios

La información sobre diversidad e inclusión en las empresas europeas: evolución
y características

139-172

*Disclosure of diversity and inclusion information in European companies: evolution and
characteristics*

Isabel María García-Sánchez, Beatriz Aibar-Guzmán y Cristina Aibar-Guzmán

Análisis doctrinal

Precio contingente en la adquisición de una empresa que no es del grupo. (Aná-
lisis de la consulta 3 del BOICAC 132, de diciembre de 2022)

173-182

Elena Robledo Acinas

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo
Superior de Inspectores de Hacienda del Estado

183-184

Miguel Ángel Gálvez Linares, Ángel Montes Carrillo y Juan Carlos Matallín Sáez

@ | Solo disponible en <https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt>

*Las opiniones vertidas por los autores son responsabilidad única y exclusiva de ellos. ESTUDIOS FINANCIEROS, sin ne-
cesariamente 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 nove-
dades legislativas, selección de jurisprudencia y doctrina de la DGT. Asimismo, el seguimiento diario
de las novedades puede hacerse consultando la página <https://www.fiscal-impuestos.com>

La fiscalidad del trust anglosajón en España

Marcel E. Roche

Asociado del Departamento Fiscal de Baker McKenzie (España)

marcel.roche@bakermckenzie.com

Extracto

El trabajo aborda la fiscalidad del trust anglosajón en la familia del derecho civil o continental. El objeto principal es analizar los principios que fundamentan las normas de atribución de rentas derivadas a través del trust. Por tanto, haremos, en primer lugar, un análisis sobre el concepto de trust para definir cómo funciona dicha figura. En segundo lugar, analizaremos la recepción del trust en los países de derecho civil con el propósito de determinar cómo el derecho privado entiende al trust. Hay países que lo adaptaron a los principios de derecho civil, mientras que otros lo rechazaron completamente por considerar que es incompatible con los mismos. Ante esta problemática, analizamos, en tercer lugar, cómo el derecho fiscal se apoya en el derecho privado para gravar las rentas derivadas a través del trust, pero desarrolla sus propios principios para cumplir con la finalidad del derecho fiscal, es decir, gravar las rentas sobre la base de la capacidad contributiva del perceptor y la prevención de la evasión fiscal. Por último, haremos un análisis de las normas fiscales españolas para demostrar cómo dichas normas están orientadas a cumplir con esos dos objetivos.

Palabras clave: trusts; fiscalidad directa; impuesto sobre la renta; transparencia fiscal.

Recibido: 18-05-2023 / Aceptado: 19-06-2023 / Publicado: 05-09-2023

Cómo citar: Roche, M. E. (2023). La fiscalidad del trust anglosajón en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 5-36. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19101>



Taxation of the Common Law Trust in Spain

Marcel E. Roche

Abstract

This paper addresses how the trust is taxed in Spain. The main objective is to analyze the foundations of the attribution rules to income derived from this non-recognized figure in the Spanish legal system. Therefore, we will, firstly, analyze the concept of the trust to understand how this figure functions. Secondly, we will analyze how the trust was expanded toward civil law countries with the purpose to determine how private law understands the trust. There are civil law countries that do recognize the trust and adapted it to civil law principles, while there are others that do not because they consider that it conflicts such principles. Considering this problem, we analyze, thirdly, how tax law uses private law to tax income derived through the trust, but develops its own principles to fulfill its objectives, namely, to tax according to ability to pay and prevent tax avoidance. Finally, we will analyze how Spanish rules are designed to follow these principles.

Keywords: trusts; direct taxation; income tax; fiscal transparency.

Received: 18-05-2023 / Accepted: 19-06-2023 / Published: 05-09-2023

Citation: Roche, M. E. (2023). La fiscalidad del trust anglosajón en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 5-36. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19101>



Sumario

1. Introducción
2. El trust: su comprensión y distintos tipos generalmente utilizados
3. La expansión del trust hacia el derecho continental: el derecho privado español y su rechazo como institución
4. Fundamentos de las normas de atribución de rentas percibidas a través del trust: la relación entre el derecho privado y el derecho tributario
5. El trust y su régimen fiscal en España
 - 5.1. Calificación fiscal del trust en España
 - 5.2. La residencia fiscal del trust
 - 5.3. Tratamiento fiscal español de las personas que intervienen en el trust
 - 5.3.1. La aportación de bienes al trust y el régimen de la LISD –actos *inter vivos*
 - 5.3.2. Régimen de la LISD –actos *mortis causa*
 - 5.3.3. Régimen de la LIRPF –obtención de rentas a través del trust
 - 5.3.3.1. Sujetos pasivos del IRPF por las rentas obtenidas a través del trust
 - 5.3.3.2. Naturaleza e imputación temporal de rentas obtenidas a través del trust en el IRPF
 - 5.3.3.3. Supuestos de trusts prevean distribuciones a sus beneficiarios con intervalos de tiempo superiores a un ejercicio fiscal y otros casos
 - 5.3.4. Régimen aplicable por el TRLIRNR
6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

En el contexto de la globalización, donde la movilidad del capital se ha incrementado exponencialmente en el último siglo, siempre surgirán situaciones jurídicas donde un Estado deba analizar el régimen legal aplicable cuando un elemento extranjero –y más aún desconocido– interviene en dicha situación (Trost y Arribas, 2019).

Un ejemplo es la situación donde interviene un trust anglosajón en España, que no es reconocido por su jurisdicción y genera un sin número de interrogantes en torno al tratamiento fiscal de dicha figura bajo las normas tributarias españolas. De allí la importancia de este trabajo que, precisamente, aborda la fiscalidad del trust anglosajón en España. En este sentido, haremos un análisis de los fundamentos de las normas españolas que atribuyen y califican las rentas derivadas a través del trust. Por tanto, la cuestión general que estudiaremos es: *¿cómo funcionan en España las normas fiscales que gravan las rentas obtenidas a través del trust?* El objetivo es explicar cómo afectan dichas normas a los sujetos pasivos que planifiquen su patrimonio a través de estos instrumentos.

Esta no es tarea fácil por cuanto el trust es una figura que nació en el sistema anglosajón, específicamente, en Inglaterra en el siglo XII (Maitland, 1894). Esto significa que es una figura concebida bajo los conceptos y principios de un sistema legal muy diferente al sistema continental, al cual pertenece España.

Aquí debemos detenernos para delimitar el ámbito de nuestro trabajo conforme a dos puntos. En primer lugar, este no es un trabajo que analizará la naturaleza y orígenes del trust por cuanto lo relevante para analizar las normas fiscales españolas es el funcionamiento de dicha figura. El trust es una figura que admite una flexibilidad sumamente amplia que permite acomodar los intereses y los objetivos de la persona que quiera crearlo. Casi puede decirse que existen tantas definiciones de trusts como trusts existen. Por tanto, buscar una definición universal del trust es una tarea titánica que no nos llevará a cumplir con los objetivos de este trabajo. Por el contrario, si entendemos que el funcionamiento del trust está basado fundamentalmente en una relación de personas con un patrimonio determinado, entonces nos permitirá enfocar la atención en la estructura de esa relación conforme a cada documento de creación. Es decir, realizaríamos una evaluación del trust caso por caso. Esta aproximación facilita el estudio de la fiscalidad del trust por cuanto las normas

tributarias precisan determinar cuál de las personas manifiesta capacidad contributiva en esa relación creada a través del trust, al singularizar quién tiene los lazos más estrechos de propiedad sobre la masa de bienes aportada al trust.

En segundo lugar, este trabajo sí se enfocará en la expansión del trust desde el mundo anglosajón hacia el mundo continental o civil. Este enfoque queremos darlo para explicar cómo ha sido la recepción del trust en el derecho civil. Concretamente, queremos explicar cuál es la postura del ordenamiento jurídico español respecto a esta figura desde la perspectiva del derecho tanto privado como fiscal. Hay dos razones que motivan esto: la primera razón es que el derecho privado determinará la política tributaria respecto al trust (*i. e.*, su no reconocimiento y, por tanto, la aplicación de la *transparencia fiscal*); la segunda, y en un punto relacionado, el derecho público fiscal parte de la apreciación hecha por el derecho privado para calificar a esta figura, pero utiliza sus propios principios para lograr los objetivos de gravar las rentas derivadas a través de los trusts con base en la capacidad contributiva y la lucha contra la evasión fiscal (Hernández González-Barreda, 2020).

Luego, el trabajo analiza las normas fiscales que afectan a las situaciones que involucran a trusts desde el punto de vista español. Especial referencia haremos a las normas del impuesto sobre la renta (IRPF), aunque mención muy limitada se hará a las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) e impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR). El propósito de este análisis es comprender cómo aplican las normas fiscales españolas a los supuestos de trusts. Una vez tengamos este análisis realizado, entraremos a analizar cómo se conjugan las normas españolas con las demás normas de países donde la figura es reconocida. En este sentido, queremos demostrar que el análisis del trust es forzosamente realizado en un contexto de interdependencia con otras normas de otros países como consecuencia de la globalización y la alta movilidad del capital.

2. El trust: su comprensión y distintos tipos generalmente utilizados

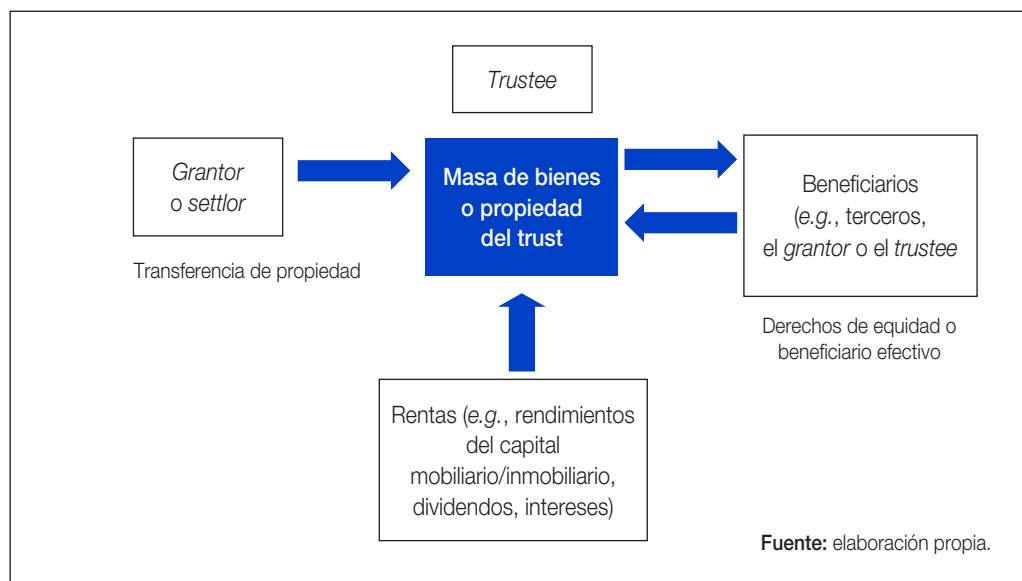
No existe una definición universal del trust toda vez que esta figura ha evolucionado constantemente a lo largo de su historia y ha sido utilizada para una variedad de propósitos (Sitkoff, 2019). El problema de la definición del trust no ha sido pacífico y tampoco ha sido resuelto por la doctrina anglosajona. Por tanto, para nuestros propósitos, es mejor entender el funcionamiento del trust de manera que podamos identificar sus efectos fiscales. El trust es, fundamentalmente, una relación entre personas y propiedad (Brabazon, 2020). Una persona –generalmente referida como el *grantor* o *settlor*– transfiere la propiedad a un *trustee*, otorgándole titularidad legal sobre esa propiedad. El *settlor* garantiza que la propiedad va a ser administrada de acuerdo con sus deseos al transferir dicha propiedad en fiducia en vez de plena propiedad conforme a lo establecido en el documento de creación del trust (*op. cit.* Sitkoff, 2019). La propiedad será administrada para el beneficio de una persona o grupo de personas denominadas beneficiarios. Ellos pueden ser terceras personas, el *settlor* o inclu-

so los *trustees*. La propiedad del trust es administrada como una entidad económica sin su propia personalidad jurídica. En este sentido, la propiedad puede responder por los pasivos incurridos por el *trustee* en la administración del trust, pero no para responder por los pasivos propios del *trustee*. Así, el trust es legalmente ejecutable por, y en nombre de, los beneficiarios.

Ahora bien, la propiedad dual del sistema anglosajón es el principal punto de diferencia con el concepto absoluto de propiedad del sistema continental. El sistema anglosajón entiende que el título legal del *trustee* sobre la propiedad transferida al trust está sujeto a derechos subjetivos o de equidad de los beneficiarios. Por tanto, existe una separación funcional entre el control y la propiedad. Esta separación de propiedad legal del *trustee* y la propiedad del beneficiario –comúnmente conocida en el derecho anglosajón como propiedad dividida o dual– impone una intermediación fiduciaria entre el beneficiario y la propiedad transmitida al trust, creando una relación obligacional entre los *trustees* y el beneficiario (Sitkoff, 2019).

En tiempos lejanos, la ley del trust protegía al beneficiario al permitir que el *trustee* tuviera únicamente aquellos poderes establecidos en el documento de creación del trust. Sin embargo, en tiempos recientes donde la acumulación de riquezas toma la forma de activos financieros y la globalización ha incrementado la movilidad del capital –la ley del trust otorga poderes de administración amplios a los *trustees*. Estas facultades del *trustee* ponen en peligro de mal administración a los beneficiarios, quienes ahora tendrán la facultad de exigir los deberes fiduciarios de *lealtad*, *prudencia* e *información* que funcionan como salvaguarda de sus intereses en la propiedad administrada en el trust (Graziadei, 2003).

Figura 1. El funcionamiento del trust



La figura 1 demuestra el funcionamiento general de un trust. Sin embargo, esta es una situación inicial que puede ser modificada para servir propósitos específicos del *settlor* o creador. Existen varios tipos de trusts que pueden variar dependiendo del acuerdo alcanzado. Estos arreglos específicos son especialmente relevantes porque determinan quién tiene derechos sobre las rentas derivadas de, y a través del, trust porque demuestran cómo cada una de las personas intervinientes en una relación que involucre a un trust tiene un mayor o menor derecho sobre las rentas derivadas, dependiendo del acuerdo alcanzado.

Clásicamente, los trusts se dividen entre trusts expresos, constructivos, resultantes e implícitos. Los trusts expresos surgen por la declaración expresa del *settlor*. Las declaraciones escritas son la regla general. Sin embargo, no hay ningún requisito que exija la declaración por escrito, excepto en los casos que involucran un trust de tierras. Los trust constructivos surgen por ministerio de la ley, es decir, por medios diferentes de las declaraciones expresas (Penner, 2010). Ahora bien, esta división tiene dos problemas principales. El primer problema es que hay omisiones conceptuales significativas por cuanto los trusts estatutarios quedan fuera de la clasificación. El segundo problema es que existen claros solapamientos entre las diferentes categorías que llevan a confusión a la hora de analizar los diferentes tipos de trusts utilizados.

Teniendo en cuenta la clasificación clásica anterior, hay mejores divisiones que se centran en determinar por qué surge el trust (*i. e.*, expresos vs. no intencionados); quién se beneficia del acuerdo (*i. e.*, personas vs. propósitos), y el rango de poderes del *trustee* (*bare trusts* vs. trusts especiales) que ofrecen explicaciones exhaustivas de la relación entre las personas y la propiedad aportada al trust. Nos enfocaremos en la segunda clasificación, es decir, quién se beneficia del trust por cuanto este elemento es relevante para diseñar reglas de atribución de rentas porque determinan quién tiene propiedad o derecho sobre las rentas derivadas a través del trust dependiendo del acuerdo alcanzado en su escritura de creación o la situación resultante en trusts no expresos.

Como se discutió anteriormente, cada tipo de trust tiene un acuerdo específico donde el *settlor*, los beneficiarios o el *trustee* tienen un grado de poder y control sobre la masa de bienes entregadas en trust. En primer lugar, podemos observar que en un trust revocable el *settlor* posee poderes sobre el trust. El *settlor* puede modificar o cancelar las disposiciones establecidas en el instrumento de creación del trust. Él o ella recibe distribuciones de los ingresos obtenidos y la propiedad se transfiere a sus beneficiarios después de su muerte. Como se discutirá a continuación, esta situación es relevante para determinar quién tiene derecho a tales rentas que el *settlor* puede usar, disfrutar, controlar e incluso asume los riesgos sobre las rentas a través del trust.

En segundo lugar, se puede encontrar una situación diferente en el *bare trust*, el trust irrevocable o incluso en el trust de interés en posesión, una vez que el *settlor* fallece, ya que se puede determinar que los beneficiarios tienen derecho o tienen un interés adquirido sobre los ingresos, o incluso reciben pagos y distribuciones del trust.

En tercer lugar, hay situaciones residuales en las que los *trustee* tienen poderes sobre la propiedad y los ingresos del trust. Estos se pueden encontrar en trusts de acumulación o discrecionales, donde los *trustees* tienen el derecho de controlar y decidir si acumular los ingresos en lugar de pagarlos a los beneficiarios. El *trustee* puede acumular las rentas para una futura distribución a los beneficiarios o reinvertirlos en el capital del trust. Además, el *trustee* puede negar los beneficios a los beneficiarios, y no pueden exigirle que use los ingresos para la ventaja del beneficiario. A este respecto, el beneficiario no tiene ningún interés que pueda ser transferido o alcanzado por los acreedores a menos que el *trustee* decida pagar o aplicar parte de la propiedad del trust en beneficio del beneficiario. Así, los elementos de uso, goce y control están presentes en el *trustee*, haciendo una situación en la que la ley tributaria atribuirá ingresos al *trustee* y en la que el beneficiario o el *settlor* tendrá un crédito por el impuesto pagado por el trust.

En conclusión, no existe una definición única del trust porque este instrumento cambia constantemente y se puede utilizar para una variedad de propósitos. En este sentido, existen diferentes tipos de trusts que demuestran cómo cada una de las personas intervinientes ostenta un cierto grado de poder y control sobre la propiedad –y sus ingresos– dependiendo del resultado u objetivo deseado establecido en la escritura de creación. Estas diferentes situaciones son relevantes para las reglas de atribución de rentas porque demuestran quién tiene el vínculo o el vínculo más cercano con la propiedad del trust y control sobre sus rentas, lo que sirve como la situación inicial para la cual se diseñan las reglas fiscales sobre los trusts.

Una vez que hemos explicado el funcionamiento del trust y discutido la idea de cómo cada tipo de trust puede guardar relevancia para las normas fiscales, entraremos en el análisis del entendimiento del derecho privado español de esta figura.

3. La expansión del trust hacia el derecho continental: el derecho privado español y su rechazo como institución

Las leyes fiscales rara vez se escriben desvinculadas de la historia o ajenas a las interacciones con otros sujetos en un mundo globalizado. En esta sección, discutimos cómo la globalización impulsó la expansión de la industria de trusts hacia el derecho continental, lo cual no ha sido un proceso uniforme. Los efectos de esta expansión son varios. En primer lugar, hizo que los países de derecho civil cuestionaran si las barreras teóricas de su reconocimiento podrían superarse y, en segundo lugar, hizo que los países cuestionaran cómo sus leyes fiscales nacionales interactúan con las decisiones políticas de otros países en una competencia global por fondos fiduciarios (Hofri-Winogradow, 2016). Discutiremos estos temas a continuación. El propósito de esta discusión es comprender el contexto internacional en el que operan las normas fiscales sobre las rentas de los trusts y cuál es la postura española en dicho contexto.

La pregunta es: ¿cómo las jurisdicciones de derecho civil adaptaron el trust a sus sistemas legales? Hay dos determinantes que influyen en la respuesta a esta pregunta, a saber, la tradición jurídica y la globalización. Estas son explicaciones opuestas porque mientras que la tradición jurídica explica las barreras formales establecidas inicialmente por los países hacia el trust, la globalización explica las razones económicas que han obligado a algunos a superar estas barreras y adaptarlo a sus legislaciones internas. Esta dinámica entre la tradición jurídica y la globalización produjo un proceso de integración, induciendo a los responsables de la formulación de políticas tributarias a pensar en cómo diseñar sus normas fiscales de acuerdo con su tradición jurídica, el mercado mundial de fondos fiduciarios y las decisiones de otros países que compiten por ese capital.

La globalización desencadenó estudios comparativos del trust, que comenzaron a principios del siglo XX con partes que argumentaban en contra y a favor de su recepción en las jurisdicciones de derecho civil a medida que los fondos fiduciarios se estaban volviendo cada vez más móviles (Braun, 2015). Durante este periodo temprano, los estudios comparativos se centraron principalmente en los fundamentos conceptuales del trust. Los académicos preguntaron no solo sobre cómo los trusts serían analizados en una situación de conflicto de leyes por jueces de jurisdicciones que carecen de leyes y normas fiduciarias, sino también sobre si sería posible que el trust operara en un contexto de derecho civil. En esta etapa, surgió un argumento convencional que planteaba que las características del trust bajo el derecho anglosajón entraban en conflicto con principios fundamentales del derecho continental, lo que llevó a los países del derecho civil a enfrentar diferentes desafíos para responder a la cuestión de reconocerlo, así como diseñar sus reglas de atribución de rentas sobre él (*idem*). Este argumento convencional se basó en un enfoque formalista que estudió los fundamentos conceptuales del trust y rechazó su adopción en jurisdicciones de derecho civil en la década de 1930, que sigue siendo dominante en algunas jurisdicciones hoy en día, como por ejemplo Alemania y España (Garrigues, 1953). Según este punto de vista, el concepto dual de propiedad y la extrema flexibilidad del trust está en conflicto con tres principios fundamentales, a saber, la propiedad unitaria o absoluta, publicidad y especificidad del derecho civil. Los estudiosos que apoyan este punto de vista argumentaron que el trust se caracteriza por su gran flexibilidad y control privado incompatible con las normas de derecho continental (Sterk, 2000).

En este sentido, y bajo el derecho anglosajón, cada trust tiene su propio documento de creación, cuyos términos son estipulados o adoptados por el *settlor*. Las decisiones sobre la inversión o la administración de la propiedad del trust pueden tomarse o restringirse en la escritura del trust o dejarse a la discreción y la decisión futura de los *trustees*. Lo mismo se aplicaría a las decisiones sobre la duración del trust, el disfrute final de la propiedad y el disfrute de las rentas derivados de tal figura. Pocas restricciones se aplican a los términos de un trust, y, por lo general, no se requiere estar registrado para surtir efectos. Un trust puede aislar los activos de los reclamos hechos por los acreedores (*op. cit.* Garrigues, 1953). Incluso los beneficiarios son inmunes a los pasivos del trust. Estas características, argumentan los autores, no se encontrarán en los países de derecho civil, ya que entran en conflicto con los tres principios enumerados anteriormente.

En primer lugar, las jurisdicciones de derecho civil no distinguen entre propiedad legal y equitativa debido a la concepción unitaria o absoluta de la propiedad. Como se discutió anteriormente, esta propiedad legal absoluta solo puede estar restringida por derechos de propiedad como, por ejemplo, por servidumbres, hipotecas y usufructos, pero no por otra propiedad real ilimitada. En los casos de copropiedad, cada propietario tiene la propiedad completa sobre su cuota parte, lo que significa que cada uno de ellos puede administrar, disfrutar y dispensar libremente de esa parte.

En segundo lugar, la informalidad de los trusts entra en conflicto con el principio de publicidad de los derechos de propiedad que prohíbe los trusts orales en el derecho civil. Esto significa que las jurisdicciones de derecho civil no permiten una gran flexibilidad comúnmente vista en los trusts. Por ejemplo, se presume que la propiedad legal pertenece a la persona que posee un bien mueble o está inscrita como propietaria del bien inmueble en el Registro de la Propiedad. En este sentido, al Registro de la Propiedad le resultará difícil registrar las propiedades tenidas a través de trusts.

En tercer lugar, la concepción tradicional de los trusts puede contravenir el principio de especificidad en las jurisdicciones de derecho civil. Los derechos reales solo pueden existir con respecto a elementos específicos, no con respecto a los bienes en general cuyos componentes individuales pueden cambiar mientras la entidad como tal siga existiendo. Por lo tanto, hay países que todavía rechazan la confianza con base en los argumentos expuestos anteriormente. España es un ejemplo de este grupo de países que ha rechazado al trust sobre la base de estos argumentos, incluso expandiéndolos (Ho, 2013).

Así, el principio fundamental en el análisis del trust desde el punto de vista español es entender que esta institución no está regulada en su ordenamiento jurídico (Cámara Lapuente, 1999). El motivo de esta situación son los dos aspectos que de manera distintiva caracterizan al trust y que hemos discutido anteriormente: la transmisión de unos bienes con la obligación de destinarlos al beneficio de otra persona (e. g., fiducia) –desmembrándose con ello el derecho de propiedad bajo un esquema de naturaleza fiduciaria basado en la confianza– y la creación de un patrimonio separado bajo el simple amparo jurídico de la autonomía de la voluntad (Trost y Arribas, 2019). Ninguno de estos dos aspectos casa bien con los principios sobre los que se asienta el derecho civil español. Por tanto, los problemas más relevantes que surgen en el análisis jurídico del trust desde el punto de vista español son los siguientes (Virgós Soriano, 2006):

- a) La división de la propiedad legal del *trustee* y la propiedad en equidad del beneficiario no es posible en el sistema de derechos reales y tampoco puede ser creada por la autonomía de la voluntad.
- b) La transmisión de la propiedad de la masa de bienes exige una justa causa para ello, y la *causa fiduciae* no lo es. Por tanto, los negocios fiduciarios no pueden producir como efecto una transmisión.

- c) Los principios de responsabilidad patrimonial universal y de *par conditio creditorum* excluye la posibilidad de crear patrimonios especiales del *trustee* en virtud del trust.
- d) España permite solo la creación de fundaciones que persigan un interés general, excluyendo la posibilidad de constituir figuras como las fundaciones familiares o de interés privado que pudieran asemejarse en ciertos aspectos al trust.
- e) El derecho sucesorio español establece algunas limitaciones que pueden colisionar con las estipulaciones de un trust *mortis causa*: el papel prevalente del testamento, las limitaciones a las fiducias testamentarias y a las sustituciones fideicomisarias o la protección de los legitimarios.
- f) Respecto al tratamiento de la inscripción de los derechos del *trustee* y del beneficiario en relación con los bienes aportados al trust, el Registro de la Propiedad puede negar el derecho de registro (Checa Martínez, 1998).

En virtud de lo anterior, bajo la postura española, no hay figuras en el derecho civil capaces de lograr los efectos que el derecho anglosajón reconoce al trust, generando el problema de encajar al trust en el sistema jurídico español. En el ámbito de los contratos, pudieran trazarse similitudes, por ejemplo, con el mandato, ya que en el trust se otorgan a una persona facultades de disposición del patrimonio en un interés de un tercero, si bien el mandatario nunca podría ser considerado propietario de los bienes como el *trustee*. Las causas contractuales fiduciarias no son aptas para permitir una transmisión de los bienes a favor del *trustee*, de modo que estos quedan sujetos a las acciones de los acreedores del beneficiario y así fracasa en comparación con los efectos del trust.

Desde el punto de vista sucesorio, las sustituciones fideicomisarias no pueden equipararse al trust tampoco por cuanto a diferencia del *trustee*, el fiduciario es un verdadero heredero cuya posible obligación de conservar y transmitir el patrimonio recibido no es óbice para que pueda disfrutar de los bienes recibidos en su propio beneficio (*op. cit.* Trost y Arribas, 2019). Además, como se ha indicado, el fallecimiento del *trustee* no altera la continuidad del trust, si bien la muerte del fiduciario despliega los efectos de la sustitución.

Pudiera pensarse en comparaciones del trust con la figura del heredero de confianza que existe en derechos forales donde se le considera heredero mientras no revele su condición o cumpla su encargo de cumplir con la voluntad del testador. Estos no pueden ser propietarios de los bienes y solo tienen la obligación de administrarlos. Por el contrario, quedarían separados de su propio patrimonio. En este sentido, el Tribunal Supremo ha considerado que los herederos de confianza son herederos nominales y no reales en su Sentencia de 17 de noviembre de 2011 (rec. núm. 4272/2008 –NFJ045269–).

Más aún, pudiera también compararse el trust con otras instituciones como las fiducias sucesorias o aragonesas. Estas presentan una similitud funcional y estructural notable con

el trust discrecional comentado en la sección anterior, toda vez que el fiduciario recibe un encargo amplio por parte del causante que puede afectar a la identificación de los beneficiarios. La situación de interinidad es similar a la existente cuando el *trustee* no haya designado a los beneficiarios mientras no se ejecute la fiducia y la herencia se encuentre pendiente de asignación (*op. cit.* Trost y Arribas, 2019).

Ahora bien, la ausencia de una regulación propia del trust en España permea también en el derecho internacional privado que omite pronunciamiento alguno sobre cuál normativa sería aplicable a un trust creado en el extranjero por cuanto, como debemos recordar, no puede constituirse de acuerdo con la normativa nacional. Por tanto, los problemas para explicar al trust en categorías del derecho civil o continental dificultan la identificación de la norma de conflicto aplicable.

No obstante la discusión anterior sobre las dificultades de asimilar al trust a categorías establecidas por el derecho civil, no significa que el hecho del desconocimiento por el ordenamiento jurídico español no implica que un trust válido y eficaz conforme a su ordenamiento jurídico de origen no pueda ser reconocido por los órganos jurisdiccionales españoles, tal como lo ha señalado el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 30 de abril de 2008 (rec. núm. 1832/2001) y de 5 de junio de 2006 (rec. núm. 5908/2001) y en el Auto de 28 de febrero de 2018 (rec. núm. 2363/2015). Estas decisiones permiten concluir que no debe descartarse de entrada la validez de un trust y tampoco debe presumirse su utilización con fines fraudulentos, sino que deben utilizarse las normas de derecho internacional privado. Esto significa que en ningún momento nos encontramos ante una figura basada en una ley extranjera contraria al orden público español (*op. cit.* Trost y Arribas, 2019).

Ahora bien, esta es la postura española y, como hemos mencionado al principio de este epígrafe, la expansión del trust hacia el derecho continental no ha sido uniforme por cuanto existen países del derecho civil que lo han explicado en categorías establecidas en sus legislaciones internas y, por tanto, adaptado a su legislación interna (De Wulf, 1965). A pesar de no ser el tema central de este trabajo, lo analizaremos brevemente a efectos de contraponer la postura española y explicar posteriormente su política tributaria.

Desde una perspectiva de derecho privado, las jurisdicciones de derecho civil no reconocen el dualismo de derecho y equidad que hacen las jurisdicciones de derecho consuetudinario y, por tanto, no existe una división de la propiedad en propiedad legal y equitativa, como hemos discutido anteriormente. Los países de derecho civil tienen un concepto unitario de propiedad basado en la idea de una propiedad legal absoluta como el poder ilimitado para usar, gozar y disponer libremente de la propiedad, tal como hemos comentado anteriormente.

Si consideramos el concepto de *propiedad absoluta* en su significado más puro, entonces el trust anglosajón sería inviable desde una perspectiva de derecho civil, porque los derechos contractuales o reales sobre las rentas o los activos del trust no se pueden

dividir entre diferentes sujetos. Sin embargo, esta barrera teórica ha sido superada por un proceso de explicación del trust a través de categorías proporcionadas por algunos países del derecho civil. Para estos países que sí han admitido al trust, la *propiedad fiduciaria* es una posibilidad dentro del derecho civil, tanto desde la perspectiva de la teoría como de la práctica.

La *propiedad fiduciaria* bajo el derecho civil puede ser analizada como una instancia en la que los contornos de la propiedad han sido rediseñados al recibir una alineación específica hacia un propósito (Marini, 2008). En este sentido, algunos autores consideran que la titularidad es fiduciaria cuando una persona se convierte en titular con la finalidad de llevar a cabo una tarea, al cierre de la cual la cosa se transfiere de nuevo al actor jurídico que había realizado la enajenación inicial o a un tercero designado por este último (Zenati-Castaing y Revet, 2008). A este respecto, el fideicomisario no es libre de actuar sin ninguna restricción porque debe llevar a cabo actos acordes con el propósito de la fiducia, es decir, el propósito fijado por el fideicomitente (*op. cit.* Marini, 2008). La propiedad fiduciaria no es una fuente de riqueza para el fideicomisario porque debe actuar en interés de una tercera persona, el beneficiario, en lugar de en su propio interés (Grimaldi, 1991). Según estos autores, esto justifica ver en la institución de la fiducia solo la presencia de poderes legales, y no un derecho subjetivo de propiedad.

En este sentido, la propiedad en el derecho civil puede adaptarse a los cambios que se derivan de la *propiedad fiduciaria*. Como un tipo de propiedad, la *propiedad fiduciaria* es distinta porque el fideicomisario-propietario está bajo ciertos límites con respecto a sus poderes sobre la cosa. Sin embargo, los atributos tradicionales de la propiedad, a saber, el uso, el goce y la disposición, pueden encontrarse dentro de la *propiedad fiduciaria* porque el fideicomisario tiene en principio todos los poderes sobre la propiedad que se mantiene en fiducia. El hecho de que los derechos relativos al goce, disposición y uso de los bienes del fideicomiso estarían limitados por el propósito de la fiducia no contradice el potencial de la presencia de estos atributos tradicionales de propiedad. Además, estos límites son totalmente compatibles con la propia definición de propiedad, que permite restricciones a los derechos del propietario (Frenette, 1985). Por lo tanto, la propiedad es menos el ejercicio efectivo de todas las prerrogativas conferidas por la propiedad que el estado que facultaría al propietario para ejercerlas (Emmerich, 2009).

En relación con el concepto de *propiedad fiduciaria*, hay autores que han clasificado el fideicomiso como un *patrimonio especial* (Vegas Rolando, 1978). Generalmente, el patrimonio está vinculado a la personalidad, ya que el principio es: una persona, un patrimonio (Gretton, 2000). Esto significa que todas las personas tienen un patrimonio, y nadie tiene más de uno. Además, el patrimonio de una persona es una prenda común que estaría disponible para sus acreedores. Sin embargo, los países de derecho civil han admitido calificaciones de este principio. Así como existe un patrimonio ordinario o general, una persona puede tener un *patrimonio especial*. Los activos del patrimonio especial están separados del patrimonio general, y hasta cierto punto el derecho civil ha aceptado la segregación de

pasivos (Smith, 2009). En este sentido, la subrogación real explica la doctrina del patrimonio y el patrimonio puede explicar al trust en el derecho civil o continental.

El trust, en este sentido, es un patrimonio especial donde los derechos de los beneficiarios son derechos subjetivos contra los *trustees* –que tienen propiedad fiduciaria sobre la masa de bienes aportadas al trust o patrimonio dado en fideicomiso– y son exigibles contra ese patrimonio especial. Por el contrario, los derechos personales exigibles contra el *trustee* a título personal no son, por lo general, exigibles contra el patrimonio especial (*op. cit.* Gretton, 2000). Bajo esta concepción, no hay necesidad de recurrir a la dualidad de la propiedad como en el caso anglosajón. En lugar de la dualidad de la propiedad, hay dualidad del patrimonio en el derecho civil (*idem*).

Sobre la base de la discusión anterior, los trusts se pueden explicar en categorías proporcionadas por el derecho civil (Goldschmidt, 1961). Un trust afecta tanto al derecho de obligaciones como al derecho de propiedad, pero no pertenece esencialmente a ninguna de las dos. En cambio, pertenecen a la doctrina del patrimonio que pertenece al derecho de las personas. El trust no es una persona porque un patrimonio especial nunca lo es. Sin embargo, un patrimonio especial funciona como una persona, como un fondo autónomo, cuasipersonal. En este sentido, una vez que se reconoce un patrimonio especial, se compromete a ver ese patrimonio ya sea como una persona o como una cuasipersona.

Los patrimonios especiales tienden a funcionar como personas e históricamente han mostrado una tendencia a convertirse en personas. Lepaulle (1957) sugirió que podría ser mejor conceptualizar los fideicomisos como personas. Gretton (2000) ha señalado que, en el lenguaje ordinario, el sustantivo trust es una persona-palabra. El lenguaje trata al trust como una persona. Por ejemplo, cuando nos referimos a que un determinado activo es propiedad de un trust (es decir, «Esta tierra es propiedad de un trust» o «Estas acciones están en manos de un trust»).

Conclusivamente, hay países de derecho civil que han adoptado el trust en su jurisdicción explicándolo a través de categorías proporcionadas por el derecho civil. Estas categorías son el concepto de *propiedad fiduciaria*, donde el propósito de la fiducia limita los poderes del fideicomisario-propietario sobre la propiedad o patrimonio del fideicomiso, y la calificación del trust como *patrimonio especial*, donde los bienes del patrimonio especial se separan del patrimonio general fideicomisario-propietario y los beneficiarios tienen derechos personales exigibles contra ese patrimonio especial. Países que han adoptado este enfoque son Venezuela, Colombia, México y Panamá, siguiendo la Misión Kemmerer de los Estados Unidos a principios del siglo XX (Wright, 1967). La globalización y el creciente movimiento de capital impulsó a estos países a tomar las medidas, por tanto, de adaptar al trust en sus legislaciones internas. El primer país en América Latina en adoptar una ley de fideicomisos adaptando al trust en su jurisdicción fue Panamá en 1925. Luego, fueron México y El Salvador en 1926 y 1937, respectivamente. Les siguió Guatemala en 1945. En el caso de Venezuela, se creó la ley de fideicomisos de 1956 después de haber estudiado

un proyecto en la década de los años 40. En Colombia, la primera ley de fideicomisos fue en 1971, seguida por Perú en 1993 y Argentina en 1995.

4. Fundamentos de las normas de atribución de rentas percibidas a través del trust: la relación entre el derecho privado y el derecho tributario

Una vez que hemos establecido la comprensión del derecho privado de los trust dentro del derecho civil, debemos preguntarnos: ¿qué significa esto para las reglas de atribución de rentas para los trusts en la ley fiscal de los países de derecho civil?

Un sistema tributario que busca gravar las rentas de los trusts se enfrenta a un conjunto de preguntas fundamentales que sirven como punto de partida sin importar la familia legal a la que pertenezca. Cualquier diseñador de normas tributarias debe responder a las siguientes preguntas al crear reglas fiscales sobre fideicomisos o trusts: ¿quién se considera a efectos fiscales que recibe los ingresos por, a través o desde el trust el *settlor*, los beneficiarios o el *trustee*? ¿Hasta qué punto se considera que el trust en sí mismo es un contribuyente? ¿Cuáles son las principales preocupaciones de considerar al trust como contribuyente? Finalmente, ¿cuándo se gravan los ingresos obtenidos por, a través o del trust? (*op. cit.* Brabazon, 2020). Para responderlas, el diseñador fiscal debe seguir un criterio basado en un principio que organice la atribución de dichas rentas a personas (es decir, *settlers* y beneficiarios) o a una entidad económica (es decir, el fideicomiso o trust). En este sentido, el derecho tributario ordena dicha atribución de rentas sobre la base de dos principios: la capacidad contributiva y la lucha contra la evasión fiscal.

En virtud de estos principios y en virtud de la discusión sobre el entendimiento del trust en el derecho privado, podemos afirmar que existe una tensión en la relación entre el derecho privado y el derecho público (*i. e.*, tributario) de los países de corte continental. Así, las normas de atribución de ingresos se diseñarán por referencia a las nociones de propiedad unitaria o propiedad fiduciaria, dependiendo de si es un país que reconoce o define al trust en categorías establecidas por el derecho civil o no, pero las leyes tributarias desarrollan sus propios principios para determinar adecuadamente la capacidad para contribuir y prevenir la evasión fiscal en las situaciones específicas establecidas en el acuerdo fiduciario o el documento de creación del trust.

Los países que reconocen el trust o lo explican en categorías proporcionadas por el derecho civil diseñan sus reglas de atribución de rentas por referencia a los atributos de propiedad sobre las rentas del trust para determinar quién tiene el vínculo más cercano a ellas. En estos países de derecho civil, el derecho a la renta no se otorga mediante la equidad –como en el mundo anglosajón–, sino más bien mediante la plena propiedad legal. En este sentido, estos países diferencian en cuanto a si el fideicomiso o trust prevé distribuciones o

si acumula ingresos. La ley tributaria determinará que el beneficiario está sujeto al impuesto en el primer caso, mientras que en el segundo será el fideicomitente o *settlor* la persona que esté sujeta al impuesto. Estos países van un paso más allá que los países que rechazan el trust, y reconocen que el fondo fiduciario puede soportar el impuesto sin perjuicio del hecho de que el fideicomitente o el beneficiario puede reclamar un crédito fiscal para evitar la doble imposición. Todo esto se hace por referencia a los conceptos de propiedad fiduciaria y calificando el fideicomiso como patrimonio especial. Por una parte, el concepto de *propiedad fiduciaria* permitirá que el fideicomiso o trust esté sujeto a impuestos y, por la otra, la intensidad de los derechos subjetivos que los beneficiarios (o el fideicomitente o *settlor*, dependiendo del acuerdo) tienen sobre ese patrimonio especial del fideicomisario-propietario determinará qué tan fuerte es el vínculo con el ingreso o renta.

Los países que rechacen el trust y que no lo expliquen en categorías establecidas por el derecho civil seguirán un ejercicio similar al evaluar los atributos de propiedad sobre los ingresos, pero ignorarán por completo al fideicomiso o trust a efectos fiscales y gravarán a las personas que intervengan en él de acuerdo con la transacción subyacente. Esto, como se mencionó anteriormente, requiere un ejercicio de determinar quién se está beneficiando del acuerdo de trust para atribuir las rentas a esa persona. A este respecto, requiere analizar qué tipo de trust existe para determinar la naturaleza de dicha transacción subyacente y quién se está beneficiando del trust de acuerdo con ese acuerdo específico. Esto se hace preguntando: ¿quién está usando y disfrutando de las rentas? ¿Quién asume los riesgos? ¿Quién tiene el control sobre el acuerdo de trust? Los abogados en ejercicio, los jueces y las Administraciones tributarias de los países que no reconocen el trust invariablemente hacen estas preguntas por referencia a las nociones de propiedad absoluta. Si el *settlor* tiene el control del trust, entonces estos países le atribuirán los ingresos. Si no lo hace, entonces el país atribuirá los ingresos al beneficiario.

Esta última es la política tributaria seguida por España. En el próximo epígrafe, por tanto, analizaremos el régimen fiscal del trust en España.

5. El trust y su régimen fiscal en España

En el epígrafe anterior, discutimos cómo la figura del trust posee unas cualidades que dificultan su explicación en categorías establecidas en el derecho civil o continental y la política tributaria seguida por España es la de dotar al trust de transparencia fiscal.

5.1. Calificación fiscal del trust en España

En este epígrafe discutiremos cuál es la naturaleza jurídica del trust bajo la legislación fiscal española. Existen tres posturas sobre su naturaleza, las cuales pueden resumirse en:

a) considerar que el trust es completamente transparente a efectos fiscales; b) considerar que el trust es un contrato, y, por último, c) considerar que el trust es un patrimonio separado. Analizaremos, seguidamente, dichas posturas.

En primer lugar, existe una postura que considera al trust como un ente completamente transparente a efectos fiscales. Esto significa que no le reconocería ningún efecto y las rentas percibidas del, por y a través del trust fluirían directamente hacia sus perceptores, imputándoseles. La Dirección General de Tributos (DGT) ha sostenido inicialmente que la figura del trust no está reconocida por la legislación española y, por tanto, el trust no puede ser sujeto de derechos y obligaciones en su contestación a la Consulta vinculante V1016/2010, de 14 de mayo (NFC038188). Los argumentos de base que utiliza son que a) España no ha ratificado el Convenio de La Haya de 1 de julio de 1985 y b) que el trust implica un patrimonio separado que crea una dualidad en el derecho de propiedad que no es admisible bajo legislación española. La DGT reiteró este criterio en las contestaciones a las Consultas vinculantes V1991/2008, de 30 de octubre (NFC031151), y V0989/2014, de 7 de abril (NFC051411).

En segundo lugar, existe también una postura que considera al trust como una relación contractual. Bajo esta postura, el trust no existe, aunque sí existan relaciones entre las personas que intervienen en él. Trost y Arribas (2019) consideran que existen pronunciamientos donde esta postura se manifiesta expresamente. Así, la DGT afirmó, en su contestación a la Consulta vinculante V0695/2017, de 16 de marzo (NFC064477), que la determinación de la titularidad de los elementos patrimoniales de un trust está condicionada, a efectos del IRPF, por los acuerdos específicos adoptados en cada caso y por las reglas que rigen los trusts.

Por último, existe una postura que considera al trust como un *patrimonio separado* a efectos de contemplar su consideración de entidad sin personalidad jurídica, lo cual cabría analizarlo sobre la base del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Cabe recordar que esta disposición regula, a efectos tributarios, las entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen un patrimonio separado susceptibles de imposición. Esta, cabe acotar, es la postura asumida en muchos países de Latinoamérica mencionados anteriormente, como es el caso de México, Colombia y Venezuela (*op. cit.* Vegas Rolando, 1978). Tras la Misión Kemmerer a principios del siglo XX, muchos países del continente americano adoptaron esta postura para explicar al trust en categorías establecidas por el derecho civil. Sin embargo, la postura de la DGT ha sido de no pronunciarse sobre ello. Esta omisión lleva a la doctrina a dividirse entre aquellos que consideran al trust como una entidad susceptible de entrar en el régimen de atribución de rentas –postura que apoyamos– y aquellos que no lo consideran así.

Conclusivamente, la cuestión sobre cómo considerar al trust a efectos fiscales españoles está lejos de ser resuelta. Sin embargo, cabe hacer algunos comentarios. La figura del trust no debiera continuar siendo desconocida por el solo hecho de ser una figura extranjera y, por ende, ajena al ordenamiento jurídico español (Delgado Pacheco, 2012).

Dada la globalización y la vertiginosa movilidad del capital, existe una necesidad de llevar a cabo un estudio que permita explicar al trust en categorías establecidas por el derecho español, de manera que permita darle un mejor tratamiento fiscal sobre la base de las relaciones que implica para la certeza y seguridad jurídica de los contribuyentes. Las normas de España no pueden considerarse o estudiarse en un ambiente aislado por cuanto la globalización ha incrementado la movilidad de las personas y del capital. En este sentido, las normas deben analizarse en un contexto de interdependencia y competencia estratégica con las normas de otros países para entender cómo se conjugan (Dagan, 2017). Por tanto, la política de transparencia fiscal del trust puede generar un desajuste en su tratamiento en relación con otros países que sí lo reconocen, lo cual es denominado por la doctrina tributaria como una *asimetría híbrida*. Así, problemas de doble imposición sobre una misma renta pueden surgir.

Por otra parte, Trost y Arribas (2019) son de la opinión que la consideración del trust como una entidad en atribución de rentas es poco trascendente por cuanto la cuestión sobre a quién deben ser atribuidas a efectos fiscales las rentas se plantea en términos muy similares tanto si nos fijamos únicamente en la posición del *settlor*, *trustee* o beneficiario para analizar quién de ellos debe tributar por esta renta. A pesar de tener cierta razón, consideramos que esa apreciación es incompleta toda vez que la posibilidad de considerarlo como una entidad en atribución de rentas permite, desde el punto de vista administrativo, recaudar no solo las rentas sino la información sobre ellas que fluyen a través del trust como un ente sin personalidad jurídica a través del modelo 184. Caso contrario ocurre con las sociedades, que sí tienen personalidad jurídica, y donde se centraliza toda la información fiscal. Este punto merece mayor consideración a la hora de descartar la postura que considera al trust como una entidad en atribución de rentas y es una recomendación que haríamos para el legislador fiscal.

5.2. La residencia fiscal del trust

Ante la falta de reconocimiento en España, el trust siempre implicará un elemento internacional y, consecuentemente, su residencia fiscal no sería reconocida. Por tanto, la residencia fiscal del trust es relevante a efectos de determinar la aplicabilidad de los convenios para evitar la doble imposición (CDI) en situaciones donde se vea involucrado un trust. Una persona jurídica o entidad solo tendrá derecho a beneficiarse de la aplicación del convenio en la medida en que sea «residente» de un Estado en los CDI. Así, la residencia fiscal es un elemento indispensable para la aplicación de un CDI. La condición de residente fiscal está asociada a la condición de sujeto pasivo de impuestos. Por cuanto el trust carece de personalidad jurídica –lo cual dificulta su consideración como *persona*– y por cuanto a veces no suele ser considerado como sujeto pasivo del impuesto en su jurisdicción, no se suele calificar al trust como residente fiscal en el sentido del convenio, y, por tanto, tampoco sería factible su inclusión en la definición de persona a los efectos de aplicación del convenio (*op. cit.* Trost y Arribas, 2019).

Sin embargo, el trust sí puede ser sujeto pasivo del impuesto. Por ejemplo, si sus rentas son acumuladas y no pagadas al beneficiario, entonces recibe el trato de entidad conforme al párrafo 10 de los comentarios de 2017 al artículo 1 del Modelo OCDE. Otro ejemplo es el caso del modelo de los Estados Unidos que sí considera al trust en la definición de *persona*, lo cual se plasma en el CDI entre España y el país americano. Esto lo hace sujeto a la condición de que la renta obtenida por el trust esté sujeta a imposición como si fuera obtenida por un residente de alguno de los Estados contratantes y permite el acceso a los beneficios del convenio. Esta cuestión no es nueva para la DGT. En su Resolución de 16 de julio de 1992, la DGT analizó un caso donde un trust que era residente fiscal en los Estados Unidos vende las acciones que tenía en una sociedad anónima española. La DGT consideró que, al analizar el protocolo, era posible la aplicación del CDI de modo que la ganancia de capital regulada por el artículo 13, párrafo 4, del convenio estuviera exenta, en la medida en que, de acuerdo con la legislación fiscal estadounidense, las ganancias estarían exentas para aquellos que fueran residentes fiscales estadounidenses y no para aquellos que no lo fueran.

En cuanto a la ubicación de la residencia del trust, por un lado, el criterio que siguen gran parte de los países de tradición anglosajona es el de ubicación de la residencia fiscal del *trustee*, como así ha resuelto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 14 de septiembre de 2017 (asunto C-646/15 –NFJ067704–) en el caso *Trustees of the P. Panayi Trust*. El TJUE decidió que el impuesto de salida del Reino Unido era aplicable toda vez que los *trustees* del trust en cuestión habían trasladado su sede de dirección efectiva a Chipre y considerando la pérdida de la residencia fiscal en el Reino Unido. Esto ocasionó que los *trustees* tuvieran que pagar el impuesto de salida o *exit tax*. Por otro lado, el criterio que siguen los países que no reconocen al trust es aquel de ubicación de los bienes del trust, aunque esto no deja de tener sus complicaciones y no estaría exento, por tanto, de discusiones toda vez que el trust puede implicar situaciones verdaderamente complejas donde los bienes aportados al trust pueden estar ubicados en países distintos.

Para España, el reconocimiento de la residencia fiscal del trust es una cuestión compleja toda vez que, al no reconocer a esta institución, no reconocería su residencia fiscal. Esto crea una tensión con aquellas situaciones en donde interviene un acuerdo internacional con países que sí reconocen a la figura. En este sentido, la pregunta sería: ¿estaría España obligada a reconocer al trust creado en otro país? La pregunta tendría que ser, en nuestra opinión, afirmativa. Existen, por lo menos, dos situaciones previsibles. Una es la ya comentada con el ejemplo del CDI con los Estados Unidos. En este sentido, España reconoce la creación y residencia fiscal de un trust en Estados Unidos. El beneficio fiscal de la exención de la plusvalía estaría otorgado en la medida en que en los Estados Unidos prevea en su legislación interna dicha exención. Otra, y de difícil discusión, es el posible reconocimiento por vía de los acuerdos en el marco de la Unión Europea. El TJUE, en la ya comentada sentencia del caso *Trustees P Panayi*, reconoció la residencia fiscal de un trust cuyos *trustees* se reubicaron en Chipre conforme al principio de libertad de establecimiento. Esto lleva a cuestionarnos si, efectivamente, España tuviera que reconocer una situación tal por vía del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

5.3. Tratamiento fiscal español de las personas que intervienen en el trust

En este epígrafe, analizamos el tratamiento fiscal de las personas que intervienen en el trust. Es importante establecer como punto de partida las situaciones que son relevantes a efectos fiscales durante el funcionamiento del trust. En este sentido, los supuestos de hecho que analizaremos serán: la creación y aportación de bienes al trust, la generación de rentas por los bienes aportados al trust y la distribución de dichas rentas para los beneficiarios. Estos supuestos serán analizados sobre la base de las tres personas que intervienen en esta relación: el *settlor*, el beneficiario y el *trustee*.

Como las normas fiscales españolas nos llevan a considerar a) que el trust es transparente a efectos fiscales y b) que debemos analizar el negocio jurídico que subyace al trust, haremos nuestro análisis basándonos en tres contextos relevantes: i) el *settlor* tiene la intención de traspasar el patrimonio en vida a su beneficiario a través del trust; ii) el *settlor* fallece y traspasa la herencia a través del trust, y iii) supuestos donde cualquiera de las personas intervinientes sea perceptora de las rentas del trust. Como podemos observar, cada supuesto nos coloca dentro del ámbito de aplicación de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD); la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF); del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR) o de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS).

5.3.1. La aportación de bienes al trust y el régimen de la LISD –actos *inter vivos*

El primer supuesto (*i. e.*, la aportación de bienes al trust) nos coloca en el régimen aplicable a la LISD por cuanto existiría la persona del donante, la persona del donatario y una disminución patrimonial para el primero con el correspondiente aumento patrimonial para el segundo. Así, si el donatario es residente fiscal en España, entonces aplicarían las disposiciones de la LISD, siendo la *transmisión del patrimonio* gravable como una donación (*i. e.*, actos *inter vivos*). Si la persona del beneficiario es una persona jurídica, entonces aplicarán las disposiciones de la LIS respecto a los incrementos patrimoniales. En este sentido, la cuestión en este supuesto es: ¿cuándo se considera perfeccionado el hecho imponible del ISD en las transacciones realizadas a través de un trust?

El artículo 3.1 de la LISD establece que la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito –*inter vivos*– constituye hecho imponible del ISD. En este sentido, el beneficiario de la donación tributará por el ISD por *obligación real* –si recibe un inmueble ubicado en España que haya sido aportado al trust– o por *obligación personal* si su residencia es en territorio español. Teniendo en cuenta que el ISD es un impuesto cedido a las comunidades autónomas, la Administración competente se determina con arreglo a los siguientes puntos de conexión: a) respecto de *bienes inmuebles*

será competente la comunidad autónoma donde esté ubicado dicho bien y b) respecto de *bienes muebles* será competente la comunidad autónoma correspondiente a la residencia habitual del donatario. El artículo 28 de la Ley 22/2009 señala un orden para determinar la residencia habitual de una persona. Primero, se considera que existe una residencia habitual en la comunidad autónoma donde la persona haya permanecido un mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha al día anterior al devengo del impuesto. Segundo, se considerará que existe una residencia habitual en la comunidad autónoma donde tenga su principal centro de intereses. Por último, se considerará la última residencia declarada a efectos del IRPF.

Ahora bien, cabe preguntarse si el hecho imponible del ISD queda configurado por la mera aportación de bienes y derechos al trust o si requiere de un requisito adicional. La DGT, en su contestación a la Consulta V3394/2019, del 11 de diciembre (NFC074734), decidió que: a) el trust se tiene por no constituido y, por lo tanto, no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo; b) las aportaciones del *settlor* al trust no tienen, por lo tanto, efectos; c) las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el trust –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del trust (*i. e.*, *trustee*) a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico español, se consideran transmisiones directas del *settlor* al *beneficiario*, y d) la mera aportación del patrimonio al trust no constituye el hecho imponible del ISD por cuanto requiere de la formalización de la donación a través del documento notarial de aceptación por parte del donatario.

En virtud de las normas discutidas anteriormente, la mera aportación del patrimonio al trust no constituye el hecho imponible del ISD por cuanto requiere de la formalización de la donación a través del documento notarial. En este sentido, la donación deberá cumplir con el requisito de formalidad –propio de las liberalidades– mediante escritura pública. Aunque no está exento de discusión, el notario puede firmar un acta notarial donde reconozca a) la intención del *settlor* o donante de donar el bien –*animus donandi*–, b) la aceptación de la donación por parte del donatario, c) la forma en que se va a transferir el bien (*e. g.*, a través del trust) y d) los detalles del bien a transferir, por ejemplo, si se trata de un inmueble, los datos registrales o si es dinero, la cantidad, los datos de la cuenta bancaria remitente y que recibe. Una vez formalizada la donación, el beneficiario o donatario tendrá 30 días hábiles para presentar la declaración del ISD, a través del modelo correspondiente en la comunidad autónoma con arreglo a las normas relevantes al punto de conexión. En este sentido, será contribuyente del ISD el no-residente por obligación real si se trata de un inmueble que se encuentra en España o por obligación personal si se trata de bienes muebles y el donatario es residente habitual en alguna comunidad autónoma española.

En conclusión, el hecho imponible del ISD se considera perfeccionado en el momento en que se formalice la donación por cuanto es el momento en que se realiza la transmisión de la propiedad. Pareciera que la propiedad del patrimonio continuará en cabeza del *settlor* hasta tanto no ocurra la formalización la donación en virtud de que España no reconoce el tratamiento dual de la propiedad, es decir, no diferencia entre titularidad legal y propiedad útil.

5.3.2. Régimen de la LISD –actos *mortis causa*

El caso de las transmisiones patrimoniales a través de actos *mortis causa* es más sencillo que el anterior por cuanto la transmisión de la propiedad del *settlor* al *beneficiario* y el hecho imponible se perfeccionan con la muerte del causante.

El artículo 3.1 de la LISD establece que la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio –*mortis causa*– constituye hecho imponible del impuesto sobre sucesiones (ISS). El artículo 24 de la LISD determina que el hecho imponible se considera realizado en el día del fallecimiento del causante. Adicionalmente, la DGT, tanto en la contestación a la Consulta V3394/2019 como en la V0312/2019, sostuvo que, a efectos fiscales del ordenamiento jurídico español, el fallecimiento del *settlor* producirá, en principio, una transmisión *mortis causa* de los bienes y derechos aportados al trust, en la medida en que tal transmisión no se hubo entendido producida con la aportación de los bienes al trust.

Como el ISS es un impuesto cedido a las comunidades autónomas, la Administración competente se determina con arreglo a la comunidad autónoma correspondiente a la residencia habitual del causante al momento de su fallecimiento. Las disposiciones de la LISD y de la Ley 22/2009 aplicarán para determinar a) si existe una obligación real o personal de un heredero no-residente o residente en España y b) la residencia habitual del heredero. El artículo 67 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones (RISD) establece que los herederos tendrán un plazo de seis meses desde el momento del fallecimiento del causante (*i. e.*, fecha que se perfecciona el hecho imponible). Adicionalmente, los artículos 68 y 69 del RISD establecen ciertos supuestos para solicitar las prórrogas y las suspensiones del plazo de presentación.

En virtud de las normas discutidas anteriormente, está claro que la muerte del *settlor* constituye una transmisión *mortis causa* del patrimonio hacia el *beneficiario* por cuanto España considera que la mera aportación del patrimonio al trust no constituyó una transmisión previa de la propiedad. En este sentido, para España, la propiedad del patrimonio aportado al trust pasa al *beneficiario* con ocasión de la muerte del *settlor*. Por lo tanto, el hecho imponible del ISS se configura, igualmente, con la muerte del *settlor*. Es posible que el heredero deba pagar el ISS en España con arreglo a la LISD e incurra en un error al ignorar la transparencia fiscal del trust en España. En la práctica, es importante advertir de esta situación y declarar el patrimonio recibido en herencia dentro de los seis meses siguientes al fallecimiento del causante o *settlor* a través del modelo correspondiente en la comunidad autónoma.

En conclusión, al igual que en el supuesto de la donación, la mera aportación del patrimonio al trust no configura una transmisión patrimonial en los casos de transmisiones *mortis causa* y tampoco tendrá efectos. El patrimonio se entenderá directamente transmitido al heredero/*beneficiario* al momento de la muerte del causante/*settlor*, generando simultáneamente la obligación de declarar el ISS.

5.3.3. Régimen de la LIRPF –obtención de rentas a través del trust

El tercer supuesto analiza cuándo las personas intervinientes perciben rentas a través del trust. En este supuesto, el trust está generando ingresos gravables con la LIRPF cuando el *settlor* o los beneficiarios son residentes fiscales conforme al artículo 9 de dicha ley o por el TRLIRNR cuando no son residentes fiscales españoles, pero están sujetos por obligación personal o real. Por lo tanto, existen varias cuestiones: a) ¿quién será responsable por pagar los impuestos por los enriquecimientos generados a través del trust?; b) ¿cuándo se considerarán gravables los enriquecimientos obtenidos a través del trust? y c) ¿qué ocurre en el supuesto de trusts que prevean distribuciones a sus *beneficiarios* con intervalos de tiempo superiores a un ejercicio fiscal, que prevean distribuciones y acumulación de rentas de manera simultánea, que prevean distribuciones a beneficiarios, pero que se traten de trusts revocables, o que prevean distribuciones parciales?

5.3.3.1. Sujetos pasivos del IRPF por las rentas obtenidas a través del trust

No existe una norma específica, o especialmente diseñada, para el tratamiento fiscal del trust en la LIRPF. En este contexto, existen argumentos, en nuestra opinión y basado en las discusiones de los epígrafes anteriores, para sostener razonablemente que los negocios jurídicos llevados a través de un trust estarán sujetos, por analogía, al *régimen de atribución de rentas* por cuanto puede considerarse una unidad económica o un patrimonio separado, a pesar de que la legislación fiscal española no reconoce su existencia y lo considera transparente a efectos fiscales.

Como hemos discutido anteriormente, el artículo 35.4 de la LGT señala que 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*. El artículo 6 de la LIS dispone que las rentas correspondientes a las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes respectivamente, de acuerdo con lo regulado en la sección 2 del título X de la LIRPF. Adicionalmente, establece que las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el impuesto sobre sociedades (IS). Los artículos 86 y 87 de la LIRPF reproducen, casi en términos idénticos, al artículo 6 de la LIS e indican que las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, y que dichas rentas no serán gravadas por el IS.

De acuerdo con lo que entendemos es una interpretación razonable de los artículos discutidos anteriormente, el tratamiento aplicable a los trusts en materia de IRPF sería el siguiente:

- a) El trust es una unidad económica o patrimonio separado sin personalidad jurídica y, por ende, transparente a fines fiscales, lo que implica que los enriquecimientos

percibidos a través de él y bajo la administración del *trustee* serán gravables en cabeza del *beneficiario* y/o del *settlor*.

- b) En virtud de lo anterior, en el supuesto en el que el trust no prevea distribuciones de rentas a los *beneficiarios*, sino que dichas rentas pasen a formar parte de la masa de bienes aportados al trust, tal y como sucedería en los supuestos de los denominados *accumulation trusts* analizados en el primer epígrafe, el IRPF aplicable a dichas rentas recaerá en cabeza del *settlor*. También, este supuesto se daría en los casos donde el *settlor* aún preserve un control sobre la masa de bienes aportadas al trust, como en el caso de los trusts revocables.
- c) Por el contrario, en el supuesto de que el trust sí prevea distribuciones a los *beneficiarios*, las rentas percibidas por el trust serán imputables a, y por ende gravables en cabeza de, dichos *beneficiarios*. Este supuesto pudiera extenderse a los casos donde el beneficiario inequívocamente tenga un derecho adquirido sobre las rentas percibidas por el trust e, incluso, si tiene un nivel de control tal sobre la masa de bienes aportados al trust que permita identificar en cabeza de él o ella que tienen el vínculo más cercano.
- d) La Administración tributaria (v. g., AEAT) podría forzar el cobro de las obligaciones tributarias del *settlor* o de los *beneficiarios*, según sea el caso, contra los bienes aportados al trust.

Podría concluirse, como regla general, que las rentas percibidas por los trusts serían gravables en cabeza de los *beneficiarios* siempre que realice distribuciones hacia ellos o tengan un derecho adquirido sobre las rentas o bienes aportados al trust, pero si el documento de creación del trust prevé que dichas rentas pasarán a formar parte de la masa de bienes aportados al trust, entonces el *settlor* será el responsable por el pago del IRPF causado respecto a dichas rentas.

5.3.3.2. Naturaleza e imputación temporal de rentas obtenidas a través del trust en el IRPF

Una vez determinado el sujeto pasivo del IRPF en el epígrafe anterior, la próxima cuestión a analizar es *cuándo* se considerarán gravables los enriquecimientos obtenidos a través del trust. Por lo tanto, analizamos, primero, la naturaleza de la renta que subyace al trust para, luego, determinar la imputación temporal de la renta.

El artículo 88 de la LIRPF señala que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos. Por su parte, el artículo 14 de la LIRPF establece, como reglas generales, que los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del IRPF se imputarán al periodo impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Los rendimientos del trabajo y los rendimientos del capital se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.
- b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa del IS (*i. e.*, devengo).
- c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que se tenga lugar la alteración patrimonial.

En virtud de las normas discutidas anteriormente, las rentas obtenidas a través del trust, bien sea por el *settlor* o el *beneficiario*, conservarán la naturaleza de las transacciones que las produjeron. Por tanto, una vez determinamos la naturaleza de la renta, procedemos a imputarlas temporalmente conforme a las reglas para cada caso. Así, por ejemplo, en el caso de intereses (*i. e.*, rendimientos del capital mobiliario imputables a la base del ahorro), el *beneficiario* o *settlor*, según sea el caso, deberá declarar y pagar el IRPF en el ejercicio en el que dichos intereses sean exigibles; en el caso de una ganancia patrimonial por la venta de acciones, se imputarán al periodo impositivo en que se tenga lugar la alteración patrimonial.

En conclusión, una vez determinado quién es el sujeto pasivo del IRPF, procedemos a analizar la naturaleza de la renta para aplicar de manera sistemática las normas de imputación temporal establecidas en el artículo 14 de la LIRPF.

5.3.3.3. Supuestos de trusts prevean distribuciones a sus beneficiarios con intervalos de tiempo superiores a un ejercicio fiscal y otros casos

No existe una norma que regule el supuesto de trusts que prevean distribuciones a sus *beneficiarios* con intervalos de tiempo superiores a un ejercicio fiscal, que prevean distribuciones y acumulación de rentas de manera simultánea, que prevean distribuciones a beneficiarios, pero que se traten de trusts revocables, o que prevean distribuciones parciales en la LIRPF. Ahora bien, considerando el planteamiento anterior y tomando en cuenta las conclusiones de los demás epígrafes, existen argumentos razonables para sostener lo siguiente.

En el supuesto de trusts que prevean distribuciones de rentas por periodos indefinidos o con intervalos superiores a un ejercicio fiscal, habrá que prestar atención a lo establecido en el documento de creación del trust a los efectos de determinar si los beneficiarios tienen un derecho adquirido o no sobre esas rentas. Esto permitiría dirimir quién es el sujeto pasivo a efectos del IRPF entre el *settlor* y el beneficiario. Si el *settlor* aún mantiene el control sobre el trust (*e. g.*, trusts revocables que prevean distribuciones), las rentas deberían entenderse reinvertidas o acumuladas a la masa de bienes aportados al trust y, consecuentemente, ser gravadas en cabeza del *settlor*, mientras no ocurra la distribución de rentas a los beneficiarios. En caso de que ocurra la distribución en este tipo de trust, cabe plantearse la pregunta de si la distribución estaría sujeta al ISD. En este escenario, la eventual distribución al *beneficiario* de rentas que ya fueron gravadas en cabeza del *settlor*, no

deberían estar sujetas nuevamente al pago de IRPF en virtud del principio de prohibición de la doble imposición consagrado en el artículo 80 de la LIRPF.

En el supuesto de que el trust sea un *bare trust*, irrevocable o incluso en el trust de interés en posesión, una vez que el *settlor* fallece, ya que se puede determinar que los beneficiarios tienen derecho o tienen un interés adquirido sobre los ingresos, o que incluso reciben pagos y distribuciones del trust, las rentas serían gravables en cabeza de dichos beneficiarios conforme a la imputación temporal que les corresponda según su calificación en el artículo 14 de la LIRPF.

No obstante lo anterior, existe el riesgo de que, bajo una errónea interpretación de la ley y de los documentos que crean a los trusts bajo leyes extranjeras, la Administración tributaria concluya que serán los *beneficiarios* (y por ende no los *settlors*) quienes deban declarar y pagar el IRPF sin importar la periodicidad de la renta; la creación o no de derechos adquiridos; u otras características del trust. Esta posición, en nuestro criterio, violaría principios básicos de la tributación al desconocer la capacidad contributiva de los *beneficiarios*, así como también una violación al principio de doble imposición internacional.

5.3.4. Régimen aplicable por el TRLIRNR

En este epígrafe, analizaremos los supuestos donde el IRNR gravaría las rentas obtenidas por, y a través de, un trust. En este sentido, tanto el *settlor* como los beneficiarios no serían residentes fiscales en España, lo cual estaría definido por oposición al artículo 9 de la LIRPF, pero las rentas que perciben a través del trust estarían gravadas con el IRNR. Cabe hacer la acotación de que, con carácter previo a la aplicación del IRNR, habrá que tomar en cuenta la aplicación de la normativa internacional (e. g., CDI, Directivas de la Unión Europea) porque tendrán aplicación preferente sobre las normas del TRLIRNR.

El artículo 7 del TRLIRNR establece que las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta ley. En este sentido, el artículo 37 del TRLIRNR define a las entidades en atribución de rentas y establece que tendrán tal consideración las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Conforme al artículo 12 del TRLIRNR, constituyen el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español siempre que dichas rentas no estén sujetas al ISD. En este sentido, la ley establece una enumeración explícita de rentas que se consideran obtenidas en el territorio español y una relación de supuestos de exención. Por tanto, constituyen rentas obtenidas en territorio español: los rendimientos del trabajo, las actividades o explotaciones económicas, las pensiones, retribuciones de administradores, los rendimientos derivados directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en te-

territorio español, así como la imputación de rentas inmobiliarias. Por último, también serán consideradas rentas obtenidas en territorio español determinados rendimientos del capital mobiliario como, por ejemplo, dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en España, los intereses y rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Adicionalmente, el artículo 15 del TRLIRNR establece dos supuestos de sujeción al impuesto, a saber, a) con establecimiento permanente (EP), donde los contribuyentes tributarían por el total de las rentas obtenidas por el EP independientemente del lugar de su obtención, y b) sin EP, donde los contribuyentes van a tributar de manera individualizada por cada supuesto de obtención de rentas y sin compensación entre dichas rentas.

En virtud de las normas discutidas comentadas, un *settlor* o un beneficiario, que no sean residentes fiscales en España, pueden estar sujetos a imposición cuando se configure alguno de los factores de conexión y obtengan algunas de las rentas clasificadas anteriormente. Así, por ejemplo, supongamos que existe una sociedad limitada española cuyos activos estén constituidos, principalmente, por bienes inmuebles ubicados en España (*i. e.*, dichos bienes representan más del 50 % del valor de sus activos). Esta sociedad realmente no tiene mayor sustancia porque tiene a alguna persona empleada y, ocasionalmente, arrienda los bienes inmuebles. El órgano de administración lo componen una persona residente en España y el resto fuera del país. Un trust revocable, cuya residencia fiscal se ubica en los Estados Unidos, así como también el *settlor* y los beneficiarios, tiene la mayoría de las participaciones de la sociedad –suponiendo que el Registro Mercantil haya hecho la inscripción de la sociedad en este supuesto– y decide, mediante acta y resolución de socios, vender los bienes inmuebles.

La pregunta en este ejemplo trabajado es si la transacción representa, a efectos españoles, una ganancia patrimonial gravable en España bajo el IRNR por concepto de venta de bienes inmuebles ubicados en su territorio. Más aún, la pregunta presenta una paradoja sobre la base de la discusión de la transparencia fiscal del trust por cuanto no habría, en principio, muchas dudas sobre el tipo de impuesto y la cuota tributaria, pero sí pudiera haberla acerca de la identidad del sujeto pasivo (*vid.* Trost y Arribas, 2019).

El artículo 13 del CDI establece que las ganancias de capital que un residente fiscal estadounidense obtenga por la enajenación de bienes inmuebles ubicados en España pueden someterse a imposición en España. Adicionalmente, el artículo 24.1 a) del CDI señala que la doble imposición se evitará en Estados Unidos, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación estadounidense cuando un residente fiscal estadounidense obtenga rentas que pueden someterse a imposición en España.

Por su parte, el artículo 13 i).1 regula que son rentas gravables con el IRNR las ganancias patrimoniales cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos. La DGT concluyó, en su contestación a la Consulta vinculante V0333/2019, de 15 de febrero (NFC071393), que la transmisión a título lucrativo de un bien inmueble constituye una ganancia que vendrá determinada por la dife-

rencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del bien inmueble. Adicionalmente, la DGT también concluyó, en su contestación a la Consulta vinculante V1022/2013, de 1 de abril (NFC047312), que, a efectos fiscales, los bienes inmuebles son aquellos cuyas instalaciones están adheridas al suelo y que al desprenderlos dejarán de cumplir con el propósito para el que fueron construidos.

A efectos españoles, la naturaleza jurídica de la transacción es aquella de una venta de bienes inmuebles gravable con el IRNR en España por cuanto dichos bienes inmuebles estaban ubicados en el territorio de ese país. El artículo 13 del CDI atribuye la potestad tributaria a España para gravar las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de bienes inmuebles ubicados en su territorio, lo cual es consistente con el *principio de beneficios* donde el estado de la fuente tiene el derecho de gravar las rentas vinculadas a bienes inmuebles ubicados en su jurisdicción (Avi-Yonah, 2007). El principio, por tanto, manejado por el CDI y por el TRLIRNR no es la atribución de la potestad tributaria sobre la base de la residencia, sino por la ubicación del bien inmueble. En este sentido, la ganancia patrimonial será gravada con el 24 % en España.

Ahora bien, ¿quién será el sujeto pasivo? Existirían argumentos para sostener razonablemente que el *settlor* del trust será el sujeto pasivo del impuesto toda vez que a) el trust es transparente a efectos fiscales españoles, b) se trata de un trust revocable donde dicho *settlor* mantiene el control de la masa de bienes aportadas al trust (*i. e.*, de las participaciones de la sociedad y, por ende, de la suerte de los bienes inmuebles) y c) la ganancia patrimonial sería imputable a él o ella, un no-residente, en virtud de dicha transparencia fiscal. Sin embargo, esta situación puede encontrar un argumento en contrario y es que el CDI con los Estados Unidos reconoce al trust como persona y, por tanto, pudiera ser reconocido como tal a efectos de solicitar los beneficios del tratado. Este, previsiblemente, sería un punto de contención con la Administración tributaria española que pudiera negar tal condición. En nuestra opinión, España estaría obligada a reconocer al trust en virtud de lo establecido en el CDI sobre la base del principio de *pacta sunt servanda*, el hecho de que la jurisprudencia española reconoce a un trust constituido con la legislación de origen como válido y que el TRLIRNR otorga aplicación preferente a lo establecido en los tratados internacionales suscritos por España.

En conclusión, el TRLIRNR gravaría las rentas percibidas por el *settlor* o un beneficiario, dependiendo del tipo de trust, sobre la base de que serían personas no residentes en España que perciben rentas gravables en dicho país, ignorando la presencia del trust que esté interpuesto. Sin embargo, hay que prestar especial atención al tratado internacional que pudiera aplicar por cuanto esta conclusión variaría.

6. Conclusiones

La fiscalidad del trust anglosajón en España no deja de ser un tema interesante y complejo. La decisión de España de dotarle de transparencia fiscal al trust no obedece a un simple capricho del legislador fiscal, sino que obedece a una amplia gama de razones donde

intervienen la tradición, la cultura jurídica, la globalización y los intereses del país para proteger sus bases imponibles ante un instrumento tan flexible y extraño a los principios del derecho civil o continental.

Con este trabajo hemos querido explicar el funcionamiento del trust, en vez de intentar la labor titánica de encontrar una definición única. El funcionamiento del trust nos permite aprehender los elementos relevantes que nos llevarán a identificar las consecuencias fiscales de un determinado tipo de trust. Por ello, a efectos ejemplificativos, discutimos los distintos tipos de trust comúnmente utilizados para comprender de qué manera se puede constituir dicha figura para visualizar las distintas posibilidades de su uso. Más aún, nos adentramos en el proceso de expansión del trust desde el derecho anglosajón y su recepción en el derecho continental, lo cual fue un proceso lejos de ser uniforme durante el siglo XX y, actualmente, en el siglo XXI. El propósito de analizar dicho proceso histórico es poder analizar la manera en que el derecho privado entiende a esta figura para traducir su análisis en el derecho público (*i. e.*, derecho fiscal). Ese entendimiento va a tener consecuencias en el mundo del derecho tributario, si bien esta última disciplina aplica sus propios principios para determinar las consecuencias que le son relevantes en virtud de los objetivos de gravar las rentas conforme a la capacidad contributiva de sus perceptores y la lucha contra la evasión fiscal. En este punto, observamos que España rechazó la institución del trust por considerarla contraria a principios fundamentales del derecho continental. Esto influyó en la política tributaria española, adoptando, por tanto, la transparencia fiscal del trust.

Por último, vimos las normas fiscales de imposición directa sobre los supuestos donde intervienen los trusts tanto para personas que son residentes fiscales españoles como personas que no lo son. Así, analizamos las normas, supuestos donde afectan a las normas del ISD, la LIRPF y el TRLIRNR.

En virtud de la discusión planteada en este trabajo, podemos resumir nuestras conclusiones de la siguiente manera:

- Primera. No existe una definición universal del trust. Por tanto, para nuestros efectos, es mejor entender el funcionamiento del trust de manera que podamos identificar sus efectos fiscales. El trust es, fundamentalmente, una relación entre personas y propiedad. Una vez entendida la dinámica entre el *settlor*, *trustee* y beneficiarios –a partir de cada caso individualmente considerado conforme a lo establecido en el documento de creación del trust–, podremos determinar quién tiene mayor vínculo con esa propiedad, lo cual nos sirve para identificar quién es el titular de las rentas conforme a las normas de atribución. Esto es de especial interés para nuestro trabajo.
- Segunda. La globalización impulsó la expansión de la industria de trusts hacia el derecho continental, lo cual no ha sido un proceso uniforme. Los efectos de esta expansión son varios. En primer lugar, hizo que los países de derecho civil cuestionaran si las barreras teóricas de su reconocimiento podrían superarse y,

en segundo lugar, hizo que los países cuestionaran cómo sus leyes fiscales nacionales interactúan con las decisiones políticas de otros países en una competencia global por fondos fiduciarios.

- Tercera. Hay países del derecho civil que han adoptado el trust en su jurisdicción explicándolo a través de categorías proporcionadas por el derecho civil. Estas categorías son el concepto de *propiedad fiduciaria*, donde el propósito de la fiducia limita los poderes del fideicomisario-propietario sobre la propiedad o patrimonio del fideicomiso, y la calificación del trust como *patrimonio especial*, donde los bienes del patrimonio especial se separan del patrimonio general fideicomisario-propietario y los beneficiarios tienen derechos personales exigibles contra ese patrimonio especial. España, por su parte, considera que el trust entra en conflicto con principios fundamentales del derecho civil o continental, a saber, el concepto de propiedad absoluta, la publicidad y la especificidad.
- Cuarta. La recepción o no por parte del derecho privado del trust anglosajón determinará la política tributaria de un país hacia esta figura. En este sentido, España es de la postura de que el trust anglosajón colide con los principios fundamentales de propiedad absoluta, especificidad y publicidad mencionados anteriormente y, por tanto, no reconoce a esta figura, dándole un tratamiento de transparencia fiscal.
- Quinta. Dentro de la política de transparencia fiscal, existen tres posturas sobre su naturaleza, las cuales pueden resumirse en: a) considerar que el trust es completamente transparente a efectos fiscales; b) considerar que el trust es un contrato, y, por último, c) considerar que el trust es un patrimonio separado. Si tuviéramos que recomendar al legislador fiscal, consideramos que la posibilidad de considerar al trust como una entidad en atribución de rentas permite, desde el punto de vista administrativo, recaudar no solo las rentas sino la información sobre ellas que fluyen a través del trust como un ente sin personalidad jurídica a través del modelo 184. Para España, el reconocimiento de la residencia fiscal del trust es una cuestión compleja toda vez que, al no reconocer a esta institución, no reconocería su residencia fiscal. Ahora bien, esto crea una tensión con aquellas situaciones en donde interviene un acuerdo internacional con países que sí reconocen a la figura. En este sentido, la pregunta sería: ¿estaría España obligada a reconocer al trust creado en otro país? La pregunta tendría que ser, en nuestra opinión, afirmativa por cuanto los tratados internacionales llevarían a España a coordinar una solución con los otros estados contratantes.
- Sexta. En un supuesto de aportación de bienes al trust cuando el *settlor* y los beneficiarios se encuentran con vida (*i. e.*, actos *inter vivos*), el hecho imponible del ISD se considera perfeccionado en el momento en que se formalice la donación por cuanto es el momento en que se realiza la transmisión de la propiedad. Pareciera que la propiedad del patrimonio continuará en cabeza del *settlor* hasta tanto no ocurra la formalización de la donación en virtud de que España no reconoce el tratamiento dual de la propiedad, es decir, no diferencia entre titularidad legal y propiedad útil.

- Séptima. El caso de las transmisiones patrimoniales a través de actos *mortis causa* es más sencillo que el anterior por cuanto la transmisión de la propiedad del *settlor* al *beneficiario* y el hecho imponible se perfeccionan con la muerte del causante.
- Octava. En virtud de la transparencia fiscal del trust, podría concluirse, como regla general a efectos del IRPF, que las rentas percibidas por los trusts serían gravables en cabeza de los *beneficiarios* siempre que realicen distribuciones hacia ellos o tengan un derecho adquirido sobre las rentas o bienes aportados al trust, pero si el documento de creación del trust prevé que dichas rentas pasarán a formar parte de la masa de bienes aportados al trust, entonces el *settlor* será el responsable por el pago del IRPF causado respecto a dichas rentas. Este razonamiento dependerá del tipo de trust que se haya acordado en el documento de creación a efectos de determinar quién de los sujetos intervinientes tiene un mayor vínculo o control con las rentas percibidas a través del trust.
- Novena. En cuanto a la imputación temporal, una vez determinado quién es el sujeto pasivo del IRPF, se debe proceder a analizar la naturaleza de la renta que subyace al trust para aplicar de manera sistemática las normas establecidas en el artículo 14 de la LIRPF.
- Décima. En cuanto a los supuestos regulados por el TRLIRNR, un *settlor* o un beneficiario, que no sea residente fiscal español, quedará sujeto a imposición en España en la medida en que obtengan rentas gravables en el territorio español conforme al artículo 13 del TRLIRNR.

Referencias bibliográficas

- Avi-Yonah, R. (2007). *International Tax as International Law*. Cambridge University Press.
- Brabazon, M. (2020). *International Taxation of Trust Income*. Cambridge University Press.
- Braun, A. (2015). The State of the Art of Comparative Research in the Area of Trusts. *Legal Research Papers Series. Paper No. 61/2015*. University of Oxford.
- Cámara Lapuente, S. (1999). Operaciones fiduciarias o trusts en Derecho español. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 1757.
- Checa Martínez, M. (1998). *El trust angloamericano en el Derecho español*. McGraw-Hill.
- Dagan, T. (2017). The Global Market for Tax and Legal Rules. *Florida Tax Review*, 21(1).
- Delgado Pacheco, A. (2012). Las entidades en atribución de rentas y el régimen fiscal de partnerships y trusts en España. *Manual de Fiscalidad internacional*. (2.^a ed.). Instituto de Estudios Fiscales.
- Emmerich, Y. (2009). Les fondements de la fiducie française face au trust de la com-

- mon law: entre droit des contrats et droit des biens. *RIDC* 2009/1.
- Frenette, F. (1985). La propriété fiduciaire. *Les Cahiers de droit*, 26(3), 727-737.
- Garrigues, J. (1953). Law of Trusts. *The American Journal of Comparative Law*, 2(1).
- Goldschmidt, R. (1961). The Trusts in the Countries of Latin America. *Inter-American Law Review*, 3.
- Graziadei, M. (2003). *The Functionalist Heritage. Comparative Legal Studies: Traditions and Transitions*. (Eds. P. Legrand and R. Munday). Cambridge University Press.
- Gretton, G. (2000). Trusts without Equity. *International and Comparative Law Quarterly*, 49.
- Grimaldi, M. (1991). *La fiducie: réflexions sur l'institution et sur l'avant-projet de la loi qui la consacre*. Rep. Défrenois.
- Hernández González-Barreda, P. (2020). *Beneficial Ownership in Tax Law and Tax Treaties*. Hart Publishing.
- Ho, L. (2013). *Trusts: The Essentials. The Worlds of the Trust*. (Ed. L. Smith). Cambridge University Press.
- Hofri-Winogradow, A. (2016). The Demand for Fiduciary Services: Evidence from the Market in Private Donative Trusts. *Hebrew University of Jerusalem Legal Studies Research Paper Series No. 16-36*.
- Lepaulle, P. (1957). Reflections on the Expansion of Trusts. *The American University Law Review*, 6.
- Maitland, F. (1894). The Origin of Uses. *Harvard Law Review*, 8(3).
- Marini, M. (2008). *Rapport au Sénat N° 442*. Senado de Francia.
- Penner, J. (2010). Resulting Trusts and Unjust Enrichment: Three Controversies. En C. Mitchell (Ed.), *Constructive and Resulting Trusts*. Oxford.
- Sitkoff, R. H. (2019). Fiduciary Principles in Trust Law in Trust Law. En Evan J. Criddle, P. B. Miller y R. H. Sitkoff (Eds.), *The Oxford Handbook of Fiduciary Law* (capítulo 3). OUP.
- Smith, L. (2009). Trust and Patrimony. *Revue générale de droit*, 38.
- Sterk, S. E. (2000). Asset Protection Trusts: Trust law's Race to the Bottom? 85 *Cornell Law Review* 1035, 1.040-1.041.
- Trost, A. y Arribas, D. (2019). *El trust en la fiscalidad internacional*. En F. Serrano Antón, *Fiscalidad internacional* (capítulo 36). CEF.
- Virgós Soriano, M. (2006). *El trust y el derecho español*. Thomson Civitas.
- Wright, L. A. (1967). Trusts and the Civil Law – A Comparative Study. *Western Ontario Law Review*, 6.
- Wulf, C. de. (1965). *The Trust and Corresponding Institutions in the Civil Law*. Bruylant.
- Zenati-Castaing, V. y Revet, T. (2008). *Les biens*. PUF.

Marcel E. Roche. Asociado del Departamento Fiscal de Baker McKenzie Madrid. Candidato al doctorado en Derecho por la Universidad de Oxford. Maestría en Derecho Tributario en la Universidad de Oxford (James Bullock Scholar y Premio Said Centre for Business Taxation). Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello (*Cum Laude*). Profesor de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la IE University. Está colegiado en Madrid y Venezuela.

¿Está el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculado por las sentencias de la Audiencia Nacional? *Auctoritas y potestas* en lo económico-administrativo

Raúl C. Cancio Fernández

Ltrado del Tribunal Supremo (España)

raulcesar.cancio@justicia.es

Extracto

Se reflexiona en este estudio acerca de la pertinaz renuencia del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en atender las pautas hermenéuticas emanadas del órgano judicial expresamente encargado de revisar su función, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), construida sobre el argumento de la ausencia de firmeza de aquellas y, consecuentemente, de su carencia de fuerza vinculante. La desestimación por el TEAC de pretensiones en sede económico-administrativa, a sabiendas de que aquellas son reiteradamente resueltas en sentido contrario por el órgano judicial revisor legalmente competente, fuerza a los contribuyentes a desplegar una acción en vía judicial cuyo desenlace es previsible, exigiéndoles por tanto una innecesaria e injustificada espera por un «pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare definitivamente la cuestión». Una praxis esta que demanda una mirada sistemática desde prismas puramente procesales, pero también de índole constitucional, pues es evidente que estamos ante una cuestión, ya lo habrán advertido, que entronca directamente con el principio de seguridad jurídica en la aplicación de la norma tributaria, cuya principal manifestación se verifica en la interdicción de la arbitrariedad, tanto desde un punto de vista formal como desde una óptica material.

Palabras clave: Tribunales Económico-Administrativos; sistema judicial; litigación tributaria; Audiencia Nacional; orden contencioso-administrativo; fuerza vinculante.

Recibido: 17-04-2023 / Aceptado: 22-05-2023 / Publicado: 05-09-2023

Cómo citar: Cancio Fernández, R. C. (2023). ¿Está el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculado por las sentencias de la Audiencia Nacional? *Auctoritas y potestas* en lo económico-administrativo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 485-486, 37-52. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18821>



Is the Central Economic-Administrative Court bound by the judgments of the Audiencia Nacional? *Auctoritas* and *potestas* in economic-administrative matters

Raúl C. Cancio Fernández

Abstract

This study reflects on the stubborn reluctance of the Central Economic-Administrative Court (TEAC) to follow the hermeneutical guidelines issued by the judicial body expressly in charge of reviewing its function, the Administrative Chamber of the National High Court, built on the argument of the lack of finality of those guidelines and, consequently, of their lack of binding force. The rejection by the TEAC of economic-administrative claims, knowing that those claims are repeatedly resolved in the opposite direction by the legally competent judicial review body, forces taxpayers to take legal action whose outcome is foreseeable, thus requiring them to wait unnecessarily and unjustifiably for a «Supreme Court ruling that definitively clarifies the issue». This is a practice that demands a systematic look from purely procedural prisms, but also of a constitutional nature, since it is clear that we are dealing with an issue, as you will have noticed, that is directly related to the principle of legal certainty in the application of the tax law, whose main manifestation is verified in the prohibition of arbitrariness, both from a formal and a material perspective.

Keywords: Economic-Administrative Courts; judicial system; tax litigation; National Court; contentious-administrative order; binding force.

Received: 17-04-2023 / Accepted: 22-05-2023 / Published: 05-09-2023

Citation: Cancio Fernández, R. C. (2023). ¿Está el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculado por las sentencias de la Audiencia Nacional? *Auctoritas* y *potestas* en lo económico-administrativo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 485-486, 37-52. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18821>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Un TEAC que no se siente vinculado por la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN
- 3. Análisis sistemático de este desdén de lo económico-administrativo hacia lo jurisdiccional (no firme)
 - 3.1. Perspectiva procesal
 - 3.1.1. La AN como órgano legalmente identificado para revisar la actuación del TEAC
 - 3.1.2. ¿Cabría calificar como temeraria la actitud del TEAC a los efectos de la ulterior imposición de costas procesales a la Administración vencida?
 - 3.2. Perspectiva constitucional
- 4. Conclusiones
- Referencia bibliográfica

1. Introducción

Antes incluso de la célebre iniciativa legislativa impulsada por quien fuese ministro de Hacienda en diversas etapas del último tercio del siglo XIX, Juan Francisco Camacho de Alcorta, «determinando las bases á que habrá de someterse toda reclamación de parte en los asuntos del ramo de Hacienda, que tenga por objeto la demanda de un derecho sobre que la Administración haya de resolver», esto es, las bases del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, cuyo proyecto de ley se presentó a las Cortes el 24 de octubre de 1881, y que introdujo en nuestro ordenamiento jurídico una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración autora del acto, distinguiendo entre los ámbitos de gestión tributaria, en sentido amplio, y de la resolución de reclamaciones contra dicha gestión, como decíamos al inicio, la primera manifestación de justicia administrativa en nuestra historia constitucional –y precisamente en materia tributaria– es anterior, merced a un Decreto de 13 de septiembre de 1813, por el que se crean los juzgados especializados en el conocimiento de los negocios contenciosos de la Hacienda pública, que prescribía que las controversias con la Administración se sustanciasen directamente ante órganos judiciales, asistidos por un denominado «abogado fiscal», en tanto que defensor de los intereses del Fisco, en dos instancias, siendo el acto administrativo únicamente ejecutivo una vez que hubiera sido validado en la primera de ellas. La congestión que produjo en la Hacienda pública este sistema condujo a la creación, en 1821, del primer antecedente del económico-administrativo, como jurisdicción especial retenida. Solo más tarde, en 1845, aparecería, en el orden administrativo que no en el de los asuntos de la Hacienda pública, la primera formalización de la jurisdicción contencioso-administrativa con naturaleza revisora, entonces retenida.

Volviendo a la bautizada Ley Camacho de 1881, los órganos del económico-administrativo eran los delegados de Hacienda y los directores generales en primera instancia, y el ministro, en alzada. La inflación de recursos hizo que poco después, en 1892, se crease el Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda –modelo de nuestro actual Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)– y de forma casi inmediata, en 1901, los Tribunales Gubernativos de Primera Instancia, matriz de los vigentes Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR), finalmente constituidos como tales en 1924. Pronto se consagró con ello el principio que hasta la fecha ha presidido el modelo español de justicia tributaria como retenida en el seno de la Administración, pero con división funcional entre los órganos de aplicación de los tributos y los de revisión de lo actuado.

Esta singularidad de la vía económico-administrativa respecto de la vía administrativa propiamente dicha se vio consolidada con la Ley Azcárate de 1889, de Bases del Procedimiento Administrativo, que estimuló el fraccionamiento de la materia por Departamentos Ministeriales. El Reglamento de 15 de abril de 1890, dictado en desarrollo de esta última ley, inició la que después sería la ya avanzada característica definitoria del sistema, esto es, la distinción entre actos de gestión y de resolución de reclamaciones. Y sobre dicha base se crearon propiamente, por Decreto-Ley de 16 de junio de 1924, de acuerdo con la autorización concedida por el artículo 40 de la Ley de Presupuestos de 26 de julio de 1922, los Tri-

bunales Económico-Administrativos, a los que se encomendó la resolución de esta clase de reclamaciones, de acuerdo con el procedimiento regulado en un Reglamento de 29 de julio de 1924. Esta situación perduró, sin modificaciones de relieve, hasta la promulgación de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, la cual, lejos de unificar los procedimientos administrativos, siguió manteniendo la peculiaridad de lo económico-administrativo por el cauce de los procedimientos especiales exceptuados y promoviendo, además, la elaboración de un nuevo Reglamento procedimental para las reclamaciones económico-administrativas, el cual fue aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959, norma que permaneció en vigor, con ligeras modificaciones, hasta el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, dictado en desarrollo del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo. Una normativa legal que se contiene, en la actualidad, en el título quinto de la Ley General Tributaria (LGT), ya desde su primera versión de 1963, desarrollada en tres reglamentos generales –de 1924, 1959 y 1996, respectivamente– previos al vigente 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.

Como acertadamente señala el profesor Andrés Rozas (2020, pp. 35-74), es posible otra e interesante mirada a esta evolución, desde la concepción de los germinales tribunales extraordinarios de Hacienda como una segunda instancia administrativa privilegiada y coexistente con la jurisdicción contencioso-administrativa, que es como quedaría formalmente configurada a partir de 1881. Un modelo que, tanto en el sistema de Santamaría de Paredes como, en un primer momento, en el patrón de 1956, la revisión de los actos tributarios discurría en paralelo a la de la jurisdicción contencioso-administrativa, a través del cauce específico de lo económico-administrativo. Hasta 1973, el sistema de justicia tributaria español obedeció, como ya se ha dicho, al modelo de jurisdicción especial retenida, en cuya cúspide estuvo el Tribunal Supremo desde 1902, lo que garantizaba una unidad doctrinal en materia tributaria que hoy en día resulta más compleja, no en vano, desde esa fecha, se produce una concurrencia de los dos ámbitos de enjuiciamiento en la planta territorial de todo el territorio nacional, lo que genera una dispersión de criterios interpretativos y una tensión entre los asentados en una y otra jurisdicción que, como veremos en el tuétano de estas páginas, puede generar disonancias interpretativas en materia tributaria.

Por otra parte, la necesidad de salvaguardar los intereses de la Hacienda pública en cuanto que responden al interés general, impulsó la instauración de principios que, si bien comenzaron siendo aplicados únicamente en el campo fiscal, más tarde muchos de ellos se extendieron al resto de la acción administrativa, pudiéndose citar, entre otros, el de la inembargabilidad de las propiedades y caudales del Estado; la prohibición de los interdictos; la ejecutividad y, en su caso, ejecutoriedad de los actos administrativos.

En cualquier caso, las relaciones entre la Administración y los administrados en el ámbito tributario han sufrido una extraordinaria evolución y lo que comenzó siendo un conjunto de medidas instauradas para salvaguardar los derechos de la Hacienda pública y que configuraron el

principio de autotutela, se ha ido complementando con la progresiva pero constante implantación de una serie de herramientas dirigidas a salvaguardar y garantizar los derechos de los contribuyentes. En otras palabras, a las exigencias que lleva consigo una Administración tributaria eficaz, productora de actos masivos y que constituye la base de una Administración organizadora de un sistema de servicios públicos cada vez más amplio, se va añadiendo una profundización en los principios de legalidad y de tutela efectiva de los derechos de los ciudadanos.

En este tránsito ha tenido un papel esencial la Constitución española de 1978 (CE) y la doctrina emanada del Tribunal Constitucional (TC) como supremo intérprete de esta. En la Constitución el ciudadano ve reconocidos sus derechos fundamentales, no solo como consecuencia lógica de haber pasado de ser un mero destinatario de la acción administrativa a ser el origen del poder del Estado, sino también como corolario del hecho de que la Constitución se configura como una verdadera norma directamente invocable y que atribuye derechos subjetivos básicos, penetrando la fuerza integradora de sus preceptos en todo el ordenamiento jurídico, señalando a los jueces y tribunales como garantes de los derechos y libertades proclamados por ella. En este sentido, se impone recordar que el Tribunal de Garantías se ha encargado de integrar en el ámbito objetivo del artículo 24 de la CE no solo a los órganos del poder judicial sino a todos los que aplican la ley y hacen cumplirla, es decir, también a la Administración y, en concreto, a la Administración tributaria y a los Tribunales Económico-Administrativos, por cuanto también la Administración tiene la obligación de realizar la tarea que la Ley Orgánica del Poder Judicial encomienda a los jueces y tribunales de proteger los derechos e intereses legítimos tanto individuales como colectivos.

2. Un TEAC que no se siente vinculado por la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN

El 4 de abril de 2017, el TEAC dictó la resolución n.º 1510/2013/00/00 (NFJ066140) desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por una entidad mercantil contra el acuerdo de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación dictado el 14 de enero de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, que rechazó la pretensión de la citada sociedad al considerar que el hecho de que la ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponible negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, encaja plenamente dentro del concepto de «opción», de modo que la compensación de bases imponible negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores, es decir, que opera sobre la base.

Disconforme con la referida resolución, la obligada tributaria dedujo recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, que lo estimó en Sentencia de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–), considerando lo siguiente:

A la declaración le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este artículo 119, y, por ende, la limitación prevista en el artículo 119.3 LGT; a la autoliquidación

no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 (mencionada).

5. Resulta, por tanto, indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones.

6. Por otra parte, la facultad que atribuye el artículo 25 TRLIS (en relación con el artículo 10.1 del mismo texto legal) al obligado tributario de poder compensar las BINS con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, no encuentra ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, y si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT, entre cuyos requisitos no se encuentra el que ha justificado la resolución administrativa, que, por tanto, no es conforme a derecho.

En sentido análogo se expresa la STS de 22/11/2017 (rec. cas. 2654/2016)–, abonando nuestra tesis, lo que determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones recurridas, que limitaron indebidamente esta facultad del obligado tributario (sic).

Con base en la resolución económico-administrativa citada al inicio de estas líneas, el TEAC ha venido resolviendo este tipo de litigios de manera análoga, ratificando que la compensación de bases imponible negativas constituye una opción tributaria y no un derecho subjetivo, como sostiene la AN. Es más, en sus acuerdos posteriores, el TEAC admite conocer que la tantas veces citada Resolución de 4 de abril de 2017 fue impugnada en la vía contencioso-administrativa, siendo igualmente consciente del sentido del fallo de la Sentencia de 11 de diciembre de 2020, lo que a su juicio no empece para mantener su criterio original (*vid.* Resolución de 22 de septiembre de 2021, RG 25/2020 –NFJ083667–), al socaire de la –por aquel entonces– no firmeza del pronunciamiento judicial, al haberse interpuesto frente al mismo recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS) por el abogado del Estado. El TEAC, en la medida en que aún no le constaba un pronunciamiento del Alto Tribunal que aclarase definitivamente la cuestión, mantuvo su criterio, que constituye doctrina vinculante sobre la cuestión controvertida.

En efecto, la citada Sentencia de la AN de 11 de diciembre de 2020 fue recurrida en casación por la Administración General del Estado, siendo posteriormente inadmitido dicho recurso mediante providencia de 12 de enero de 2022 (RCA/1832/2021), por pérdida sobrevenida del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, no en vano, la cuestión jurídica objeto de controversia había sido resuelta por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en la Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (RCA/4464/2020 –NFJ084246–), en un sentido contrario a la tesis que propugnaba la Administración recurrente, a saber:

(E)n el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT (sic).

Consecuentemente con la cautela esgrimida por el Tribunal Económico-Administrativo, el pasado 22 de julio de 2022, el TEAC dictó resolución n.º 00/00234/2021/00/00 (NFJ087190) parcialmente estimatoria en aplicación del criterio fijado en la citada Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021, modificando la doctrina que venía manteniendo y asumiendo el criterio jurisprudencial en el sentido de considerar que la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el impuesto sobre sociedades es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y, como tal, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a quien lo pretende aunque no haya presentado autoliquidación en plazo.

3. Análisis sistemático de este desdén de lo económico-administrativo hacia lo jurisdiccional (no firme)

Este proceder, reproducido en cuestiones sustantivas diversas como muy recientemente se ha podido advertir en la Resolución de 31 de enero de 2023 (RG 7244/2020 –NFJ088803–) para un supuesto de retroacción de actuaciones en el ámbito de un procedimiento de inspección, viene por tanto a consolidar la praxis según la cual el TEAC o los TEAR, en su caso, únicamente se sienten concernidos por la doctrina emanada de las sentencias dictadas por el TS, sin que los criterios, consolidados o no, del resto de Salas de lo Contencioso-Administrativo les afecte en absoluto a la hora de resolver las cuestiones que le son sometidas.

Y por más que, insistimos, sea un quehacer habitual en la vía económico-administrativa, no deja de resultar contraintuitivo si se analiza la cuestión desde un punto de vista sistemático.

3.1. Perspectiva procesal

3.1.1. La AN como órgano legalmente identificado para revisar la actuación del TEAC

En primer lugar, es imbatible que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN conoce en única instancia de los recursos que se sustancien contra los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el ministro de Economía y Hacienda (ministro de Hacienda y Función Pública, en la actualidad) y por el TEAC, con excepción de lo dispuesto en el artículo 10.1 e)

de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), es decir, la resoluciones dictadas en materia de tributos cedidos. En otras palabras, el legislador ha designado a la citada sala como la encargada de conocer y resolver las cuestiones sobre las que el TEAC es competente, recuérdese, en única instancia, las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Hacienda u otros Departamentos Ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las comunidades autónomas; aquellas en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado; las que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la AEAT y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos de las comunidades autónomas que no sean superiores, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el TEAR o Local correspondiente, la reclamación se interponga directamente ante el TEAC. En segunda instancia conoce de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y Locales; los recursos extraordinarios de revisión y los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y, finalmente, la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

Históricamente, los recursos anclaron su fundamento en motivaciones de orden político, en aras de justificar el control de la aplicación de las leyes por los jueces, apreciable en la *cognitio extra ordinem* romana, seguida de la *apello*, como instrumento de control en la aplicación de las leyes emanadas del emperador. Mecanismos de fiscalización que se potenciaron durante la Edad Media como herramienta real de subyugación sobre los señores feudales. Un matiz político, debe insistirse, que se consagró con el recurso de casación instaurado por los revolucionarios franceses que, paradójicamente, no hacía sino recoger en este punto la herencia del *Ancien Régime*.

Sin embargo, esta índole política se desvanece con la jurisdiccionalización de los órganos judiciales superiores, siendo sustituido por otras finalidades alternativas, por ejemplo, de naturaleza sociológica, reduciendo en lo posible el error humano merced a una nueva cognición de la causa bien por el mismo órgano que dictó la resolución recurrida o bien por otro distinto. Lo que se liga con la benéfica influencia que la potencial revisión ejerce sobre el juzgador, al saber este que su decisión puede ser reexaminada por un órgano distinto. Como última derivada de esta vertiente sociológica, se ha dicho también que el juicio reiterado, confiado incluso a órganos distintos, sirve para reforzar la confianza de los justiciables en la Administración de Justicia al mostrar a estos un sistema más seguro, fiable y justo.

En los recursos subyace también una naturaleza indiscutiblemente subjetiva, encaminada a satisfacer las pretensiones y el interés de los sujetos afectados, que de esa forma pueden ver atendida su insatisfacción ante el resultado alcanzado por la resolución judicial.

Y, desde luego, hay una justificación extraordinariamente relevante y que se residencia en la necesidad de concretar, de acuerdo con el contexto histórico correspondiente, el grado de seguridad jurídica que debe imprimirse a las decisiones judiciales, adquiriendo así una virtualidad contingente, cuya delimitación y alcance se encomienda a la decisión del legislador, no resultando posible, por tanto, la radicación constitucional del «derecho al recurso».

Partiendo de esta variada fundamentación del recurso como instituto procesal axial, parece cuanto menos injustificada la postura del TEAC de ignorar los pronunciamientos de la AN so capa de la naturaleza definitiva pero aún no firme de los mismos, cuando todo el sistema de recursos no es sino una garantía procesal frente al error o la inexactitud, al que no puede quedar vinculado en sus decisiones ni siquiera para preservar el principio de igualdad. Si el legislador ha querido que ese órgano jurisdiccional determinado sea el que conozca y sustancie los recursos planteados frente a las resoluciones del TEAC, atendiendo a factores tanto de naturaleza cuantitativa como cualitativa y en todo caso vinculados con el ámbito cognitivo del TEAC, no parece descabellado inferir que el legislador también quiso que la doctrina –no jurisprudencial, naturalmente– emanada de la AN fuese tenida en cuenta por el TEAC a la hora de resolver cuestiones que ya hubieran sido solventadas reiteradamente por el órgano jurisdiccional legalmente encargado de revisar las decisiones económico-administrativas del TEAC.

En este sentido, es muy significativo advertir como la AN, por el contrario, sí aprecia la excelencia doctrinal y técnica de las resoluciones del TEAC, valorándolas en su justa medida:

En efecto, en nuestra opinión el art. 271 de la LEC se está refiriendo a resoluciones judiciales o administrativas que enjuicien hechos que guarden conexión con lo analizado en el actual proceso y pueden producir un efecto directo o que la doctrina denomina un «efecto reflejo», evitando así que se dicten Resoluciones contradictorias. Pero no se refiere a supuestos, como el de autos, en los que simplemente se da noticia de un cambio de doctrina en el TEAC. Cambio que, al ser cuestión jurídica pura, la Sala, por prudencia y aunque no lo hubiesen alegado las partes, debe tener en cuenta, no siendo necesaria o siendo irrelevante la aportación; **pues, aunque las decisiones del TEAC no nos vinculan, su *autoritas* y prestigio invitan a considerar sus argumentos. No vemos, por lo tanto, inconveniente alguno en que la parte aporte dicho documento colaborando con la curia y en que la Sala lo tenga en cuenta** (sic) (negrita del autor) (Sentencia de la AN de 5 de diciembre de 2019, Sección Segunda, rec. núm. 428/2016 –NFJ077006–).

3.1.2. ¿Cabría calificar como temeraria la actitud del TEAC a los efectos de la ulterior imposición de costas procesales a la Administración vencida?

Originariamente, recuérdese, las costas en el orden contencioso-administrativo no se imponían a la parte vencida, salvo que el tribunal apreciara mala fe o temeridad en su ac-

tuar. Consecuentemente, era excepcional que las sentencias contuviesen pronunciamiento alguno sobre su imposición, aunque pudieran existir dudas de la fundamentación jurídica del recurso. Esta situación se modificó cuando la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, introdujo el criterio del vencimiento para la imposición de las costas, teniendo su reflejo ritual en el artículo 139 de la LJCA, que contempla que las costas se imponen a la parte cuyas pretensiones sean rechazadas, salvo que el tribunal aprecie en el caso serias dudas de derecho o de hecho. Una previsión procesal claramente vinculada con el anhelo de reducir la litigiosidad existente para poder garantizar y mejorar el derecho de los ciudadanos a la tutela judicial efectiva. Inquietud, por cierto, ya presente en la figura del *sacramentum* romano, un compromiso que ambas partes venían obligadas a realizar ante el magistrado si querían continuar el proceso y cuya cuantía venía determinada por el valor del litigio. No obstante, será el proceso formulario el que contemplará las primeras sanciones al litigante temerario, a través de acciones con *litis crescentia*, es decir, que crecen al doble, al triple, al cuádruple, etc., lo cual compensaba los desembolsos económicos que la parte vencedora había tenido que realizar para obtener una sentencia estimatoria. Posteriormente, la llegada del proceso extraordinario vino a instaurar definitivamente el concepto de costas y gastos procesales, al tratarse de un procedimiento escrito y acentuadamente caro. La sanción a la temeridad del demandante se completó con el reproche por la mala fe del demandado, al que se le condenaba a satisfacer los gastos y costas procesales por oponerse injustificadamente a una demanda o provocar indebidamente su presentación.

Por tanto, y volviendo a nuestra ley jurisdiccional, con ella en la mano, se pueden dar los siguientes escenarios en materia de costas: a) ser condenado a la totalidad de las costas, b) serlo únicamente a una parte de aquellas, c) tener que responder solo hasta un límite o cifra máxima y, finalmente, d) no ser condenado, atendiendo a las dudas de hecho o de derecho que pueda presentar el litigio. Así, a la hora de recurrir un acto administrativo, es indiscutible la presencia de una inevitable incertidumbre al no poder conocer de antemano la cuantía de las costas que se devengarán, y ello a pesar de que el TS ha venido considerando de forma reiterada en su jurisprudencia, que el importe de las costas en el orden contencioso-administrativo debe guardar proporción con la cuantía del procedimiento y con el «esfuerzo profesional que han de realizar en defensa de sus intereses, siendo en todo caso las normas del Colegio de Abogados orientadoras» (Sentencia del TS de 24 de abril de 2007, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 1707/2004).

Esta vacilación de la que hablamos, se intentó paliar merced a una Sección Especial para la Reforma de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativo que, a través del «Informe Explicativo y Propuesta de Ley de Eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa» de marzo de 2013, identificó una serie de carencias en el régimen de determinación de las costas, entre ellas, el régimen de determinación de los honorarios de abogado y procurador y, en concreto, la medida que proponían para solucionar la ineficacia detectada, y que no era otra que la de regular reglamentariamente la cuantía de las compensaciones por gastos de abogado y procurador. La propuesta de la reforma consistía, pues:

... en atribuir al Gobierno la facultad de fijar, mediante Real Decreto, la cuantía de las costas procesales en lo que se refiere a los gastos de asistencia letrada y representación procesal de la parte vencedora, entendiendo que se trata de una compensación a tanto alzado, cuya cuantía se fija de forma objetiva y normativa con total independencia de los pactos que alcancen los abogados y procuradores con sus clientes, sujetos a la libre competencia. Aunque será el Gobierno quien decida la cuantificación objetiva de las compensaciones, la Sección considera que uno de los posibles factores determinantes para esa cuantificación puede ser la existencia de temeridad en alguna de las partes (por ejemplo, cuando una Administración reitera actos administrativos repetidamente anulados por los Tribunales). Las compensaciones por la defensa letrada y representación técnica preceptivas se fijarían previo informe de la Comisión Nacional de la Competencia, atendiendo a la retribución razonable de un profesional medio, lo cual exigiría llevar a cabo los estudios de mercado correspondientes. Finalmente, el Juez o Tribunal, en la sentencia que pone fin al proceso, no solo impondría las costas sino que fijaría su cuantía por los conceptos de defensa letrada y representación técnica conforme a las tablas o baremos predeterminados reglamentariamente, evitándose así la controversia en el posterior procedimiento de tasación (en el que en todo caso se concretarían los demás conceptos de costas conforme al art. 241.1 LEC).

Una propuesta, como es sabido, que no prosperó, sin que los acuerdos para la unificación de criterios en materia de imposición de costas producidos por distintos Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de diferentes localidades hayan resuelto el problema que únicamente puede solventarse mediante una regulación reglamentaria de la cuantía de las compensaciones por gastos de abogado y procurador, con independencia, como no podría ser de otro modo, de los pactos que alcancen los abogados y procuradores con sus clientes.

En tanto esa regulación llegue o no, es claro que, en lo que aquí interesa, compeler al contribuyente a acudir a la vía jurisdiccional (*vid.* Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, de 12 de septiembre de 2008, rec. núm. 436/2008, FD 4.^o) que, no se olvide, ya ha resuelto de manera reiterada la cuestión que se le fuerza a plantear al obligado tributario, debe acarrear consecuencias en el plano del reproche por los gastos de dirección técnico-jurídica y representación generados, los cuales, con esa actitud

¹ «3) La sentencia aquí recurrida, no solo justifica la imposición de las costas procesales, mediante la declaración de que el Ayuntamiento demandado incurrió en temeridad al provocar un proceso innecesario, sino que da cuenta de la conducta de la que deriva esa innecesariedad del proceso que se considera como determinante de la temeridad apreciada. Como tal conducta consigna el proceder seguido por el Ayuntamiento de abonar el principal reclamado solo después de iniciarse el proceso, y con posterioridad a la contestación de la demanda.

4) Esa conducta procesal del Ayuntamiento revela que su inicial oposición a la pretensión careció de consistencia, y, por lo mismo, no permite considerar desahogada la calificación de temeridad que le atribuyó la sentencia combatida para, con base en lo establecido en el art. 131 de que se viene hablando, hacer la imposición de costas permitida por dicho precepto».

del TEAC, no solo pierden su teleología disuasoria, sino que a la postre, su ulterior tasación y ejecución se convierte en una nueva carga indirecta para el contribuyente, al tener que ser condenada indefectiblemente la Administración y, además, justificadamente impuestas sin límite en las mismas, valorando el temerario (doloso o culposo, es indiferente) rechazo del TEAC en atender la doctrina consolidada de la sala revisora, no reconociéndose en vía económico-administrativa aquello a lo que a todas luces tenía derecho el administrado.

Nótese que el Alto Tribunal, a la hora de acotar la presencia de la temeridad o de la mala fe, elementos determinantes para la condena en costas y que el juzgador debe llenar suficientemente de contenido, aportando junto a su motivación elementos objetivos que sean expresión de que la parte a condenar actuó con temeridad, exige que en la Administración actuante concurra la adopción de conductas o actitudes procesales contrarias a doctrina reiteradamente expuesta por el propio tribunal que ha de conocer del asunto –en nuestro caso la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN– o la recogida en sentencias del TS con ocasión de haberse tenido que pronunciar sobre la materia en actuaciones anteriores, así como, también, que las tesis sustentadas por las partes en el proceso choquen de una manera frontal con el contenido de normas legales de innecesaria o superflua interpretación.

Aunque estos argumentos estrictamente devolutivos, y de perfil claramente procesal y sistemático, no deberían dejarse a humo de pajas, no son los únicos ni, a nuestro juicio, los más importantes. El de carácter constitucional, creemos que resulta aún más sugestivo.

3.2. Perspectiva constitucional

El artículo 103.1 de la CE recoge los principios de actuación de las Administraciones públicas, debiendo, en primer lugar, servir con objetividad los intereses generales, principio por tanto constitucionalizado, que debe estar presente y guiar cualquier actuación de aquellas. La consecuencia inmediata no es otra que la Administración no goza de un grado de autonomía de la voluntad similar al que es propio de los sujetos de derecho privado, debiendo guiarse por la búsqueda y prosecución del interés público que le corresponda, lo que le impedirá –por imperativo constitucional– apartarse del fin que le es propio.

No obstante, que la Administración sea garante del predominio y consecución del interés general o público no significa que dicho horizonte pueda alcanzarse por cualquier medio y a cualquier precio. Para ello el citado artículo 103.1 impone explícitamente a la Administración que sirva al interés público, pero que lo haga con «objetividad» y con «sometimiento pleno a la ley y al Derecho». Estos dos límites, junto con otros no explícitamente citados en el precepto constitucional, aunque intrínsecamente unidos a ellos, garantizan la interdicción de la búsqueda del fin a todo trance. La objetividad en el actuar de la Administración exigida en el mencionado artículo 103 excluye la utilización de medios discriminatorios o amparados en razones meramente subjetivas. De igual manera, aunque con una formulación más amplia, esa prosecución del interés público solo podrá materializarse dentro de la legalidad, es decir, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Un sometimiento este que debe enlazarse con lo previsto en el artículo 106.1 de la CE, cuando se atribuye a los tribunales el control de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican. Como ha señalado reiteradamente el TC, el artículo 103.1 en conexión con el artículo 106.1 de la CE impide que puedan existir comportamientos de la Administración pública –positivos o negativos– inmunes al control judicial.

El artículo 106.1 de la CE supone, por tanto, la constitucionalización de la sujeción de las Administraciones públicas al control judicial, proscribiendo la existencia de predios de inmunidad en este ámbito. Esta previsión constitucional garantiza el sometimiento a los tribunales de la legalidad de la «actuación administrativa», sintagma más amplio que la mera referencia a los actos a los que se aludía en la Ley de 1956, incluyendo así no solo la forma normal de actuación de la Administración a través de actos administrativos, sino también la actuación desprovista de cualquier cobertura –vía de hecho– e incluso la inactividad, tal y como contemplan los artículos 25 a 30 de la LJCA.

Si todo ello es así, no se alcanza a comprender la praxis de los tribunales económico-administrativos que venimos comentando. Los tribunales económico-administrativos, a pesar de su rubro judicial, no son órganos jurisdiccionales –Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de enero de 2020, Gran Sala, asunto C-274/14 (NFJ075840)– y, pese a la independencia funcional de la que gozan, es sabido que se integran en el Ministerio de Hacienda y Función Pública, dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda. Se configuran, por tanto, como órganos administrativos especiales, en correlación con la singularidad de la actividad tributaria, con unas notas y características propias como consecuencia de su independencia funcional y separación de los órganos encargados de la aplicación de los tributos e imposición de sanciones.

Por ende, cuando nuestra Carta Magna impone explícitamente a la Administración (y el TEAC lo es) que sirva al interés público con objetividad y sometido plenamente a la ley y al Derecho, sometimiento que se articula mediante el control jurisdiccional que contempla el artículo 106.1 de la CE, no lo hace condicionado a que ese control judicial de la legalidad de la actuación administrativa se ejecute desde la jurisprudencia que emana únicamente del TS conforme a lo previsto por el artículo 1.6 del Código Civil. Es evidente que cuando el precepto constitucional se refiere a «los Tribunales» lo está haciendo por referencia genérica a los órganos jurisdiccionales competentes, que el legislador ha tenido a bien identificar y apoderar en los artículos 1 y siguientes de la LJCA, y no exclusivamente al TS por ser este el único capaz de formar jurisprudencia con sus sentencias.

Se podría rebatir este razonamiento arguyendo que cuando el TEAC ignora la labor exegética de la AN, no está en modo alguno desoyendo las previsiones constitucionales que acabamos de señalar, pues lo que se discute no es la facultad revisora de la actuación administrativa mediante la activación de los recursos correspondientes –no faltaría más–, sino el carácter vinculante de sus resoluciones. Sin embargo, este razonamiento tampoco resulta convincente. En la tradición jurídica española y en general en el derecho continental, a diferencia de lo que

ocurre en el derecho anglosajón, en donde el juez tiene reconocida la facultad de crear derecho y cualquier sentencia tiene el valor de un precedente (*stare decisis*) de obligado respeto que produce, como regla general, una vinculación del propio juzgador y de los demás para lo sucesivo, las sentencias dictadas por cualquier órgano y por el TS en particular solo vinculan al juez o al tribunal que las dicta en cuanto que contemple situaciones de hecho y de derecho de características semejantes, aceptándose que, aun en este caso, pueda cualquier instancia judicial apartarse de ese precedente motivándolo de forma adecuada. En nuestro derecho procesal una sola sentencia, cualquiera que sea el órgano judicial que la dicte, ha tenido reconocida tradicionalmente eficacia jurídica entre las partes y sus sucesores a través del mecanismo garantista de la cosa juzgada recogido en el artículo 222 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, vinculando únicamente al propio tribunal y a cualquier otro cuando ha de pronunciarse en un nuevo litigio con el mismo objeto procesal. Más allá del respeto a la cosa juzgada en estos términos, solo se halla vinculado un tribunal por la sentencia dictada por otro, bien cuando ha de resolver una cuestión prejudicial de la que el primero se pronunció, bien porque se trate de una sentencia en la que se parta de la misma realidad fáctica y jurídica si no motiva expresamente el cambio. Si no se produce tal identidad, cualquier tribunal puede eludir sus propios precedentes, como se recoge indubitadamente en la doctrina constitucional (Sentencias del TC 2/2007, de 15 de enero –NFJ024799–, o 147/2007, de 18 de junio –NSJ024455–). Como puede apreciarse, las garantías de seguridad que ofrece cualquier sentencia judicial por sí sola tienen en nuestro ordenamiento un alcance muy limitado, pues alcanzan todo lo más a la intangibilidad de las situaciones ya resueltas –en el supuesto de la cosa juzgada–, y la que ofrece el respeto de otra sentencia de tribunal distinto en los concretos casos señalados.

Es pacífico, pues, que las sentencias dictadas por el TS, al igual que las que provienen de otros tribunales, tienen efectos limitados, no existiendo ningún precepto de ley constitucional u ordinaria que dote a una sentencia del Alto Tribunal de valor o fuerza vinculante alguna frente a terceros, sean estos otros posibles litigantes, tribunales u órganos de la Administración. Frente a la fuerza vinculante meramente *ad intra* o limitada a las partes, a sus sucesores y al propio TS que la dictó en los limitados supuestos ya contemplados anteriormente, la reiteración de sentencias del TS en cuanto constitutiva de jurisprudencia pasa a tener un valor *erga omnes* aun sin tener la condición de norma jurídica por más que su fuerza sea meramente disuasoria o persuasiva. Por consiguiente, el argumento de la no vinculación para eludir la doctrina menor no se cohonesto con la análoga carencia de fuerza vinculante de la que adolece la jurisprudencia *stricto sensu*.

4. Conclusiones

En síntesis, no hay argumentos ni procesales ni constitucionales que respalden solventemente la pertinaz renuencia del TEAC en atender las pautas hermenéuticas construidas por el órgano judicial expresamente encargado de revisar su función, resultando no solo procesalmente quebradizo el argumento de la ausencia de firmeza de aquellas, sino, además, injustificadamente dañoso para los contribuyentes quejosos de manera directa, a quienes la desestimación

de sus pretensiones en sede económico-administrativa, a sabiendas de que aquellas son reiteradamente resueltas en sentido contrario por el órgano judicial revisor legalmente competente, les condena a una innecesaria e injustificada espera por un «pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare definitivamente la cuestión» que, como en el supuesto que abría estas páginas, ya se había aclarado precisamente por el órgano revisor competente con notable antelación. Y de forma mediata, generando reiteradas condenas en costas a la administración vencida, que de forma injustificada ha provocado la acción judicial del obligado tributario.

Una cuestión, ya lo habrán advertido, que además entronca directamente con el principio de seguridad jurídica en la aplicación de la norma tributaria, cuya principal manifestación se verifica en la interdicción de la arbitrariedad, tanto desde un prisma formal como desde una óptica material.

Una noche de finales de octubre de 1927, Valle-Inclán acudió al desaparecido teatro Fontalba de la Gran Vía con ocasión del estreno de la comedia *El hijo del diablo*, del poeta catalán Joaquín Montaner. Antes de que finalizara el segundo acto, don Ramón comenzó a vociferar de forma tan desmesurada que hubo de interrumpirse el estreno: «¡Muy mal, muy mal!» bramaba el villanovense. Los guardias se acercaron a la butaca que ocupaba el dramaturgo, y se presentaron diciendo: «Somos la autoridad», a lo que el autor de *Divinas palabras* replicó: «Aquí, en el teatro, yo soy la única autoridad, pues soy crítico». Los agentes confundieron su legítima *potestas* con la *auctoritas* de la que carecían.

Respetar la *potestas* del TS en materia económico-administrativa no es incompatible, por tanto, con ponderar la *auctoritas* de la AN en similar ámbito.

Referencia bibliográfica

Rozas, J. A. (2020). La administración de la justicia tributaria en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 35-74.

Raúl C. Cancio Fernández. Licenciado en Derecho (UAM) y Doctor (URJC). Letrado del Tribunal Supremo desde 2003. Analista en el CENDOJ-CGPJ. Relator de jurisprudencia en la delegación española de ACA-Jurifast y Observador ELI. Académico de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación y Patrono de la Fundación Pro Real Academia. Miembro del Consejo de Redacción de la Revista Aranzadi Editorial y codirector de la Colección Jurídica de la Editorial Sindéresis. Docente en UNED, cuenta con quince libros editados como autor único, cuarenta colectivos, y casi quinientos artículos publicados.

Integración de las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Análisis y propuestas para España

José Miguel Galindo Felipe

Doble Grado en Derecho y Economía.

Universidad de Castilla-La Mancha

Opositor al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (España)

jmgalindofelipe@hotmail.com | <https://orcid.org/0009-0003-6373-0430>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Julio García Saavedra, doña Eva María Martín Díaz, don Jesús Rodríguez Márquez, doña Aurora Ribes Ribes y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

Las cotizaciones sociales son la principal fuente de financiación de la Seguridad Social. Sin embargo, aunque se encuentran separadas del sistema tributario, la doctrina es unánime al considerar que su naturaleza jurídica es la de un impuesto. Además, a pesar de ser satisfechas tanto por empresarios como por trabajadores, también existe un amplio consenso a la hora de considerar que gravan los rendimientos del trabajo.

En consecuencia, existen dos figuras impositivas que recaen sobre el salario de los trabajadores, las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Esto lleva a plantear la posibilidad de integrar, en mayor o menor medida, ambos impuestos, con el fin de optimizar la gestión de los recursos públicos y facilitar a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones para con la Administración. En este sentido, son muy variadas las medidas que pueden implementarse, ya sea el establecimiento de algunos trámites administrativos comunes, ya sea una unión plena y absoluta de ambas figuras.

Palabras clave: cotizaciones sociales; IRPF; integración; eficiencia.

Recibido: 04-05-2022 / Aceptado: 13-09-2022 / Revisado: 30-06-2023 / Publicado: 05-09-2023

Cómo citar: Galindo Felipe, J. M. (2023). Integración de las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Análisis y propuestas para España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 53-84. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19339>



Integration of Social Security contributions and the personal income tax. Analysis and proposals for Spain

José Miguel Galindo Felipe

This paper has been selected for publication by: Mr. Julio García Saavedra, Mrs. Eva María Martín Díaz, Mr. Jesús Rodríguez Márquez, Mrs. Aurora Ribes Ribes and Mr. Eduardo Verdún Fraile.

Abstract

Social Security contributions are the main funding source of Social Security. However, instead of they are not part of the tax system, doctrine is unanimous in considering that their legal nature is that of a tax. Even more, although they are paid by both employers and workers, it is widely agreed they are taxes on the labour income.

Hence, wages are being taxed by two different taxes, social contributions and the personal income tax. This is the reason why we consider the possibility of integrating, to a greater or lesser degree, both taxes, to optimize the management of public resources and facilitate citizens to fulfil their obligations to the Administration. In this sense, there are numerous measures to be applied, either unifying some administrative procedures, to a complete and absolute union of both taxes.

Keywords: Social Security contributions; personal income tax; integration; efficiency.

Received: 04-05-2022 / Accepted: 13-09-2022 / Review: 30-06-2023 / Published: 05-09-2023

Citation: Galindo Felipe, J. M. (2023). Integración de las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Análisis y propuestas para España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 53-84. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19339>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. El sistema de cotizaciones a la Seguridad Social y su naturaleza tributaria
 - 2.1. La obligación de cotizar y estructura del régimen de las cotizaciones
 - 2.2. Naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social
- 3. Integración de las cotizaciones sociales con el impuesto sobre la renta. La experiencia internacional
 - 3.1. Argumentos a favor de la integración entre cotizaciones sociales e impuesto sobre la renta
 - 3.2. Experiencias internacionales de procesos de integración
- 4. Propuestas de integración de las cotizaciones sociales con el IRPF
 - 4.1. Dificultades del proceso de integración
 - 4.2. Propuesta n.º 1. Integración de procedimientos
 - 4.3. Propuesta n.º 2. Conversión de las cotizaciones sociales en un genuino impuesto sobre las nóminas
 - 4.4. Propuesta n.º 3. Inclusión de las cotizaciones sociales en el IRPF
- 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El artículo 41 de la Constitución española (CE) concibe la Seguridad Social como un «régimen público para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en el caso de desempleo». Se trata, pues, de un «subsistema dentro del sector público» (Fernández Pavés, 1996, p. 9). Sin embargo, es destacable que la vía de financiación de este «subsistema», las cotizaciones sociales, constituyen la principal fuente de ingresos del sector público: en 2022 aportaron un total de 140.282 millones de euros a las arcas públicas (*Revista de la Seguridad Social*, 30 de marzo de 2023), frente a los 109.485 millones que aportó el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) o los 82.595 millones recaudados por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) (Agencia Estatal de Administración Tributaria [AEAT], s.f.).

Precisamente por ser la primera fuente de financiación del sector público resulta llamativo que se encuentre excluida del sistema tributario general. Así, la disposición adicional segunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), proclama que dicha norma no resulta aplicable a los recursos económicos de la Seguridad Social, los cuales se rigen por su propia normativa. Como consecuencia de esta exclusión, las cotizaciones sociales no son competencia del Ministerio de Hacienda, no se recaudan por una Administración tributaria, siguen sus propios procedimientos de aplicación, recaudación e inspección y cuentan con una caja de tesorería independiente a la del Tesoro Público.

Sin embargo, a pesar de que, jurídicamente, se les proporcione un tratamiento diferenciado y separado de los tributos, la doctrina española es unánime a la hora de considerar que las cotizaciones sociales tienen naturaleza tributaria. En este sentido, para el catedrático de la Universidad de Sevilla, Fernando Pérez Royo (2021, p. 58), el sistema de la Seguridad Social funcionaría como un sistema propio, pero paralelo al tributario, que «se alimenta fundamentalmente de cotizaciones de empresarios y trabajadores, cuya naturaleza es sustancialmente idéntica a la del tributo». Este reconocimiento del carácter tributario de las cotizaciones sociales constituye el punto de partida a nuestro trabajo, pues se trata de una realidad que abre la puerta a numerosas posibilidades, entre ellas, la de adoptar determinadas reformas que mejoren el funcionamiento de las Administraciones públicas.

En lo que afecta a la Administración tributaria, todo Estado persigue el objetivo de dotarse de un sistema tributario óptimo. En el caso español ese objetivo también se encuentra plenamente vigente, como así dejó patente el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (CLBRT) en su informe. Publicado en marzo de 2022, fueron tres sus líneas de actuación: ajustar la estructura tributaria, mejorar el diseño de ciertas figuras impositivas y analizar el impacto sobre la desigualdad (CLBRT, 2022, p. 18). Ello con la finalidad de garantizar la suficiencia de los recursos y la mejora de la eficiencia del sistema (CLBRT, 2022, p. 17).

Un medidor de dicho objetivo, a efectos comparativos, es el Índice de Competitividad Fiscal, elaborado por el Instituto de Estudios Económicos. El objetivo del índice es comparar los sistemas tributarios de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y clasificarlos atendiendo a su capacidad para crear un entorno favorable para el crecimiento y el progreso socioeconómico. En el año 2022, a España le correspondió la posición 34 de los 38 países de la OCDE (Instituto de Estudios Económicos, 2023, p. 6), lo cual evidencia que nuestro país cuenta con un amplio margen de mejora en este ámbito. No en vano, un sistema tributario ineficiente y mal diseñado distorsiona la toma de decisiones y dificulta el desarrollo económico de los países.

Siguiendo por esta línea, una propuesta interesante para mejorar y optimizar un sistema tributario es promover la integración entre las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta. El economista escocés James Mirrlees, Premio Nobel de Economía en el año 1996, fue uno de los grandes defensores de esta medida, criticando que la separación entre ambas figuras tributarias reduce la transparencia de un sistema tributario e impone cargas extraordinarias a los ciudadanos (Mirrlees, 2011, p. 141). El propio Mirrlees (2011, pp. 26-27) ha llegado a enumerar los objetivos que debe tratar de alcanzar cualquier sistema tributario:

- a) Promover el bienestar económico de los ciudadanos y corregir las externalidades negativas que generan con sus acciones.
- b) Intentar que el bienestar y la eficiencia económica se vean afectados lo menos posible por los efectos negativos de los tributos.
- c) Minimizar los costes de funcionamiento de la Administración y del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- d) Garantizar la equidad y ausencia de discriminación de los contribuyentes en los procedimientos administrativos.
- e) Dotar de mayor transparencia al sistema y hacerlo más comprensible a los ciudadanos.

La importancia que tendría la integración entre el IRPF y las cotizaciones sociales es que se acercarían las dos fuentes de financiación más importantes del sector público español, reduciendo las distorsiones e ineficiencias que genera su separación, lo cual contribuiría a

alcanzar todos y cada uno de los objetivos planteados por Mirrlees. De tener éxito, se beneficiarían tanto la Administración como los propios ciudadanos, al hacerse un uso más eficiente de sus recursos, lo que en la práctica se traduciría en una mejora de los servicios para los ciudadanos o, incluso, una reducción de la presión fiscal que pesa sobre ellos. Además, conviene también recordar que la deuda pública de nuestro país ascendió en marzo de 2023 al 113 % del producto interior bruto (Banco de España, 17 de mayo de 2023), por lo que toda medida que sirva para optimizar los recursos públicos y contener el gasto de la Administración debería considerarse.

En este trabajo nos proponemos, tras demostrar que las cotizaciones sociales son, efectivamente, un impuesto que recae sobre el salario de los trabajadores, señalar los beneficios que se obtendrían con un eventual proceso de integración con el IRPF y con qué posibles vías cuenta nuestro país para adoptar dicho proceso, inspirándonos en las distintas experiencias internacionales que existen en este ámbito.

2. El sistema de cotizaciones a la Seguridad Social y su naturaleza tributaria

Las cotizaciones sociales ostentan una naturaleza tributaria, pues reúnen las características inherentes a cualquier tipo de tributo. Aun siendo una mera discusión doctrinal, es una realidad que abre la puerta a varias posibilidades de reforma del sistema de cotizaciones. Con todo, resulta necesario que antes profundicemos en el contenido de la obligación de cotizar a la Seguridad Social y delimitemos las líneas generales del régimen de cotizaciones sociales.

2.1. La obligación de cotizar y estructura del régimen de las cotizaciones

A) La obligación de cotizar

Conceptualmente, la cotización social es una aportación de recursos financieros por parte de unos sujetos pasivos, empresarios y trabajadores, en el marco de la Seguridad Social (López y López, 2020, pp. 153-164). Esta es la definición económica, si bien a nosotros nos interesan más las implicaciones de su perspectiva jurídica: nos encontramos ante una relación jurídica que vincula a empresarios, trabajadores y entes públicos.

Por su lado, la obligación de cotizar cuenta con elementos subjetivos, objetivos y temporales, en los cuales es necesario detenernos:

- a) Respecto a los elementos subjetivos, encontramos los sujetos activos y pasivos. En los primeros aparecen el Estado, que impone la obligación de cotizar, y la Tesorería

General de la Seguridad Social (TGSS), ente público encargado de la recaudación de las cotizaciones, en virtud del artículo 21 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (LGSS). Son sujetos pasivos las personas, físicas o jurídicas, y las entidades sin personalidad jurídica a las que se impone la obligación de cotizar. En esencia, se corresponden con los empresarios y los trabajadores, aunque existen las figuras de los responsables solidarios y subsidiarios y los sucesores *mortis causa*.

- b) Como elemento objetivo aparece la cuota a satisfacer a la TGSS, esto es, el pago de una cantidad de dinero a dicho ente público. Según el artículo 6 del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, esta cuota expresa el importe dinerario de la obligación de cotizar, fruto de aplicar un tipo de cotización a una base de cotización, determinada por el salario recibido por el trabajador.
- c) El elemento temporal se centra en la prestación de una actividad laboral, de tal manera que la obligación de cotizar nace desde que se inicia la prestación laboral, manteniéndose durante todo el periodo en el que se desarrolle.

B) El régimen de las cotizaciones sociales

Vista la obligación de cotizar, pasamos a analizar la articulación de las cotizaciones sociales¹ en nuestro ordenamiento para entender y delimitar el campo de estudio de nuestro trabajo. Lo primero de todo es destacar que el sistema español de Seguridad Social está conformado por distintos regímenes de cotización (Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, s.f.). El más importante de todos es el Régimen General de la Seguridad Social, que incluye a los trabajadores por cuenta ajena y asimilados, salvo que les resulte de aplicación alguno de los Regímenes Especiales de la Seguridad Social (art. 136.1 LGSS). Tres son estos Regímenes Especiales: el de los Trabajadores Autónomos, el de la Minería del Carbón y el de los Trabajadores del Mar. No obstante, esta estructura del sistema en nada afecta al estudio que pretendemos realizar, pues Martínez Azuar (1997, pp. 103-112), profesor de la Universidad de Alicante, demuestra en un análisis individualizado que las especialidades de cada Régimen no afectan a las conclusiones alcanzadas sobre la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales. Es más, se sirve del IVA o de los rendimientos del IRPF como ejemplo de figuras tributarias que cuentan con regímenes especiales en la determinación de sus cuotas impositivas. Así, aunque el desarrollo de este trabajo se centra en la normativa y características del Régimen General, nuestras conclusiones alcanzan plenamente a los Regímenes Especiales.

¹ Aunque las cotizaciones sociales constituyen la principal fuente de financiación de la Seguridad Social, no son la única vía de ingresos. Estas se encuentran enumeradas en el artículo 109.1 de la LGSS, donde, junto con las cotizaciones sociales, encontramos las transferencias directas del Estado, los ingresos por tasas o recargos, los ingresos procedentes de su patrimonio y otros ingresos.

Una segunda nota característica de los regímenes de cotización es que cuentan con dos aportaciones diferenciadas, la de los trabajadores y la de los empresarios por cuya cuenta trabajen (art. 141 LGSS). Hablaremos entonces de una cotización empresarial y una cotización obrera o por cuenta del trabajador, pues tanto empresarios como trabajadores quedan obligados al pago de su respectiva cuota, aunque la del trabajador sea ingresada por el empresario a la TGSS (aunque en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos empresario y trabajador coinciden en la misma persona, Martínez Azuar ilustra en su ya mencionado análisis que la cotización social de los trabajadores autónomos puede equipararse a la cuota obrera).

Ahora bien, al ser las cuotas del empresario y del trabajador dos aportaciones distintas, podría aducirse que deben estudiarse de forma separada. Así lo expresa el propio Martínez Azuar (1997, p. 31), al señalar que existen diferencias entre una y otra en aspectos como el sujeto pasivo o los tipos de gravamen. Sin embargo, las diferencias entre ambas aportaciones no afectan a las consideraciones que podamos realizar sobre la naturaleza tributaria de una y otra aportación, que no es sino el objetivo de este capítulo. De hecho, aunque Martínez Azuar realiza análisis separados, si comparamos el contenido de las conclusiones que alcanza para una y otra aportación, comprobamos que son idénticos en lo que respecta a su naturaleza tributaria. Mantenemos, pues, el criterio de Fernández Pavés (1996, p. 57), para quien nos encontramos ante partes integrantes o aportaciones de una cuota (es una concepción acorde con lo prescrito en el ya citado art. 141 LGSS), de modo que no se puede diferenciar o separar el entendimiento y tratamiento jurídico de una y otra aportación.

Una tercera matización es que la cotización empresarial y obrera no son unitarias. Es decir, cuentan con distintos componentes o conceptos cotizables, a saber: contingencias comunes, contingencias profesionales, horas extraordinarias, desempleo, Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) y formación profesional. Sin embargo, las cuotas no están integradas por todos y cada uno de los conceptos anteriores, existiendo diferencias en su composición. En concreto, el empresario no cotiza por el concepto de horas extraordinarias, mientras que en la del trabajador no se incluyen las contingencias profesionales ni el FOGASA.

Es decir, dentro de las cotizaciones sociales encontramos múltiples conceptos, algunos de los cuales sí constituyen «auténticas» cotizaciones a la Seguridad Social y otros que, a pesar de recaudarse de manera conjunta con las anteriores, financian otros organismos distintos a la Seguridad Social (López y López, 2020, pp. 99-101). En nuestro caso, nos centramos en las cotizaciones de empresarios y trabajadores a la Seguridad Social en sentido estricto (Martínez Azuar, 1997, p. 28), esto es, por los conceptos de contingencias comunes, contingencias profesionales y horas extraordinarias. No en vano, son idénticas en sus elementos estructurales, su recaudación tiene la misma finalidad o destino y cuentan con un tratamiento normativo común (Fernández Pavés, 1996, p. 156). Significa que dejamos a un lado de nuestro estudio las cotizaciones al FOGASA, las de desempleo y las de formación profesional, al ser organismos autónomos, distintos de la Seguridad Social y por tener como objetivo financiar entidades ajenas a la propia Seguridad Social.

La última aclaración sobre el sistema de cotizaciones sociales está relacionada con la existencia de dos grandes modalidades de pensiones, las contributivas y las no contributivas. Las primeras quedan administradas y gestionadas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social y cubren las contingencias de jubilación, incapacidad permanente y fallecimiento (Instituto Nacional de la Seguridad Social, s.f.). Por su lado, las no contributivas son gestionadas por el órgano competente de las comunidades autónomas. Lo que a nosotros nos interesa es la vigencia del principio de separación financiera (Cubero Truyo, 2018, p. 472), esto es, que el producto de la recaudación por cotizaciones sociales se destine a financiar las pensiones contributivas. No existe una partida concreta que así lo recoja, sino que sus recursos provienen de la recaudación por contingencias comunes (Ruesga Benito, 2012, p. 192). Además, nada impide que puedan utilizarse otras fuentes de financiación (art. 109.2 LGSS). Por lo que se refiere a las no contributivas, su financiación se realiza mediante la recaudación por impuestos generales, a través de las transferencias del Estado.

2.2. Naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social

Frente a las tesis jurídico-privatistas que consideran que las cotizaciones sociales tienen una naturaleza análoga a la de una «prima de un contrato de seguro» (Monereo Pérez *et al.*, 2020, p. 156), el mismo Tribunal Supremo llegó a señalar en su Sentencia 1883/1991, de 27 de marzo, fundamento jurídico (FJ) 2.º, que la naturaleza, no ya de la cotización, sino de la propia Seguridad Social, ha evolucionado. Así, habría dejado atrás su condición de seguro social para convertirse «en uno más de los servicios imputables al Estado, que este viene obligado constitucionalmente a prestar, cualquiera que sea su fuente de financiación».

Precisamente, la principal consecuencia de concebir la cotización a la Seguridad Social como la prima de un contrato de seguro es la existencia del principio de contributividad, por el que, en materia de cotizaciones sociales, debe existir una relativa proporcionalidad entre las aportaciones que realizan los trabajadores y las prestaciones que tienen derecho a recibir. Ha sido la vigencia de este principio lo que ha servido de justificación para mantener las cotizaciones excluidas del sistema tributario general. No obstante, cada vez es mayor la quiebra de dicho principio, pues las cotizaciones sociales van garantizando menos derechos futuros. En palabras del premio Nobel Mirrlees (2011, p. 142), al tiempo que «las contribuciones aumentan con la renta, los beneficios no».

En esta línea, el Tribunal Constitucional (TC), en su Sentencia 39/1992, de 30 de marzo, FJ 6.º, ya señaló la pérdida de vigencia del principio de contributividad y que, en consecuencia, de ninguna forma es posible equiparar la cotización social a una prima de seguro:

[...] es innegable que el sistema de protección social, se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose, de forma cada vez más próxima al concepto de tributación en el que la existencia de la cuota no autoriza

a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas y, en tal sentido, es abundante la jurisprudencia constitucional que niega a la cuota de cotización la cualidad de «prima de seguro» de la que se derive necesariamente el derecho a la prestación o pueda dejar de pagarse caso de inexistencia de esta (SSTC 103/1983, 65/1987, 127/1987 y 189/1987).

Con todo, existen opiniones que consideran que, aun reconociendo que las cotizaciones tendrían naturaleza tributaria, al tener un marcado carácter «social» no es posible asimilarlas de forma completa a un tributo (Monereo Pérez *et al.*, 2020, p. 157). Sin embargo, a nuestro juicio, el Estado presta otros servicios que cuentan con ese mismo carácter social y que se financian con cargo a sus ingresos tributarios tales como la sanidad o la educación. Y lo mismo podríamos decir sobre las prestaciones públicas, como las pensiones no contributivas o el ingreso mínimo vital. Es decir, que las cotizaciones tengan un carácter social en nada impide que se les deba reconocer su naturaleza tributaria.

A) Las cotizaciones sociales como tributo

Para determinar si una figura jurídica cualquiera es un tributo debemos examinar si encaja en el «concepto material del tributo», esto es, si reúne los elementos esenciales del concepto de tributo. Se trata de una doctrina consolidada por el TC, según la cual el *nomen iuris* de la figura en cuestión es irrelevante, siendo lo importante si concurren en ella esos elementos (Cubero Truyo, 2018, p. 471). Ejemplo de ese criterio es el que sostuvo en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, cuyo objeto fue analizar si unas prestaciones de carácter público introducidas por la Ley de Haciendas Locales tenían carácter tributario o no y, para resolver la controversia, en su FJ 18.º se sirvió del concepto material de tributo, dejando a un lado la calificación formal que se le pudiera haber concedido a la figura en cuestión.

En consecuencia, para desarrollar el carácter tributario de las cotizaciones sociales vamos a seguir el mismo esquema de estudio planteado por el profesor Martínez Azuar (1997, pp. 28-47), esto es, desgranar los elementos esenciales del tributo para analizar su identificabilidad con las cotizaciones sociales. Empero, al contrario de él, nosotros no nos servimos de la definición doctrinal del tributo, sino que acudimos a su normativa reguladora, pues pretendemos realizar un análisis lo más legalista posible. Así, partimos del artículo 2.1 de la LGT, precepto contenedor de la definición de la institución del tributo:

los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Esta definición proporciona los elementos esenciales del tributo. Pasamos a enumerarlos para, acto seguido, analizar en cada uno de ellos su cumplimiento por parte de las cotizaciones sociales:

- a) Son prestaciones exigidas por una Administración pública con base en la competencia que tienen atribuida, lo que implica que son ingresos de naturaleza pública de derecho público (Collado Yurita y Luchena Mozo, 2021, p. 241). Lo mismo se puede decir de las cotizaciones sociales, no habiendo margen de duda sobre su carácter de ingreso público (ya hemos señalado que el ente encargado de su recaudación es la TGSS).
- b) Son prestaciones de naturaleza pecuniaria. En lo que a las cotizaciones sociales se refiere, según el artículo 21 del Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio (RGRSS), su pago debe hacerse en efectivo, ya sea en dinero de curso legal o con otros medios, tales como transferencia o domiciliación bancaria.
- c) Se encuentran sujetos al principio de reserva de ley del artículo 31.3 de la CE, por la que la obligación tributaria debe ser establecida por una norma con rango de ley. La obligación de cotizar se ve afectada por esta exigencia, pues es la LGSS la norma que establece dicha obligación. En concreto, queda contenida en el artículo 18 de la LGSS, al señalar que «la cotización a la Seguridad Social es obligatoria en todos los regímenes del sistema». Otra manifestación de la sujeción de la obligación de cotizar al principio de reserva de ley es que el artículo 19 de la LGSS dispone que las bases y los tipos de cotización son los establecidos cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- d) Son prestaciones de carácter coactivo. Este es, seguramente, el rasgo más identificativo de los tributos: su exigencia de forma unilateral por parte del Estado. No en vano, la definición del artículo 2.1 de la LGT habla de «deber de contribuir». Si lo aplicamos a las cotizaciones sociales podemos encontrar la misma coercitividad en el ya citado artículo 18 de la LGSS, al calificarla como obligatoria. De este modo, una vez se realiza el hecho imponible, automáticamente nace la obligación de cotizar, no quedando margen alguno para la voluntad de los obligados al pago.
- e) Su finalidad es la obtención de recursos para financiar el gasto público. Lo mismo sucede con las cotizaciones sociales: su objetivo primordial es allegar recursos a la TGSS, caja única del sistema de la Seguridad Social (art. 21 LGSS).

Comprobamos como, efectivamente, las cotizaciones sociales cumplen con todos los elementos esenciales que caracterizan a los tributos, luego encajan con el concepto material de tributo, desarrollado por el TC, no habiendo entonces duda sobre su naturaleza tributaria. De hecho, Martínez Azuar hace referencia en su análisis a otros elementos que, aunque no aparecen contenidos en la definición de tributo proporcionada por la LGT, sí son considerados por la doctrina. Nos referimos al carácter de prestaciones a título definitivo de los tributos y a la ausencia de un carácter sancionador. Ambas características también son propias de las cotizaciones sociales, lo que refuerza aún más su naturaleza tributaria.

Sin embargo, antes de pasar al siguiente subepígrafe, es necesario señalar las últimas novedades que afectan al concepto de tributo, en concreto, la Sentencia del TC 63/2019,

de 9 de mayo. Su objeto es la inclusión de la categoría «prestación patrimonial de carácter público tributaria y no tributaria» por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público en la disposición adicional primera de la LGT. La citada sentencia se dedica a reiterar su doctrina respecto al artículo 31.3 de la CE, contenedor de la figura «prestaciones patrimoniales de carácter público». El tratamiento que el Alto Tribunal le confiere es el de una categoría más amplia y genérica que la del tributo. De hecho, pueden ser de naturaleza tributaria y no tributaria, ya que, tal y como declara el FJ 5.º de la sentencia, además de reiterar su doctrina sobre el concepto material de tributo, proclama que «el tributo es una especie, dentro de la más genérica categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público». Por ello, en lo que a nosotros nos afecta, dado que las cotizaciones sociales son un tributo, se encuadrarían dentro de la genérica categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria, junto con las demás clases de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

En definitiva, existen fuertes argumentos que demuestran que las cotizaciones sociales tienen una naturaleza tributaria. Es más, el señalado desfase de las tesis jurídico-privatistas y el debilitamiento del principio de contributividad implica que no existen motivos jurídicos de suficiente peso para negar la naturaleza tributaria de las cotizaciones. En este sentido, diversos autores como Fernández Pavés (1996, p. 19) o Martínez Azuar (1997, p. 27) llegan a sugerir que son solo causas políticas las que impiden dicho reconocimiento.

B) El hecho imponible de la obligación tributaria

La conclusión sobre la naturaleza tributaria de la obligación de cotizar hace necesario que nos refiramos a su hecho imponible, pues, además de ser el presupuesto de hecho generador de la obligación de contribuir, funciona como el rasgo identificativo de cada tributo, concibiéndose como «el elemento diferencial de las categorías tributarias» (Pérez Royo, 2021, p. 43).

El hecho imponible en abstracto queda definido en el artículo 20 de la LGT como el «presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal». Aplicado al campo de las cotizaciones sociales, encontramos varias opiniones sobre cuál constituiría su hecho imponible. Para Martínez Azuar (1997, p. 123), viene determinado por «el empleo de trabajadores por cuenta ajena o asimilados». En cambio, para Fernández Pavés (1996, p. 57), el hecho imponible consiste «en el simple hecho de la existencia de una relación laboral», por una interpretación de los artículos 18.2 y 144 de la actual LGSS, pues de ambos se deriva que la obligación de cotizar surge desde el momento de inicio de la prestación de trabajo, manteniéndose la obligación hasta que el trabajador deje de prestar sus servicios.

Aunque estamos ante definiciones similares, nos decantamos por la de Fernández Pavés, al considerar que reúne mejor la esencia del hecho imponible de la cotización social, la existencia de una relación laboral, ya que la definición planteada por Martínez Azuar parece poner su foco en la figura del empresario, cuando empresario y trabajador son sujetos pasivos de la obligación de cotizar en un plano de igualdad.

C) Calificación tributaria de las cotizaciones sociales

Para cerrar el análisis sobre la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales queda otra importante cuestión pendiente de resolver. El artículo 2.2 de la LGT distingue entre tres tipos de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. La pregunta que surge entonces es la siguiente: ¿pueden encuadrarse las cotizaciones sociales en alguna de las tres categorías anteriores o, por el contrario, suponen un tributo sui generis? Es el hecho imponible de las cotizaciones sociales lo que nos da la respuesta a la pregunta planteada, para lo cual analizaremos el presupuesto de hecho de las contribuciones especiales, tasas e impuestos para comprobar si las cotizaciones sociales encuentran encaje en alguna de esas tres categorías tributarias.

En lo que a la tasa se refiere, es un tributo previsto por el artículo 2.2 a) de la LGT en el que podemos distinguir dos hechos imponibles: la utilización o aprovechamiento especial del dominio público y la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas. La nota propia de las tasas es que su pago implica la realización de una actividad administrativa: es un ingreso que se debe satisfacer a cambio de un beneficio o servicio administrativo, si bien no tienen necesariamente que estar destinadas a financiar ese concreto servicio. Por ello, descartamos que las cotizaciones sociales puedan clasificarse como tasas. En primer lugar, la obligación de cotizar no nace por una actividad realizada por una Administración, sino por los obligados al pago, esto es, dar trabajo o realizarlo (Fernández Pavés, 1996, p. 31). En segundo lugar, la obligación de cotizar y su cumplimiento no vincula a la Administración a la prestación de un servicio a los cotizantes (Martínez Azuar, 1997, p. 51), no jugando la Administración ningún papel en el hecho imponible de tal obligación (Mateo Rodríguez, 1978, p. 252).

También descartamos la posibilidad de considerar las cotizaciones sociales como un tipo de contribución especial. Según la definición del artículo 2.2 b) de la LGT, la contribución especial es un tributo que nace como consecuencia directa de la realización de una actuación administrativa que repercute en un beneficio, aumento de valor de los bienes o establecimiento o ampliación de servicios para el obligado tributario y, como hemos mencionado antes, el hecho imponible de las cotizaciones sociales no exige actividad administrativa alguna.

Otra nota diferenciadora con las contribuciones especiales es que sus obligados al pago lo son por ser beneficiarios de la actuación administrativa en cuestión, cosa que no sucede con las cotizaciones sociales, en las cuales no se considera el beneficio que empresarios y trabajadores reciben de las mismas, sino únicamente el volumen del salario (Martínez Azuar, 1997, p. 54). En este mismo sentido se pronunció el TC en su Sentencia 103/1983, de 22 de noviembre, en cuyo FJ 3.º señala que no existe una relación automática entre la cotización del obligado y la prestación o servicio público a recibir. De hecho, Fernández Pavés (1996, p. 34) muestra la ausencia de tal relación sinalagmática apuntando la existencia de las pensiones mínimas y máximas y que están obligados a cotizar no solo los trabajadores sino también los empresarios, quienes no recibirían beneficio alguno por parte de la Administración.

La tercera categoría tributaria que nos queda por analizar es la del impuesto, definida en el artículo 2.2 c) de la LGT. Dos son los rasgos que la caracterizan: se exige sin contraprestación alguna por la Administración y ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Respecto al primer rasgo, significa que el pago de un impuesto no implica la percepción por el contribuyente de un servicio, puesto que se satisfacen sin recibir beneficio directo alguno. Es exactamente lo que sucede con las cotizaciones sociales, tal y como acabamos de explicar. En lo que se refiere al segundo de los rasgos, supone que es una actividad del contribuyente lo que genera el nacimiento de la obligación de tributar por el impuesto, revelando su hecho imponible la capacidad económica del contribuyente, esto es, su renta o riqueza (Collado Yurita y Luchena Mozo, 2021, p. 113). En este sentido Martínez Azuar (1997, p. 41) arguye que, en las cotizaciones sociales, es la utilización del factor trabajo y la cuantía de su salario lo que ponen de manifiesto la capacidad económica del empresario, luego las cotizaciones sociales estarían también cumpliendo el segundo rasgo característico de un impuesto.

Por todo lo descrito, podemos afirmar con rotundidad que la obligación de cotizar a la Seguridad Social es una obligación tributaria de naturaleza impositiva. Sin embargo, hay una parte de la doctrina que, a pesar de lo explicado, no identifica las cotizaciones sociales con un impuesto, sino con una exacción parafiscal (Mateo Rodríguez, 1978, pp. 260-262), constituyendo una categoría tributaria autónoma. Se alega que son exigidas por entes públicos distintos de la Administración del Estado, que su recaudación no se ingresa en el Tesoro Público y que están desvinculadas de los Presupuestos Generales del Estado. Sin embargo, ello en nada altera la completa coincidencia de las cotizaciones sociales con los elementos básicos del impuesto. Ante esto, Fernández Pavés (1996, p. 38), siguiendo la doctrina del TC, adopta una posición antiformalista, para quien lo determinante es el contenido material de la institución, siendo irrelevante la concreta norma que la regule y los entes públicos involucrados. Se trata de meras cuestiones formales que no afectan a su naturaleza impositiva (Martínez Azuar, 1997, p. 71).

En consecuencia, por la completa coincidencia de la estructura y elementos de la obligación de cotizar con los rasgos básicos del impuesto, descartamos también que puedan constituir un tributo sui generis. Conceptualmente, las cotizaciones sociales se tratan, sin ningún margen de duda, de un impuesto.

3. Integración de las cotizaciones sociales con el impuesto sobre la renta. La experiencia internacional

La naturaleza impositiva de las cotizaciones sociales constituye un presupuesto necesario para nuestro trabajo, pero no representa un argumento con la fuerza suficiente para defender su integración con el impuesto sobre la renta. Son otros los motivos que nos llevan a proponer su integración: por un lado, ambos impuestos gravan la misma fuente de renta, los salarios de los trabajadores; por otro, su separación en dos sistemas tributarios genera ineficiencias, perjudicando a los ciudadanos y a la propia Administración. Ambos bloques argumentales los desarrollamos seguidamente en el primer subepígrafe, mientras que en el

segundo subepígrafe examinamos las medidas adoptadas en el extranjero de cara a conseguir la integración entre impuestos.

3.1. Argumentos a favor de la integración entre cotizaciones sociales e impuesto sobre la renta

A) Someten a tributación la misma fuente de renta

Al reconocer la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales nos encontramos con que existen dos impuestos directos (el IRPF y las propias cotizaciones sociales) que, aun teniendo hechos impositivos distintos, gravan la misma magnitud dineraria, el salario de los trabajadores, y, en ambos casos, con la misma finalidad: allegar recursos al sector público. Sin embargo, pertenecen a dos sistemas tributarios separados y paralelos.

Esta situación no es propia solo de España. Por el contrario, resulta común en los países desarrollados. Como argumenta Pérez Bernabeu (2019, p. 145), la propia OCDE considera las cotizaciones sociales como uno más de los elementos de la fiscalidad que pesa sobre las rentas del trabajo. En su *Taxing Wages report 2023*, la OCDE (2023, p. 2) expone el concepto de «cuña fiscal», entendiéndola como la diferencia entre el salario neto del trabajador y el coste laboral que asume el empleador. Es decir, comprende el producto del impuesto sobre la renta, las cotizaciones sociales del empresario y del trabajador, un posible impuesto sobre las nóminas y otros conceptos. En idéntica línea se posiciona el catedrático de la Universidad de Santiago de Compostela, Antonio López Díaz (s.f., p. 5) quien, al estudiar la cuña fiscal sobre el factor trabajo, afirma que es necesario valorar tanto el peso del IRPF como el de las cotizaciones sociales.

Si a lo dicho le añadimos la ya señalada pérdida de cualquier elemento de contributividad de las cotizaciones sociales, carece de sentido seguir manteniéndolas separadas del IRPF, sobre todo, en términos de eficiencia (Viñuela Díaz, 2014, p. 47). Se conseguiría una mayor transparencia y una simplificación del sistema tributario, lo que se traduciría en una mayor neutralidad y justicia impositivas (Reyes Navarro y Paniagua Soto, 2017, p. 150). Resulta, pues, perfectamente legítimo estudiar la integración de dos figuras tributarias que gravan la misma fuente de renta, el salario del trabajador, proceso del que se reportarían importantes beneficios tanto para la Administración como para los ciudadanos. Es por este motivo que ya hay algunos países que han iniciado procesos de este tipo, tales como Francia, Reino Unido o Dinamarca, a los cuales también nos referiremos.

B) Corrección de las ineficiencias generadas por la separación de los sistemas tributarios

El segundo argumento en defensa de la integración es que la existencia de dos sistemas impositivos diferentes dentro de la misma Administración genera ineficiencias para los Es-

tados (Viñuela Díaz, 2014, pp. 433-435). En consecuencia, resultaría interesante promover procesos que los integren. Podemos sintetizar tales ineficiencias en las siguientes:

- a) La separación supone un mayor coste económico para las arcas públicas. Dado que la Seguridad Social es un sistema propio pero paralelo al tributario, existiría una «duplicidad» de órganos administrativos (entes recaudadores, cuerpos de inspección, de gestión, de resolución de conflictos, órganos directivos, entre otras).
- b) También implica un mayor coste para empresarios y trabajadores, de cara a la gestión y cumplimiento de las obligaciones de ambas figuras impositivas, tanto materiales como formales (por ejemplo, los relacionados con la llevanza de libros, los registros exigidos, obligaciones de información o el seguimiento de periodos impositivos).
- c) Es un obstáculo a la transparencia sobre el gravamen real que pesa sobre las rentas del trabajo. Como hemos presentado, la cuña fiscal reúne tanto el impuesto sobre la renta como las cotizaciones sociales, por lo que considerar únicamente el primero ofrece solo una imagen parcial y opaca de la verdadera carga fiscal que soportan los trabajadores.
- d) La existencia de distintos impuestos que gravan la misma fuente de renta complica el diseño de un sistema impositivo óptimo y eficiente, que pueda dar respuesta no solo a los objetivos recaudatorios, sino también al de redistribución de la renta y de consistencia.

Comprobamos que son múltiples las ineficiencias que se generan por mantener las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta en sistemas tributarios separados, por lo que un acercamiento entre ambas figuras permitiría reducir las deficiencias señaladas, reportando importantes beneficios tanto para la Administración como para los propios ciudadanos.

3.2. Experiencias internacionales de procesos de integración

Una vez conocemos los motivos que justifican el estudio de una posible integración entre cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta, pasamos a exponer las experiencias internacionales seleccionadas que, de una forma u otra, se han embarcado en ese proceso.

A) La contribución social generalizada francesa

La experiencia francesa demuestra que profundizar en la integración entre cotizaciones sociales e impuesto sobre la renta solo es una alternativa a seguir, pues también puede optarse por mantener la separación o, incluso, aceptar su existencia como algo inherente al sistema. En Francia encontramos una figura tributaria particular, la Cotización Social Generalizada

(CSG). Se trata de un impuesto cuya recaudación se destina a financiar la protección social y que recae sobre las rentas obtenidas por los residentes en el país, tales como ingresos por actividad, pensiones de jubilación, rentas inmobiliarias, los procedentes del juego, etc. (Ministère de L'Economie des Finances, 27 de enero de 2020). Se trata de un impuesto cuyo hecho imponible es coincidente con el del impuesto sobre la renta, pero comparte con las cotizaciones sociales que el producto de su recaudación tiene un destino específico: reforzar la financiación del sistema de la Seguridad Social francesa. Así pues, estamos ante un impuesto «híbrido» al reunir características de las dos figuras impositivas que nos planteamos integrar.

De esta forma, con la CSG se mantiene la separación entre cotizaciones e impuesto sobre la renta, pues, por sí sola, en nada afecta a las diferencias que existen entre ambos tributos, no contribuyendo a un proceso de integración. Sin embargo, el motivo por el que tratamos la CSG no es la propia contribución en sí, sino la posibilidad que abre: dado que su objetivo es mejorar la sostenibilidad financiera del sistema de protección social francés y tiene una naturaleza abiertamente impositiva, ¿podrían integrarse las cotizaciones sociales y la CSG en un único impuesto? Si, como sucede en España, concedemos a las cotizaciones sociales francesas una naturaleza impositiva, no debería haber problema a la hora de integrarlas dentro de la CSG, pues con esta última se ha realizado el paso más complicado: introducir una figura impositiva destinada de manera específica a allegar recursos para la protección social. Así, un «trasvase» o sustitución progresiva de las cotizaciones en favor de la CSG ayudaría a reducir algunos de los problemas asociados a la separación entre el impuesto sobre la renta y las cotizaciones, como las duplicidades administrativas, los costes de cumplimiento de las normas o conseguir una mayor eficiencia del sistema tributario.

B) La experiencia británica

Con objetivos más ambiciosos que los de Francia, los británicos han adoptado varias reformas que, si bien no persiguen el objetivo último de alcanzar una integración completa entre las dos figuras tributarias que aquí estamos estudiando, sí buscan reducir las diferencias que las separan y, con ello, los problemas que genera mantener dos sistemas distintos. Es consecuencia del encargo que se hizo al ya citado Premio Nobel, James Mirrlees, para el desarrollo de un informe que reúna las condiciones necesarias para dotar al país de un sistema tributario óptimo. Producto de su trabajo fue el *Informe Mirrlees*, contenedor de numerosas propuestas a implementar en el sistema impositivo británico. En lo que a nosotros nos interesa, ya hemos expuesto que, en materia de imposición sobre las rentas laborales, propone la fusión de las cotizaciones sociales de los trabajadores y el impuesto sobre la renta por los problemas que expusimos. Reconoce que es un proyecto complicado que cuenta con numerosas aristas e implicaciones que deben ser consideradas, pero también admite que la fusión no impide incluir tratamientos diferenciados a determinadas situaciones personales o familiares.

En esta línea, se ha promovido la integración de algunos procedimientos de gestión y tramitación, tal y como señala Pérez Bernabeu (2019, p. 159). Aunque por el momento es

una tímida integración estructural que solo se ha centrado en el mecanismo de retención y en una identificación única del contribuyente, muestra el camino a seguir a otros países: avanzar en esa vía y prestar atención, no solo ya a los procedimientos de gestión y tramitación sino también al de recaudación. En palabras de la autora, ello permitiría simplificar los procedimientos y reducir el coste de la gestión, facilitando a los empleados públicos el desarrollo de su labor.

Es más, los británicos ya tienen experiencia en procesos similares de integración de impuestos y administraciones, como es el caso del *HM Revenue and Customs*, el ente público británico encargado de la recaudación de impuestos, resultado de la fusión del *Inland Revenue*, equiparable a nuestra AEAT y el *HM Customs and Excise*, encargado de la recaudación de los impuestos de aduanas (Viñuela Díaz, 2014, pp. 417). Asimismo, cada vez es menos clara la relación de que cotizar a la Seguridad Social otorgue derechos a los cotizantes a percibir prestaciones sociales (Viñuela Díaz, 2014, p. 19).

Por último, otra de las reformas implementadas, menos ambiciosa que la integración estructural de impuestos, es la institución del crédito fiscal. Se trata de una figura que persigue una mayor coherencia e integración entre los sistemas fiscales y el de protección social de los Estados. No obstante, no se centra de forma específica en las cotizaciones sociales e impuesto sobre la renta, sino en el sistema tributario en su conjunto, pero ello afecta sin ninguna duda a ambas figuras impositivas. Por ejemplo, implica la integración de los beneficios fiscales, desgravaciones y exenciones reconocidos por el impuesto sobre la renta y por las cuotas a la Seguridad Social (Hermida y Noguera, 2013, pp. 108-110).

C) El Reino de los Países Bajos

En los Países Bajos también se ha desarrollado un proceso similar, unificando la retención por cotizaciones sociales dentro de la retención por su correspondiente impuesto sobre la renta. En concreto, han establecido una tarifa compuesta, destinándose los primeros tramos de la tarifa a la recaudación de las cotizaciones y los últimos tramos al impuesto sobre la renta. No obstante, aunque ahora comparten un mismo mecanismo de retención, sus respectivas Administraciones y cajas de recaudación todavía están bien diferenciadas (Bertrán Girón, 2015, p. 50).

D) El caso de Dinamarca

El mayor grado de integración entre cotizaciones sociales e impuesto sobre la renta lo podemos encontrar en otro país del norte de Europa, Dinamarca. Ha desarrollado un ambicioso proceso de integración que ha culminado en que, hoy en día, las cotizaciones sociales sean inexistentes en este país, financiándose la Seguridad Social mediante los impuestos generales (OCDE, 2021, p. 5). Dicho proceso comenzó en el 2008 (Onrubia Fer-

nández y Rodado Ruiz, 2015, p. 189). Se inició un régimen transitorio por el cual, llegado el 2011, uno de los pilares de financiación de su sistema de pensiones sería un gravamen adicional aplicable sobre el impuesto sobre la renta, en concreto, sobre los rendimientos íntegros, pero deducible para calcular los rendimientos netos. En consecuencia, en la cuña fiscal que pesa sobre las rentas del trabajo únicamente encontramos el impuesto sobre la renta (OCDE, 2023, p. 7).

Resulta de interés acercarnos a la actual estructura del sistema de pensiones de jubilación danés (OCDE, 2021, p. 2). Este cuenta con tres pilares:

- a) El primer pilar comprende la pensión pública (*Folkepension*) que se genera con la mera residencia en el país y que se financia exclusivamente mediante impuestos generales.
- b) El segundo pilar consiste en los planes privados de pensiones de empresa. Sirve de complemento para la pensión pública, pero lo más reseñable de todo es que los trabajadores por cuenta ajena están legalmente obligados a contribuir a estos planes, si bien resulta voluntario para los trabajadores autónomos.
- c) El tercer pilar se basa en los planes de pensiones privados individuales al uso que puede contratar cualquier ciudadano, esta vez de forma voluntaria, y también complementaria a las prestaciones anteriores.

El funcionamiento del sistema de pensiones de jubilación danés ilustra una cuestión esencial para nuestro trabajo, especialmente cuando estudiemos las posibles propuestas o reformas a implementar en nuestro país. Aunque hemos afirmado que, en sentido estricto, en Dinamarca no existe un sistema de cotizaciones sociales destinado a financiar la pensión pública como sí sucede en España y la gran mayoría de los países de la OCDE, los trabajadores por cuenta ajena están obligados a cotizar a planes de pensiones de empresa, de naturaleza privada, para complementar la pensión pública. De esta forma, aunque en puridad no existen cotizaciones sociales, los trabajadores daneses sí están sometidos a la obligación de realizar aportaciones, no al Estado, sino a planes de pensiones. Sí existe, pues, una obligación de cotizar, pese a que en este caso no es a un ente público que realice las funciones propias de la TGSS, sino a una entidad gestora privada.

Comprobamos así con el caso de Dinamarca cómo la integración entre cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta no es un juego de suma cero, esto es, que una posible reducción o, incluso, una eliminación de las cotizaciones sociales deba compensarse con una reforma equivalente en el impuesto sobre la renta para, por ejemplo, mantener el mismo nivel de recaudación. Se trata de un proceso de integración que presenta numerosas aristas y en el que entran en juego muchos factores y posibilidades, como podría ser la transición simultánea hacia un sistema de pensiones mixto o, puestos a elucubrar, que llegue a ser privado en su totalidad.

4. Propuestas de integración de las cotizaciones sociales con el IRPF

Vistos los aspectos negativos que implica la separación de ambas cotizaciones e IRPF y mencionados algunos países que, con mayor o menor intensidad, se han embarcado en un proceso de integración, hemos de centrarnos en España para analizar la posibilidad y viabilidad de integrar las cotizaciones sociales con nuestro impuesto sobre la renta, el IRPF, no sin antes señalar las principales dificultades que complicarían dicho proceso.

Si acudimos al Diccionario de la Real Academia Española, el término «integrar» tiene varias acepciones (Real Academia Española, s.f.): puede referirse a «completar un todo con las partes que faltaban», pero también a la acción de «aunar, fusionar dos o más conceptos [...] en una sola que las sintetice». Aplicándolo a nuestro proceso de integración, se nos presentan varias opciones. Podemos optar por crear una nueva y única figura tributaria que «aúne» IRPF y cotizaciones, pero también cabe la posibilidad de «completar» el primero incorporándole las cotizaciones sociales para luego suprimirlas. Asimismo, siendo menos ambiciosos, podríamos «fusionar» procedimientos o actos administrativos, pero manteniendo la separación entre figuras tributarias. Es decir, son varios los caminos que podemos seguir, algunos más viables que otros.

4.1. Dificultades del proceso de integración

No son pocas las dificultades que podrían surgir a la hora de implementar un posible proceso de integración en nuestro país, con independencia de la intensidad y opción escogida. Sin embargo, desde un punto de vista constitucional, no habría ningún impedimento a este proyecto. Así lo señala el informe *Hacia un nuevo modelo de financiación de la Seguridad Social en España (II Parte)*, elaborado por un equipo de investigación y publicado por la Secretaría de Estado de la Seguridad Social, donde se afirma que el artículo 41 de la CE lo único que impone es que la Seguridad Social sea de gestión pública y que quede en manos del Estado (Ruesga Benito, 2012, p. 280). Su actual modelo de financiación se debe a cómo se articuló en sus orígenes, pero nada ha impedido su reforma a lo largo del tiempo, pues ofrece una relativa flexibilidad para adaptarse a las circunstancias de cada época. De hecho, el citado informe reconoce que una solución al problema de sostenibilidad financiera de la Seguridad Social es «un cierto cambio en la estructura de sus ingresos» (Ruesga Benito, 2012, p. 281).

Así las cosas, las complicaciones que podrían darse son, fundamentalmente, de carácter administrativo y político (Viñuela Díaz, 2014, p. 46), a saber:

- a) La diferente distribución competencial que tienen el IRPF y las cotizaciones sociales. El primero se configura como un impuesto cedido parcialmente a las comunidades

- autónomas: se les cede parte del rendimiento obtenido con el impuesto y se les reconoce cierta capacidad normativa (Mellado Benavente, 2015, p. 59). En materia de Seguridad Social, siendo cierto que las comunidades tienen algunas competencias, si nos centramos en su régimen económico, el artículo 149.1.17.^a de la CE atribuye al Estado una competencia exclusiva. Por «régimen económico» debe entenderse el conjunto de normas que regulan los recursos financieros de la Seguridad Social, su recaudación y aplicación a los gastos (Orellana García, 2020, p. 36).
- b) El problema competencial se encuentra no solo en las distintas estructuras administrativas, pues también existen diferencias dentro de la propia Administración Central: cotizaciones sociales e IRPF se atribuyen a organismos distintos. Por un lado, encontramos la TGSS, ente recaudador de las cotizaciones, mientras que el IRPF es recaudado por la AEAT.
 - c) Una tercera dificultad es la separación financiera entre IRPF y cotizaciones: la Seguridad Social cuenta con un presupuesto distinto de los Presupuestos Generales del Estado. Dentro del Presupuesto de la Seguridad Social se encuentran las pensiones, luego sería necesario someter al sistema de pensiones a una profunda reforma para adaptarlo al nuevo tratamiento que concedamos a las cotizaciones sociales y al IRPF, aunque la dificultad del proceso dependerá de la intensidad de la integración.
 - d) Hay cuestiones relacionadas con la gestión de ambas figuras con importantes diferencias, como podría ser la periodicidad de los registros tributarios y de la Seguridad Social. También hemos de contar con que las normas tributarias parten del derecho a la tributación individual, mientras que la integración podría tratar de incluir subsidios de naturaleza familiar, aunque todo depende del enfoque concedido a la integración.
 - e) En quinto lugar, tienen distintos ámbitos de aplicación. En este sentido, los residentes en los territorios históricos de País Vasco y Navarra no están sometidos al IRPF estatal, pues disponen de su propio impuesto sobre la renta². Tienen potestad normativa y de gestión propias, aunque deben ajustarse a ciertas normas y principios de armonización con el IRPF (Mellado Benavente, 2015, p. 63). En cambio, esta limitación del ámbito de aplicación no sucede con las cotizaciones

² El artículo 4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regula el ámbito de aplicación del IRPF. Aunque proclama que el impuesto «se aplicará en todo el territorio español», matiza que ello se entiende «sin perjuicio de los regímenes tributarios forales». Es decir, en País Vasco y Navarra sí existe un IRPF, pero no el aplicable en el resto del Estado, sino el aprobado bien por las diputaciones forales, bien por el Parlamento de Navarra. En este sentido, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se refiere al IRPF en su artículo 6.1 como un «tributo concertado de normativa autónoma», y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, declara en su artículo 9.1 que le corresponde a la comunidad foral la exacción de dicho impuesto.

sociales. Partiendo de que definimos la TGSS como la caja única del sistema, su campo de aplicación se extiende a los españoles residentes en España y los extranjeros que cumplan determinadas condiciones (art. 7.1 LGSS). Por ello, articular una integración entre ambas figuras puede resultar complicado y generar conflictos administrativos y políticos, los cuales son, en ocasiones, más complicados de resolver que los primeros.

Vistas las dificultades, pasamos a explicar las distintas propuestas que existen para la integración de las cotizaciones sociales y el IRPF, ordenadas de menor a mayor intensidad de integración. En principio, a mayor acercamiento de las dos figuras tributarias, mayores beneficios reportaría el proceso, pero también serían más las complicaciones a las que debería enfrentarse y que podrían hacerlo naufragar.

4.2. Propuesta n.º 1. Integración de procedimientos

Un proceso de integración limitado a los procedimientos del IRPF y cotizaciones sociales es la propuesta menos ambiciosa de todas las que vamos a tratar, empero, por ese mismo motivo, su adopción es la que menos dificultades conlleva. Son muchos los autores que defienden esta integración de procedimientos y, específicamente, los de gestión y recaudación. Por ejemplo, Bertrán Girón (2017, p. 92) defiende que «la unidad de gestión y recaudación es algo ya demandado tanto por su ahorro de costes, como por su mayor eficacia [...] que, además, facilita también las labores de control del cumplimiento de ambas obligaciones, tributarias y laborales».

De igual forma, Pérez Bernabeu (2019, p. 163), entre sus propuestas, califica de «necesidad» la integración y simplificación de los procedimientos de gestión y de recaudación de cotizaciones e IRPF, pues permitiría maximizar la eficiencia de la labor recaudatoria al tiempo que minimiza sus costes. También hace un llamamiento a optimizar el sistema tributario estableciendo mecanismos de coordinación de los distintos órganos tributarios, no solo a nivel de la Administración central sino también de la autonómica y de la local (Pérez Bernabeu, 2019, p. 164).

También se muestra partidaria de esta integración la Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (APIHE). En su libro *Propuestas contra el fraude fiscal y reforma de las Administraciones tributarias* defienden que la dualidad IRPF-cotizaciones sociales «genera un evidente incremento de costes de gestión del sistema, dificultando, además, el cumplimiento de obligaciones e incrementando los costes indirectos para los ciudadanos» (APIHE, 2022, p. 125)

Concretando el proceso de integración que podría implementarse en España, comenzamos con un posible acercamiento de los procedimientos de gestión. En primer lugar, en lo que se refiere a los supuestos de inicio de los respectivos procedimientos de liquida-

ción, hasta hace unos años eran muy similares. Ello daba pie a defender que «el comportamiento de la cotización se ajusta, en general, al de cualquier otro tributo» (Martínez Azuar, 1997, p. 295). Para el caso concreto del IRPF, la autoliquidación es la principal forma de inicio del procedimiento de liquidación. Algo equivalente sucedía con las cotizaciones sociales, hasta que se introdujo una nueva forma de inicio, la liquidación directa por la TGSS. En este sentido, el artículo 22.1 de la LGSS reconoce tres formas de liquidación de las cotizaciones: autoliquidación por el sujeto responsable, liquidación directa por la TGSS y un sistema de liquidación simplificada. La realidad es que se está produciendo una divergencia entre los respectivos procedimientos, en sentido contrario a la integración, pues, como indica la exposición de motivos de la Ley 34/2014, de 26 de diciembre, de medidas en materia de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social, se pretende que el sistema de liquidación directa sea la principal forma de liquidación de las cuotas. Por ello, fusionando parte de los procedimientos de inicio facilitaríamos a empleadores y trabajadores la obligación de declarar o presentar declaración, y revertiríamos esta situación de divergencia entre procedimientos.

A su vez, la integración de los procedimientos de gestión podría centrarse también en la obligación del empleador de retener, siguiendo los ejemplos británico y neerlandés. Además, otras medidas que podrían adoptarse son la existencia de un único número de identificación para los contribuyentes, la unificación de la tarifa, o la homogeneización de la base (Bertrán Girón, 2017, p. 92).

En lo que respecta al procedimiento de recaudación, cotizaciones e IRPF mantienen procedimientos independientes, aunque persiguen el mismo objetivo, la realización de las deudas tributarias a favor de la Administración, tanto la tributaria como la de la Seguridad Social (Martínez Azuar, 1997, p. 350). También apreciamos coincidencias a la hora de prever dos periodos de recaudación, uno voluntario y otro ejecutivo o de apremio (Martínez Azuar, 1997, p. 351), así como en la forma y documentos para el aplazamiento de la deuda que resulte a ingresar (Martínez Azuar, 1997, p. 361). Si a estos aspectos le añadimos que la disposición final primera del RGRSS prevé la aplicación supletoria del Reglamento General de Recaudación para lo no previsto en aquel, concluimos que no existen diferencias de fondo entre los respectivos procedimientos de recaudación, tratándose de una división de carácter meramente administrativo. Es por esto por lo que unificar los procedimientos de recaudación o, incluso, atribuir directamente la recaudación de las cotizaciones sociales a la AEAT, no supondría un proceso de grandes dificultades. Por el contrario, la APIHE afirma que este objetivo podría llevarse a cabo en el corto plazo y con múltiples beneficios, tales como «ahorro de costes corrientes y de personal, eliminar problemas de coordinación, mayor agilidad de tramitación y eficacia en la gestión de la información» (APIHE, 2022, p. 130).

Sobre esto último, el *Libro Blanco para la reforma tributaria* defiende en su propuesta 62 la creación de una «ventanilla tributaria única» para la declaración y pago de los tributos y cotizaciones (CLBRT, 2022, p. 560). Sería una medida muy positiva para los ciudadanos, pues reduciría su coste de cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y aunque

no se dirige expresamente a integrar IRPF con las cotizaciones sociales, de forma indirecta contribuiría a ello.

Planteada la integración de los procedimientos de gestión y recaudación, hemos de hacer también mención a una posible unificación de los procedimientos de inspección. Partimos de que no existe un cuerpo de inspección que se ocupe de manera exclusiva de las cotizaciones sociales, pues de ello se encarga la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (ITSS). Sus funciones quedan recogidas en el artículo 12 de la Ley 23/2015, de 21 de julio, Ordenadora del Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social, entre las que también encontramos la comprobación del sistema de relaciones laborales, de prevención de riesgos laborales, de las normas de cotización y recaudación de cuotas, empleo, migraciones, etc. Ahora bien, debido al importante papel, cualitativo y cuantitativo, de las cotizaciones sociales, Martínez Azuar propone la creación de un cuerpo de inspección diferente que se dedique en exclusiva a la vigilancia de los aspectos relacionados con las cotizaciones sociales (Martínez Azuar, 1997, p. 417), descargando esta labor de la ITSS.

En nuestra opinión, sería más conveniente que, en lugar de crear un nuevo cuerpo de inspección *ad hoc* para la comprobación de las cotizaciones sociales, esta labor sea asumida por la Inspección de Hacienda del Estado (IHE). Recordamos que, en puridad, las cotizaciones son una obligación tributaria de naturaleza impositiva. Por ello, no tendría sentido crear un cuerpo de inspectores para un tributo específico, al igual que tampoco lo tendría crear un cuerpo *ad hoc* para el IRPF, otro para el impuesto sobre sociedades o para el IVA. Supondría un desperdicio de recursos dinerarios y humanos, así como una descoordinación en el tratamiento de la información. Lo razonable sería, pues, atribuir las funciones de comprobación de las cotizaciones sociales a la IHE. Optimizaríamos el tiempo del inspector y se reducirían los costes al estar racionalizando la estructura de la Administración: por un lado, habría un funcionario que se centraría exclusivamente en la cada vez más abundante legislación laboral, de prevención de riesgos y de Seguridad Social, mientras que, por otro, habría un único actuario para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para con la Administración, ya se deriven de los impuestos generales como las de las cotizaciones sociales.

De optar por dicha vía, resultaría necesario mejorar la dotación presupuestaria y personal de la AEAT. De no hacerse, sufriría un ingente aumento de la carga de trabajo, pudiendo llegar a saturarse. Una opción es destinar parte de los miembros de la ITSS a la IHE. Otra alternativa es, directamente, mejorar la dotación presupuestaria de la AEAT para facilitar así el desempeño de sus funciones, tanto las que viene realizando como las que se le atribuirían.

En conclusión, de promover un proceso de integración de procedimientos en los términos desarrollados, la Administración ganaría en tiempo, recursos e información. El contribuyente también se vería beneficiado, pues la simplificación de trámites le haría más liviano el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tanto la material como la formal. Ya no solo por el tiempo que debe dedicar a su cumplimiento, sino también en recursos y en personal.

4.3. Propuesta n.º 2. Conversión de las cotizaciones sociales en un genuino impuesto sobre las nóminas

La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español del año 2014 (en adelante, «la Comisión») propuso en su *Informe* una reforma estructural de las cotizaciones sociales para dotarles, de forma definitiva, de la condición de un auténtico impuesto sobre las nóminas (Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español [CERSTE], 2014, p. 14), partiendo de que ya de por sí se trata de un impuesto directo sobre las rentas del trabajo. Esta misma posibilidad se sugiere por la APIHE, pues si bien no llegan a pronunciarse de forma directa sobre la conversión de las cotizaciones sociales en un impuesto, sí defienden que, en el largo plazo, se plantee una integración de la gestión de las cotizaciones sociales en el sistema tributario (APIHE, 2022, p. 129).

Esta propuesta podría recordarnos a la solución implementada en Francia con la CSG, pero no es el mismo caso, pues en el país galo coexisten cotizaciones y CSG, mientras que la Comisión fue más radical: planteó reformular el esquema de las cotizaciones para convertirlas, de manera oficial, en un impuesto. Es una propuesta de mayor calado que la simple integración de procedimientos expuesta en el epígrafe anterior. Es más, en el proceso de conversión de las cotizaciones en un impuesto, la Comisión señala que es necesario acercar algunos trámites de los procedimientos del IRPF y cotizaciones.

Cuando explicábamos que el elemento objetivo de la obligación de cotizar era la cuota a satisfacer por empresarios y trabajadores, dijimos que la cantidad a ingresar era fruto de aplicar un tipo de cotización sobre una base de cotización, siendo su estructura similar a la de cualquier tributo al uso. Es por esto por lo que la Comisión argumenta que un eventual proceso de integración de las cotizaciones sociales en el sistema tributario general no supondría una especial complicación. De conseguirlo se obtendrían múltiples beneficios, tales como una reducción de los costes de la Administración o una mayor transparencia de cara a los ciudadanos, pues estos podrán conocer mejor las cargas fiscales que pesan sobre sus rendimientos del trabajo (CERSTE, 2014, p. 327). Esto último también permitiría desarrollar una política impositiva óptima y eficiente, pues, al tener un mejor conocimiento de la cuña fiscal, se podría modificar el diseño del sistema tributario para que genere las menores distorsiones posibles.

En esta línea, la Comisión se erige como una firme partidaria de dotar a las cotizaciones sociales de la estructura y condición de un genuino impuesto sobre las nóminas. Es decir, no aboga por integrarla dentro del IRPF, sino por constituir la como un impuesto separado, por lo que se reconocería de forma absoluta su naturaleza impositiva. Es partidaria de reducir los tipos de cotización, aunque considera más importante que se repartan de una forma más equilibrada entre trabajadores y empresarios. Asimismo, también abre la puerta a integrar los sistemas de retenciones de cotizaciones e IRPF, con todos los beneficios que ello implicaría y que hemos tratado en el epígrafe anterior.

Gracias a la reducción de costes y a la mejor información de la que se dispondría, la Seguridad Social podría utilizar sus recursos de una forma más racional, pudiendo mejorar la cuantía de las prestaciones que satisface, equilibrar sus cuentas o, incluso, rebajar la carga impositiva. Además, la Comisión reconoce que este nuevo esquema de financiación otorgaría una mayor coherencia al sistema de la Seguridad Social, siendo una mejor justificación del criterio de que sean solo las pensiones no contributivas las que se financien vía impuestos generales.

En virtud de los argumentos expuestos, la Comisión formula su propuesta número 107 (CERSTE, 2014, p. 373), dando cuerpo a la reforma a la que se deberían someter las cotizaciones. Son cuatro las líneas a seguir para dotarles del carácter de un auténtico impuesto sobre las nóminas:

- a) Eliminar las bases de cotización para que la cuota de las cotizaciones sociales se calcule en función de los rendimientos del trabajo, entendidos conforme a lo previsto en la normativa del IRPF.
- b) Redefinir los tipos de cotización para conseguir una neutralidad recaudatoria, esto es, que tras la reforma se mantengan los mismos niveles de recaudación global. También hace un llamamiento a reducir el número de tipos, mejorar la tipificación de las específicas contingencias cubiertas y reducir la presión sobre los trabajadores con salarios más bajos.
- c) Distribuir de una forma más equitativa la carga de las cotizaciones que pesan sobre empresarios y trabajadores. En nuestro país, la cuota que satisfacen los empresarios es mucho mayor que la de los trabajadores, por lo que proponen una «devaluación fiscal» para mejorar la competitividad de las empresas españolas. Es más, esta misma idea lleva a la Comisión a recomendar, como complemento al proceso de conversión, reducir el peso de las cotizaciones a costa de incrementar la imposición a través del IVA (CERSTE, 2014, p. 384).
- d) Que el nuevo sistema sea gestionado por una Administración tributaria unificada, compartiendo procedimientos y declaraciones.

Se trata de una idea interesante, que generaría importantes beneficios para la Administración y para los ciudadanos. Además, la conversión de las cotizaciones sociales en un impuesto sobre las nóminas, aunque en la práctica ya lo sean, respetaría la diferente distribución competencial que la Administración tiene en materia de IRPF y cotizaciones, luego, por ese lado, no tendría problemas. Como cada impuesto mantendría su correspondiente ámbito de aplicación, tampoco se encontrarían dificultades por este sentido.

Ahora bien, ello no quiere decir que no existan complicaciones. Aunque, materialmente, sabemos que las cotizaciones sociales son un tributo, a efectos jurídicos no lo son. Pero, de implementarse la propuesta de la Comisión y dotar a las cotizaciones sociales del ca-

rácter de impuesto sobre las nóminas, ello plantearía un problema de índole tributario. En este sentido, Bertrán Girón (2015, p. 47) señala que, de reconocer jurídicamente que las cotizaciones sociales son un impuesto, generaría un problema de doble imposición, pues «estamos asumiendo un supuesto de plurimposición no deseable en nuestro ordenamiento jurídico en rentas del trabajo», quedando gravadas por dos impuestos distintos.

Para salvar tal doble imposición, la autora defiende la deducción de las cotizaciones sociales en la cuota y no en la base del IRPF (Bertrán Girón, 2017, pp. 90-91), con la consiguiente sustancial disminución de la recaudación por IRPF. Aun cuando la doble imposición no está prohibida *per se* en nuestro sistema tributario (solo existe una proscripción de la doble imposición por tributos autonómicos en relación con los estatales o los locales), argumenta que se trata de la solución más correcta y que «podría paliarse con el afloramiento de ciertas rentas hasta ese momento ocultas».

4.4. Propuesta n.º 3. Inclusión de las cotizaciones sociales en el IRPF

La tercera opción que se nos presenta es la más ambiciosa de todas. Siguiendo el ejemplo danés, podría llevarse a cabo una fusión de las cotizaciones sociales en el IRPF. Es una propuesta de formulación sencilla: las cotizaciones desaparecerían de nuestro ordenamiento a costa de incrementar la recaudación por IRPF, de manera que pueda garantizarse una neutralidad impositiva. Para el caso español, condensar ambas figuras tributarias en una sola es, teóricamente, posible (Viñuela Díaz, 2014, p. 46). Ahora bien, habría que someter el sistema a unas profundas reformas estructurales, amén de que nos enfrentaríamos de lleno a todas las dificultades que relatábamos al comienzo de este epígrafe.

Una primera dificultad es la existencia de dos sistemas administrativos y tributarios paralelos que deberían ser integrados en uno solo. Lo más probable es que, de ponerse en marcha un proceso de este calado, se opte por mantener la estructura de la Administración tributaria, y que sea la Administración de la Seguridad Social la que sufra las principales consecuencias de la reforma. La parte positiva es que no habría complicaciones derivadas de una posible integración de procedimientos, puesto que las cotizaciones sociales pasarían a gestionarse, recaudarse e inspeccionarse según los procedimientos tributarios. Podría practicarse alguna modificación puntual, pero no llega al nivel de las otras propuestas.

Dicho ello, el principal obstáculo se encuentra en la distinta distribución competencial y ámbito de aplicación de cotizaciones e IRPF. La compleja organización territorial española implica que las comunidades autónomas y la Administración central no tienen las mismas competencias para las cotizaciones que para el IRPF. Recordamos que, en materia del IRPF, a las comunidades autónomas se les ha cedido parcialmente competencias normativas y recaudatorias, mientras que no cuentan con competencias en relación con las cotizaciones

sociales. A ello debemos sumarle que, mientras la aplicación del IRPF presenta importantes especialidades respecto a los regímenes forales de País Vasco y Navarra, sus ciudadanos están sometidos a la misma obligación de cotizar que el resto de los españoles. Es decir, podemos intuir que la fusión de las dos figuras tributarias daría lugar a un proceso de reforma enrevesado, con múltiples implicaciones y numerosas aristas, en el que el componente político tendría un peso importante.

Queremos incidir en la problemática relacionada con la caja común de la Seguridad Social. Si el proceso de integración pretende unificar en una misma figura tributaria el IRPF y las cotizaciones, habrá que plantearse si mantener o no dicha caja común. Es un problema, de nuevo, con un componente político bastante considerable, dada la complejidad inherente a nuestro Estado de las autonomías (Viñuela Díaz, 2014, p. 48). Lo más probable es que, de desarrollarse la integración, se optaría por romper la caja única, pues lo contrario sería tener que ampliar el ámbito de aplicación del IRPF a los regímenes forales, un desafío político que también podría llegar a generar un desafío constitucional.

Sin embargo, cabe la posibilidad que tan arduo proceso de negociación y reforma valga la pena porque, de llevarse a cabo, resultaría beneficioso para nuestro país. Sin embargo, se han estudiado los efectos económicos de esta posibilidad y se ha concluido que, de optarse por este proceso, la oferta laboral se vería afectada negativamente (Ruesga Benito, 2012, p. 207). Es más, si el objetivo principal es eliminar las cotizaciones sociales, resulta preferible la compensación por la vía de la tributación indirecta, lo cual sí tendría efectos beneficiosos sobre el empleo (Ruesga Benito, 2012, p. 276).

Es decir, a pesar de todas las complicaciones relatadas y de los beneficios que se derivarían de la simplificación de procedimientos y de reducción de costes, también tendría efectos perjudiciales, en concreto, sobre la oferta laboral. Por este motivo, conseguir una integración plena del IRPF con las cotizaciones sociales en el sentido aquí planteado se presenta como un objetivo muy complicado de alcanzar en España en el corto y medio plazo, pero tampoco parece que pueda serlo en el largo plazo. Requiere de profundos cambios estructurales en la legislación e instituciones de nuestro país, por lo que no parece posible que pueda llevarse a cabo, aunque sea deseable, no habiendo ni preparación ni voluntad para implementarlo (Viñuela Díaz, 2014, p. 43).

5. Conclusiones

La tesis que nos ha servido de punto de partida es que las cotizaciones sociales funcionan como un sistema tributario paralelo al general. A pesar de que no tengan esa condición desde un punto de vista estrictamente legalista, la doctrina es unánime al considerar que en ellas concurren todos los elementos inherentes al concepto material de tributo, que es el realmente importante, como en reiteradas ocasiones ha señalado el TC (Sentencias 233/1999, de 16 de diciembre, y 63/2019, de 9 de mayo). Más aún, las cotizaciones socia-

les se calificarían como un impuesto, dado que se exigen sin contraprestación y ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Entonces, ¿por qué no se reconoce jurídicamente su naturaleza impositiva? No existe una respuesta convincente a esta pregunta. Tradicionalmente, el principal argumento ha sido el principio de contributividad, pero, como hemos explicado, en la actualidad se encuentra muy debilitado, tanto por la vía de los hechos como por la propia doctrina del TC (Sentencias 103/1983, de 22 de noviembre, y 39/1992, de 30 de marzo). No existe, pues, un motivo de peso contundente para seguir manteniendo dos sistemas impositivos paralelos.

Así las cosas, a través de la tesis anterior, y en la misma línea que la OCDE, llegamos a la conclusión de que los rendimientos del trabajo quedan gravados por dos figuras tributarias diferentes, cotizaciones sociales e impuesto sobre la renta. Es una dualidad impositiva que genera considerables costes e ineficiencias tanto para la Administración como para los contribuyentes, luego es recomendable una integración o acercamiento entre ambas figuras. No se trata, sin embargo, de una situación particular de España, sino que es la regla general en los países desarrollados. No obstante, aunque existen algunos tímidos intentos por reducir las diferencias entre cotizaciones e impuesto sobre la renta, parece ser que esta dualidad ha sido asumida por las Administraciones de estos países. Se ha aceptado que la existencia de dos sistemas tributarios paralelos es un «defecto» inherente a la estructura de financiación de los Estados, por lo que, salvo escasas excepciones como Dinamarca, no se han planteado solucionar de forma definitiva este problema.

Ahora bien, un objetivo básico para cualquier Estado es contar con un sistema tributario eficiente, óptimo y transparente. En definitiva, que cumpla los objetivos marcados por el Premio Nobel James Mirrlees, y a ello contribuiría la integración entre cotizaciones sociales e IRPF. En este sentido, la principal aportación de este trabajo ha sido exponer los distintos argumentos que justifican dicha integración y aunar las dispersas propuestas que existen para su puesta en práctica. Las más ambiciosas son, al mismo tiempo, las más complicadas de implementar en el corto y medio plazo, pero ello no debe impedir que España siga el camino marcado por otros países a la hora de integrar sendas figuras tributarias.

De las tres propuestas desarrolladas, consideramos que la n.º 2, reconocer que las cotizaciones sociales son un genuino impuesto sobre la renta, es la más deseable. Es la medida que, sin ser la que más complicaciones conlleva, es la que más beneficios reportaría en términos de ahorro de costes, simplificación de trámites administrativos y mayor transparencia. Ahora bien, dejando a un lado cualquier visión utópica sobre esta cuestión, la principal dificultad a la que nos enfrentaríamos es de índole político. No consideramos que, hoy en día, exista la suficiente voluntad política ni conciencia ciudadana para poder desarrollar todo el proceso que ello implica. Es más, el argumento de la mayor transparencia sobre la carga fiscal que soportan los trabajadores actúa a modo de freno para los encargados de aplicar esta reforma, pues que los trabajadores tengan pleno conocimiento de qué porcentaje exacto de su salario, solo en impuestos directos, se detrae a favor de las arcas del públicas puede ocasionar cierto malestar social.

Así, desde una posición más realista, si tuviéramos que elegir, priorizamos la puesta en práctica de la propuesta n.º 1, ya que con ella se reduciría parte de las ineficiencias que genera la separación de cotizaciones e IRPF, además de que allanaría el camino a continuar con otro eventual proceso de integración. En cierto modo, su adopción es indispensable para poder desarrollar la propuesta n.º 2.

Por último, este trabajo abre otras líneas de investigación que podrían constituir en el futuro nuevos temas para otros trabajos. Por ejemplo, podrían profundizar en la forma de aproximar los procedimientos de cotizaciones e IRPF, analizando los concretos puntos y trámites en los que se centraría. También sería interesante estudiar una integración entre ambos impuestos y sus respectivos incentivos y beneficios fiscales. Además, y aunque ya no se trate de un tema puramente jurídico, otra línea de investigación sería realizar un análisis económico que estudie la conveniencia de promover tal proceso de integración y sus consecuencias sobre la recaudación, el empleo o las exportaciones.

Referencias bibliográficas

- Agencia Estatal de la Administración Tributaria (s.f.). *Informe anual de Recaudación Tributaria 2022*. Ministerio de Hacienda y Función Pública. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2022.html>
- Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado [APIHE]. (2022). *Propuestas contra el fraude fiscal y reforma de las Administraciones tributarias*. <https://inspectoresdehacienda.es/wp-content/uploads/2023/05/LIBRO-MEDIDAS-IHE-2022-.pdf>
- Banco de España. (17 de mayo de 2023). *La deuda de las Administraciones Públicas ascendió a 1.535 mm de euros, el 113% del PIB, en marzo de 2023*. <https://www.bde.es/wbe/es/noticias-eventos/actualidad-banco-espana/notas-banco-espana/deuda-aapp-marzo-2023.html#:~:text=El%20saldo%20de%20la%20deuda,%2C6%25%20en%20t%C3%A9rminos%20interanuales>
- Bertrán Girón, M. (2015). Cotizaciones sociales, imposición de rentas sobre el trabajo y reforma tributaria, ¿una ocasión perdida? En C. García-Herrero Blanco (Coord.), *Encuentro de Derecho financiero y tributario* (3.ª ed.). *La reforma del sistema tributario español* (1.ª parte). Instituto de Estudios Fiscales, Documento de trabajo n.º 9/2015, 43-51. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2015_09.pdf
- Bertrán Girón, M. (2017). Las cotizaciones sociales y la imposición sobre la renta en el ordenamiento jurídico español. Un nuevo

- paradigma. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 417, 75-98. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2017.4533>
- Collado Yurita, M. A. y Luchena Mozo, G. M. (Dir.). (2021). *Derecho financiero y tributario: Parte general*. (6.ª ed.) Atelier.
- Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. (2014). *Informe*. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>
- Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. https://www.aece.es/noticias/publicado-el-libro-blanco-sobre-la-reforma-fiscal_1988
- Cubero Truyo, A. (Dir.). (2018). *Tributos asistématicos del ordenamiento vigente*. Tirant lo Blanch.
- Fernández Pavés, M. J. (1996). *Las cotizaciones a la Seguridad Social. Análisis jurídico tributario*. Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales.
- Hermida, P. y Noguera, J. A. (2013). Integración de impuestos y prestaciones: una vía innovadora para la reforma de la protección social. *Documentación Social*, 169, 103-123. https://ddd.uab.cat/pub/artpub/2013/201294/docsoc_a2013n169p105iSPA.pdf
- Instituto de Estudios Económicos. (2023). *Competitividad fiscal 2022. España sigue perdiendo competitividad en el ámbito fiscal*. <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE.-INFORMES-Enero-2023.-Competitividad-fiscal-2022-1.pdf>
- Instituto Nacional de la Seguridad Social. (s.f.). *Modalidades/Clases*. <https://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/Pensionistas/Pensiones/33467>
- López Díaz, A. (s.f.). *La cuña fiscal sobre el factor trabajo. Análisis comparado*. Universidad de Santiago de Compostela. <https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/16congresotributario/LopezDiaz.pdf>
- López y López, I. (2020). *Práctica de salarios y cotizaciones*. (28.ª ed.). CEF.
- Martínez Azuar, J. A. (1997). *Régimen fiscal de las cotizaciones a la Seguridad Social*. Editoriales de Derecho reunidas.
- Mateo Rodríguez, L. (1978). *La tributación para fiscal*. Colegio Universitario de León.
- Mellado Benavente, F. M. (2015). *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. (4.ª ed.). CISS Grupo Wolters Kluwer.
- Ministère de L'Economie des Finances et de la souveraineté industrielle et numérique. (27 de enero de 2020). CSG et CRDS, comment ça fonctionne? <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/contribution-sociale-generalisee-csg#>
- Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones. (s.f.). *Regímenes: ¿quiénes los integran?* <https://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/Trabajadores/Afiliacion/10548>
- Mirrlees, J. (2011). *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*. Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Monereo Pérez, J. L., Molina Navarrete, C., Quesada Segura, R., Moreno Vida, M. N. y Maldonado Molina, J. A. (2020). *Manual de Seguridad Social*. (16.ª ed.). Tecnos.
- OCDE. (2021). *Pensions at a Glance 2021: Country profiles – Denmark*. OECD. <https://www.oecd.org/els/public-pensions/oecd-pensions-at-a-glance-19991363.htm>
- OCDE. (2023). *Taxing Wages report 2023. Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/8c99fa4d-en>

- Onrubia Fernández, J. y Rodado Ruiz, M. C. (2015). El papel redistributivo del sistema fiscal: presente y futuro. *Ekonómiaz*, 88, 177-217. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5295745>
- Orellana García, J. M. (2020). *Lecciones de Seguridad Social*. (6.ª ed.). CEF.
- Pérez Bernabeu B. (2019). Propuestas de reforma del sistema de imposición de las rentas del trabajo en España: hacia la integración estructural de impuestos y prestaciones sociales. *Crónica tributaria*, 170, 143-164. https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/92812/1/2019_Perez-Bernabeu_CronicaTributaria.pdf
- Pérez Royo, F. (2021). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. (31.ª ed.). Editorial Aranzadi.
- Real Academia Española. (s.f.). <https://dle.rae.es/integrar>
- Revista de la Seguridad Social. (30 de marzo de 2023). *El déficit de la Seguridad Social se reduce al 0,5% del PIB*. Secretaría de Estado de la Seguridad Social y Pensiones. <https://revista.seg-social.es/-/ejecucion-presupuestaria-cierre-2022>
- Reyes Navarro, P. y Paniagua Soto, F. J. (2017). *Hacienda Pública II. Teoría de los ingresos públicos*. (2.ª ed.). Pearson Educación, SA.
- Ruesga Benito, S. M. (Dir.). (2012). *Hacia un nuevo modelo de financiación de la Seguridad Social en España. II Parte*. <https://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/EstadisticasPresupuestosEstudios/FondoInvestigacionProteccionSocial/242/2066>
- Viñuela Díaz, J. (Coord.). (2014). *Opciones para una reforma del sistema tributario español*. Centro de Estudios Ramón Areces. <https://www.fundacionareces.es/fundacionareces/es/publicaciones/listado-de-publicaciones/opciones-para-una-reforma-del-sistema-tributario-espanol.html?tipo=2>

José Miguel Galindo Felipe. Doble grado en Derecho y Economía por la Universidad de Castilla-La Mancha. Premio Extraordinario Fin de Estudios. Obtuvo una Beca de Colaboración en el Departamento de Economía Política y Hacienda Pública de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de Albacete. Actualmente oposita al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. <https://orcid.org/0009-0003-6373-0430>

La delimitación de los días de permanencia del artículo 9.1 a) de la LIRPF

Análisis de la RTEAC de 28 de marzo de 2023, RG 4045/2020

Lucía Fernández Caramazana

*Inspectora de Hacienda del Estado
AEAT de Cataluña (España)*

luxfernandezc@gmail.com

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central considera, en la Resolución de 28 de marzo de 2023 (RG 4045/2020), que el criterio de atribución de residencia fiscal en España por «permanencia de más de 183 días» del artículo 9.1 a), primer párrafo, de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, está conformado por varios niveles de días: (1) días de presencia certificada que son los acreditados mediante medio de prueba incuestionable y que se computan íntegramente (sin que se requiera un número mínimo de horas); (2) días presuntos: son los que transcurren razonablemente entre dos presencias certificadas y computarán como días de permanencia salvo que se pruebe una presencia certificada fuera de territorio español; (3) ausencias esporádicas que se adicionan a los otros dos niveles si estos no alcanzan los 184 días, no siendo estrictamente imprescindibles si se ha alcanzado ese umbral mínimo legal.

En mi opinión, es acertada la diferenciación de los tres niveles de días especialmente el cómputo parcial (desvinculado de la pernocta) de los días de presencia certificada y la aceptación expresa de los días presuntos.

Publicado: 05-09-2023

Cómo citar: Fernández Caramazana, L. (2023). La delimitación de los días de permanencia del artículo 9.1 a) de la LIRPF. (Análisis de la RTEAC de 28 de marzo de 2023, RG 4045/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 485-486, 85-94. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19109>

1. Supuesto de hecho

En la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 28 de marzo de 2023 (RG 4045/2020 –NFJ089604–), la controversia jurídica giraba en torno a si el reclamante podía ser considerado residente fiscal en España en el año 2018 en atención al criterio previsto en el artículo 9.1 a) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), es decir, la permanencia en España por más de 183 días.

Concretamente, se trataba de un reclamante que, tras presentar autoliquidación del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), modelo 210 del ejercicio 2018 por la renta inmobiliaria imputada de su vivienda en España, presentó una solicitud de rectificación en la que solicitaba la anulación de la autoliquidación, puesto que, según entendía, le correspondería haber tributado por el IRPF al ser residente fiscal en España por el criterio de permanencia. Sin embargo, no acompañó tal solicitud de rectificación con medios de prueba suficientes para acreditar tal extremo –considerando la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) que había acreditados únicamente 70 días de permanencia en España–. Disconforme con la resolución de la ONGT, la recurrió en única instancia ante el TEAC, aportando pruebas adicionales justificativas de su permanencia en España.

Así, lo trascendente del caso es que, siendo el TEAC quien debía ponderar directamente las pruebas de permanencia, que, en su mayoría, no habían sido aportadas a la Administración, ha realizado sustanciales pronunciamientos relativos a cómo entiende que ha de interpretarse el criterio de permanencia del artículo 9.1 a), primer párrafo, de la LIRPF y los medios de prueba que deben ser aceptados a tal fin.

Debe recordarse que el artículo 9 de la LIRPF afirma en su apartado 1, letra a), primer párrafo:

Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural.

2. Doctrina del tribunal

En el fundamento de derecho cuarto de la resolución objeto de análisis, el TEAC realiza pronunciamientos trascendentes del artículo 9.1 a), primer párrafo, de la LIRPF afirmando que son «reflexiones acerca de la que, a nuestro juicio, es la correcta interpretación del precepto; máxime cuando, como seguidamente veremos, es una cuestión que no ha sido todavía profusamente desarrollada por este Tribunal Central». Así, podríamos sintetizar en varios puntos las principales reflexiones realizadas por el TEAC.

En primer lugar, el TEAC rechaza que, bajo la utilización normativa en el artículo 9.1 a) del verbo «permanecer» (frente a otros verbos que tendrían un carácter menos marcado como, podría ser, la noción de «estar presente» o «presencia»), subyazca una voluntad legislativa de exigir una presencia sustancial continuada durante un periodo indeterminado de tiempo para ser considerada como «permanencia» a efectos del citado artículo. **Rechaza, así, la que denomina «tesis de la continuidad» al afirmar que la permanencia en España por tiempo superior a 183 días debe computarse de manera individualizada (día por día)** rechazando que «para computar un día de permanencia en España deba probar la Administración o el obligado tributario una estancia de varios días seguidos».

Seguidamente, **defiende que dentro del artículo 9.1 a), primer párrafo, de la LIRPF se engloban tres categorías de días.** En primer lugar, el TEAC menciona la existencia de los **días de presencia certificada en territorio español**, afirmando que se computan como tales todos aquellos en los que el contribuyente haya estado una parte del día en España, por pequeño que haya sido el lapso temporal de estancia. A este respecto, defiende que la permanencia «solo puede conceptualizarse bajo una perspectiva aséptica alejada de todo tipo de cálculos de horas, minutos y segundos» –conclusión que alcanza con apoyo en el comentario 5 al art. 15 del Modelo de Convenio OCDE, que prevé esa misma regla para el

cálculo de los 183 días de permanencia en el Estado de la fuente para atribuir a este potestad de gravamen de los rendimientos del trabajo dependiente—.

Además, afirma que

esta presencia certificada se determina por cualquier medio de prueba válido en derecho, aceptándose, a tal fin, todo tipo de elementos que acrediten, de manera fehaciente, que ese día en concreto el contribuyente tuvo una presencia física certificada en territorio español.

A tal fin, cita a modo de ejemplo

movimientos de tarjeta (en establecimientos físicos puesto que las compras *online* no son acreditativas de la presencia física), utilización de medios de transporte, visitas médicas y sanitarias, notarios, acceso a establecimientos deportivos, bancarios y de cualquier otro tipo, pagos con Vía-T, firmas de contratos, presencia en cursos, etcétera.

Sin embargo, el TEAC niega de modo expreso la posibilidad de aportación por el obligado tributario de prueba en contrario:

el obligado tributario podrá aportar pruebas de su presencia certificada en otro país ese mismo día, pero sin que ello rompa que sea un día en España aunque, claro está, en estos casos habrá un cómputo 1-1 (día de permanencia en España y día de permanencia en el otro país).

A dicho pronunciamiento anuda una consecuencia práctica relevante:

partiendo del calendario que ha de elaborarse en todos los casos de análisis de la permanencia, es equivocado entender que el total de días del calendario (repartidos entre España y el resto de jurisdicciones en que haya estado el obligado tributario) han de sumar necesariamente un máximo de 365 días (o 366 en años bisiestos). Y es equivocado porque estos días de entrada y salida del país deben contarse en ambas dos jurisdicciones: la de llegada y la de salida. Esto es, hay días que pueden contarse dos veces y, por tanto, matemáticamente el cálculo total puede arrojar un número superior a 365 días.

En segundo lugar, el TEAC identifica los denominados como «días presuntos» y los define como días en los que no existe prueba certificada de la presencia en territorio español ni en ninguna otra jurisdicción pero que, al estar comprendidos entre días de presencia certificada en España (lo cual se aprecia fácil en la elaboración del calendario de días), podrán computar como días de permanencia en nuestro país siempre que se trate de un periodo de tiempo «razonable no siendo aceptable la utilización de largos periodos de presencia presunta en España».

Además, el TEAC valiéndose de las denominaciones aceptadas en la vía penal, principalmente por la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona (Sentencias de 12 de abril de 2021, rec. núm. 76/2014, y de 6 de mayo de 2021, rec. núm. 85/2021), denomina a la suma de días de presencia certificada y días presuntos «días de presencia efectiva».

Finalmente, en tercer lugar, el TEAC recuerda, puesto que ya los prevé expresamente la propia ley del impuesto, la posibilidad de computar **las ausencias esporádicas**. Dicho concepto, ya tratado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es calificado por el TEAC como un

refuerzo a las conclusiones de permanencia en territorio español o en el extranjero pero, claro está, **no estrictamente imprescindibles cuando con los días de presencia efectiva ya se ha alcanzado el umbral mínimo exigido por la Ley de 184 días** siendo un elemento a adicionar a los días de presencia efectiva para, así, determinar si la permanencia agregada en España es superior a los 183 días.

Finalmente, hay que destacar que los criterios contenidos en esta resolución han sido acogidos en la Resolución posterior de fecha 25 de abril de 2023 (RG 4812/2020 –NFJ089602–).

3. Comentario crítico

La resolución del TEAC objeto de comentario realiza pronunciamientos de gran interés desde el punto de vista teórico y doctrinal en relación con el artículo 9.1 a) de la LIRPF, al proporcionar respuestas a preguntas lógicas que pueden surgir en la aplicación del precepto. Por ejemplo, la duda de si los días se cuentan en el país donde duerma el obligado tributario o, si pueden computarse los que el TEAC denomina «días presuntos».

Pronunciamientos que, al versar sobre un precepto de gran trascendencia (tanto bajo la premisa de que el art. 9 LIRPF solo establece tres criterios de atribución de residencia que son de aplicación alternativa, como bajo la premisa de que la condición de «residente» determina la tributación por el IRPF o por el IRNR), deben ser vistos favorablemente porque, con independencia de la conformidad o no con los criterios establecidos, la resolución parece claro que sí cumple satisfactoriamente el objetivo que la misma afirma: «otorgar seguridad jurídica a la Administración y a los contribuyentes».

Realizada esta primera introducción, queremos ya ahondar en la valoración de la resolución.

Para comenzar, es interesante el pronunciamiento relativo al componente temporal del verbo «permanecer». Como se ha comentado, dicho término generaba dos discusiones que han sido resueltas por el TEAC: en primer lugar, ha declarado de manera expresa que los días de permanencia (o presencia) se computan de manera aislada y, en segundo lugar, que el concepto de permanencia es perfectamente intercambiable con el de presencia, es

decir, que se computa todo aquel día en el que el contribuyente haya estado presente en España «durante parte de un día, por pequeña que sea esta».

Y es interesante, ya que estos dos pronunciamientos se complementan porque, la que denomina «tesis de la continuidad» (que acepta únicamente como días de permanencia los que son seguidos) implícitamente vincula la permanencia al estar las 24 horas del día en España (esto es, que el día de permanencia acabe dependiendo de dónde duerma el contribuyente). Por el contrario, al declarar el TEAC que será día de permanencia todo aquel en el que el contribuyente haya estado en España por corto que sea el lapso de tiempo de estancia, es obvio que decae la exigencia de que la presencia sea duradera o continua.

A este respecto, **compartimos que la permanencia en España no se vincule a la pernocta esos 184 días.** Las razones son, en primer lugar, que **sería un criterio que exigiría una prueba diabólica a la Administración** (ya que salvo en los días de estancia en establecimientos hoteleros, el resto de los días la Administración no va a poder conocer fehacientemente dónde ha dormido concretamente un obligado tributario). En segundo lugar, porque en el caso de conflictos de residencia entre territorios fronterizos, **permitiría actuaciones fraudulentas** al poder los contribuyentes forzar pernoctas en el territorio de menor tributación para así evitar la residencia fiscal en España. Y, en tercer lugar, porque, **si el legislador estatal español hubiera querido vincular la permanencia a la pernocta, lo habría especificado en el tenor literal del 9.1 a) de la LIRPF** como hizo en el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, al establecer el artículo 2 del citado Acuerdo lo siguiente:

Las personas físicas se considerarán residentes fiscales exclusivamente de España en cualquiera de las siguientes circunstancias: (i) si realizan más de 183 pernoctaciones durante el año natural en España. Al determinar el cómputo de pernoctaciones, las ausencias esporádicas de España y de Gibraltar se sumarán al periodo correspondiente al lugar en el que estas personas realizan la mayoría de sus pernoctaciones.

Por otro lado, es interesante destacar que el TEAC, en la mencionada resolución, no se ha pronunciado expresamente sobre si comparte la única exclusión que el comentario 5 del artículo 15 del Modelo de Convenio OCDE hace a que el tiempo de estancia, por pequeño que sea, pueda ser computado como día de permanencia, esto es, a «los días pasados en tránsito en el Estado de la actividad en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado».

De hecho, cuando en el fundamento de derecho quinto analiza un viaje del contribuyente (Barcelona-Canadá-Barcelona, con escala en Roma), afirma que el día de salida y entrada en España computarán como días de permanencia en España, pero, sin embargo, no realiza ningún pronunciamiento acerca de si podría computarse en el calendario como

día de permanencia en Italia. Adviértase que es lógico que no se refiera a si el mismo podía computar como día de permanencia en Canadá, puesto que es claro que el calendario se elabora siempre en atención al horario español: esto es, solo podría computarse también como día en Canadá si llegó a Canadá el mismo día que salió de España (mismo día que se determina únicamente conforme con el horario español al no poderse realizar un calendario en atención a todos los husos horarios del mundo).

Por otro lado, es muy interesante la diferenciación de los tres niveles de días del primer párrafo del artículo 9.1 a) de la LIRPF.

En primer lugar, **parece acertado que el TEAC haya rechazado expresamente que cada día de permanencia exija una presencia en España un número indeterminado de «horas, minutos y segundos», puesto que eso sería abrir la puerta a una prueba diabólica para el contribuyente y, muy especialmente, para la Administración** que nunca va a poder conseguir desplegar pruebas suficientes para acreditar las horas que un determinado contribuyente permaneció en España cada uno de los días en que tiene conocimiento (por prueba certificada) que estuvo en territorio español (reflexión análoga a la que realizábamos anteriormente en relación con la pernocta).

Además, con respecto a los medios de prueba que acreditarían una presencia certificada, debemos destacar **que la resolución guarda silencio según si la aportación de medios de prueba vinculados a pagos en efectivo podría acreditar días de permanencia en España o en otra jurisdicción**. Es, por ejemplo, el caso de la aportación de tiques que no figuran en los extractos bancarios, puesto que habrían sido satisfechos en efectivo. Falta de mención expresa que no obsta, sin embargo, para que de la lectura de la resolución pueda extraerse cuál, parece, es la posición en esta cuestión del Tribunal Central.

Así, no debe pasar inadvertido que estos medios de prueba que acreditarían pagos en efectivo se podrán ponderar a resultados de la previa aportación por el obligado tributario, pero nunca de oficio por la Administración tributaria porque, hasta la fecha, esta no tiene forma de acceder a ellos ni de tener conocimiento de su existencia al no existir ninguna obligación de suministro de información de los cobros realizados en efectivo por los empresarios o profesionales a las personas físicas –pagos en efectivo que, recordemos, desde la entrada en vigor el 11 de julio de 2021 de la Ley 11/2021 pueden realizarse hasta un total de 1.000 € (con anterioridad el límite era de 2.500 €)–.

Y, en consecuencia, siendo los pagos en efectivo una prueba que solo puede aportar el obligado tributario, evidentemente solo aportará documentación acreditativa de pagos en efectivo del país en el que, en palabras del TEAC, «pretende ser residente fiscal» y ello ya implica que, como mínimo, deba analizarse su congruencia en fechas con otros medios de prueba fehacientes por analogía a la reflexión que hace el TEAC sobre los movimientos de tarjetas en la jurisdicción en la que el contribuyente «pretende ser residente fiscal», en las que afirma que debe realizarse

un cuestionamiento de la coherencia de las fechas en las que existen movimientos que acreditarían la presencia en España o en cualquier otra jurisdicción, con el resto de elementos de prueba obrantes en el expediente con el fin de detectar posibles incongruencias.

Pero, en segundo lugar, es prudente argumentar que, en relación con los pagos en efectivo, no bastaría con realizar ese «cuestionamiento» en la medida en que estos tienen difícil cabida en la conceptualización que se realiza en la resolución de los días de presencia certificada –recordemos, días en que «es fehaciente que ese día en concreto la persona tuvo una presencia física certificada en territorio español»– puesto que, evidentemente, nunca va a poder lograrse certeza con un tique pagado en efectivo, ya que pudo ser el obligado tributario o cualquier tercero quien realizara esa operación.

Pero, dejando de lado esa disquisición teórica sobre el encaje que tienen en la resolución las pruebas de pagos en efectivo, me parece evidente que nunca podrá un documento justificativo de un pago en efectivo sin identificación de la persona que lo realiza servir como medio de prueba de una presencia certificada en España o en otra jurisdicción. Por su parte, respecto a las facturas ha de tenerse en cuenta que puede no coincidir el momento de la compra con el momento del pago y con la fecha de emisión de la factura.

En tercer lugar, con relación a los días presuntos, que el tribunal haya afirmado que podrán computarse cuando sean por un periodo «razonable», pero sin prejuzgar a futuro cuántos días pueden ser razonables, parece pertinente, ya que creo que es una cuestión de hecho cuya apreciación puede guardar intrínseca relación con las circunstancias concurrentes del caso, estando así todavía abierta la posibilidad de que la Administración module y fundamente la razonabilidad caso a caso. De este modo, por ejemplo, pueden existir periodos de días presuntos que, pese a ser dilatados en el tiempo, sean razonables en atención a las fechas (por ejemplo, en Navidades donde es generalizada la celebración de eventos familiares) o a la distancia entre los países afectados.

Por otro lado, **cabe que reflexionemos acerca de la prueba en contrario que admiten los días presuntos.** Imaginemos, por ejemplo, que un contribuyente tuvo una presencia certificada en España el día 1 de un mes y el día 10 de ese mes. Según la resolución analizada, los días 2 a 9 podrían ser días presuntos de presencia en España. Pero, supongamos que el interesado aporta prueba de que el día 7 estuvo en otro país. ¿Cabría entender que esa aportación de prueba rompe íntegramente la presunción, o sería posible computar como días presuntos en España del 2 al 7?

Lo cierto es que esta cuestión no ha sido expresamente resuelta en la resolución existiendo margen para la argumentación en la medida en que afirma:

Nótese que ello *per se* no implica perjudicar al obligado tributario puesto que en los días presuntos, a diferencia de lo que ocurría con los días de presencia certificada, él mismo puede aportar prueba en contrario que acredite una presencia

certificada en el extranjero; aportación probatoria que, lógicamente, rompería la presunción de que hubiera estado **todo** el periodo intermedio en territorio español.

Adviértase de que si se hubiera omitido ese «todo» («aportación probatoria que rompería la presunción de que hubiera estado el periodo intermedio en territorio español»), la respuesta a la pregunta que nos estamos planteando habría sido clara: se rompe íntegramente la presunción, no pudiendo computar como día presunto ninguno de los días comprendidos entre el 2 y el 9. Sin embargo, la inclusión de «todo» permite realizar reflexiones en uno y otro sentido.

Por un lado, una tesis que negara el cómputo de días presuntos desde el 2 hasta el 7 se podría defender en invocación de la definición que el propio TEAC da a los días presuntos, esto es, los días entre medias de dos días en que se conoce por prueba certificada que el obligado tributario estuvo en España (X: día 1, Y: día 10). Así, en la medida en que, en el intervalo anterior aparece un día Z (el día 7) de presencia en otro país, se pasaría a tener dos intervalos: [de X a Z] y [de Z a Y]. Y estos dos intervalos quedarían delimitados, por definición, entre un día en España (día X en el primer intervalo y día Y en el segundo) y un día en otro país (día Z) por lo que caería fuera de la conceptualización de días presuntos.

Por su parte, la tesis contraria que permitiría defender que del 2 al 6¹ son días presuntos es también argumentable –y es la tesis que yo, personalmente, entiendo más acertada²–. En primer lugar, porque como el TEAC reconoce, para un contribuyente siempre es fácil probar cuándo está o no está en un país teniendo, en consecuencia, facilidad para acreditar cuándo salió de España para llegar a ese otro país en el que tiene el día 7 una presencia certificada. Así, parece claro que, si el interesado hubiera abandonado España ese mismo día 7, no va a interesarle aportar la prueba acreditativa de cuándo abandonó el territorio español (porque ello legitimaría claramente a la Administración a computar como días presuntos del 2 al 6) y, sin embargo, si fuera útil aportarla a sus intereses (por ejemplo, porque hubiera salido de España el mismo día 2), sí la aportaría. Nótese que esta falta de prueba del interesado, en nuestra opinión, será especialmente reveladora en los supuestos en que el desplazamiento al país tercero en que acredita esa presencia certificada para romper el intervalo de días presuntos, se ha tenido necesariamente que realizar en un medio de transporte cuya utilización deja siempre un medio de prueba irrefutable (por ejemplo, el uso de un avión).

Pero, adicionalmente, tampoco nos parece adecuado aceptar que se rompa todo el intervalo de días presuntos únicamente porque el interesado certifique un día en el extranjero –cuando, recordemos, si estamos precisamente en días presuntos es porque el interesado

¹ Nótese que según esta tesis los días 8 y 9 en el ejemplo no es razonable computarlos en España porque, por definición, no tendríamos pruebas de que el contribuyente hubiera vuelto a España.

² Se computarían, por tanto, 5 días presuntos que, aunque puedan parecer muchos, son un periodo más breve que los ya aceptados en vía penal por la Sentencia de la AP de Barcelona de 12 de abril de 2021 (rec. núm. 76/2014) que ha llegado a aceptar 20 días: «el 20 de octubre llega a Madrid desde Bogotá, y el día 9 de noviembre de 2009 toma un vuelo de Barcelona a Zúrich (20 días)».

tampoco ha acreditado dónde estuvo el resto de los días: ni del 1 al 7, ni del 8 al 9 según el ejemplo anterior-. Y ello es especialmente relevante en los países fronterizos (como es el caso de Francia, Portugal o Andorra), puesto que es viable hacer un viaje de ida y vuelta en el día por lo que, incluso, la aportación de una prueba de presencia certificada un solo día en estos países no evidencia, *per se*, que no fuese un día parcial de estancia en España y en el otro país. Ciertamente es que, en el caso de que esa presencia certificada sea en el otro país en el que se discute la residencia, en la medida en que tenga vivienda a su disposición en el mismo, no será tan fácil (ni si quiera para el contribuyente) acreditar que no fue una estancia parcial. Sin embargo, en los casos de que sea una prueba certificada aislada (de un solo día) en un país fronterizo o cercano en el que no se dispone de vivienda y tampoco se pruebe dónde se alojó el contribuyente, la conclusión que debe desprenderse es que fue un día de estancia parcial que computará en España y en el otro país (cómputo 1-1) y que no tendrá fuerza suficiente para romper el intervalo de días presuntos: intervalo que podría computarse del 2 al 9 manteniéndose íntegro.

Y, por el contrario, en caso de tratarse de una presencia certificada en el país en el que se discute la residencia (por lo que, entonces, es de asumir que tendrá en él una vivienda a su disposición) o, en un tercer país que, sin embargo, está a una distancia tal de España que no es razonable asumir que pudo tratarse de un día de presencia parcial en España y en el otro país, entendemos que el cómputo de días presuntos se rompe a partir de esa presencia certificada³ pero no en los días previos (del 1 al 6) donde lo lógico es asumir que estuvo en España máxime cuando el contribuyente no está aportando pruebas de dónde estuvo.

Es por ello que creemos que, a futuro, podría plantearse una matización en el concepto de días presuntos, dado que, al definirse como los días de entre medias entre dos presencias certificadas en España, podría haber supuestos no incluidos en tal definición que, sin embargo, a nuestro juicio sí sería interesante que se incluyeran como los casos en que el intervalo se parte (siendo uno de los extremos del intervalo un día de presencia certificada en el extranjero).

Y, en cualquier caso, no olvidemos que la Inspección puede forzar la aportación de prueba por el contribuyente en exigencia de su deber de colaboración del artículo 143.2 de la Ley General Tributaria.

Como conclusión, debe valorarse favorablemente la Resolución analizada del TEAC de 28 de marzo de 2023, al haber realizado el mencionado tribunal importantes reflexiones teóricas sobre la interpretación de un precepto tan trascendente como el artículo 9.1 a) de la LIRPF y facilitar, mediante la aceptación de criterios objetivos y ponderando la no exigencia de pruebas diabólicas ni para la Administración ni para el obligado tributario, la aplicación del precepto a todos los operadores jurídicos.

³ De tratarse del otro país en que se discute la residencia, los días 8 y 9 no podrían computar como presuntos en España por no existir pruebas (ni criterio lógico que fundamente que hubiera vuelto).

Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación

Análisis de las SSTS de 6 y 8 de junio de 2023,
recs. núms. 8550/2021 y 5002/2021

Alejandro Blázquez Lidoy

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos

alejandro.blazquez@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0002-7802-5350>

Extracto

El Tribunal Supremo ha dictado el 6 y 8 de junio de 2023 dos sentencias complementarias sobre la base de la sanción en el caso de la regularización de las sociedades profesionales. En la primera, donde la calificación es de operaciones vinculadas, determina que la base de la sanción es el importe a ingresar por el profesional en el IRPF, sin descontar el impuesto sobre sociedades (IS) pagado por la entidad. En la segunda, donde la calificación es de simulación, sí se descuenta el IS pagado por la sociedad. Se trata de una argumentación que se sustenta sobre la existencia de dos personas jurídicas (operaciones vinculadas) o sobre una sola persona (simulación), al entender en este caso que el socio y la sociedad son lo mismo.

En este comentario se hace un análisis crítico de las consecuencias de esta doctrina, que llevan a que tengan mejor trato sancionador los supuestos de simulación que los de operaciones vinculadas.

Publicado (en avance online): 04-07-2023

Nota: Quiero agradecer a los profesores Manuel Lucas Durán y José Pedreira Menéndez las conversaciones que sobre esta materia hemos mantenido. Algunas de las ideas de este artículo no son mías, sino sugerencias u observaciones suyas. Cualquier error solo a mí es imputable.

Cómo citar: Blázquez Lidoy, A. (2023). Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación. (Análisis de las SSTS de 6 y 8 de junio de 2023, recs. núms. 8550/2021 y 5002/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 95-118. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19291>

1. Supuesto de hecho

Las sociedades de profesionales, artistas y deportistas están sometidas al régimen de operaciones vinculadas con sus socios y administradores (arts. 18 de la Ley del impuesto sobre sociedades –LIS– y 41 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas –LIRPF–). Este tipo de sociedades son objeto de especial atención por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que las somete a procedimientos de comprobación e inspección a los efectos de verificar las relaciones socio-sociedad. La AEAT regulariza por dos vías distintas. Por simulación (art. 16 de la Ley General Tributaria –LGT–), cuando entiende que son sociedades instrumentales sin existencia material más allá que la pura razón fiscal, o por el régimen de operaciones vinculadas. En ambos casos, hay un ajuste bilateral. Se imputa en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del socio el valor de mercado de la operación vinculada y, generalmente, se minora como gasto deducible en el impuesto sobre sociedades (IS). Como consecuencia, el coste fiscal real para el socio-sociedad es la diferencia entre la cuota del IRPF y la del IS. En muchos casos, ese coste fiscal es equiparable a la distribución de dividendos.

Un problema principal de las comprobaciones de las sociedades de profesionales era la sanción. La AEAT entendía que la base de la sanción es la cantidad dejada de ingresar en el IRPF, sin detraer lo pagado previamente en el IS, de tal manera que se sancionaba al socio como si la sociedad no hubiera contribuido previamente al Erario Público. Es decir, a pesar de que el perjuicio patrimonial para la Hacienda era solo el neto, la AEAT sancionaba por la cuota dejada de ingresar en el IRPF. Y la consecuencia es que la sanción era desproporcionada tomando en consideración el comportamiento global socio-sociedad. Si la calificación era simulación, la consecuencia es que Hacienda se podía quedar con todo el beneficio, o incluso más si la sanción era agravada. Y es esta la cuestión sobre la que se acaba pronunciar el Tribunal Supremo (TS), con un margen de dos días, en dos sentencias complementarias que son objeto de este comentario. En la Sentencia de 6 de junio de 2023 (rec. núm. 8550/2021 –NFJ090017–) se pronuncia sobre cuál es la base de la sanción en

el caso de ajuste por operaciones vinculadas. En la Sentencia de 8 de junio de 2023 (rec. núm. 5002/2021 –NFJ090101–) sobre cuál es la base de la sanción en el caso de simulación. Y la respuesta no es la misma.

En la primera de ellas (Sentencia de 6 de junio de 2023), una determinada persona física constituyó una sociedad, de la que era único socio, y la dotó de medios materiales y humanos suficientes. La AEAT, entendiendo que las operaciones vinculadas entre socio y sociedad no estaban correctamente calculadas, aumentó la base imponible del IRPF de dicha persona física en 1.801.907,85 euros, aumentando la correspondiente cuota a ingresar por el citado tributo, y disminuyendo, en paralelo, la base imponible y cuota del IS de la sociedad vinculada. La conducta se califica como infracción por falta de ingreso en el IRPF (art. 191 LGT) y el importe ascendió a 202.917,47 euros. Para el cálculo de la sanción no se restó a la cantidad que dejó de ingresar la persona física por IRPF lo ya abonado en el IS a través de la sociedad vinculada.

Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) como la Audiencia Nacional (AN) entendieron que el cálculo de la base de la sanción era correcto. El recurso de casación se admitió por Auto de 22 de junio de 2022 (rec. núm. 8550/2021 –NFJ086764–) y se recogió la siguiente pregunta con interés casacional: identificar

a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas.

La segunda de las sentencias se dicta dos días después (8 de junio de 2023). La persona física era socio al 50 % de la mercantil y administrador único. La Inspección consideró la existencia de simulación por parte del interesado en la prestación de servicios jurídicos profesionales «tratándose en realidad de servicios prestados directamente por la persona física a los clientes terceros». En consecuencia, se imputan a la persona física los ingresos por los servicios prestados y facturados a terceros por la sociedad interpuesta. Las cuotas tributarias regularizadas en el IRPF ascendían a 336.872,61 euros en un año y a 171.885,16 euros en el ejercicio siguiente. La Inspección entiende que se han utilizado medios fraudulentos, al utilizar a la sociedad «para ocultar la identidad del contribuyente como auténtico perceptor de las rentas». La infracción es muy grave (sanción proporcional del 100 al 150 %) y, además, se le aplica la agravante del perjuicio económico en 25 puntos.

La pregunta con interés casacional es la casi idéntica a la planteada en el procedimiento que da lugar a la Sentencia de 6 de junio de 2023 (rec. núm. 8550/2021 –NFJ086764–).

2. Doctrina del tribunal

El TS fija un criterio diferente en ambas sentencias. Entiende que no es lo mismo la regularización del valor de operaciones vinculadas y el cálculo de la cuota defraudada cuando se ha declarado simulación.

En la Sentencia de 6 de junio se fija como criterio que en

supuestos de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el Impuesto de Sociedades a la sociedad, devolviéndole las cantidades que procedan y, por otro lado, se regulariza a su socio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, **la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción.**

Es decir, no se puede descontar lo pagado por la entidad mercantil en el IS.

El fundamento de su fallo se encuentra en la existencia de dos personalidades jurídicas distintas; advierte el tribunal que

la calificación como operaciones vinculadas debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de la regularización efectuada. **En otras palabras, no cabe sugerir que, en realidad, la persona jurídica y la persona física eran la misma persona a los efectos de patrocinar una especie de compensación del perjuicio económico** y, al mismo tiempo, admitir que estamos en presencia de operaciones vinculadas, escenario que presupone la existencia de dos sujetos distintos y, por ende, en abstracto, la aplicación de un régimen sancionador más benigno que el que hubiera correspondido ante una situación de simulación o de utilización de medios fraudulentos.

Y, de una manera ciertamente descriptiva, afirma que o «una cosa o la otra, pero no las dos a la vez». El tribunal anuncia ya el contenido de lo que va a ser el fallo de la Sentencia de 8 de junio de 2023.

El TS recalca que «**estamos ante tributos diferentes**, esta Sala y Sección ha anulado actuaciones tributarias porque desconocían, precisamente, la existencia de dos personalidades jurídicas diferenciadas» y que el sujeto responsable es el contribuyente del IRPF sin que «**sea posible modificar dicha magnitud cuantitativa, definida por el tipo infractor de forma clara, considerando lo acontecido en otra autoliquidación de otro sujeto pasivo y por otro concepto impositivo**». Y como principio regulador recuerda que

todo régimen sancionador no solo se inspira en una perspectiva de pura compensación o reparación sino también en una finalidad preventiva, disuasoria de conductas lesivas, lo que a nuestro juicio conecta con el mandato constitucional de lucha contra el fraude fiscal derivado del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un sistema tributario justo basado en los principios de generalidad y solidaridad¹.

La Sentencia de 8 de junio completa la doctrina del TS «una cosa o la otra», analizando el supuesto de la simulación. Y, ahora sí, la solución es detraer del importe a pagar en el IRPF lo previamente satisfecho en el IS. El TS parte del presupuesto de que en la simulación la persona física y la mercantil

son la misma persona a efectos fiscales y de ahí deriva las consecuencias fiscales, entre las que se encuentra la sancionadora, **lo que exige guardar la misma coherencia discursiva tanto para llevar a cabo la regularización, bajo el parámetro de la confusión de sujetos pasivos en una misma persona, como para sancionar.**

En este caso, hay «confusión de sujetos pasivos, sobre la inexistencia material y meramente instrumental» de la sociedad. Por consiguiente,

el mismo sujeto ha autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a **lo que en puridad es la misma deuda tributaria**, como bien apunta la parte recurrida, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 *in fine* des-

¹ El TS sostiene también que

la potestad sancionadora se ha ejercido de acuerdo con los principios a los que se refiere el art. 178 LGT. Por el contrario, la postura del recurrente no puede mantenerse sin violentar principios tales como el de tipicidad o el de responsabilidad, al pretender, en definitiva, desdibujarlos a través de la autoliquidación de otro sujeto pasivo, también regularizada, aunque por otro concepto lo que, como denuncia el abogado del Estado, supondría agregar los comportamientos del recurrente y de la sociedad.

Además, señala que el hecho de que el perjuicio causado a la Hacienda pública sea menor que la cuantía que deba ingresarse (pues deben devolverse determinadas cuantías por IS que se pagaron de más) no conlleva la necesidad de reducir la base de la sanción. Afirma que,

[en] efecto, el perjuicio económico para la Hacienda Pública es un criterio de graduación de las sanciones tributarias que, junto con la comisión repetida de infracciones tributarias, el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y el acuerdo o conformidad del interesado, regula otro precepto diferente, esto es, el artículo 187 LGT...

Por lo demás, el TS rechaza, asimismo, que se vulneren los principios de buena regulación, proporcionalidad (invocando la Sentencia del Tribunal Constitucional –TC– 74/2022, de 14 de junio –NCJ066172–) y capacidad económica en relación con la sanción impuesta. En relación con este último principio indica que «la capacidad económica del infractor ciertamente puede operar como elemento de cuantificación de las sanciones porque, como recuerda la precitada sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio».

aparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por impuesto sobre sociedades, **la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades**, porque solo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública, lo cual no es baladí, recordemos lo dicho en la sentencia a la que nos hemos referido en los párrafos anteriores, que sin forzamiento alguno puede extenderse al caso que vemos.

En la Sentencia de 8 de junio de 2023 se deslizan dos ideas más. Una, también recogida en la Sentencia de 6 de junio, sobre no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, de tal manera que

no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación, art. 16 de la LGT, no al menos sin justificar suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada.

Y la segunda, más novedosa, sobre el principio *pro reo*. Según el TS, este principio supone lo siguiente:

la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor, en la hipótesis que hemos desarrollado, entre operaciones vinculadas, infracción leve, 191.2, y simulación, que determina la calificación como muy grave, 191.3, debe calificarse la conducta como leve.

3. Comentario crítico

3.1. La problemática y el control de las sociedades profesionales

Las dos sentencias del TS que son objeto de este comentario de urgencia suponen una nueva parada en el tratamiento de las sociedades de profesionales, artistas y deportistas y de las operaciones vinculadas. Y es una nueva parada en un trayecto que está siendo demasiado complejo e incierto. Desde que se inició la nueva regulación, son muchas estaciones con distintos problemas. La teoría del vínculo, la deducibilidad de los gastos de los administradores, las liberalidades, la doctrina del milímetro, las simulaciones, la existencia de los medios personales y materiales, las subcontrataciones frente al personal contratado, los puertos seguros, los métodos de valoración, una culpabilidad casi automática, etc.²

² Son muchos los estudios que se han podido publicar sobre diferentes cuestiones de las sociedades de profesionales. Y son muchas las resoluciones y las sentencias. Por citar algunos artículos publicados en

Y no es una cuestión menor o residual. Nos encontramos ante una situación de incertidumbre e inseguridad que casa mal con los principios de seguridad jurídica y certeza y que afecta a un gran número de contribuyentes y al tejido de las pymes (donde estarán la mayoría de estas sociedades). Estas entidades están en el punto de mira de los planes de control que se publican anualmente. En el último consta:

[se] programarán actuaciones dirigidas a evitar el uso abusivo de la personalidad jurídica con la principal finalidad de canalizar rentas, o desviar indebidamente gastos personales de personas físicas, de manera que se reduzcan improcedentemente los tipos impositivos aplicables. Esta comprobación se extenderá a la interposición de personas jurídicas para remansar rentas pendientes de distribuir por parte de sociedades operativas (Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023).

En una noticia recogida por el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA) de junio de 2021 se afirma que la AEAT va a realizar «6.591 investigaciones para detectar actividades no declaradas» (frente a las 5.743 que hubo en 2020) y que estas investigaciones se dirigen

a atajar el fraude más flagrante, que suele darse a través de sociedades interpuestas o por parte de profesionales autónomos con ingresos altos a los que les sale mejor tributar por el Impuesto de Sociedades que por IRPF y no cumplen las condiciones para tributar como una sociedad.

Continúa el artículo señalando que desde

hace años la Inspección de la Agencia Tributaria ha investigado a muchos profesionales... y, a día de hoy, **toda actividad de carácter personalista que opere a través de una sociedad corre el riesgo de ser inspeccionada. Para Hacienda, los profesionales con ingresos derivados de su propia actividad deberían tributar como autónomos y no como sociedades** (la negrita es nuestra).

Y concluye que

el Fisco habría ampliado su lista de inspección a prácticamente todos los sectores en los que se encuentran profesionales al frente de una sociedad mercantil. Solo con los objetivos recogidos en el Anexo del Plan de Recuperación publicado por Bruselas habría más de 4.000 investigaciones que se llevarían a cabo por estos motivos. Así, no solo corren el riesgo de ser investigados por esta causa aquellos

esta *Revista de Contabilidad y Tributación*, pueden verse los trabajos de Lucas Durán (2015) o de Pedreira Menéndez (2020, 2021, 2022a y 2022b).

profesionales que tengan una sociedad para tributar sus ganancias por su condición de artista, deportista o escritor, sino también aquellos que se dediquen a actividades profesionales como la medicina, la arquitectura o la abogacía, que también realizan en algunos casos este tipo de prácticas³.

Las dos sentencias del TS que dan lugar a este comentario no van por la senda de la seguridad jurídica ni arrojan luz y claridad en la determinación del régimen de estas sociedades. Y tienen unos efectos jurídicos que desconocemos hasta dónde nos pueden llevar. De hecho, quizás sea el momento en que el legislador clarifique la tributación de estas sociedades. Si, como se afirma en el artículo de GESTHA, lo que se quiere es que «los profesionales con ingresos derivados de su propia actividad deberían tributar como autónomos y no como sociedades», quizás sea el momento de modificar la normativa y señalar que el 100 % de los beneficios se imputarán a los socios mediante operaciones vinculadas, o volver a instaurar la transparencia fiscal, o, llegado el caso, prohibir el uso de sociedades mercantiles por profesionales, pues si la totalidad de los beneficios se trasladan a los socios y administradores, resulta complicado que la sociedad se pueda capitalizar por sus propios medios y operar en el tráfico económico. Y si lo que se quiere es otra cosa distinta, que se regulen unas reglas del juego claras que dejen a la AEAT poco margen de interpretación sobre cuándo habrá simulación, cuándo ajuste por operaciones vinculadas, cuál es el importe exacto, cómo se regulariza si hay que regularizar (por el 100 % o por una cuantía menor) y cuál debe ser la infracción y la sanción. En definitiva, que el legislador dote de seguridad jurídica al sistema.

3.2. O una cosa, o la otra, pero no las dos. La sacralización de la personalidad jurídica

El Alto Tribunal determina que existen dos supuestos distintos a los efectos del cómputo de la sanción. En el caso de que se regularice a la persona física por el régimen de operaciones vinculadas, la base de la sanción será el importe a pagar que corresponda a la persona física, sin que se deduzca la cantidad devuelta a la sociedad como consecuencia del ajuste bilateral (no se netean ambas cantidades). En el caso de que se regularice a la persona física aplicando la figura de la simulación del artículo 16 de la LGT la base de la sanción será, entonces, la diferencia entre la cantidad a pagar que corresponda a la persona física menos el importe que corresponda a pagar por el IS.

La disparidad aplicativa se fundamenta en la existencia de dos personalidades jurídicas. En la Sentencia de 6 de junio de 2023 se parte de que estamos ante «dos sujetos distintos» y en «presencia de operaciones vinculadas», dicha calificación «debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de

³ La noticia de GESTHA se puede consultar en el siguiente vínculo <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=919>

la regularización efectuada», de tal manera que no se puede afirmar que, en realidad, «**la persona jurídica y la persona física eran la misma persona** a los efectos de patrocinar una especie de compensación del perjuicio económico». El TS, de una manera ciertamente descriptiva, afirma que «una cosa o la otra, pero no las dos a la vez». Es decir, si se mantiene que la sociedad es simulada hay una sola persona y entonces sí se compensa el IRPF con el IS. Si hay dos personalidades jurídicas distintas, no. En la Sentencia de 8 de junio de 2023 el argumento se completa. En el caso de simulación estamos fiscalmente «ante un supuesto de confusión de sujetos pasivos» y son «la misma persona» y, como consecuencia, si a efectos de la regularización tributaria se entiende que la persona jurídica tiene una «existencia puramente formal, utilizada instrumentalmente para obtener una ventaja fiscal ilícita» entonces, la misma consideración ha de tenerse presente para «las consecuencias sancionadoras». O una cosa o la otra. Pero no las dos a la vez.

El silogismo del TS parece formalmente inapelable. En la Sentencia de 11 de febrero de 2016 (rec. núm. 44/2014 –NCJ060947–), el Alto Tribunal determina cuáles son los efectos de la declaración de simulación: **el negocio original no existe ni produce efectos jurídicos**⁴.

⁴ La Sentencia del TS de 11 de febrero de 2016 (rec. núm. 44/2014 –NCJ060947–) advierte:

– La simulación –objeto esencial de las sentencias de instancia y de los presentes recursos– no es otra cosa que la apariencia negocial. Bajo esta se oculta un caso inexistente –simulación absoluta– o bien otro negocio jurídico distinto –simulación relativa–. Lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay la simulación será absoluta y **el aparente negocio será inexistente por falta de causa**; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa. En el primer caso, se aplica el artículo 1275 en relación con el 1261.3.º, del Código civil y en el segundo, **no existirá el negocio simulado**, pero sí el disimulado, conforme al artículo 1276 del Código civil.

Es abundante la jurisprudencia sobre la simulación. Así, sobre la absoluta son las de 31 diciembre 1999, 6 junio 2000, 17 febrero 2005, 20 octubre 2005 sobre compraventa «en que no ha habido precio». Y la de 14 noviembre 2008 que dice: «... de la falta real de precio en la compraventa "se deriva la consecuencia jurídica de simulación absoluta que **implica la inexistencia del contrato por falta del elemento esencial de la causa** (así, Sentencias de 30 octubre 1985, 16 abril 1986, 5 marzo 1987, 29 septiembre 1988, 16 junio 1989, 1 octubre 1990, 1 octubre 1991, 23 julio 1993, 16 marzo 1994)"; a lo que cabe añadir, con la sentencia de 13 marzo 1997, que la falta absoluta de causa no admite condicionante alguno "**pues lo que no existe no puede generar consecuencia alguna de licitud o ilicitud**"».

En el mismo sentido, la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 2019 (RG 2680/2018 –NFJ075774–, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) determina que el negocio simulado es nulo de pleno derecho y, por tanto, no produce efectos jurídicos:

la Administración tributaria deba **considerar o tener como nulo a efectos tributarios, el acto o negocio declarado simulado** si se tiene presente que la simulación contractual da lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado por inexistencia de causa tanto en los supuestos de simulación absoluta como en los de simulación relativa, esto es, **supone la ausencia de efecto alguno derivado del mismo**. Otra interpretación no puede darse, como hemos visto, a la expresión contenida en el artículo 16.1 de la LGT de que «el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes». Dicho con otras palabras, no le corresponde a la Administración

Por tanto, en el caso de las sociedades profesionales, si la sociedad no existe fiscalmente, entonces, el pago hecho por la sociedad inexistente era en realidad de la persona física y es necesario descontar de la base de la sanción dicha cuantía. Sin embargo, en el caso de las operaciones vinculadas, hay dos personas distintas. El pago realizado por la sociedad lo hizo en nombre propio. Y la persona física tiene que hacer frente al suyo y ha de soportar las consecuencias sancionadoras derivadas de esa realidad.

El silogismo es, como señalamos, formalmente correcto desde una lógica deductiva. Pero parece sustantivamente discutible en tanto supone sacralizar la personalidad jurídica frente a la realidad material. En primer lugar, se presenta un enfoque desde la perspectiva exclusiva del sujeto pasivo del tributo, y no desde el patrimonio del beneficiario (la Hacienda pública). En segundo término, la aplicación de las categorías jurídicas, como en este caso la distinta personalidad jurídica, pueden tener ciertos límites. Cabe recordar el supuesto de la autonomía de las retenciones frente a la obligación principal donde se señaló:

[e]l Alto Tribunal es claro al concluir que si bien hay que mantener y reiterar la autonomía de la obligación de retener, esta autonomía tiene un límite y ese límite es precisamente el enriquecimiento injusto de la Administración que estas situaciones generan. Ya que la Administración recibe una misma cantidad dos veces... (Resolución del TEAC de 16 de abril de 2009 –RG 2941/2007, NFJ033962–).

En tercer lugar, porque en las operaciones vinculadas las dos personalidades no son círculos secantes, sino que están «ligadas entre sí» (en muchos casos con un criterio decisor único) y la esencia de regulación está en la «bilateralidad» de la operación. Como señala el TEAC

lo autoliquidado por una de las partes tiene trascendencia tributaria para la contraparte interviniente en la operación, y viceversa, de tal suerte que, tanto lo regularizado por la Inspección, como lo revisado *a posteriori*, cualquiera que sea la vía revisora (administrativa o jurisdiccional) debe respetar la premisa anterior⁵.

Por último, y más relevante, porque la doctrina del TS plantea una serie de disfunciones que son difícilmente aceptables en términos dogmáticos

tributaria acordar la nulidad de un negocio jurídico que califica y declara como simulado, lo que compete a los órganos jurisdiccionales, pero sí deberá considerar o tener por nulo dicho negocio a efectos exclusivamente tributarios y respecto a todas las partes intervinientes en el mismo.

⁵ El TEAC en la Resolución de 2 de febrero de 2021 (RG 5109/2016 –NFJ081021–) ha establecido la obligación del ajuste bilateral en las operaciones vinculadas:

1. **El carácter bilateral**, como principio rector de los ajustes por operaciones vinculadas, es condición *sine qua non* para garantizar la adecuación de los mismos al ordenamiento tributario, por varios motivos:

3.3. Las disfunciones de la doctrina del TS

El Alto Tribunal advierte en su Sentencia de 6 de junio de 2023 lo siguiente:

todo régimen sancionador no solo se inspira en una perspectiva de pura compensación o reparación sino también en una finalidad preventiva, disuasoria de conductas lesivas, lo que a nuestro juicio conecta con el mandato constitucional de lucha contra el fraude fiscal derivado del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un sistema tributario justo basado en los principios de generalidad y solidaridad.

Sin embargo, parece que los efectos de las sentencias no previenen ni disuaden de las conductas más lesivas (simulación), sino que los incentivan y premian frente a las conductas más leves (operaciones vinculadas).

El hecho de que en operaciones vinculadas y en la simulación la base de la sanción sea distinta tiene consecuencias indeseadas con relación a la penalidad efectiva que debe soportar el sujeto pasivo y produce diversas disfunciones:

Disfunción 1. La sanción efectiva puede ser mayor en el supuesto de simulación que en el caso de operaciones vinculadas

La LGT califica los supuestos de simulación dentro de la utilización de medios fraudulentos por la utilización de personas o entidades interpuestas (art. 184.3 LGT). El TS ha afirmado que la simulación es siempre dolosa (Sentencia de 7 de julio de 2021, rec. núm. 1926/2020

En primer lugar, por **expresa disposición legal**, al venir así determinado en el artículo 16 TRLIS, al que remite el artículo 41 de la LIRPF.

En segundo lugar, por la propia naturaleza de la operación vinculada que, siendo una norma de valoración imperativa, exige la presencia de dos partes ligadas entre sí por alguno de los vínculos que determina el artículo 16.3 TRLIS.

En tercer lugar, a consecuencia de lo anterior, **lo autoliquidado por una de las partes tiene trascendencia tributaria para la contraparte interviniente en la operación**, y viceversa, de tal suerte que, tanto lo regularizado por la Inspección, como lo revisado *a posteriori*, cualquiera que sea la vía revisora (administrativa o jurisdiccional) debe respetar la premisa anterior.

Por último, la asimetría derivada de la ruptura de la bilateralidad provoca, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, **produciendo situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública (como ocurre en el presente caso)**, o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma (si se diese la situación contraria a la aquí expuesta).

–NFJ082991–)⁶. La infracción es muy grave con una sanción del 100 al 150 (art. 191.4 LGT). En el caso de operaciones vinculadas, por el contrario, el tipo puede calificarse como leve, al no haber ocultación, y la sanción sería del 50 %.

Y, a partir de esos datos, solo hace falta hacer números. Así, y a efectos de hipótesis, consideremos que la operación vinculada se valora en 1.000 unidades y el tipo del IS es del 25 %.

a) El socio tributa por la regularización al 43 %. El resultado es que la sanción final por operaciones vinculadas son 35 unidades más que en el caso de simulación:

		Simulación	Operación vinculada	
Cuota IRPF	Cuota IS	Base sanción	Base sanción	
430	–250	180	430	
		% Sanción	% Sanción	
		100 %	50 %	
		Sanción final	Sanción final	Diferencia
		180	215	35

Como puede comprobarse, una situación de simulación, que es dolosa, con utilización de medios fraudulentos, en un sistema sancionador que tiene «finalidad preventiva, disuasoria de conductas lesivas» con el objeto de «lucha contra el fraude fiscal», produce la inconsistencia de que tiene mejor tratamiento sancionador que la operación vinculada.

b) El socio tributa por la regularización al 26 %. Las sanciones por simulación serían testimoniales⁷. La inconsistencia llega al extremo de que la sanción por operación vinculada es 13 veces más elevada que por simulación:

⁶ Afirma el TS en Sentencia de 7 de julio de 2021 (rec. núm. 1926/2020 –NFJ082991–) lo siguiente:

La simulación negocial –institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática (art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles– es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición –si se mantiene *a fortiori* la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar–.

⁷ Este supuesto se puede dar, al igual que es posible que el tipo efectivo de la persona física sea inferior al del IS. Especialmente cuando haya una comprobación de varios años donde se declara el carácter instrumental de la sociedad durante todo el periodo de comprobación y en algún año en concreto los beneficios son escasos.

		Simulación	Operación vinculada	
Cuota IRPF	Cuota IS	Base sanción	Base sanción	
260	-250	10	260	
		% Sanción	% Sanción	
		100 %	50 %	
		Sanción final	Sanción final	Diferencia
		10	130	120

- c) La regla matemática es que cuanto menor sea el tipo efectivo de gravamen de la persona física en su IRPF, mayor será la sanción por operaciones vinculadas frente a la simulación, hasta un momento (cuando el tipo en IRPF sea igual que en IS) donde solo exista sanción por operaciones vinculadas.

Disfunción 2. ¿En qué situación nos encontramos si el tipo efectivo del IRPF es menor que el del IS?

En la nota de la AEAT sobre «Interposición de Sociedades por Personas Físicas» se afirma que se regulariza por simulación en

el supuesto de que la sociedad carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la actividad desarrollada.

Pero es técnicamente posible que el tipo efectivo del IRPF sea menor que el del IS. En este caso, seguiría existiendo simulación. Sería una simulación «dolosa» donde no habría tipo infractor (por falta de base de la sanción) ni, por tanto, sanción, lo que en sí mismo es una aporía y una nueva disfunción. Y la siguiente cuestión sería ¿puede la Administración declarar una simulación si no hay regularización real ni ningún efecto fiscal o sancionador? La propia Sentencia del TS de 6 de junio de 2023 afirma:

[la] Administración no se encuentra ante indiferentes jurídicos a la hora de asumir o proclamar una determinada calificación jurídica ni, por supuesto, al decidir si acota la correspondiente regularización tributaria a una mera calificación jurídica (art 13 LGT) en lugar de reconducirla, por ejemplo, a un «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (artículo 15 LGT) o, en fin, a un supuesto de «simulación» (artículo 16 LGT),

de tal manera que «no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación»⁸.

Disfunción 3. ¿Cómo se regulariza voluntariamente una situación de simulación (art. 27 LGT)?

La construcción dogmática del TS plantea otro problema en el caso de que un contribuyente tuviera una sociedad profesional que, con arreglo a los parámetros de la AEAT y de los tribunales cumpliera todos los requisitos para ser calificada como simulada (inexistencia de medios personales y materiales o, en palabras del TS, «sociedades instrumentales interpuestas sin existencia material») y decidiera regularizar su situación voluntariamente, antes de que le requieran, pagando los recargos correspondientes (art. 27 LGT).

Con arreglo a la tesis del TS de la existencia de una sola persona, lo lógico sería pensar que la base del recargo debería ser la misma que la de la sanción. Es decir, el neto por la diferencia entre la cantidad a ingresar por el IRPF y por el IS. Sin embargo, la simulación es una figura que solo puede ser declarada por la AEAT («La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación» –art. 16.2 LGT–). De esta manera, la realidad de una sola persona jurídica material por la existencia de una simulación se ve empañada por el hecho de que formalmente hay dos personas jurídicas hasta que la AEAT declare la simulación. Y, en la regularización voluntaria, no hay forma de superar las dos personalidades jurídicas distintas.

Por tanto, si el contribuyente quisiera regularizar extemporáneamente sin requerimiento previo, declararía la cantidad a ingresar en el IRPF sin detraer el importe a devolver en el IS. La base del recargo será la cantidad regularizada por IRPF (el «recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas...» –art. 27.2 LGT–). Es decir, que no se puede regularizar una sociedad simulada como sociedad simulada. Solo se puede regularizar por operación vinculada. Y esto es, en sí mismo, una contradicción interna del sistema. Como en su día señalaba el Tribunal Constitucional «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado» (Sentencia del TC 77/1983, de 3 de octubre –NFJ000032–).

Desde un punto de vista numérico, y partiendo del ejemplo anterior (la operación se valora en 1.000 euros, el tipo del IRPF es del 43 % y el del IS del 25 %) y de la hipótesis de que el sujeto pasivo firma en conformidad y paga para acogerse a todas las reducciones, la situación sería la siguiente si la regularización se hiciera pasados 12 meses:

⁸ Con relación a esta doctrina del TS el profesor García Novoa (2023) acaba de publicar un estudio en esta revista.

Simulación declarada AEAT Regularización art. 27				
Cuota IRPF	Cuota IS	Base sanción	Base recargo	
430	−250	180	430	
		% Sanción	% Recargo	
		100%	15%	
		Sanción	Recargo	Diferencia
		180	64,50	−115,50
Conformidad (30 %)				
		−54		
		Pago (40 %)	Pago (25 %)	
		−50,40	−16,12	
		Sanción final	Recargo final	Diferencia
		75,60	48,38	−27,23

Como puede comprobarse, la diferencia entre regularizar voluntariamente y una inspección por simulación sería de 27,23 unidades sobre una cuota del IRPF de 430; una diferencia de un 6,33 %. Teniendo en consideración que no solo hay que regularizar el IRPF, sino que, también, hay que solicitar la devolución de ingresos indebidos a la AEAT, justificando y probando la procedencia del ajuste por operaciones vinculadas, y donde la Administración competente en el ámbito del IS tendrá que revisar y comprobar la solicitud, parece que el incentivo para regularizar no es sugerente. Este análisis es necesario ponerlo en relación con las tendencias actuales del derecho financiero y tributario a favor del incentivo del cumplimiento voluntario⁹. Desde luego, con este régimen, parece que no se favorece el cumplimiento voluntario de las situaciones más graves.

Además, resulta necesario analizar la diferencia de trato que se produce en el caso de que la sociedad sí tuviera que aplicar el régimen de operaciones vinculadas. Partiendo de la misma hipótesis anterior, la situación sería la siguiente:

⁹ El Plan Anual de Control Tributario para el año 2023 menciona los «cinco grandes pilares» del Plan de Objetivos anual, entre los que están «Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude» (Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023).

Simulación declarada AEAT Regularización art. 27				
Cuota IRPF	Cuota IS	Base sanción	Base recargo	
430	−250	430	430	
		% Sanción	% Recargo	
		50 %	15 %	
		Sanción	Recargo	Diferencia
		215	64,50	−150,50
Conformidad (30 %)				
		−64,50		
		Pago (40 %)	Pago (25 %)	
		−60,20	−16,12	
		Sanción final	Recargo final	Diferencia
		90,30	48,38	−41,92

En este caso, la diferencia entre regularizar voluntariamente y una inspección por operaciones vinculadas es de casi 42 unidades sobre una cuota del IRPF de 430. La sanción es casi el doble que el recargo.

Disfunción 4. ¿Cómo se determina el perjuicio económico del artículo 187.1 b) de la LGT?

El artículo 187.1 b) de la LGT establece como criterio de graduación de las sanciones en relación con el perjuicio económico que este

se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

- 1.º La base de la sanción; y
- 2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

En el caso de simulación, y con respecto a la Sentencia del TS de 8 de junio de 2023, cabe preguntarse cuál sería, a efectos de determinar el «perjuicio económico», el denomi-

nador de la fracción¹⁰. El Alto Tribunal ha determinado que el numerador será el neto entre el IRPF y el IS. Pero ¿cuál es la cuantía total que hubiera debido ingresarse? El TS determina «que la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades». Por tanto, si la cuantía no ingresada es la resultante de restar el IRPF al IS, la efectivamente ingresada parece que debería ser el total (la correspondiente por el IRPF). Pero si es así, se produciría una nueva inconsistencia, de tal manera que, a la hora de graduar la sanción, va a ser más atenuado el perjuicio económico de la simulación que el de la operación vinculada al incorporar en el numerador el neto (IRPF menos IS) y en el denominador el IRPF total. Y, si en contra de esta interpretación, se entendiera que la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación es neto (IRPF menos IS), seguiría habiendo una inconsistencia, en tanto el perjuicio económico es una fracción matemática y en la medida en que el numerador sea más pequeño (el neto), el porcentaje de perjuicio económico beneficiara cuanto mayor haya sido la cantidad efectivamente declarada por el sujeto pasivo antes de la comprobación e inspección.

Sí, como creemos, la cuantía total que debería haberse ingresado en la autoliquidación es la cuota del IRPF sin detraer el IS, y partiendo del ejemplo anterior (la operación se valora en 1.000 €, el tipo del IRPF es del 43 % y el IS del 25 %), el sujeto pasivo del IRPF había presentado en plazo en una declaración por la que tributó efectivamente por 100 (cuota líquida), el resultado sería el siguiente:

		Simulación	Operación vinculada
Cuota IRPF inicial	Cuota IS	Base sanción	Base sanción
100	-250	180	430
Cuota IRPF regularizada		Cuantía que debía haberse ingresado	Cuantía que debía haberse ingresado
430		530	530
Cuantía que debía haberse ingresado		Perjuicio económico	Perjuicio económico
530		33,96%	81,13 %

¹⁰ En la Sentencia del TS de 11 de abril de 2023 (rec. núm. 7272/2021 –NFJ089424–) se determina:

[a] efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1 b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados.

Como puede comprobarse, el perjuicio económico como consecuencia de la simulación es menor que el de la operación vinculada. En el caso de la operación vinculada el porcentaje es superior al 75 % y el incremento será de 25 puntos. En la simulación, el porcentaje de perjuicio económico está entre el 25 y el 50 % y, por tanto, el incremento será de 15 puntos. Hay una diferencia de 10 puntos. El Alto Tribunal, citando otra reciente sentencia suya, afirma en su Sentencia de 8 de junio de 2023 que debe «señalarse que esta idea del perjuicio económico como elemento **vertebrador de nuestro sistema punitivo fiscal**, antes de ser factor cualificador o agravatorio, configura la naturaleza misma de la sanción y **la entronca de modo directo con el bien jurídico protegido**». Pues bien, los efectos materiales de la doctrina del TS sobre nuestro sistema punitivo y con el bien jurídico protegido es, paradójicamente, que el perjuicio económico como agravante es menor en las operaciones vinculadas que en los supuestos de simulación, aun cuando estos últimos suponen conductas más graves.

Disfunción 5. La condición objetiva de punibilidad por delito contra la Hacienda pública en el caso de operaciones vinculadas

El Código Penal determina como condición objetiva de punibilidad el importe de 120.000 euros para que exista un delito contra la Hacienda pública. Pero, además, es necesario que exista dolo. En teoría, las facultades de la Inspección alcanzan a la valoración de si existe o no una maniobra defraudatoria dolosa y, por tanto, si el expediente se deriva a delito fiscal¹¹. En el caso de la simulación, la conducta será dolosa. De esta manera, cuando el importe defraudado sea superior a 120.000 euros, descontando a estos efectos la cuota previamente abonada del IS, la liquidación deberá derivarse a la sede penal. Esta parece ser, además, la doctrina que previamente estaban aplicando los tribunales penales¹².

¹¹ La Resolución del TEAC de 20 de julio de 2017 (RG 4702/2014 –NFJ067504–) entiende lo siguiente:

la Administración debe decidir sobre la gravedad de la conducta realizada, de forma que no es suficiente con que se exceda el importe fijado por el artículo 305 del Código Penal para que se aprecie la existencia de delito, sino que deberá concurrir una conducta intencional y deliberadamente dirigida al fraude respecto a la que pueda acreditarse un grado suficiente de gravedad.

El artículo 253.3 de la LGT advierte que la AEAT puede apreciar «una conducta dolosa» que dé lugar al delito y que debe liquidar «todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo».

¹² En la Sentencia de 6 de junio de 2023 se señala que el recurrente mantiene

a efectos del cálculo de la cuota defraudada que integra el tipo penal, siempre se calcula el importe por diferencias... Ilustra su argumento con la cita del auto de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid de 12 de julio de 2011 (Apelación Penal núm. 506/2010-EC LI:ES:APM:2011:11056A) y de la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), de 27 de abril de 2017 (recurso 1367/2016-ECLI:ES:TS:2017:1646)... el abogado del Estado afirma que la de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo que se cita es, además, relativa a un supuesto de simulación y levantamiento del velo, que no es el caso.

En el caso de operaciones vinculadas, la primera cuestión sería valorar la existencia de la conducta dolosa. ¿Puede ser un ajuste por operaciones vinculadas doloso? O, si lo formulamos de manera negativa, ¿por qué en una operación vinculada no puede haber dolo? No es objeto de este comentario analizar cuándo puede haber dolo en una operación vinculada. Sin embargo, al menos en hipótesis, no es descartable que se pueda apreciar por la Inspección. Por poner un ejemplo, imaginemos que a un contribuyente le regularizan en los años XX y XX+1 por unas determinadas operaciones vinculadas estableciendo una serie de criterios claros de valoración y, además le imponen sanciones. E imaginemos que firma en conformidad, paga y no recurre ni la liquidación ni las sanciones. Imaginemos que después de la firma en conformidad, no aplica los criterios aceptados y vuelve a reincidir en los mismos comportamientos regularizados en los años XX y XX+1 y el importe de la cuota defraudada es superior a 120.000 euros. ¿No sería posible que la Inspección entendiese que existe una conducta mendaz y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal?

Si la AEAT entiende que sí hay supuestos de dolo en operaciones vinculadas, y si se sigue la doctrina del TS para calcular el importe defraudado, siempre que el importe por IRPF, sin descontar el IS pagado previamente, sea mayor a 120.000 euros, debería derivarse el expediente a delito contra la Hacienda pública. Esta situación plantea diversas inconsistencias. Así, la simulación (conducta objetivamente más grave) tendría una condición objetiva de punibilidad real mayor (IRPF menos IS) que el régimen de operaciones vinculadas (IRPF). Y nos podríamos encontrar en proceso penal ante el absurdo de que los letrados defensores intentarán acreditar que sus clientes han simulado para bajar del umbral de los 120.000 euros. Desde el punto de vista del principio de intervención mínima y el carácter de *ultima ratio* de la sanción penal, no encontramos ninguna justificación donde pueda aceptarse que el umbral real del delito contra la Hacienda pública por simulación de sociedades se vea elevado frente al de las operaciones vinculadas¹³. Por último, tampoco desde el bien jurídico protegido en el caso del delito contra la Hacienda pública alcanzamos a ver cómo es posible que en el caso de simulación haya que descontar lo pagado en el IS y no así en el caso de operaciones vinculadas. Y si bien las teorías sobre el bien jurídico protegido son

¹³ El Auto del TS (Sala de lo Penal) de 9 de febrero de 1998 (causa especial 3760/1997) señala:

En todo caso hay que partir del principio esencial jurídicopenal denominado de intervención mínima, que, en el fondo, está directamente ligado al de protección exclusiva de bienes jurídicos. Se fundamenta en la tesis de que el Derecho Penal no solo no puede emplearse en defender intereses minoritarios y no necesarios para el funcionamiento del Estado de Derecho, pues entonces no merecen ser protegidos con tan grandes medidas coactivas –sin perjuicio de que sean o no respetables–, sino que ni tan siquiera es adecuado recurrir al Derecho Penal y sus gravísimas sanciones si existe la posibilidad de garantizar una tutela suficiente con otros instrumentos jurídicos no penales. El convencimiento de que la pena es un mal irreversible, y una solución imperfecta que debe utilizarse solamente cuando no hay más remedio, es decir, tras el fracaso de cualquier otro modo de protección (la pena entendida como «última ratio»), obliga a reducir al máximo el recurso al Derecho Penal (intervención mínima). Así, por ejemplo, ha suprimido de su catálogo de comportamientos punibles algunos para los cuales era evidente que bastaba la sanción administrativa...

varias, no podemos dejar de mencionar entre ellas la tutela del patrimonio de la Hacienda pública¹⁴; y en el caso de operaciones vinculadas el perjuicio real al patrimonio del Erario solo puede ser por el neto.

En el derecho penal, un derecho más sustancial que formal, donde la sacralización de la persona jurídica no debería tener tanto peso, entendemos que trasladar la doctrina del TS sobre la cantidad defraudada en operaciones vinculadas frente a la simulación vulneraría un principio de igualdad de trato. No alcanzamos a ver razones penales frente a la formal de la personalidad jurídica para tratar de justificar este tratamiento dispar.

3.4. Las disfunciones frente al principio de proporcionalidad

Las cinco disfunciones anteriores deberían valorarse, de forma conjunta, con relación al principio de proporcionalidad. El artículo 178 de la LGT exige la aplicación del principio de proporcionalidad a la potestad sancionadora. El artículo 29.3 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, dispone «en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción». El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuyos criterios deben servir como elemento interpretativo respecto del principio de proporcionalidad en materia sancionadora, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Constitución, considera en sus sentencias (por todas, la de 31 de enero de 2017, caso *Boljevic* contra Croacia) que el respeto de dicho principio en el ámbito sancionador, que se encuentra incorporado en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1.º del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, exige valorar el incumplimiento cometido, la gravedad de la falta y el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales.

Si ponemos en un lado de la balanza la construcción formal del Alto Tribunal, frente a las cinco disfunciones que hemos señalado, ¿realmente se respeta materialmente el principio de proporcionalidad? ¿Es posible que una infracción muy grave por simulación tenga una penalidad menor que una infracción leve? ¿Es posible que la agravante por perjuicio económico sea menor en la conducta más grave que en la más leve? ¿Es posible que una simulación pueda no tener, ni siquiera sanción por falta de cuota si el tipo efectivo de gravamen en el IRPF es menor que el del IS? ¿Es posible que el tratamiento por la regularización extemporánea de una sociedad materialmente simulada sea casi igual que la sanción si se declara efectivamente la simulación? ¿Es posible que la condición objetiva de punibilidad pueda ser mayor en la simulación que en la operación vinculada?

¹⁴ Remitimos al Auto de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 29 de enero de 2016 (rec. núm. 58/2015, «caso Noos») para un análisis detallado del bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda pública.

3.5. La doctrina *pro reo* y la no intercambiabilidad de las calificaciones

En la Sentencia del TS de 8 de junio de 2023 se incorpora al argumentario el principio *pro reo*. El Alto Tribunal advierte que

en el hipotético caso de que efectivamente pudiera encajarse la misma conducta en el mismo supuesto típico sería de aplicación la interpretación más favorable, puesto que no puede obviarse que en el ámbito del Derecho sancionador la interpretación procedente es la más favorable al reo, que lógicamente, en este caso, se debe inclinar por considerar la conducta típica como leve y no como muy grave.

Y continúa afirmando que

no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación, art. 16 de la LGT, no al menos sin justificar suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada. En todo caso, **de ser legalmente posible subsumir semejantes conductas típicas en diferentes calificaciones, en base al principio *pro reo*, la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor**, en la hipótesis que hemos desarrollado, entre operaciones vinculadas, infracción leve, 191.2, y simulación, que determina la calificación como muy grave, 191.3, **debe calificarse la conducta como leve**.

Si hemos entendido correctamente lo que afirma el TS, el principio *pro reo* en el ámbito del derecho sancionador es que si hay dudas sobre las «calificaciones», hay que calificar con el tipo infractor más beneficioso. No es objeto valorar en este comentario el alcance del principio *pro reo* como algo que va más allá del ámbito probatorio y de su naturaleza procesal. Pero en la medida en que el TS lo incorpora a su argumentario, sí es objeto determinar si, realmente, en el ámbito tributario, una interpretación *favor rei* es aquella que limita a la calificación del tipo o debe alcanzar a sanción efectiva. Si lo que se busca es favorecer, en el caso de duda, al infractor (*pro reo*), la perspectiva para acercarse al problema debería ser la de la sanción. Es decir, en un supuesto como el presente, donde la calificación de infracción como muy grave por la simulación lleva aparejada la inconsistencia lógica de una menor sanción porque la base de la sanción es menor, la aproximación de *favor rei* no debería hacerse desde el tipo sino desde la pena. Favorece al infractor lo que menor sanción efectiva conlleve. Y, si no, que le pregunten al infractor qué prefiere. En este caso, tiene menor sanción efectiva la simulación. Por tanto, si se acude al principio *pro reo*, es más beneficiosa la simulación que la operación vinculada en la penalidad efectiva y, por consiguiente, en caso de duda, debería optarse por esta figura.

Se produce, por tanto, una nueva inconsistencia a las cinco enumeradas anteriormente. Nos encontramos ante un sistema donde el principio *pro reo* llevaría a la disfunción de elegir la conducta más grave (simulación) porque tiene menor sanción.

3.6. Valoración de la jurisprudencia a la vista de los efectos producidos

En Derecho, lo esencial son las consecuencias. Y, como ocurre en cualquier categoría científica, lo importante de una teoría o construcción pasa porque una tesis sea contrastable. Se trata de un acercamiento empírico. En el caso de la doctrina del TS sentada en las Sentencias objeto de este comentario de 6 y 8 de junio de 2023, las consecuencias reales parecen casar mal con las premisas que las sustentan. Las mencionadas sentencias parten de varias consideraciones: la existencia de dos personas distintas en las operaciones vinculadas y de una sola en el caso de la simulación, la doctrina *pro reo* llevada a la elección del tipo infractor, y la no intercambiabilidad de las calificaciones jurídicas. Y se parte de que el derecho sancionador tributario se inspira no solo en una perspectiva de pura compensación o reparación sino también en una finalidad preventiva, disuasoria de conductas lesivas y que el perjuicio económico se configura como un elemento vertebrador de nuestro sistema punitivo fiscal. Pero la aplicación de esta doctrina lleva aparejada unas disfunciones, hasta seis, difícilmente conciliables con la presunta finalidad de la construcción jurisprudencial.

Como hemos reseñado, el silogismo deductivo del TS parece correcto formalmente. Pero si el análisis se hiciera con arreglo a criterios inductivos, extrayendo de las consecuencias la teoría a aplicar, la doctrina del Alto Tribunal plantea problemas que no parecen tener solución. Los resultados de la doctrina del TS no parecen cuadrar con las premisas materiales. Si la simulación es una conducta más reprochable que la de las operaciones vinculadas, los efectos materiales en sede punitiva no pueden ser de mejor condición. De Asís Roig (1995, p. 27) advierte que la «exigencia de coherencia es esencial en el Derecho, hasta el punto de que debe constituirse como criterio de identificación e incluso como elemento legitimador». De esta manera, las supuestas normas contradictorias deben ser «interpretadas de forma tal que desaparezca la incoherencia o, en su caso, que se invalide para el asunto en cuestión una de las normas». O, como señalaba Santamaría Pastor (1988, p. 397), en virtud del criterio de coherencia del sistema, basado en la hipótesis de un legislador consecuente y racional, no se pueden regular dos situaciones idénticas de forma contradictoria o incompatible. De esta manera, el operador debe interpretar las normas contradictorias de tal manera que haga que no lo sean, atribuyendo a una y a otra significados o ámbitos de opinión diversos.

Quizás, acogiendo un principio de coherencia e integrador del sistema, la solución debería haber sido menos formal y haber aceptado que, en todo caso, para las operaciones vinculadas y para la simulación la base de la sanción debía ser la misma: la cantidad a ingresar en el IRPF menos el importe a devolver en el IS. Y teniendo en consideración que hay todavía asuntos pendientes de resolverse en el TS, tal vez fuera posible que el tribunal cambiara de posición, como hace poco acontecía con la tributación de los intereses de demora a favor de las personas físicas.

3.7. Y ahora ¿qué podemos esperar?

Este epígrafe 3 lo hemos comenzado haciendo una exposición general de la situación de las sociedades profesionales. Para el ejercicio 2021 se esperaban realizar 6.591 investigaciones y en el 2020 hubo 5.743. El control de las sociedades profesionales parece la historia interminable, con nuevos capítulos donde el misterio va aumentando. Ahora, estamos en la construcción de la simulación y de sus efectos. Hasta ahora, la vía que se empleaba era que si la entidad carecía de medios materiales y personales, la AEAT iba por la vía de la simulación. Y era una vía refrendada por los tribunales.

Yo, personalmente, reconozco que nunca he llegado a comprender bien por qué una sociedad de profesionales era una simulación. Y no lo he llegado a comprender porque en la mayoría de los casos las cartas están descubiertas: en el IS hay que informar de quiénes son los socios de control, la AEAT conoce quién cobra de la sociedad a través de las declaraciones anuales de operaciones y de retenciones, las cuentas anuales deben estar depositadas en el Registro Mercantil y deberían tener información sobre operaciones vinculadas y retribución de administradores en la memoria, y, en fin, la sociedad tributa de manera efectiva y la AEAT conocerá de manera automática la diferencia de tipos. Es decir, me cuesta encontrar la ocultación. Y, además, es que la sociedad existe en el tráfico jurídico. Las sociedades, entre otras cuestiones, limitan la responsabilidad en el ejercicio de una actividad económica. Y valen, también, para contratar con cierto tipo de clientes que exigen contratar con personas jurídicas. Y las sociedades tienen derecho, además, a capitalizarse mediante la obtención de beneficios en el tráfico mercantil.

Ahora, cuando la AEAT inspeccione a una sociedad de profesionales, ¿qué va a hacer cuando se encuentre ante una sociedad que según sus criterios históricos era simulada?, ¿va a cambiar el tercio hacia las operaciones vinculadas?

¿Y los contribuyentes? Cuando se encuentren en inspección, ¿van a solicitar a la AEAT que califique su actividad como simulada afirmando que han ocultado e interpuesto una sociedad instrumental? Y, desde un punto de vista organizativo, ¿van a intentar que la sociedad carezca de trabajadores para que en el caso de regularización se vaya por simulación?

En definitiva, si la doctrina del TS se mantiene en esta senda, creemos que la seguridad jurídica exige que el legislador tome el testigo. Los efectos de la simulación sobre la base de la sanción frente al tratamiento de las operaciones vinculadas son difícilmente aceptables. Debe ser el legislador quien clarifique legalmente cómo deben tributar las sociedades profesionales. Y es necesario instaurar un régimen sancionador coherente y proporcionado con el perjuicio real a la Hacienda pública. No es de recibo que una operación vinculada esté más castigada que una simulación por la mera cuestión formal de la existencia de dos personas distintas. Y es necesario diseñar una normativa que acabe con los problemas aplicativos que están apareciendo en los últimos años: cuándo hay simulación, cuándo la

retribución de los administradores es deducible, cuánto se puede remansar en la sociedad, cómo se aplican las sanciones, etc.

Pero, como advertíamos, este viaje es muy largo, y parece que todavía quedan estaciones que recorrer.

Referencias bibliográficas

- Asís Roig, R. de. (1995). *Jueces y Normas (La decisión judicial desde el Ordenamiento)*. Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2023). De nuevo sobre la doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (a propósito de la STS de 23 de febrero de 2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 484, 5-24.
- Lucas Durán, M. (2015). «Interposición» de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 389-390, 151-164.
- Pedreira Menéndez, J. (2020). Las operaciones vinculadas socio-sociedad y su ajuste secundario. (Análisis de la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019, rec. núm. 34/2018). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 148-160.
- Pedreira Menéndez, J. (2021). La valoración de las operaciones vinculadas en sociedades profesionales. (Análisis de la SAN de 4 de enero de 2021, rec. núm. 1092/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 458, 176-184.
- Pedreira Menéndez, J. (2022a). Simulación relativa. (Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022, rec. núm. 343/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 136-142.
- Pedreira Menéndez, J. (2022b). Un acuerdo societario contrario al ordenamiento mercantil no siempre impide la deducibilidad del gasto. (Análisis de la SAN de 16 de febrero de 2022, rec. núm. 703/2018). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 87-92.
- Santamaría Pastor, J. A. (1988). *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Ramón Areces.

La retribución al administrador social no es una liberalidad

Análisis de la STS de 27 de junio de 2023, rec. núm. 6442/2021

Gloria Marín Benítez

Doctora en Derecho

Socia de Procedimientos y litigios tributarios. Uría Menéndez

Profesora colaboradora asociada. Universidad Pontificia Comillas (ICADE) (España)

Extracto

El hecho de que el régimen mercantil de la retribución del administrador social exija el cumplimiento de determinados requisitos (cobertura estatutaria, aprobación en junta) ha sido fuente de una larga controversia en el ámbito tributario: la de si el incumplimiento de esos requisitos puede determinar la falta de deducibilidad fiscal del gasto. Esta controversia ha afectado con especial crudeza a los casos en los que la retribución cuya deducibilidad se ve denegada es la de administradores sociales que, prestando servicios en el día a día de la empresa, se ven afectados por la conocida como doctrina laboral del vínculo, que niega la posibilidad de compatibilizar una relación laboral de alta dirección con la mercantil de administrador, de forma que la segunda absorbe y extingue la primera.

La sentencia comentada limita los efectos fiscales de esta doctrina laboral del vínculo y rechaza, tanto que retribuciones contabilizadas que responden a servicios verdaderamente prestados puedan ser calificadas como liberalidad, como que el incumplimiento de los requisitos mercantiles que pudieran ser exigibles a esa retribución pueda determinar automáticamente su falta de deducibilidad fiscal.

Publicado: 05-09-2023

Cómo citar: Marín Benítez, G. (2023). La retribución al administrador social no es una liberalidad. (Análisis de la STS de 27 de junio de 2023, rec. núm. 6442/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 119-130. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19345>

1. Supuesto de hecho

En la instancia (Sentencia de la Audiencia Nacional –AN–, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secc. 2.ª, de 29 de abril de 2021, rec. núm. 1007/2017 –NFJ086870–) se había confirmado el acuerdo de liquidación que denegaba, con fundamento en el supuesto incumplimiento de los requisitos que en el ámbito mercantil rigen la retribución de los administradores sociales, la deducibilidad fiscal de las retribuciones pagadas a dos consejeros ejecutivos de una sociedad anónima unipersonal. En concreto, la denegación se justificaba en no haber sido aprobada la retribución, que sí gozaba en cambio de cobertura estatutaria, por la junta general. Entendía el tribunal *a quo*, confirmando la posición administrativa, que la relación que unía a los perceptores de las remuneraciones con la empresa era de alta dirección. Consecuentemente, en aplicación de la conocida como teoría del vínculo, entendía que esa relación laboral de alta dirección quedaba extinguida, absorbida por la relación mercantil de administrador. Consideraba asimismo que la ausencia de acuerdo de la junta general que aprobara las retribuciones cuya deducción se pretendía suponía un incumplimiento de las formalidades mercantiles que rigen la retribución de los administradores y, por consiguiente, que el gasto no podía ser deducible ex artículo 14.1 e) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS). La retribución, por tanto, se calificaba como una liberalidad pese a no ser discutido ni su contabilización como gasto ni que respondiera a servicios efectivamente prestados por los consejeros.

Preparado recurso de casación, fue admitido a trámite mediante Auto de 29 de junio de 2022, dando lugar al recurso de casación núm. 6442/2021 (NFJ086869), al que ha puesto fin la sentencia comentada. La cuestión para la que se apreció interés casacional era determinar si

las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

Para dar respuesta a esta pregunta, el fundamento de derecho tercero de la sentencia resume las que considera circunstancias más relevantes del caso, entre las que cabe destacar las siguientes:

- a) Pese a la calificación como liberalidad, las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos estaban acreditadas y contabilizadas y previstas en los estatutos, y respondían a servicios efectivamente prestados; esto es, no existió *animus donandi* alguno.
- b) Pese a la atribución de efectos «automáticos e insoslayables» a la doctrina laboral del vínculo, cuya aplicación se asume como hecho en la sentencia de instancia, de la jurisprudencia europea del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre los efectos de la doctrina del vínculo en materia laboral no se deduce tal automatismo.
- c) Pese a que la retribución no fue aprobada por la junta general, sí gozaba en el caso de cobertura estatutaria, y era conocida por el socio al tratarse de una sociedad anónima unipersonal, filial de un grupo de empresas.

2. Doctrina del tribunal

En su fundamento décimo, la sentencia comentada sienta los siguientes criterios interpretativos: a) las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible (art. 14.1 e) TRLIS) por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución; b) en el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital); c) aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil (para ejercicios posteriores a los analizados), su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad.

Estos criterios interpretativos vienen a concretar, para esta cuestión de la deducibilidad de la retribución del administrador social, la línea interpretativa de las normas relevantes (los arts. 14.1 e) TRLIS, y 15 f) Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades –LIS–) ya iniciada en sentencias anteriores sobre cuestiones completamente ajenas a esta materia. Así la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) había rechazado previamente que la interpreta-

ción del concepto *liberalidad* contenido en la letra e) del artículo 14 del TRLIS pudiera extenderse a gastos que carecen de *animus donandi* (Sentencia de 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–, FF. JJ. 2.º y 3.º), así como que la deducibilidad fiscal de un gasto pudiera ser negada por el hecho de presentar cualquier tipo de incumplimiento de cualquier tipo de requisito establecido en otras parcelas del ordenamiento (Sentencia de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–, FJ 3.º). Con todo, y a nuestro juicio, la sentencia resulta crucial, no solo por concretar para esta materia de la retribución de administradores los criterios sentados previamente, sino también porque el razonamiento que sustenta sus conclusiones puede tener un alcance más amplio respecto de otras derivadas fiscales de la doctrina del vínculo.

La sentencia dedica su fundamento cuarto al anclaje normativo en el que se basa el rechazo a la deducibilidad del gasto en el caso; esto es, bajo la vigencia del texto refundido. Ese anclaje normativo es el artículo 14.1 e) del TRLIS que, como es sabido, rechaza la deducibilidad fiscal de «los donativos y liberalidades». La sentencia recuerda que en recientes pronunciamientos (v. gr. Sentencias del TS de 21 de julio de 2022, rec. núm. 5309/2020 –NFJ087035–, o 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–) ya se ha concluido que el concepto «donativo o liberalidad» no puede abarcar a los gastos que tienen una causa onerosa y concluye que los pagos efectuados a los administradores por los servicios o funciones que estos desempeñan en la empresa no pueden ser liberalidades «en ninguno de los posibles sentidos del término» por lo que es incorrecta la invocación del artículo 14.1 e) del TRLIS. El eventual incumplimiento de la norma mercantil no transforma una prestación onerosa en otra gratuita por lo que tampoco cabe «[asociar] de modo indisoluble el incumplimiento de la legislación mercantil [...] a la calificación como liberalidades».

En su fundamento quinto, la sentencia analiza la observancia de las leyes mercantiles en el caso concreto y su influencia en la deducibilidad del gasto. Considera que en el caso de una sociedad anónima, que además es unipersonal, el requisito de que la junta general apruebe la retribución no cabe ser exigido. Sobre todo porque el hecho de que la sociedad sea unipersonal hace que pierda todo sentido, aun desde el punto de vista mercantil, la interpretación rigorista de unos requisitos que tienen su razón de ser en la protección de eventuales accionistas minoritarios. Dicho esto, y elevándose ya sobre las circunstancias del caso, la sentencia también afirma que no cabe «deducir de la norma que esa inobservancia [la de un requisito mercantil] condujera necesariamente a la pérdida del derecho material o sustantivo a deducir un gasto contabilizado, acreditado y remunerador de unos servicios onerosos, efectivamente prestados»; esto es, que «no es admisible la interpretación según la cual la ley mercantil, en cualquiera de sus aspectos y reglas, de mayor o menor importancia abstracta y también aplicada a las circunstancias del caso, prevalezca a todo trance sobre la norma fiscal».

Sobre esta idea ahonda en el fundamento sexto, en el que revisa la jurisprudencia de la Sala Primera (Sentencia del TS 893/2012, de 19 de diciembre de 2011, rec. núm. 1976/2008 –NCJ056730–) sobre el abuso de la formalidad que supondría negar la posibilidad de que

subsanan el eventual incumplimiento de un requisito con el conocimiento, consentimiento y anuencia de aquellos en cuya tutela nace y existe tal requisito. Con una invocación subyacente al principio de proporcionalidad, a la necesaria relación entre la interpretación que deba hacerse de una institución jurídica y la finalidad a la que sirve, la sentencia afirma –ya en su fundamento séptimo– que incluso si el cargo de administrador fuera previsto estatutariamente como gratuito, «no parece lógico que la parte de la retribución que percibiría el administrador como trabajador [...] no pudiera ser deducida por la empresa pagadora». De esta forma, entiende que la llamada teoría del vínculo, que «despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela».

Este resultado absurdo de aplicar fuera de contexto la teoría del vínculo se apoya en el fundamento octavo en algunas sentencias del TJUE (Sentencias de 9 de julio de 2015, *Balkaya*, asunto C-229/14 –NSJ052067–; 11 de noviembre de 2010, *Danosa*, asunto C-232/09 –NSJ036943–, y 5 de mayo de 2022, *HJ*, asunto C-101/21 –NSJ063982–). Entiende la sentencia que, según esta jurisprudencia europea, no cabe, atendida la concreta finalidad tuitiva de la norma laboral, hacer de peor condición a un trabajador, ni a la empresa que lo contrata, por el hecho de formar parte del órgano de administración. Extrapolando esa jurisprudencia a la materia fiscal, la sentencia afirma que «aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador, ni hacer de peor condición a este o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquel, también, del órgano de administración», siempre –eso sí– que se trate de retribuciones acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas y correlacionadas con los ingresos.

En cuanto a la última consideración que lleva a las conclusiones interpretativas, la de la trascendencia fiscal, en cuanto a la deducibilidad del gasto, de una irregularidad jurídica, la sentencia recuerda en el fundamento noveno lo que ya afirmó a otros efectos la previa de 8 de febrero de 2021 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–): que las irregularidades jurídicas que impiden la deducibilidad fiscal del gasto «no pueden equipararse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias» y que «esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, v. gr. sobornos y otras conductas similares».

3. Comentario crítico

3.1. El estado de la cuestión previo a la sentencia sobre la retribución al administrador social

La denegación de la deducibilidad fiscal de la retribución a los administradores cuando se entiende que no cumple los requisitos establecidos en el orden mercantil ha sido

una fuente recurrente de conflictividad tributaria desde hace décadas. Esta conflictividad se intensificó tras la interpretación que de esos requisitos mercantiles hizo la Sala Tercera en el caso *Mahou* (Sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008, recs. núms. 3991/2004 –NFJ030831–, y 2578/2004 –NFJ030830–), a saber: que, cuando el órgano de administración era colegiado, esos requisitos también se extendían a los consejeros que ejercen funciones ejecutivas y no solo a los externos u ordinarios (extensión consecuencia de la conocida como «doctrina del vínculo») y que, en todo caso, esos requisitos exigían, además, que los estatutos sociales permitieran determinar con certeza el importe de las retribuciones percibidas (exigencia conocida como «doctrina del milímetro»).

Aplicándose en estas sentencias Mahou la antiquísima Ley del impuesto sobre sociedades de 1978, que hacía una identificación exhaustiva de los gastos fiscales, la denegación de la deducibilidad fiscal podría haberse basado en la norma fiscal que se consideraba que regía la materia (art. 13, letra ñ, de la Ley 61/1978), según la cual eran deducibles «las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, *siempre que sean obligatorias por precepto estatutario*, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del diez por ciento de los mismos» (la cursiva es nuestra). Quizá por ello, una de las dudas que esta doctrina Mahou pronto planteó era la de si su eficacia debía decaer tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995 habida cuenta de que, en esta última, la base imponible toma como punto de partida el resultado contable, y no contiene norma fiscal alguna que exceptúe la deducibilidad del gasto contable en materia de retribución a los administradores.

La duda quedó pronto despejada por el Alto Tribunal (Sentencia del TS, Sala 3.^a, de 2 de enero de 2014, rec. núm. 4269/2012 –NFJ053476–) que, en sentido contrario a la posición que muchos consideraban más razonable, justificó la denegación de la deducción fiscal del gasto con fundamento en la norma (art. 14.1 e) Ley 43/1995; art. 14.1 e) TRLIS) que rechaza la deducibilidad fiscal de los donativos y liberalidades, no tanto porque se considerara que estas retribuciones al administrador social fueran fruto de un eventual *animus donandi*, sino por entender que, para ser deducible, el gasto había de ser legalmente posible. Se produjo en ese momento, sin lugar a dudas, una mutación interpretativa del concepto de *liberalidad* ya que este, en nuestro lenguaje compartido, siempre ha hecho alusión a entregas realizadas sin contraprestación.

Probablemente, en la elección de ese anclaje normativo algo tuviera que ver el hecho de que fuera este precepto (art. 14.1 e) Ley 43/1995) el que tradicionalmente había utilizado la Administración para rechazar la deducibilidad fiscal de los gastos ilícitos (sobornos, comisiones ilegales). Sea como fuere, el caso es que con este mismo entendimiento, pero bajo la vigente Ley 27/2014, los órganos de inspección buscaron amparo a sus regularizaciones en esta materia en la norma (art. 15 f) Ley 27/2014) que excluye la deducibilidad de los gastos «derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», y ello pese a que, por la controversia suscitada bajo la normativa anterior, se incluyó un inciso aclaratorio en la letra e) (en la regla que rechaza la deducibilidad de los donativos y liberalidades) según el

cual no debían entenderse comprendidos en dicha letra «las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad» y también pese a que la literalidad de la letra f) –que inicialmente excluía la deducibilidad de «los gastos ilícitos»– fue aquilatada durante la tramitación parlamentaria del proyecto de ley, quizá para restringir su aplicación a irregularidades especialmente graves.

3.2. Disección de la problemática planteada con el estado de la cuestión previo a la sentencia

En el anterior marco de la cuestión, en el que el rechazo a la deducibilidad fiscal de la remuneración al administrador se basaba en su calificación como liberalidad, por entender que esa es la calificación que merecen los gastos que incurren en irregularidades jurídicas, había varias cuestiones que podían suscitarse.

La primera –de carácter laboral y completamente ajena, por tanto, al derecho fiscal– era la de si el gasto correspondía verdaderamente a la retribución del administrador o si, por el contrario, podía entenderse que remuneraba una prestación de servicios diferente. Esta consideración, ajena a la ley fiscal, surge del hecho de que la doctrina laboral del vínculo no excluye la posible existencia de administradores que también sean empleados cuando las funciones a desempeñar bajo la relación laboral no son las de gestión, administración y representación de la sociedad; esto es, cuando se trata de una relación laboral ordinaria y no de alta dirección (*cfr.* Sentencias del TS, Sala 4.^a, de 11 de marzo 1994 [rec. núm. 1318/1993], FJ 3; 20 de diciembre de 1999 [rec. núm. 1904/1999], FJ 2; 20 de noviembre de 2002 [rec. núm. 337/2002], FJ 8; 26 de diciembre de 2007 [rec. núm. 1652/2006 –NSJ026427–], FJ 2). Esta consideración permitía, por tanto, defender la deducibilidad del gasto en determinados casos (*v. gr.* en la reciente Sentencia de la AN de 29 de marzo de 2022, rec. núm. 769/2018 –NFJ086585–). La cuestión, no obstante, era de índole casuística y eminentemente fáctica.

La segunda –de carácter mercantil y completamente ajena también al derecho fiscal– es la de si, siendo la relación mercantil por aplicación de la doctrina del vínculo, hay verdaderamente un incumplimiento de los requisitos mercantiles en la materia pues sucede en ocasiones que la Administración hace una interpretación de la norma mercantil más rigurosa que la prevalente en ese último orden. Las recientes Sentencias de la AN de 16 de febrero de 2022, rec. núm. 703/2018 (NFJ085501); 29 de marzo de 2022, rec. núm. 769/2018 (NFJ086585); 21 de septiembre de 2022, rec. núm. 904/2019 (NFJ087618); 3 de octubre de 2022, rec. núm. 541/2019 (NFJ088127); y 11 de enero de 2023, rec. núm. 548/2019 (NFJ088782), se encuentran todas ellas encaminadas a suavizar el rigor de la interpretación administrativa sobre el incumplimiento mercantil, para suavizar sus consecuencias fiscales cuando tal incumplimiento carece de efectos dañinos para terceros. Sobre esta cuestión, y en relación con el caso paradigmático de la sociedad unipersonal en el que ese daño no existe, también se pronuncia la sentencia comentada.

La tercera es verdaderamente la que plantea una cuestión fiscal: si el incumplimiento de los requisitos mercantiles para la retribución de una relación de administración debe llevar aparejado automáticamente la exclusión de la deducibilidad fiscal del gasto y, en tal caso, con qué amparo normativo.

3.3. La principal cuestión fiscal: la deducibilidad de la retribución al administrador

La cuestión fiscal principal que resuelve la sentencia reside en la trascendencia fiscal que, a efectos de permitir la deducibilidad de un gasto, puede darse a un supuesto (más o menos claro, más o menos probado) incumplimiento de normas que pertenecen a órdenes distintos del tributario. Y esa cuestión fiscal la sentencia comentada la desdobra en dos: la primera, determinar si esa irregularidad jurídica transforma el gasto en una liberalidad, de forma que su deducibilidad pueda ser rechazada al amparo del artículo 14.1 e) del TRLIS; la segunda, determinar si, aun bajo una norma que rechace la deducibilidad fiscal de los gastos contrarios al ordenamiento jurídico (como podría ser la contenida en el vigente art. 15 f) de la vigente LIS), toda irregularidad jurídica debe quedar subsumida en el presupuesto de hecho en la norma.

Respecto de la primera cuestión, la sentencia, apartándose del criterio que se sostuvo en la de 2 de enero de 2014, rec. núm. 4269/2012 (NFJ053476), pero siendo coherente con la línea interpretativa del concepto de liberalidad que ya se encuentra en pronunciamientos más recientes (*vt. gr.* 21 de julio de 2022, rec. núm. 5309/2020 –NFJ087035–, o 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–), y que se alinea también con el uso que en nuestro lenguaje compartido hacemos de este término, viene a sostener que la remuneración a un administrador que presta servicios en el día a día de la empresa no puede, bajo ningún concepto, calificarse de liberalidad. Con esta premisa, y sin necesidad de ulteriores disquisiciones, todas las regularizaciones administrativas que bajo la vigencia del TRLIS rechazan la deducibilidad fiscal del gasto de administradores deberían decaer, al menos cuando la razón de tal rechazo se basa –como viene siendo habitual– en el incumplimiento de la normativa mercantil en la materia, y no en que no se haya acreditado la realidad del servicio prestado. Y es que esta última aproximación para negar la deducibilidad del gasto –la de negar la realidad del servicio prestado– es difícil de articular cuando se trata de administradores sociales que prestan servicios en el día a día de la empresa en el marco de una relación que, de no existir la doctrina del vínculo, bien podría calificarse como de naturaleza laboral.

Alcanzada esta conclusión, cabe plantear la trascendencia real que puede tener el matiz final del primer criterio interpretativo establecido en la sentencia, cuando parece exigir que la retribución esté prevista en los estatutos sociales:

las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no

constituyen una liberalidad no deducible [art. 14.1 e) TRLIS] por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, *siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución* (la cursiva es nuestra).

En nuestra opinión, a la luz de los razonamientos que, especialmente en el fundamento séptimo, contiene la sentencia esa matización no tiene por finalidad restringir la aplicación del criterio general sentado previamente, sobre todo cuando los intereses que pretende tutelar el ordenamiento mercantil se ven salvaguardados pese al eventual incumplimiento.

En relación con este punto, hay que recordar que en el orden mercantil la irregularidad jurídica de la retribución del administrador no determina automáticamente la obligación de restituirlo; que en atención a la finalidad de transparencia que pacíficamente se atribuye al régimen mercantil de la retribución al administrador (Sentencias del TS, Sala 1.^a, de 18 de junio de 2013 [rec. núm. 365/2011 –NCJ058146–], 17 de diciembre de 2015 [rec. núm. 2181/2013 –NCJ060690–], 29 de mayo de 2008 [rec. núm. 322/2002 –NCJ046902–] o 24 de abril de 2007 [rec. núm. 735/2000 –NCJ045954–], entre otras muchas), la Sala Primera del TS (v. gr., Sentencias de 31 de octubre de 2007 [rec. núm. 3915/2000 –NCJ039337–], 29 de mayo de 2008 [rec. núm. 322/2002 –NCJ046902–], 19 de diciembre de 2011 [rec. núm. 1976/2008 –NCJ056730–], 18 de junio de 2013 [rec. núm. 365/2011 –NCJ058146–] y 20 de noviembre de 2018 [rec. núm. 3621/2015 –NCJ063790–]) exonera al administrador de la obligación de restituir la remuneración que percibe sin cobertura estatutaria cuando los socios la conocieron y consintieron en el tiempo, especialmente cuando se trata de sociedades participadas por un único socio o por un número reducido de socios, que era justamente el caso analizado por la sentencia enjuiciada. Por ello, en el segundo criterio interpretativo se establece que

en el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (artículo 15 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

Respecto de la segunda cuestión, la sentencia apunta a la interpretación que del artículo 15 f) de la vigente Ley 27/2014 ya ha realizado a otros efectos la Sala Tercera del TS (Sentencias de 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–, FF.JJ. 2.º y 3.º, y de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–, FJ 3.º). De acuerdo con esta interpretación, solo aquellas irregularidades jurídicas que, por la gravedad de sus consecuencias y la claridad de su antijuridicidad, atribuyen de forma inequívoca a la sociedad pagadora un derecho de restitución frente al receptor (como las caracteri-

zadas por la Dirección General de Tributos en sus Consultas núms. V0603/2016, de 15 de febrero (NFC05820), V1403/2016, de 6 de abril (NFC058262), V2068/2016, de 13 de mayo (NFC060072), V3145/2016, de 6 de julio (NFC061363) o V1788/2017, de 10 de julio (NFC065906), como derivadas de *actuaciones intrínsecamente ilícitas o prohibidas*, correspondientes a *conductas radicalmente prohibidas*, cuya realización está castigada por el propio ordenamiento o que configuran un *gasto delictivo* que el obligado tributario sabe que de ningún modo puede realizar) podrían determinar que el gasto que incurre en ellas quede excluido de la regla general de la deducibilidad. Se afirma así, en el tercer criterio interpretativo, que aun en el caso de que fueran exigibles requisitos previstos en la ley mercantil «(para ejercicios posteriores a los analizados), su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad».

En nuestra opinión, son tres las razones por las que hay que celebrar este último criterio interpretativo.

La primera, que denegar la deducibilidad del gasto para cualquier irregularidad jurídica pervierte la finalidad del ordenamiento tributario, que es la de allegar recursos para el sostenimiento de los gastos públicos y no la de convertirse en instrumento para garantizar la eficacia de los mandatos establecidos en otros órdenes jurídicos. El derecho tributario no es un derecho sancionador y, precisamente por ello, la declaración de principios que el ordenamiento tributario hace ante los vicios que pueden afectar a la validez y eficacia jurídicas de los actos y negocios realizados por los obligados tributarios es la de su general irrelevancia, según se desprende claramente del artículo 13 de la Ley General Tributaria: «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado [...] *prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*» (la cursiva es nuestra).

La segunda, que denegar la deducibilidad fiscal de un gasto que, a la postre, y pese a su irregularidad, resulta válido y eficaz para el mundo jurídico produce una quiebra del más importante principio de justicia tributaria material: el principio de capacidad económica, que ha de ser no solo fundamento sino también medida de la imposición (Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre –NCJ065794–). Precisamente en atención al principio de capacidad económica, el hecho imponible del impuesto sobre sociedades es la obtención de una renta que toma como referencia para su medición el resultado contable. Y por ello, como el gasto contable es una magnitud que reduce la capacidad económica del obligado tributario, el principio de capacidad económica queda quebrado cuando se deniega la deducción de gastos que, presentando cualquier tipo de irregularidad jurídica, resultan válidos y eficaces en derecho, por no resultar esa irregularidad jurídica tan grave como para fundamentar una pretensión de restitución del gasto pagado.

La tercera, que denegar la deducibilidad del gasto por irregularidades jurídicas que no son ni claras ni incontrovertidas ni indiscutibles también resulta, en nuestra opinión, con-

trario al principal principio de justicia tributaria formal: el principio de legalidad en su vertiente de previsibilidad de la obligación tributaria.

Por ello, el hito que esta sentencia marca en la deducibilidad de la retribución de los administradores nos parece que redundará en un ordenamiento tributario más justo.

3.4. ¿Otras cuestiones fiscales de la doctrina del vínculo?

Como es sabido, la doctrina del vínculo ha tenido otras implicaciones fiscales en materia fiscal, además de esta tan controvertida de la deducibilidad de la retribución pagada al administrador que desempeña funciones ejecutivas; que trabaja en el día a día de la empresa.

Cabe preguntarse si las consideraciones que hace la sentencia sobre la proyección al ámbito fiscal de la jurisprudencia del TJUE sobre la limitación de los efectos de la doctrina del vínculo en determinadas parcelas del ámbito laboral puede tener un alcance más amplio que el de añadir un argumento a la deducibilidad fiscal de la retribución abonada al administrador. En concreto, si no cabe hacer de peor condición a un trabajador o a su empresa pagadora por el mero hecho de que ese trabajador forme parte del órgano de administración, incluso aunque esa pertenencia determine a efectos mercantiles y laborales la aplicación de la teoría del vínculo, ¿no debería esa conclusión también extrapolarse a las otras muchas normas tributarias que se refieren a empleados, trabajadores, relación laboral, y de cuya aplicación quedan a menudo excluidos los administradores sociales?

3.5. Conclusiones

1. Tal y como la jurisprudencia del TJUE ha establecido para determinadas materias laborales, la doctrina del vínculo, que establece la imposibilidad de compatibilizar una relación laboral de alta dirección con la relación de administrador, no puede ser aplicada de forma automática, sin considerar la finalidad de las normas jurídicas ni los intereses dignos de tutela de las instituciones jurídicas a las que puede afectar.
2. En el ámbito tributario, la doctrina del vínculo no puede llevar a calificar como liberalidad un gasto acreditado y contabilizado, que remunera a prestación de servicios que el administrador social hace en el día a día de la empresa y cuya existencia no se pone en duda, por el solo hecho de que haya habido algún incumplimiento mercantil en su aprobación. Por sí sola, esta consideración ya debería hacer decaer las regularizaciones administrativas basadas en la aplicación del artículo 14.1 e) del TRLIS. La conclusión puede ser reforzada cuando resulta, además, que el incumplimiento de los requisitos mercantiles no causa daño alguno a los intereses que la existencia de esos requisitos pretende tutelar.

3. Sin perjuicio de lo anterior, las irregularidades jurídicas que son fruto del incumplimiento de los mandatos establecidos en otros órdenes jurídicos –como sucede con la materia que nos ocupa– no es razón suficiente para denegar automáticamente la deducibilidad fiscal del gasto.
4. La sentencia, que ya por sí sola marca un antes y un después en el análisis de la deducibilidad fiscal de la retribución pagada al administrador social en contraprestación de los servicios que presta en el día a día de la empresa, puede tener un alcance mayor del que resulta de su doctrina interpretativa, puesto que algunas de sus reflexiones pueden proyectarse sobre otras implicaciones fiscales de la doctrina laboral del vínculo.

Culpabilidad en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT

Análisis de la [STSJ de Cataluña de 13 de enero de 2023, rec. núm. 1888/2021](#)

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM

Profesora contratada doctora de la UDIMA

Abogada del ICAM (España)

nuriapuebla@icam.es

Extracto

A continuación comentamos la Sentencia de 13 de enero de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 1888/2021, interpuesto por el recurrente contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de reclamación interpuesta por un miembro del consejo de administración de cierta sociedad anónima deportiva, frente a un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Publicado (en avance *online*): 19-07-2023

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2023). Culpabilidad en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT. (Análisis de la STSJ de Cataluña de 13 de enero de 2023, rec. núm. 1888/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 131-138. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19299>

1. Supuesto de hecho

El actor había sido declarado responsable subsidiario, al amparo del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su condición de miembro del consejo de administración de cierta sociedad anónima deportiva (SAD) dedicada al baloncesto.

La sociedad había sido objeto de inspección porque durante los ejercicios 2006 a 2008 no había presentado autoliquidaciones modelo 216 de retenciones a cuenta de no residentes sin establecimiento permanente. Como la SAD había convenido con los jugadores retribuciones netas de impuestos, era ella quien debía asumir los impuestos de los jugadores que se devengasen con ocasión del pago de sueldos.

Aunque en alguno de los contratos firmados se establecía la posibilidad de desglosar las retribuciones pactadas en dos conceptos, un primer concepto salarial (bajo leyes españolas) y otro concepto genérico tal como *derechos de transfer*, en el procedimiento inspector la sociedad no supo explicar qué se entendía por *transfer rights* y la Inspección entendió que había una simulación y que todas las retribuciones eran salario, lo que determinaba la obligación de retener a cuenta del impuesto de no residentes sin establecimiento permanente. En el seno de estas actuaciones, a la SAD se le impuso sanción.

Tras las actuaciones ejecutivas oportunas frente a deudor principal y responsables solidarios, la Administración se dirige contra uno de los miembros del consejo de administración de la SAD, entendiendo que se daban los requisitos para imputarle una responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT, en la medida en que la sociedad había cometido infracción y él había ostentado el cargo de consejero al momento de cometerse dicha infracción.

A pesar de haber alegado que él ya no era miembro del consejo de administración cuando la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (la AEAT o la Agencia) había iniciado los expedientes sancionadores; a pesar de haber expuesto y acreditado, con las actas del consejo, que en ninguna de las reuniones a las que asistió se le informó de ninguna situación de conflicto con la Agencia; ni se acordó no cumplir con las obligaciones de la SAD; a pesar de haber probado que su cargo era gratuito; el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña entendió ajustado a derecho el acuerdo de derivación de responsabilidad dictado en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT, en cuanto que el recurrente había sido miembro del consejo de administración de la SAD.

2. Doctrina del tribunal

La Sala estima totalmente el recurso del recurrente contra la Resolución del TEAR de Cataluña de 25 de marzo de 2021 y anula el acuerdo dictado al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT del que trae causa, con imposición de costas a la parte demandada, si bien limitadas a 1.000 euros, IVA incluido, por todos los conceptos.

3. Comentario crítico

Al recurrente se le había notificado una derivación de responsabilidad en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT, precepto que, como es sabido, prevé que serán responsables subsidiarios de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria de las personas jurídicas en los casos de infracciones graves cometidas por estas los administradores de las mismas que no realizaren 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 posibles tales infracciones.

Con el presupuesto de hecho de la ley en la mano, y de la interpretación conjunta de este con el resto de los preceptos legales que regulan la responsabilidad de dicho artículo, varios son los requisitos que deben cumplirse para que se le pudiera derivar esta concreta responsabilidad subsidiaria a una persona como el recurrente por las deudas de la SAD, a saber:

1. Que esta persona hubiese administrado la entidad en el momento en que esta cometió una infracción grave.
2. Que la sociedad y los eventuales responsables solidarios hubiesen sido declarados fallidos.
3. Que la entidad hubiese cometido infracción tributaria grave.

4. Que, como administrador, el recurrente no hubiese realizado los actos necesarios que fueren de su incumbencia para cumplir con las obligaciones y deberes tributarios de la entidad o que hubiese consentido que las personas que de él dependieran hubieran incumplido, o que hubiese adoptado acuerdos que posibilitasen la comisión de dichas infracciones.

Constatamos que esto es criterio reiterado del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)¹, el cual, para derivar responsabilidad al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT, exige la concurrencia de los mismos requisitos, si bien expresados del siguiente modo:

- a) La declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, si hubieran sido declarados.
- b) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.
- c) Condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción.
- d) Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

En los acuerdos de derivación de responsabilidad que se están dictando por distintos órganos y dependencias de recaudación de la AEAT se afirma que ese tercer y cuarto requisitos señalados por el TEAC «inciden de lleno en la persona del sujeto responsable» y que «se atiende en este punto a un dato de carácter puramente objetivo, cual es la *condición de administrador*, y a otro de carácter subjetivo, como es la *conducta del administrador* en el desempeño de sus funciones».

Siguiendo este razonamiento, a la AEAT le parece que cabrá

declarar responsable de la deuda y sanción tributaria, junto con el deudor principal, a cualquier persona que reúna la condición de administrador de la entidad deudora, siempre que, atendiendo a la conducta observada, le resulte imputable de algún modo la infracción cometida por la entidad.

La AEAT cree que, como el administrador ostenta una posición de garante, con base en las previsiones del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba

¹ Los acuerdos de derivación de responsabilidad dictados al amparo de este artículo citan la Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2019, 00-02479-2017; 00-04431-2017, que lamentablemente no encontramos publicada.

el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), este ha de hacer todo aquello que una actuación diligente exija.

En el entender de la Agencia, la conducta recogida en el artículo 43.1 a) de la LGT consiste en incumplir, por mera negligencia, una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y que por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia.

Precisamente por ello suele argumentar la AEAT en los acuerdos de derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT que debe ser el administrador quien acredite que ha actuado con la diligencia debida, probando, cuando menos, que actuó diligentemente y que realizó las actuaciones tendentes a evitar las infracciones cometidas: porque el administrador tenía un especial deber de velar por que tales infracciones no se cometiesen. Para la Agencia, es preciso que el administrador pruebe su diligencia y de no hacerlo así, se verá ratificada la responsabilidad.

La Agencia entiende que existe un *nexo causal* entre los administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad. Y que, una vez constatada la existencia de infracción en sede de la sociedad, queda *expedita la vía* de derivación de responsabilidad a los administradores.

Su razonamiento lleva a la AEAT a considerar que, una vez declarada la infracción tributaria imputada a la persona jurídica, queda acreditado por la Administración el hecho básico de la responsabilidad derivada al administrador, por lo que, por la *inversión de la carga de la prueba*, es al administrador a quien corresponde acreditar el hecho extintivo o impositivo de la responsabilidad.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña objeto de este comentario analiza un acuerdo de estas características a la luz de la LGT y los requisitos legales y jurisprudenciales que el precepto requiere. Y en relación con el último de ellos (que la *conducta del administrador* o consejero revele la *ausencia de la diligencia debida* en el cumplimiento de las obligaciones tributarias), que es con base en el cual estima el recurso, afirma como premisa:

La conducta imputable al administrador es distinta de la que supuso la comisión de la infracción por la persona jurídica administrada. Lo derivado al administrador o miembro consejero es la responsabilidad en que ha incurrido por su conducta. De tal forma que el responsable subsidiario quedará excluido de esta responsabilidad si acredita que fue ajeno a las infracciones sancionadas. Estamos ante el análisis de la conducta específica, directamente imputable al administrador.

Pues bien, el TSJ viene a afirmar que no cabe esa alteración del *onus probandi*, que tan arraigada está en la Agencia, pues sin rodeos sostiene:

el acuerdo de derivación de responsabilidad ha de expresar qué conducta específica del administrador de hecho o de derecho o miembro del Consejo de Administración revela la ausencia de la diligencia debida según aparece concretada en el art. 225 TRLSC aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, o en el art. 127 TRLSA 1989, aplicable al caso de autos temporalmente.

De la observación de estos dos preceptos, la Sala del TSJ de Cataluña colige que

se habla de un cometido *profesional* en la actuación de los administradores, de forma que deben conocer lo que implica la labor de administración y gestión que una sociedad implica y que se acompaña con un cierto grado de dedicación y atención.

Pero esta obligación de hacer en determinada forma, en cuanto obligación de medios, se cumple, aunque no se logre un resultado exitoso o que, por razones ajenas al buen gestor, se malogre el devenir de la sociedad.

Volviendo al caso y a las exigencias de motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad, el tribunal sostiene que debe exteriorizarse el papel que en la gestión y administración cumple la persona física que ha sido declarada responsable subsidiaria y su vinculación con las infracciones cometidas por la deudora.

Es decir, que no cabe una mera imputación genérica por el hecho de ser consejero, porque –y esto es muy importante, y de aquí que comentemos esta sentencia–, «los modelos de gestión y administración societaria responden a un casuismo que, de entrada, nace de la propia naturaleza de la entidad gestionada». La sentencia continúa:

Así por ejemplo, no es lo mismo una empresa familiar en transición, que, como aquí tenemos, una sociedad anónima deportiva con un fuerte componente social, formativo y territorial e integrador como es un club de basquet donde las actividades que se desarrollan van desde la formación con una escuela de formación a nivel escolar, pasando por el fomento del deporte a nivel territorial, el traspaso de jugadores y la adquisición de otros para formar equipos en cada temporada deportiva, hasta la participación en ligas profesionales con una compleja dinámica económica y de administración que trasciende a la llevanza de una contabilidad ordinaria y exigen el cumplimiento de normativas con mucha mayor tecnicidad.

No podemos estar más de acuerdo, y en este aspecto la sentencia es novedosa, pues no es habitual leer resoluciones de los tribunales que hagan hincapié en esto. La sentencia no solo lo afirma, sino que lo razona con profusión:

Es el acuerdo de derivación el que debe marcar con claridad la singularidad e idiosincrasia de la persona jurídica, así como el régimen de administración real que

desempeñan, como en este caso, las personas que integran el Consejo de Administración. Algunas de ellas pudieron no participar en nada en la dirección, gestión y control por su nula formación mercantil, profesional o simplemente porque su función iba a desarrollarse en un ámbito concreto y otras tener una clara voz de mando y liderazgo, aunque sea en la sombra o representando a otros. Ya adelantamos que el acuerdo de derivación nada concreta de todo esto, basando la responsabilidad de los consejeros que accedieron el 28.6.2007 en la mera condición objetiva que adquirieron. Se observa un título de imputación objetivado y exclusivamente atribuido por el daño producido a las arcas públicas, sin descender nada a la conexión y vinculación del mismo con la culpabilidad en su conducta como gestores y administradores.

Mostramos nuestra completa adhesión con lo expresado en la sentencia, de la que ha sido ponente la magistrada doña María Abelleira Rodríguez; con sus razonamientos y con la conclusión alcanzada al respecto de la falta de concurrencia del elemento subjetivo de la responsabilidad:

De esta forma, se constata la ausencia de expresión del elemento subjetivo de la responsabilidad, en tanto que se ha limitado a exponer su condición de miembro del Consejo de Administración, del que no explica ninguna característica particular y relevante del mismo, y del marco normativo, con la única mención que «... permitió...» una infracción tributaria de la entidad deudora, sin determinar para este caso en concreto esa conducta negligente y ese nexo causal que deben concurrir.

A juicio de la Sala, lo que hace la Agencia es objetivar esta responsabilidad. Y no otra cosa se deduce de los acuerdos de derivación de responsabilidad dictados generalmente al amparo de este artículo 43.1 a) de la LGT, en los que vemos constantemente que se alude al *nexo causal*, a la *vía expedita* y a la *alteración del onus probandi*, con el resultado, en efecto, de convertir esta responsabilidad en puramente objetiva. Cuando ello no está constitucionalmente permitido y ya lo dijo el Tribunal Constitucional (TC) en su emblemática Sentencia 76/1990² y luego, más en particular, en la 85/2006³.

La sentencia de la Sala del TSJ de Cataluña continúa su razonamiento:

Así, afirmar que el hoy actor por ser consejero en un Consejo de Administración de una sociedad anónima deportiva con múltiples ramas de actividad, que ya integra-

² La Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), ha excluido del ordenamiento tributario la responsabilidad objetiva.

³ La Sentencia del TC 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191), es la que ya, ante un caso de responsabilidad tributaria de los administradores por, exclusivamente, las sanciones impuestas a la sociedad, vino a afirmar sin ningún tipo de ambages, que se trataba de una responsabilidad sancionadora.

ba a 6 personas desde el año 2005 y a la que se añaden 8 más nuevos en 2007 y solo para 6 meses, entre los que está el hoy actor, ha permitido las infracciones, es tanto como objetivar la derivación en atención a la infracción cometida por la persona jurídica sin atender en modo alguno a la diligencia debida del administrador/consejero, lo que debe ser totalmente rechazado y anulado por no especificar ninguno de los supuestos previstos en el art. 43.1 a) LGT.

Y tras ello, concluye con la estimación del recurso, no sin antes haber mostrado su preocupación por los principios más elementales de justicia de nuestro ordenamiento jurídico tributario:

No hay exteriorización alguna en el acuerdo de derivación de un comportamiento del actor incurso aún en la más leve negligencia y ello vulnera el principio de seguridad jurídica, confianza legítima y buena administración, además del principio de culpabilidad que también refleja el art. 43.1 a) LGT al poder derivarse sanciones a los administradores y consejeros.

Una sentencia que puede ser punta de lanza, en lo que a distinguir entre tipos de sociedades se refiere, de cara a la acreditación de la culpa de los administradores. Pues hasta la fecha, y salvo error de quien escribe estas líneas, a la hora de enfrentarse a un acuerdo de derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT, ni la Administración ni los tribunales que revisan las actuaciones de esta, realizan este análisis respecto del tipo de sociedad administrada, tratándose por igual sociedades anónimas cotizadas, que sociedades más personalistas.

La prueba de la culpa en el administrador es imprescindible y lo que esta sentencia viene a explicar, con todo acierto, es que, en una SAD, la condición de miembro del consejo de administración nada tiene que ver con la ostentación de tal cargo en otro tipo de sociedades mercantiles. Y que no considerar estas diferencias es tanto como objetivar la derivación de responsabilidad, algo que el ordenamiento jurídico no contempla como válido, motivo por el cual ha de estimarse el recurso.

La información sobre diversidad e inclusión en las empresas europeas: evolución y características

Isabel María García-Sánchez (autora de contacto)

Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad.

Universidad de Salamanca (España)

lajefa@usal.es | <https://orcid.org/0000-0003-4711-8631>

Beatriz Aibar-Guzmán

Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.

Universidad de Santiago de Compostela (España)

beatriz.aibar@usc.es | <https://orcid.org/0000-0001-7410-5997>

Cristina Aibar-Guzmán

Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.

Universidad de Santiago de Compostela (España)

cristina.aibar@usc.es | <https://orcid.org/0000-0002-1229-9631>

Extracto

El objetivo de este trabajo es el análisis de la divulgación de información sobre diversidad e inclusión en los estados de información no financiera o de sostenibilidad para una muestra de empresas europeas con el objetivo de determinar las estrategias divulgativas de las compañías en relación con la materialidad de la información divulgada, medida por su relevancia, normalización, integridad y fiabilidad. Los resultados obtenidos ponen de manifiesto que la divulgación de información sobre diversidad e inclusión ha tenido una evolución positiva a lo largo del periodo analizado (2011-2020), al igual que la normalización, la fiabilidad y la integridad. También ha aumentado de forma importante la relevancia de la información divulgada. En todos los casos, el incremento es más significativo a partir de 2017, coincidiendo con la publicación de las Directrices sobre la presentación de informes no financieros (2017/C 215/01), lo que denota la influencia positiva que estas guías han tenido en el impacto de la Directiva de información no financiera (2014/95/UE) en la utilidad de la información empresarial en materia de sostenibilidad. La evidencia obtenida es de utilidad práctica tanto para las empresas como para los reguladores y otras organizaciones de cara a conocer el cumplimiento por parte de las grandes compañías europeas de las diferentes normativas en materia de diversidad e inclusión, así como su posición frente a la estrategia de igualdad de género impulsada por la Comisión Europea y las metas establecidas en el Objetivo de Desarrollo Sostenible 5 de la Agenda 2030.

Palabras clave: divulgación de información; información en materia de sostenibilidad; diversidad e inclusión.

Recibido: 20-01-2023 / Aceptado: 30-06-2023 / Publicado (en avance online): 19-07-2023

Cómo citar: García-Sánchez, I. M.^a, Aibar-Guzmán, B. y Aibar-Guzmán, C. (2023). La información sobre diversidad e inclusión en las empresas europeas: evolución y características. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 139-172. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.16811>



Disclosure of diversity and inclusion information in European companies: evolution and characteristics

Isabel María García-Sánchez (corresponding author)

Beatriz Aibar-Guzmán

Cristina Aibar-Guzmán

Abstract

The aim of this paper is to analyze the disclosure of information on diversity and inclusion in the non-financial or sustainability reports for a sample of European companies in order to identify the disclosure strategies of such companies in relation to the relevance, standardization, completeness and reliability of the information disclosed. The results show that the disclosure of information on diversity and inclusion has evolved positively over the period of study (2011-2020), as have standardization, reliability and completeness. The relevance of the information disclosed on diversity has also increased significantly. In all cases, the increase is more significant from 2017 onwards, coinciding with the publication of the Guidelines on the presentation of non-financial reports (2017/C 215/01), which denotes the positive influence that these guidelines have had on the impact of the Non-Financial Reporting Directive (2014/95/EU) on the usefulness of corporate information on sustainability. The findings are useful both for companies and for regulators and other organizations in order to ascertain compliance by large European companies with the different regulations on diversity and inclusion, as well as their position in relation to the Gender Equality strategy promoted by the European Commission and the goals set out in Sustainable Development Goal 5 of the 2030 Agenda.

Keywords: information disclosure; sustainability information; diversity, equity and inclusion.

Received: 20-01-2023 / Accepted: 30-06-2023 / Published (online preview): 19-07-2023

Citation: García-Sánchez, I. M.^a, Aibar-Guzmán, B. y Aibar-Guzmán, C. (2023). La información sobre diversidad e inclusión en las empresas europeas: evolución y características. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 139-172. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.16811>

Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Diversidad e inclusión en el ámbito empresarial: estado de la cuestión
 - 3. Normativa e iniciativas en materia de transparencia y divulgación de información sobre diversidad e inclusión
 - 3.1. Ámbito Internacional
 - 3.2. Unión Europea
 - 3.3. España
 - 4. Diseño empírico
 - 4.1. Información relevante en materia de diversidad e inclusión
 - 4.2. Población y muestra
 - 4.3. Metodología de análisis
 - 5. Resultados
 - 5.1. Evolución de la transparencia en materia de diversidad e inclusión
 - 5.2. Evolución y gaps de la transparencia en materia de diversidad e inclusión
 - 5.3. Sinergias entre las características de la información sobre diversidad e inclusión y otros impactos intangibles
 - 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido elaborado por el grupo de investigación GDO –Gestión de la Diversidad en las Organizaciones– (Universidad de Salamanca), seleccionado en la convocatoria 2022 de Grupos de Investigación promovida por el CEF.- Centro de Estudios Financieros.

1. Introducción

La literatura es prolífica en el estudio de la cantidad y calidad de la información no financiera, sus determinantes e impactos (Erkens *et al.*, 2015; Dienes *et al.*, 2016; Brooks y Oikonomou, 2018; García-Sánchez, 2021), con análisis realizados desde diferentes prismas que van desde la revisión del contenido de las memorias de responsabilidad social corporativa (RSC) o sostenibilidad, el informe integrado o el estado de información no financiera (EINF) en su conjunto, hasta enfoques centrados en las revelaciones sobre las dimensiones sociales o medioambientales de manera aislada o en subconjuntos específicos de las mismas. En este sentido, existe unanimidad en que en las últimas décadas hemos asistido a un enorme crecimiento de las prácticas de divulgación de información no financiera, *boom* que paralelamente ha generado una cierta reticencia sobre la información contenida en dichos informes (Hodge *et al.*, 2009; Sethi *et al.*, 2017; Clarkson *et al.*, 2019), pues si bien están orientados a satisfacer las necesidades informativas de los distintos grupos de interés, la naturaleza cuantitativa y cualitativa de la información divulgada dificulta su interpretación y, por ende, su utilización en los procesos de toma de decisiones (Martínez-Ferrero y García-Sánchez, 2017).

Así, diversos estudios (como, por ejemplo, Clarkson *et al.*, 2008; Dhaliwal *et al.*, 2011; Muslu *et al.*, 2019) han puesto de manifiesto que la información contenida en estos informes puede presentar un elevado grado de subjetividad en su elaboración, siendo de naturaleza más cualitativa (menos numérica) y, por tanto, menos útil y comparable para aquellas compañías que presentan prácticas de sostenibilidad menos óptimas que sus competidores. Además, la información que revelan las empresas más transparentes, incluso cuando siguen estrictamente los mismos estándares para los informes, es incompleta o ambigua y no cumple con todas las exigencias de los protocolos establecidos (Boiral y Henri, 2017). En concreto, puede afirmarse que la información revelada es inferior a las recomendaciones establecidas en el Global Reporting Initiative (GRI), los estándares del Sustainability Accounting Standards Board (SASB) y otras iniciativas similares (Hossain *et al.*, 2016; Shimeld *et al.*, 2017; Parsa *et al.*, 2018; García-Sánchez *et al.*, 2020, 2022a), lo que limita su utilidad en los procesos de toma de decisiones.

Adicionalmente, si bien algunas áreas de divulgación de información no financiera están bien desarrolladas, otras requieren mejoras significativas para conocer el impacto ambiental o social de la empresa (Mio, 2010). En particular, estudios previos han constatado que temas como la diversidad y la igualdad de oportunidades son poco abordados en los informes no financieros (Searcy *et al.*, 2016; Parsa *et al.*, 2018). Por ejemplo, Hossain *et al.* (2016), con base en el análisis de contenido de los informes de sostenibilidad de las empresas del listado 40 Global Fortune, observaron que el grado de divulgación de información sobre género era bajo, al igual que la calidad de la información divulgada (incompleta y predominantemente narrativa). Por su parte, Cubilla-Montilla *et al.* (2019) observan que el 50 % de las grandes multinacionales que subcontratan su producción a terceros países, en los que la legislación laboral es inexistente o extremadamente laxa, para abaratar sus costes de producción omiten divulgar información relevante al respecto. En concreto, se omiten las revelaciones sobre los indicadores relacionados con los derechos humanos, situándose el porcentaje de opacidad en el 75 %. Además, los indicadores relacionados con prácticas laborales y trabajo decente que las empresas reportan con menor frecuencia están relacionados con la reincorporación al trabajo después de la baja por maternidad o paternidad. Igualmente, detectaron una limitada transparencia en materia de información sobre el impacto negativo en las comunidades locales relativa a exigencias impuestas a los proveedores o subcontratistas locales y los incidentes y reclamaciones asociados que han ocurrido a lo largo de la cadena de suministro.

En este sentido, análisis más detallados de la información divulgada sobre subconjuntos específicos, como la diversidad e igualdad de oportunidades, favorecen un mayor conocimiento de las prácticas empresariales (García-Sánchez *et al.*, 2022a) y permiten desarrollar mecanismos de corrección de tales prácticas para alcanzar un mejor desempeño (Monteiro *et al.*, 2022). Si bien los motivos que justifican el análisis específico de este tipo de información son numerosos, pueden destacarse los siguientes: en primer lugar, los numerosos esfuerzos e iniciativas desarrollados a nivel internacional para hacer desaparecer el techo de cristal mediante la imposición de cuotas a las grandes empresas con exigencias de que un determinado porcentaje de puestos directivos estén ocupados por mujeres (Nicolò *et al.*, 2022); luchando, además, contra la desigualdad de género en materia laboral y social mediante otras medidas que pretenden acabar con la brecha salarial y que ayuden a combatir la violencia contra las mujeres. En segundo lugar, el hecho de que numerosas compañías cotizadas tienen deslocalizada su producción o tienen presencia en países donde no existen leyes que protejan a las mujeres. En tercer lugar, la pandemia del COVID-19 ha tenido un efecto devastador en el empleo femenino (World Economic Forum, 2022), consecuencia del papel que las mujeres asumieron en el periodo de confinamiento (Czymara *et al.*, 2021; Fisher y Ryan, 2021) y en los sectores más feminizados (Ngalawa y Derera, 2020; Kikuchi *et al.*, 2021), siendo necesario conocer las decisiones que se han tomado al respecto. Finalmente, debe destacarse que empresas líderes ya han comenzado a divulgar informes específicos de diversidad e inclusión (Houser, 2019; Klinger y Svensson, 2021) en los que se recopilan las iniciativas desarrolladas orientadas a generar un entorno plural, igualitario y justo (Campbell y Helleloid, 2023).

Así, conocer las políticas, compromisos, hitos logrados y la información reportada sobre diversidad, inclusión e igualdad de oportunidades es de suma utilidad para académicos, profesionales, asociaciones y reguladores alineados con el logro del crecimiento sostenible, permitiendo identificar las prácticas empresariales actuales y los principales gaps informativos (Holton y Dent, 2016). En este contexto, el objetivo de este trabajo es analizar la información sobre diversidad e inclusión divulgada por una muestra de empresas europeas en los estados de información no financiera (memorias de sostenibilidad o de RSC, estados de información no financiera e informes integrados) a fin de determinar las estrategias divulgativas de las compañías en relación con la materialidad de la información divulgada, medida por su relevancia, normalización, integridad y fiabilidad. Este conocimiento será especialmente útil para profesionales, reguladores y otros partícipes, pudiendo ser utilizado, por ejemplo, tanto en los procesos de normalización que están aconteciendo, como en su difusión en el seno de compañías no obligadas para que, voluntariamente, puedan informar en materia de diversidad e inclusión.

El logro de este objetivo exige el establecimiento de dos acciones específicas: a) definir y establecer los parámetros de materialidad de la información sobre diversidad e inclusión más importantes para los diferentes usuarios de la información no financiera y b) estudiar las estrategias de comunicación seguidas por las compañías con el fin de determinar la materialidad, normalización y comparabilidad de las estrategias de comunicación desarrolladas. Con la primera acción se pretende identificar las demandas informativas de los diferentes usuarios de la información no financiera que determinan los elementos que constituyen la información material, diversidad e inclusión mediante el análisis de los marcos reguladores y normativos que existen a nivel nacional e internacional, a fin de establecer unos parámetros en relación con el contenido mínimo requerido en estos informes de forma que se garantice la utilidad y relevancia, es decir, la materialidad de la información divulgada. La segunda acción se orienta al análisis de las prácticas de divulgación empresarial y su adecuación al marco informativo establecido para evaluar la materialidad (relevancia, normalización, fiabilidad e integridad) de las estrategias de comunicación identificadas, a partir del cual se podrán concretar recomendaciones para corregir las debilidades identificadas y determinar modelos de *benchmarking* para otras compañías.

Los resultados obtenidos indican una evolución positiva en la divulgación de información sobre diversidad e inclusión a lo largo del periodo analizado, situándose en un nivel medio-alto en el año 2020. Además, la relevancia de la información divulgada ha aumentado de forma importante, doblándose en 2020 con respecto a 2011, al igual que la normalización y la fiabilidad y la integridad, siendo alto el porcentaje de compañías europeas que verifica su memoria de sostenibilidad, incluyendo información sobre aspectos negativos de las prácticas empresariales en materia de igualdad e inclusión. En todos los casos, el incremento es más significativo a partir de 2017, coincidiendo con la fecha tope prevista para la transposición de la Directiva 2014/95/UE a los marcos legales de los Estados miembros y su efectiva aplicación y la publicación de las Directrices sobre la presentación de informes no financieros (2017/C 215/01). De esta manera, se confirma la influencia positiva que estas

directrices han tenido en el impacto de la Directiva de información no financiera (2014/95/UE) en la utilidad de la información empresarial en materia de sostenibilidad.

2. Diversidad e inclusión en el ámbito empresarial: estado de la cuestión

La metáfora del «techo de cristal» hace referencia al conjunto de barreras o normas no escritas que dificultan el acceso de las mujeres a los principales puestos de decisión en el ámbito de diferentes organizaciones (Barberá *et al.*, 2002; Sarrió *et al.*, 2002; Perugini, 2009). Su pervivencia en el siglo XXI se refleja en las cifras que a nivel internacional publican diferentes organismos y que indican la existencia de un estancamiento en la progresión laboral de las mujeres, situación que puede extenderse también a otros colectivos minoritarios. Así, por ejemplo, en 2021, únicamente el 6,4 % de las 500 empresas del S&P tenía un CEO mujer (Catalyst, 2022a). Datos similares a los que arroja el estudio Gender 3000 del Credit Suisse Research Institute (2022), según el cual el porcentaje de mujeres CEO es del 5,5 %. Además, la presencia de mujeres en el equipo de alta dirección se sitúa, aproximadamente, en el 31 %, asumiendo las mujeres directivas responsabilidades diferentes a las de sus homólogos (Catalyst, 2022b).

En el caso del consejo de administración, la proporción de mujeres es mayor, ocupando el 38,5 % de los asientos de los consejos de administración de las 500 compañías de la lista de Fortune (Catalyst, 2021). De acuerdo con el estudio Gender 3000, la presencia media de mujeres en los consejos de administración de empresas europeas y norteamericanas es del 34,4 % y 28,6 %, respectivamente, asumiendo Francia el liderazgo con una proporción del 45 % de mujeres consejeras. Estos datos pueden explicarse por las diferentes iniciativas y normas que se han puesto en marcha en la última década y que pretenden impulsar la igualdad de género mediante el establecimiento de cuotas de género o la obligación de rendir cuentas e informar sobre temas de diversidad e inclusión (Pande y Ford, 2012; Singh *et al.*, 2015); actuaciones todas ellas que persiguen un cambio de paradigma frente a las construcciones culturales y los estereotipos sociales que siguen vigentes (Siboni *et al.*, 2016).

De acuerdo con Monteiro *et al.* (2021), a pesar del amplio interés de que ha sido objeto la divulgación de información no financiera por parte de los investigadores, la investigación ha estado sesgada hacia la información medioambiental y relativamente pocos estudios se han centrado en la información social y, en particular, en la información relacionada con los empleados. En particular, la divulgación de información sobre diversidad e igualdad de oportunidades ha sido poco analizada (García-Sánchez *et al.*, 2022a), lo que resulta sorprendente dado el creciente interés de las partes interesadas en estos aspectos (Oliveira *et al.*, 2018; Scarborough *et al.* 2019; Ben-Amar *et al.*, 2022). En general, los estudios documentan un bajo grado de divulgación de información sobre diversidad e inclusión (Grosser y Moon, 2008; Hossain *et al.*, 2016) y una baja calidad de la información divulgada, con importantes gaps informativos (Oliveira *et al.*, 2018; Cubilla-Montilla *et al.*, 2019; Ben-Amar

et al., 2022). Además, se ha demostrado que, al igual que ocurre en el caso de la información medioambiental, tanto el alcance como la calidad de la divulgación sobre diversidad e inclusión se ven afectadas por las características de la empresa y del contexto institucional, incluida la regulación (Grosser y Moon, 2008; Oliveira *et al.*, 2018; Furlotti *et al.*, 2019; García-Sánchez *et al.*, 2020, 2022a).

3. Normativa e iniciativas en materia de transparencia y divulgación de información sobre diversidad e inclusión

La transparencia corporativa y la divulgación de información en materia de igualdad han sido objeto de atención, tanto en el ámbito internacional como en la Unión Europea (UE) y en España. En este epígrafe se recogen algunas de las disposiciones normativas e iniciativas más relevantes a este respecto.

3.1. Ámbito Internacional

A nivel internacional, el GRI ha sido la institución pionera en el desarrollo de guías, directrices y estándares para la divulgación de información no financiera relacionada con la sostenibilidad corporativa por parte de las empresas. Desde la publicación de la primera versión de sus directrices (denominada «G1») en 2010, el GRI ha publicado diversas actualizaciones de las mismas, la más significativa en 2016 cuando publicó la nueva versión de las directrices G3 y G4. La última actualización, en la que, entre otros cambios, se incluyen más temas relacionados con los derechos humanos, se publicó en 2021 y entrará en vigor en enero de 2023. Las directrices (estándares) GRI abordan los distintos aspectos materiales de la sostenibilidad empresarial, organizados en 3 series: 200 (aspectos económicos), 300 (aspectos medioambientales) y 400 (aspectos sociales). Dentro de esta última, el estándar GRI 405-Diversidad e igualdad de oportunidades establece los requerimientos de divulgación en materia de diversidad e igualdad de oportunidades en el trabajo, incluyendo información sobre porcentajes de trabajadoras, igualdad de remuneración y participación de las mujeres al más alto nivel de gobernanza.

En el marco de Naciones Unidas, los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos recogen recomendaciones sobre cómo las empresas pueden evaluar y divulgar acerca de sus obligaciones en materia de derechos humanos. A este respecto, recomiendan la utilización de indicadores cualitativos y cuantitativos adecuados y su divulgación en los informes anuales, las memorias de sostenibilidad o los informes integrados. Además, se considera que la verificación independiente de dichos informes puede mejorar su contenido y su credibilidad (UNGC y Pacto Mundial, 2011). Asimismo, los Principios para el Empoderamiento de las Mujeres (WEP, por sus siglas en inglés) de Naciones Unidas también promueven la divulgación de información en materia de igualdad de género por parte

de las empresas¹. A tal efecto, Naciones Unidas publicó la guía *Principios para el empoderamiento de las mujeres: informes sobre el progreso*, en la que se ofrecen consejos prácticos sobre cómo pueden informar las empresas sobre los avances en la implementación de cada uno de los principios y se proporcionan ejemplos específicos de divulgaciones e indicadores de desempeño para cada principio. La guía incluye 8 indicadores esenciales y sugiere que se completen con la utilización de indicadores complementarios, que pueden variar en función del tamaño de la empresa, el sector al que pertenezca y el país en el que se encuentre localizada, para «abordar las barreras sistémicas a la igualdad de género» (UNGC y UN Women, 2012). A este respecto, para fomentar la integración de las prácticas de divulgación de información no financiera y sobre sostenibilidad existentes, la guía incluye referencias a los indicadores de las directrices GRI.

La tabla 1 muestra la correspondencia de los principios WEP con las normas GRI.

Tabla 1. Correspondencia de los principios WEP con las normas GRI

Principio WEP	Indicadores GRI G3.1 (UN-2012)	Indicadores GRI G4 (UN-2012)	Estándares GRI
Principio 1. Promover la igualdad de género desde la alta dirección	4.1	G4-38	102-22
	4.7	G4-39	102-23
Principio 2. Tratar a todos los hombres y mujeres de forma equitativa en el trabajo, respetar y defender los derechos humanos y la no discriminación	LA1		
	LA2	G4-LA1	401-1
	LA13	G4-LA12	405-1
	LA14	G4-LA13	405-2
	LA15	G4-EC5	202-1
	HR4	G4-LA3	401-3
	HR10	G4-HR3	406-1
	HR11		

¹ Basados en los estándares internacionales en materia de derechos humanos y laborales, los WEP definen la hoja de ruta para promover el empoderamiento de la mujer y la igualdad de género en el lugar de trabajo, destacando la necesidad del compromiso por parte de los niveles más altos de la empresa y la colaboración con las partes interesadas para lograr la igualdad en aspectos como la remuneración (igual salario por trabajo de igual valor) y la formación y el avance en la carrera profesional a lo largo de toda la cadena de valor. La adopción de los WEP por parte de las empresas se concibe como un «camino» cuya última etapa es la divulgación del grado de avance en los compromisos y en el logro de los objetivos establecidos en esta materia a través de indicadores clave de desempeño (marco de transparencia y responsabilidad de WEP).



Principio WEP	Indicadores GRI G3.1 (UN-2012)	Indicadores GRI G4 (UN-2012)	Estándares GRI
Principio 3. Velar por la salud, la seguridad y el bienestar de todos los trabajadores y las trabajadoras	HR4		
	HR8		
	HR10	G4-HR3	406-1
	HR11	G4-LA6	403-2
	LA7		
	LA9		
Principio 4. Promover la educación, la capacitación y el desarrollo profesional de las mujeres	LA10	G4-LA9	404-1
	LA12	G4-LA11	404-3
Principio 5. Implementar prácticas de desarrollo empresarial, cadena de suministro y mercadotecnia a favor del empoderamiento de las mujeres	PR5	G4-DMA; describir las políticas y prácticas que promueven la inclusión en la selección de proveedores	
	PR6		103-1
	PR7		103-2
	HR1		103-3
	HR2		
	HR3		
Principio 6. Promover la igualdad mediante iniciativas comunitarias y liderando con el ejemplo	SO1	G4-SO1	
	SO9		413-1
	SO10		

Fuente: García-Sánchez *et al.* (2022a, pp. 404-405) y elaboración propia.

Por otro lado, desde 2011 el SASB, creado por la Value Reporting Foundation (VRF, por sus siglas en inglés), también ha publicado una serie de estándares para la divulgación de información no financiera en materia de sostenibilidad, incluyendo las cuestiones más relevantes para el rendimiento financiero de la empresa desde la perspectiva de los inversores (Baumüller y Sopp, 2022)². Para cada uno de los sectores e industrias identificados (77 en

² En agosto de 2022, la International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS, por sus siglas en inglés) se fusionó con la VRF, asumiendo a partir de entonces la responsabilidad de las normas SASB, incluido que el proyecto normativo pretende abordar la diversidad, la equidad y la inclusión (DEI). Previamente, en noviembre de 2021, dentro del IFRS se había creado el International Sustainability Standards Board (ISSB, por sus siglas en inglés) para proporcionar a los inversores y demás participantes

total) y para cada una de las 5 dimensiones principales de sostenibilidad: medio ambiente, capital social, capital humano, modelo de negocio e innovación y liderazgo y gobernanza, el SASB establece 26 categorías generales que identifican temas clave de carácter transversal asociados a cada dimensión que permiten comparaciones entre sectores/industrias³. Además, se identifican temas de divulgación específicos para cada sector e indicadores de rendimiento cuantitativos y cualitativos relacionados a cada tema de divulgación (SASB, 2020). En lo que respecta a la diversidad e inclusión, al menos 13 de los 77 estándares sectoriales del SASB hacen referencia a la divulgación de aspectos específicos, con impacto financiero material, relacionados con temas de diversidad.

3.2. Unión Europea

La UE ha sido especialmente activa en el desarrollo de iniciativas para promover la divulgación de información no financiera, incluida la relacionada con la diversidad e inclusión (lista de Baumüller y Sopp, 2022; Nicolò *et al.*, 2022). La Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas establece la obligatoriedad para las empresas cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la UE de presentar una declaración sobre gobernanza empresarial dentro del informe de gestión que debe contener, entre otros datos, una descripción de la política de diversidad en relación con los órganos de administración, dirección y supervisión de la empresa (art. 20). No obstante, esta directiva no obliga expresamente a incluir información sobre aspectos específicos relacionados con la diversidad, dejando flexibilidad a las empresas para decidir sobre qué aspectos informar.

Sin embargo, fue la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, sobre divulgación de información no financiera e información sobre diversidad la que marcó un punto de inflexión en el ámbito de la transparencia corporativa en la UE al establecer la obligatoriedad para algunas empresas y grupos empresariales (los considerados grandes y de interés general) de la UE de presentar un estado no financiero que contenga información cualitativa y cuantitativa relativa a «la evolución, resultados y situación de la empresa y el impacto de su actividad, relativa, como mínimo, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno» (art. 1.1). Esta directiva constituye la principal iniciativa en el marco regulatorio de la UE para contribuir

en el mercado de capitales una base completa de normas de divulgación de información en materia de sostenibilidad.

³ Por ejemplo, en la dimensión de capital humano, dichas categorías generales hacen referencia a las prácticas laborales, la salud y seguridad en el trabajo y la diversidad e inclusión.

a la Agenda 2030 (Venturelli *et al.*, 2022) y sienta las bases de la transparencia empresarial en el ámbito europeo.

En lo que respecta a diversidad, el artículo 1.2 de la Directiva 2014/95/UE establece la obligación de divulgar «una descripción de la política de diversidad aplicada en relación con los órganos de administración, dirección y supervisión de la empresa por lo que respecta a cuestiones como, por ejemplo, la edad, el género, o la formación y experiencia profesionales, los objetivos de esa política de diversidad, la forma en que se ha aplicado y los resultados». Asimismo, en el considerando número 7 se hace referencia a la divulgación de información sobre las medidas adoptadas por la empresa para garantizar la igualdad de género, mientras que, con relación a la diversidad en los órganos de dirección, el considerando número 18 se refiere a la importancia de «mejorar la transparencia con respecto a la política de diversidad aplicada» como forma de presionar indirectamente a las empresas «para que aumenten la diversidad de sus consejos de administración».

Basada en la premisa «cumplir o explicar», la Directiva 2014/95/UE otorga a las empresas y grupos gran flexibilidad para determinar qué información relacionada con los aspectos citados debe ser divulgada y elegir cómo divulgarla, ya sea como parte del informe de gestión o bien en un informe separado (art. 1), sin requerir un formato estándar. Además, confiere a los Estados miembros flexibilidad en lo que respecta a su transposición a la normativa nacional (art. 4), lo que ha dado lugar a la falta de comparabilidad, fiabilidad y pertinencia de la información divulgada (EC, 2020; Nicolò *et al.*, 2022; Venturelli *et al.*, 2022).

Para ayudar a las empresas y grupos a divulgar información no financiera más pertinente, útil y comparable, en julio de 2017, la Comisión publicó una comunicación (2017/C 215/01) con directrices sobre la presentación de informes no financieros (Metodología para la presentación de información no financiera) basadas en las mejores prácticas del mercado y avances a nivel internacional. Estas directrices tienen carácter voluntario y no amplían el alcance de lo establecido por la Directiva 2014/95/UE. En el subapartado 4.6 (Cuestiones específicas) las directrices contienen un epígrafe dedicado a «cuestiones sociales y relativas al personal» en el que se hace referencia a la divulgación de información sobre cuestiones de diversidad a través de indicadores clave de resultados, como, por ejemplo, indicadores sobre diversidad de género, derecho al permiso parental (por sexo), temporalidad laboral (por sexo) o promedio de horas dedicadas anualmente a formación por persona empleada (por sexo). Por otra parte, en el apartado 6 se ofrece orientación para la divulgación de información sobre la política de diversidad en relación con los órganos de administración, gestión y supervisión.

Consciente de las deficiencias de la Directiva 2014/95/UE, en el marco de la presentación del Pacto Verde Europeo, la Comisión Europea expresó su voluntad de proceder a su revisión iniciando un proceso de consulta a diferentes *stakeholders* (Nicolò *et al.*, 2022). Fruto del mismo y como parte del Plan de Acción en materia de Finanzas Sostenibles de la UE, el 21 de abril de 2021 la Comisión presentó la Propuesta de Directiva sobre la elaboración de

informes de sostenibilidad de las empresas (CSRD, por sus siglas en inglés)⁴, en la que se ampliaba el número de empresas afectadas por la obligación de divulgar información sobre sostenibilidad (se calcula que unas 50.000) y las obligaciones de información. La Directiva CSRD fue aprobada en noviembre de 2022 por el Parlamento Europeo.

El 16 de diciembre de 2022 el Consejo Europeo publicó la Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022 por la que se modifican el Reglamento (UE) núm. 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas. De acuerdo con el artículo 5, los Estados miembros deberán transponer la directiva a más tardar el 6 de julio de 2024 y su aplicación está prevista entre 2024 y 2028.

El ámbito de aplicación de la Directiva (UE) 2022/2464 se extiende a todas las grandes empresas y a todas las empresas (europeas o de terceros países) con valores cotizados en mercados regulados de la UE, excepto las microempresas. También se incluyen las empresas de terceros países que generen un volumen de negocios neto de 150 millones de euros en la UE y que tengan al menos una filial o sucursal en la UE que supere determinados umbrales. Además, se incluyen en el ámbito de aplicación de la directiva las empresas de seguros y las entidades de crédito, independientemente de su forma jurídica.

En relación con los requerimientos de divulgación, la Directiva 2022/2464 elimina la posibilidad de presentar la información requerida sobre sostenibilidad en un informe separado que no forme parte del informe de gestión y establece que dicho informe se elaborará con un formato electrónico único (art. 1). Así, la información sobre sostenibilidad se incluirá en una sección específica del informe de gestión, debiendo ser objeto de verificación por parte de los auditores legales o las sociedades de auditoría que verifican los estados financieros y el informe de gestión⁵ (art. 1). Además, el informe se elaborará siguiendo el principio de doble significatividad en materia medioambiental, social y de gobernanza, para abarcar toda la información de sostenibilidad que sea importante para los usuarios.

De acuerdo con el artículo 1, la Directiva 2022/2464 se completará, mediante actos delegados adoptados por la Comisión Europea, con las normas de información sobre sostenibilidad elaboradas bajo el asesoramiento técnico del Grupo Consultivo Europeo en materia

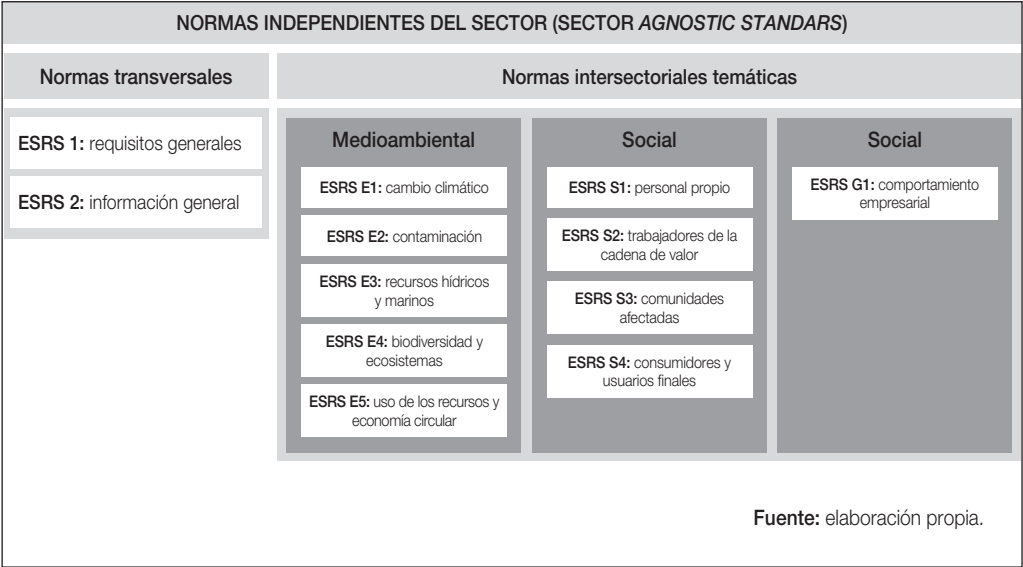
⁴ Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifican la Directiva 2013/34/UE, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y el Reglamento (UE) n.º 537/2014, por lo que respecta a la información corporativa en materia de sostenibilidad (COM(2021) 189 final).

⁵ No obstante, según el considerando 61, se permite a los Estados miembros que, de conformidad con el Reglamento (CE) 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, acrediten a los prestadores independientes de servicios de verificación para emitir un dictamen de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad, que debe publicarse junto con el informe de gestión.

de Información Financiera (EFRAG, por sus siglas en inglés). A este respecto, el artículo 1.8 establece que dichas normas garantizarán que la información que deba presentarse sea comprensible, pertinente, representativa, verificable, comparable y representarse de manera fiel. En relación con la información de carácter social, según el citado artículo, las normas especificarán la información a divulgar sobre los siguientes factores sociales y de derechos humanos: la igualdad de oportunidades (igualdad de género e igualdad de retribución por un mismo trabajo), la formación, la inclusión de las personas con discapacidad, las condiciones laborales, los salarios, el diálogo social y la negociación colectiva, la conciliación de la vida familiar y la vida privada, seguridad e higiene en el trabajo y el respeto de los derechos humanos.

Dichas normas, que se revisarán al menos cada 3 años a partir de su fecha de aplicación, abordarán todos los temas de sostenibilidad bajo la perspectiva de doble materialidad (materialidad de impacto y materialidad financiera), en coherencia con el resto del marco jurídico de la UE. Hasta el momento, el EFRAG ha publicado 12 propuestas (*drafts*) de Normas Europeas para la Elaboración de Informes de Sostenibilidad (ESRS, por sus siglas en inglés): 2 sobre requerimientos generales, 5 sobre temas medioambientales, 4 de temática social y 1 sobre gobernanza (figura 1).

Figura 1. Estándares de Información de Sostenibilidad (ESRS) de la UE elaborados por el EFRAG



En lo que respecta a la divulgación de información social, la ESRS S1 (plantilla propia) propone una serie de requerimientos de divulgación sobre la distribución por género, en

número y porcentaje, de la alta dirección y de la plantilla (distinguiendo, además, entre empleados permanentes y temporales), sobre si la empresa cuenta con políticas específicas dirigidas a la eliminación de la discriminación (incluyendo el acoso), el fomento de la igualdad de oportunidades y otras formas de promover la diversidad y la inclusión, brecha salarial entre hombres y mujeres, igualdad de oportunidades, horas de formación por géneros, etc. La ESRS S2 (trabajadores de la cadena de valor) extiende estos requerimientos de divulgación al resto de trabajadores de la cadena de valor.

En lo que respecta específicamente a la igualdad de derechos entre hombres y mujeres y la no discriminación en el empleo, el 7 marzo de 2014 la Comisión Europea adoptó una Recomendación sobre el refuerzo del principio de igualdad de retribución entre hombres y mujeres a través de la transparencia (2014/124/UE), centrada en mejorar la transparencia salarial, considerada un elemento esencial para la aplicación efectiva del principio de igualdad de retribución. En este sentido y con el objetivo de introducir medidas vinculantes de transparencia salarial, el 4 de marzo de 2021 la Comisión presentó una propuesta de directiva destinada a reforzar la aplicación del principio de igualdad de retribución entre hombres y mujeres para un mismo trabajo o para un trabajo de igual valor mediante mecanismos de transparencia salarial y de ejecución⁶. La propuesta de directiva fue aprobada por el Parlamento Europeo el 30 de marzo de 2023.

La propuesta de directiva busca reforzar la aplicación del principio de igualdad de retribución consagrado en el artículo 157 del Tratado de Funcionamiento de la UE y en la Directiva 2006/54/CE, relativa a la aplicación del principio de igualdad de oportunidades e igualdad de trato entre hombres y mujeres en asuntos de empleo y ocupación (refundición). Establece requisitos de transparencia retributiva previa al empleo (artículo 5), transparencia en las políticas de fijación de las retribuciones y de promoción profesional (artículo 6) y acceso a la información sobre la brecha retributiva entre trabajadoras y trabajadores (artículo 8). El 15 de diciembre de 2022, el Parlamento Europeo y el Consejo alcanzaron un acuerdo político sobre la directiva relativa a las medidas de transparencia salarial.

Por otro lado, la Comisión Europea publicó el 23 de febrero de 2022 la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre diligencia debida de las empresas en materia de sostenibilidad y por la que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937 (2022/0051 (COD)), en la que se establece un deber de diligencia debida de sostenibilidad corporativa para abordar los impactos negativos en los derechos humanos y el medio ambiente tanto de las actividades propias de la empresa, como las realizadas por sus filiales y sus cadenas de valor. Es de aplicación a las empresas de la UE de responsabilidad limitada con más

⁶ Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se refuerza la aplicación del principio de igualdad de retribución entre hombres y mujeres por un mismo trabajo o un trabajo de igual valor a través de medidas de transparencia retributiva y de mecanismos para su efectivo cumplimiento (COM(2021) 93 final).

de 500 empleados y más de 150 millones de euros de volumen de negocios neto a nivel mundial, así como aquellas con más de 250 empleados y un volumen de negocios neto de 40 millones de euros a nivel mundial que realicen actividades en sectores considerados de gran impacto. También se aplica a las empresas de países terceros con actividades en la UE cuyo volumen de negocios en la UE se ajuste a los criterios anteriores. Exige a las empresas determinar los efectos negativos (reales o potenciales) en los derechos humanos y el medio ambiente, prevenirlos, mitigarlos o eliminarlos y divulgar información al respecto.

3.3. España

En el caso de España, la normativa relativa a la divulgación de información no financiera está integrada por la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2014/95/UE a través del Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, que modifica el Código de Comercio, la Ley de sociedades de capital y la Ley de auditoría de cuentas en materia de información no financiera y diversidad. Posteriormente, el Real Decreto-ley 18/2017 fue sustituido por la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, conocida como «Ley de información no financiera», que ha ampliado los requerimientos relativos a la divulgación de información no financiera y diversidad.

En lo que respecta a la información sobre diversidad, el artículo 1 de la Ley 11/2018 aborda la modificación del Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885, para establecer la obligatoriedad para determinadas empresas⁷ de presentar un EINF en el que se incluya entre la información sobre cuestiones sociales y relativas al personal el número total y distribución de empleados por sexo, el promedio anual de contratos indefinidos, de contratos temporales y de contratos a tiempo parcial por sexo, el número de despidos por sexo, las remuneraciones medias y su evolución desagregadas por sexo, la brecha salarial, el pago a los sistemas de previsión de ahorro a largo plazo y cualquier otra percepción desagregada por sexo, etc.

El artículo 2 de la Ley 11/2018, mediante el que se modifica el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece la obligatoriedad de incluir en dicho EINF «una descripción de la política de diversidad aplicada en relación con el consejo de administración, de dirección y de las comisiones especializadas que se constituyan en su seno, por lo que respecta a cuestiones como la edad, el género, la discapacidad o la formación y experiencia profesional de sus miembros; incluyendo

⁷ Sociedades con más de 250 trabajadores que tengan la consideración de entidades de interés público y no sean calificadas como Pymes o bien que durante 2 ejercicios consecutivos cumplan, a la fecha de cierre, al menos una de las siguientes circunstancias: 1) que el total de las partidas del activo sea superior a 20 millones de euros o 2) que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros.

sus objetivos, las medidas adoptadas, la forma en la que se han aplicado, en particular, los procedimientos para procurar incluir en el consejo de administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres y los resultados en el periodo de presentación de informes, así como las medidas que, en su caso, hubiera acordado respecto de estas cuestiones la comisión de nombramientos. Asimismo, las sociedades deberán informar si se facilitó información a los accionistas sobre los criterios y los objetivos de diversidad con ocasión de la elección o renovación de los miembros del consejo de administración, de dirección y de las comisiones especializadas constituidas en su seno».

Finalmente, el artículo 3 de la Ley 11/2018 aborda la modificación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, para precisar la actuación de los auditores de cuentas tanto en relación con el EINF como en relación con la información sobre diversidad incluida en el informe anual de gobierno corporativo de las sociedades cotizadas. A este respecto, se señala que el auditor deberá comprobar únicamente que el EINF se encuentre incluido en el informe de gestión o bien que se haya incorporado en este la referencia correspondiente al informe separado y, de igual forma, únicamente comprobará que se haya facilitado la información requerida sobre diversidad en el informe anual de gobierno corporativo incorporado al informe de gestión.

4. Diseño empírico

Con el fin de alcanzar los objetivos de investigación propuestos, el diseño de la investigación se ha estructurado en 2 fases vinculadas. En la primera, se determinan los parámetros de materialidad de la información sobre diversidad e inclusión, teniendo en consideración los marcos conceptuales expuestos en el epígrafe previo, relativo tanto a las propuestas y regulaciones vigentes a nivel nacional y europeo como a los acuerdos internacionales y a las recomendaciones de expertos de diferentes organizaciones. La segunda fase comprende la descripción de la muestra y la metodología empleada para conocer las estrategias de divulgación empresarial en materia de diversidad e inclusión, enfocándose en análisis dinámicos que permitan determinar el impacto de los marcos regulatorios en materia de divulgación sobre diversidad e inclusión.

4.1. Información relevante en materia de diversidad e inclusión

El análisis de la información en materia de diversidad e inclusión que divulgan las compañías requiere previamente determinar la información material que necesitan los grupos de interés para conocer el comportamiento de la compañía, tomar decisiones e interactuar con ella. Con este enfoque, se analiza si la información reportada refleja las acciones, el desempeño y los impactos más significativos de la organización con influencia en las valoraciones y decisiones de los *stakeholders*.

Para determinar el nivel de materialidad de la información divulgada por las compañías se ha optado por el proceso de identificación de los asuntos materiales y la determinación de su alcance en atención a las recomendaciones recogidas en los estándares del GRI, el SASB y el Consejo Internacional de Informes Integrados (IIRC), así como en las propuestas del EFRAG y en la legislación europea y nacional; garantizando su equivalencia con lo establecido en diversos principios y marcos principios sobre conducta empresarial responsable, principalmente con los WEP de Naciones Unidas.

En la identificación de los asuntos relevantes se tiene en cuenta, entre otras consideraciones, si la empresa puede o no tener impacto sobre los distintos asuntos, tanto en el corto como en el medio y largo plazo. Al respecto, la tabla 2 refleja la información material sobre diversidad e inclusión identificada en el análisis realizado (panel A). Adicionalmente, se incluyen otras características de la información relativas a normalización, fiabilidad e integridad (panel B).

Tabla 2. Información material sobre diversidad e inclusión (DEI)

Panel A. Indicadores de relevancia

Información sobre el enfoque de gestión

DEI1. La empresa divulga información respecto a su política sobre diversidad e inclusión relativas a las relaciones que rigen el trabajo en las instalaciones de la compañía. Esta descripción conlleva el establecimiento de plazos y objetivos, así como información sobre la posible existencia de un responsable en materia de diversidad o la existencia de criterios de diversidad e inclusión en las evaluaciones del desempeño.

DEI2. La empresa divulga información respecto a su política sobre diversidad e inclusión relativas al trabajo acometido en la cadena de suministro.

Información sobre liderazgo y desarrollo del talento

DEI3. La empresa divulga información sobre la proporción de mujeres en el consejo de administración, la alta dirección y en puestos de dirección intermedia.

DEI4. La empresa divulga información sobre la proporción de los puestos ocupados por mujeres que generan autónomamente flujos de efectivo.

DEI5. La empresa divulga información asimilable relativa a otros colectivos subrepresentados (es decir, según nacionalidad, grupos raciales y étnicos, empleados con discapacidad, LGTBQ+).

Información sobre retención y reclutamiento

DEI6. La empresa divulga información en materia de género respecto a: número total de empleados de la compañía, promociones, nuevas contrataciones, reducciones de jornada, ceses voluntarios y despidos.

DEI7. Información asimilable relativa a otros colectivos subrepresentados (es decir, según nacionalidad, grupos raciales y étnicos, empleados con discapacidad, LGTBQ+).

Panel A. Indicadores de relevancia

**Información sobre igualdad y paridad en la remuneración**

DEI8. La empresa divulga información desagregada sobre remuneraciones en función del género: brecha de remuneración bruta de género media (promedio), porcentaje de mujeres cuya remuneración está situada en el 10 % de sus empleados mejor remunerados a nivel empresa/sectorial/nacional/internacional, auditorías realizadas para garantizar la igualdad salarial entre hombres y mujeres que realizan un trabajo equivalente.

DEI9. Información asimilable relativa a otros colectivos subrepresentados (es decir, según nacionalidad, grupos raciales y étnicos, empleados con discapacidad, LGTBQ+).

Cultura inclusiva

DEI10. La empresa divulga información sobre: licencias por paternidad o maternidad y otras iniciativas, porcentaje de mujeres que mantienen su puesto de trabajo después de su licencia por maternidad, empleados beneficiarios de medidas de conciliación (es decir, jornadas flexibles y/o teletrabajo).

DEI11. Información sobre otras iniciativas:

- Acceso a salas de lactancia in situ, guardería, sala de juegos, etc.
- Existencia de ayudas a empleados para procesos de adopción, tratamientos de fertilidad, congelación de óvulos, anticonceptivos o cambio de género.
- Existencia de ayudas a empleados para gastos de guarderías, ayudas para la escolarización, becas para matrículas universitarias, etc.
- Existencia de ayudas a empleados para el cuidado de familiares dependientes.
- Programas y licencias por duelo remuneradas.

Políticas contra el acoso

DEI12. La empresa divulga información sobre: la política y protocolos empresariales contra la discriminación, el acoso sexual y el acoso basado en raza, etnia, orientación sexual y/o identidad de género en el lugar de trabajo; programas de formación o capacitación integral para prevenir el acoso y situaciones discriminatorias (descripción de programas y porcentaje de empleados que completó la capacitación).

Iniciativas comunitarias

DEI13. La empresa divulga información sobre: los sistemas de control internos para la evaluación de todo el contenido de publicidad y mercadotecnia para evitar sesgos de género antes de su publicación, para evitar que los algoritmos de aprendizaje automático perpetúen los sesgos de género, certificaciones EDGEplus, etc.

DEI14. La empresa divulga información sobre las iniciativas para incrementar el número de proveedoras y clientas.

DEI15. Información asimilable relativa a otros colectivos subrepresentados (es decir, según nacionalidad, grupos raciales y étnicos, empleados con discapacidad, LGTBQ+).

Panel A. Indicadores de relevancia



DEI16. La empresa divulga información sobre otras iniciativas:

- Realización y/o patrocinio de programas educativos dirigidos a mujeres u otros colectivos (es decir, educación financiera, de salud, STEM).
- Acciones filantrópicas a organizaciones sin fines de lucro con una misión primaria de promover la diversidad e inclusión en el lugar de trabajo.
- Compromiso con iniciativas impulsadas por organizaciones internacionales (es decir, la emisión de una declaración de apoyo a los Principios de Empoderamiento de las Mujeres de las Naciones Unidas, firma del Global Compact de las Naciones Unidas).

Cadena de suministro

DEI17. La empresa divulga información sobre la exigencia a los socios comerciales, contratistas y proveedores de adopción de medidas, políticas e iniciativas a favor de la diversidad e inclusión, identificando el porcentaje de proveedores seleccionados con criterios de responsabilidad.

Panel B. Otras características de la información sobre diversidad e inclusión

DEI18. Normalización: la información divulgada ha sido elaborada de acuerdo con los estándares GRI + UN (la empresa reporta todos los indicadores).

DEI19. Fiabilidad: la información en materia de diversidad e inclusión ha sido verificada por un profesional independiente.

DEI20. Integridad: la información divulgada carece de sesgo, proporcionándose información sobre hechos contrarios a los principios de igualdad e inclusión, casos de discriminación de las condiciones de trabajo en la compañía, acoso o situaciones asimilables.

El indicador compuesto creado para medir la relevancia de la divulgación de información en materia de diversidad e inclusión se configura a partir de la suma de los 17 ítems recogidos en el panel A de la tabla 2, que miden la existencia de información cualitativa y cuantitativa que permite predecir actividades pasadas, presentes y futuras. Los ítems que determinan la relevancia se han seleccionado a partir de las recomendaciones de los principales organismos internacionales en materia de divulgación, garantizando la referencia a los principios WEP y las normas GRI que se han reflejado en la tabla 1. Se ha estructurado en 8 pilares clave para ofrecer información detallada sobre diferentes dimensiones que las empresas deben abanderar para lograr la igualdad. Este enfoque permite identificar fácilmente las áreas informativas que las empresas necesitan mejorar y comparar su progreso en función de la evolución del marco regulatorio. Adicionalmente, se han analizado otras características de la información divulgada relativas a la normalización, fiabilidad e integridad (recogidas en el panel B de la tabla 2), vinculadas al uso de estándares internacionales

en la elaboración de la información, la contratación de un servicio de verificación y la inclusión de información negativa para la compañía, respectivamente.

4.2. Población y muestra

La población seleccionada para el análisis se corresponde con las principales empresas europeas, debido a que estas compañías poseen importantes volúmenes de recursos y capacidades que les permiten abordar las necesidades y demandas de sus *stakeholders*, además de estar sometidas a un mayor escrutinio por parte de diferentes organismos y grupos especializados. El periodo seleccionado va de 2011 a 2020, los últimos 10 años con información sobre sostenibilidad o ESG disponible en la base de datos Thomson Reuters EIKON, fuente utilizada para la identificación inicial de empresas que elaboran una memoria de sostenibilidad, divulgando información en materia de diversidad e inclusión. Como se ha indicado, en este periodo, se han promulgado diferentes normas que obligan a las grandes empresas a divulgar información en materia de sostenibilidad, en general, y sobre diversidad e inclusión, en particular.

Al respecto, la muestra final de análisis se corresponde con un panel de datos balanceado formado por 1.890 observaciones de un total de 189 empresas cotizadas. Los criterios de configuración de la muestra vienen determinados por la disponibilidad de información necesaria para la creación del indicador compuesto de divulgación y el relativo a garantizar una distribución temporal homogénea. La relevancia y representatividad de la muestra queda garantizada por el tamaño y la distribución geográfica y sectorial. Concretamente, las compañías analizadas operan en 8 sectores de actividad y tienen su sede principal en 10 países europeos. En relación con su tamaño, de media, el número de empleados se sitúa en 48.675 (+ 61.970) puestos de trabajo. Estas características empresariales conllevan la aplicación de los marcos europeos en materia de divulgación y, de acuerdo con estudios previos, son determinantes del compromiso empresarial con la sostenibilidad. Así, los resultados obtenidos podrán ser utilizados como referentes por compañías de menor tamaño y otras organizaciones.

4.3. Metodología de análisis

Para la observación de las prácticas empresariales de divulgación de información no financiera se utiliza la metodología de análisis de contenido de las páginas web de las empresas que integran la muestra objeto de estudio. En especial, se ha analizado la sección correspondiente a los informes corporativos, centrándonos específicamente en la información relativa a diversidad e inclusión. La información recopilada en las webs corporativas ha sido codificada numéricamente y analizada mediante diferentes técnicas estadísticas y

gráficos a fin de determinar con rigor las estrategias de comunicación empresariales en relación con la divulgación de información sobre diversidad e inclusión.

Este enfoque metodológico permite evidenciar la relevancia, normalización, integridad y fiabilidad de las estrategias de comunicación y, a partir de sus observaciones, generalizar las mismas, estableciendo las conclusiones más probables que permitan generar nuevo conocimiento, como base para establecer las recomendaciones más adecuadas para empresas, reguladores, asociaciones y público en general.

5. Resultados

5.1. Evolución de la transparencia en materia de diversidad e inclusión

En la tabla 3 se reflejan los estadísticos descriptivos para los indicadores globales de la relevancia, normalización, fiabilidad e integridad de la información en materia de diversidad e inclusión. Al respecto, se observa que, en 2020, la media del *score* global DEI alcanza los 14,53 puntos de los 20 posibles. En relación con sus componentes, la relevancia de la información divulgada ha aumentado en 5 puntos en el periodo analizado, alcanzando de media 12,32 puntos sobre 17. En relación con la normalización, el 49 % de las compañías europeas analizadas reporta información de acuerdo con los estándares GRI+UN. Respecto a la fiabilidad y la integridad, más del 80 % de las compañías verifica su memoria de sostenibilidad, incluyendo información sobre aspectos negativos de las prácticas empresariales en materia de igualdad e inclusión.

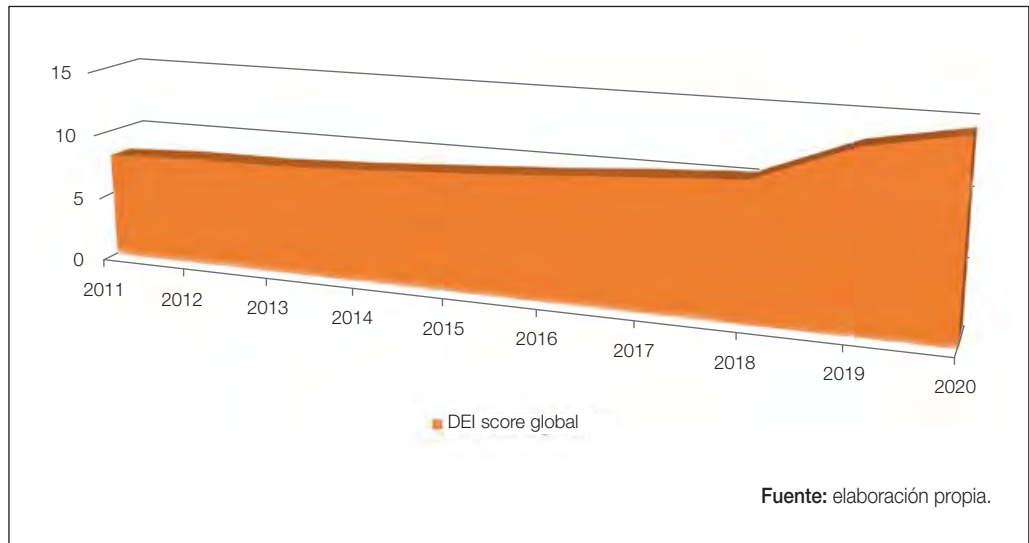
Tabla 3. Transparencia en materia de diversidad e inclusión (DEI)

Variable	2011	2014	2017	2020
Media				
DEI score global	8.07	8.66	9.94	14.53
Relevancia	7.38	7.88	9.06	12.32
Frecuencia relativa				
Normalización	8 %	10 %	20 %	49 %

Variable	2011	2014	2017	2020
Frecuencia relativa				
◀				
Fiabilidad	64 %	74 %	85 %	88 %
Integridad	6 %	12 %	20 %	83 %

En la figura 2 puede observarse la evolución interanual del indicador global de la divulgación de información en materia de diversidad e inclusión en el ámbito europeo (DEI). Al respecto, desde 2014, fecha de aparición de la Directiva de información no financiera (2014/95/UE), se evidencia una evolución favorable del score global DEI. Si bien el incremento más significativo en la información reportada en materia de diversidad e inclusión por las compañías analizadas se produce a partir de 2017, coincidiendo con a) la fecha tope prevista para la transposición de la Directiva 2014/95/UE a los marcos legales de los Estados miembros y su efectiva aplicación y con b) la publicación de las Directrices sobre la presentación de informes no financieros (2017/C 215/01).

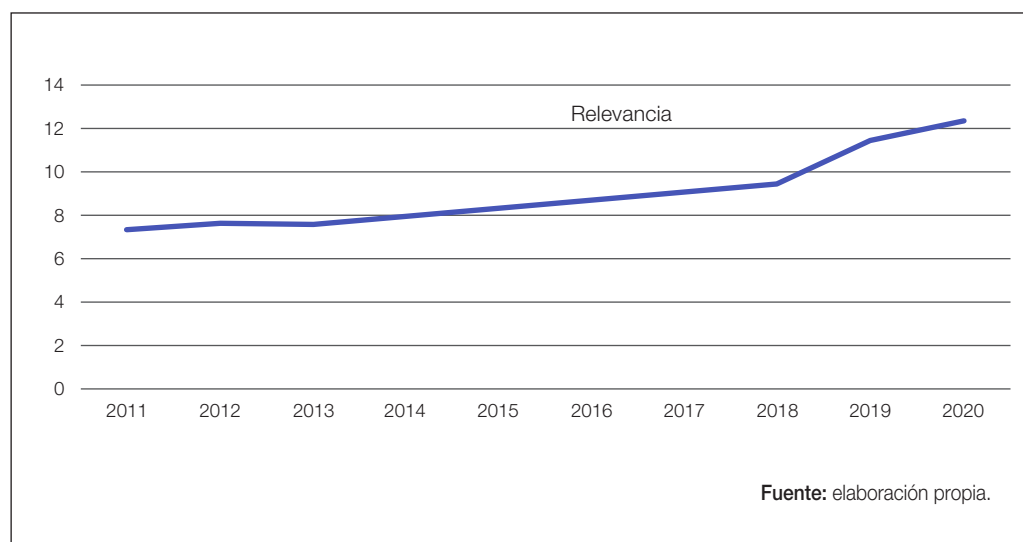
Figura 2. Evolución de la transparencia en materia de diversidad e inclusión (DEI)



Analizando con mayor detenimiento el efecto que estos pronunciamientos han podido tener en las diferentes características consideradas de la información divulgada, en

la figura 3 se refleja la evolución del score de relevancia. En ella puede verse que la información relevante que divulgan las compañías a finales de 2020 es prácticamente el doble que la reportaban en 2011, identificándose nuevamente que, aunque existe un incremento significativo de la información desde 2014 hasta 2020, la evolución más destacada se produce a partir de 2018. Ello confirma que la metodología propuesta en las Directrices sobre la presentación de informes no financieros (2017/C 215/01) refuerza el impacto que la Directiva de información no financiera (2014/95/UE) supuso en relación con la utilidad de la información empresarial en materia de sostenibilidad (Nicolò *et al.*, 2022; Ottenstein *et al.*, 2022; Venturelli *et al.*, 2022).

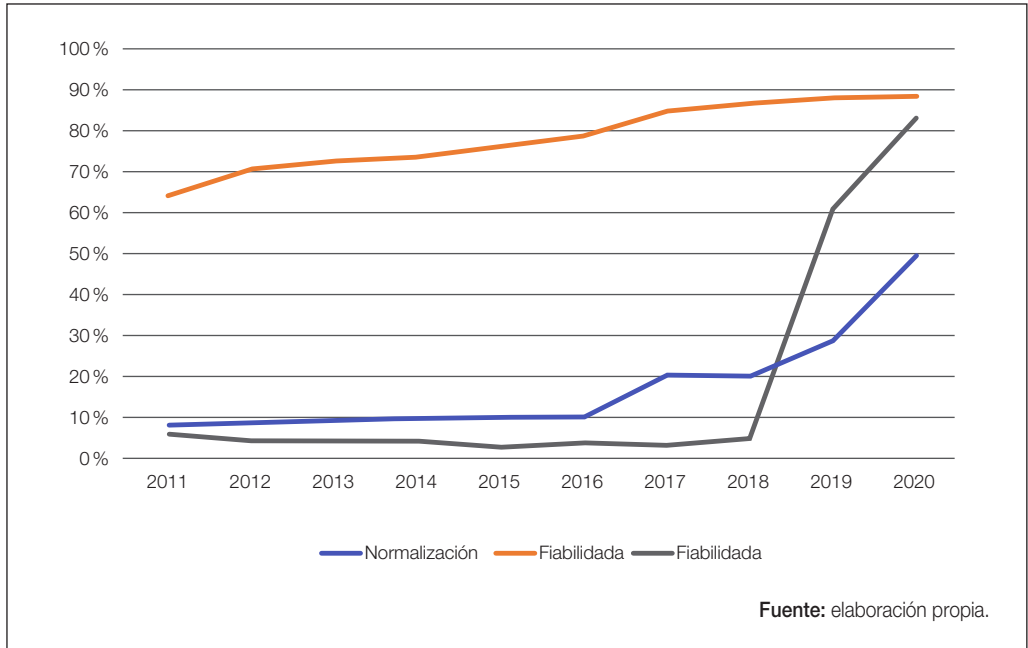
Figura 3. Evolución de la relevancia de la información en materia de diversidad e inclusión



Respecto al impacto que estos pronunciamientos tuvieron en otros parámetros de la información divulgada sobre diversidad e inclusión, la figura 4 evidencia un efecto similar a lo observado para la relevancia. El mayor impacto se produce en la integridad de la información divulgada mediante la publicación de noticias negativas respecto a las prácticas de igualdad e inclusión que caracterizan el desempeño de las compañías. En relación con la normalización, la adopción de los estándares GRI+UN también presenta una evolución significativa desde 2014, si bien, menor que la de la integridad. Respecto a la fiabilidad, el porcentaje de empresas que verifica sus memorias de sostenibilidad es elevado y presenta una trayectoria positiva a lo largo del periodo analizado. Esta evidencia es coincidente con la obtenida en el estudio de García-Sánchez *et al.* (2022b), en el que se identificó el impacto que los acontecimientos irresponsables que tuvieron lugar en

2010 (BP, WikiLeaks) supusieron en la contratación de los servicios de verificación, así como el revulsivo que la Directiva de información no financiera (2014/95/UE) ha supuesto en las compañías europeas.

Figura 4. Evolución de otros parámetros de la información en materia de diversidad e inclusión



Si bien estas cifras evidencian cambios significativos en todas las dimensiones en el periodo analizado, especialmente desde la aparición de la Directiva de información no financiera (2014/95/UE) y las Directrices sobre la presentación de informes no financieros (2017/C 215/01), con el fin de identificar aquellos ítems del *score* de relevancia con una trayectoria menos favorable y, por tanto, poner de manifiesto con mayor claridad los gaps existentes, en el siguiente epígrafe se realizará un análisis más detallado.

5.2. Evolución y gaps de la transparencia en materia de diversidad e inclusión

En la tabla 4 se presentan las medias respecto a cada uno de los ítems diseñados para medir la relevancia de la información divulgada en materia de diversidad e inclusión. La evolución dinámica muestra una trayectoria positiva y cambios significativos en todos los ítems

analizados, si bien todavía es posible detectar gaps informativos que deben ser corregidos. Al respecto, en relación con la información sobre el enfoque de gestión, en 2020 prácticamente la totalidad de las multinacionales europeas analizadas divulga información completa sobre diversidad e inclusión, informando sobre las relaciones que rigen el trabajo tanto en las instalaciones de la compañía como en la cadena de suministros. En relación con la evolución dinámica, los cambios observados se han producido respecto a la información que se reporta sobre las políticas de diversidad e inclusión en la cadena de suministros, información que únicamente reportaban el 32 % de las corporaciones en 2011.

Respecto a la información sobre liderazgo y desarrollo del talento, prácticamente la totalidad de las compañías divulga información sobre la proporción de mujeres en el consejo de administración, en la alta dirección y en puestos de dirección intermedia, así como información relativa a los puestos que ocupan. Sin embargo, únicamente el 59 % de las multinacionales revela esa información en relación con otros colectivos subrepresentados, siendo algo habitual desde 2017, fecha en la que existe una metodología más desarrollada para la elaboración de las memorias de sostenibilidad debido a la aparición de las Directrices sobre la presentación de informes no financieros (2017/C 215/01).

En este sentido, la media de la información divulgada sobre retención y reclutamiento pone de manifiesto que las empresas divulgan información en materia de género respecto al número total de empleados de la compañía, promociones, nuevas contrataciones, reducciones de jornada, ceses voluntarios y despidos; presentando márgenes de mejora en relación con el desglose informativo por colectivos subrepresentados.

En relación con la información sobre igualdad y paridad en la remuneración, en 2020 un 20 % de las multinacionales europeas no facilitan información desagregada sobre remuneraciones en función del género, como la relativa a la brecha de remuneración y otras iniciativas que garanticen la igualdad salarial entre hombres y mujeres que realizan un trabajo equivalente. Este porcentaje es mayor para la información desglosada para otros colectivos.

La información sobre cultura inclusiva ha evolucionado favorablemente a lo largo del periodo, si bien únicamente el 72 % de las multinacionales analizadas informa sobre licencias por paternidad o maternidad, incorporaciones y otras medidas de conciliación, como pueden ser jornadas flexibles y/o teletrabajo. Este porcentaje se reduce aún más para otras iniciativas voluntarias relativas a espacios para hijos de empleados, tratamientos, etc.

El 100 % de las multinacionales europeas actualmente divulga información sobre sus políticas y protocolos empresariales contra la discriminación, el acoso sexual y el acoso basado en raza, etnia, orientación sexual y/o identidad de género; así como sobre la existencia de programas de formación o capacitación integral para prevenir el acoso y situaciones discriminatorias.

Respecto a las iniciativas comunitarias, todas las compañías analizadas divulgan información sobre sus sistemas de control interno para evitar sesgos de género y sobre su compromiso con diferentes iniciativas internacionales o patrocinios, sin embargo, la información sobre iniciativas para incrementar la diversidad de proveedores y clientes únicamente se incluye en las memorias de sostenibilidad del 60 % de las multinacionales analizadas.

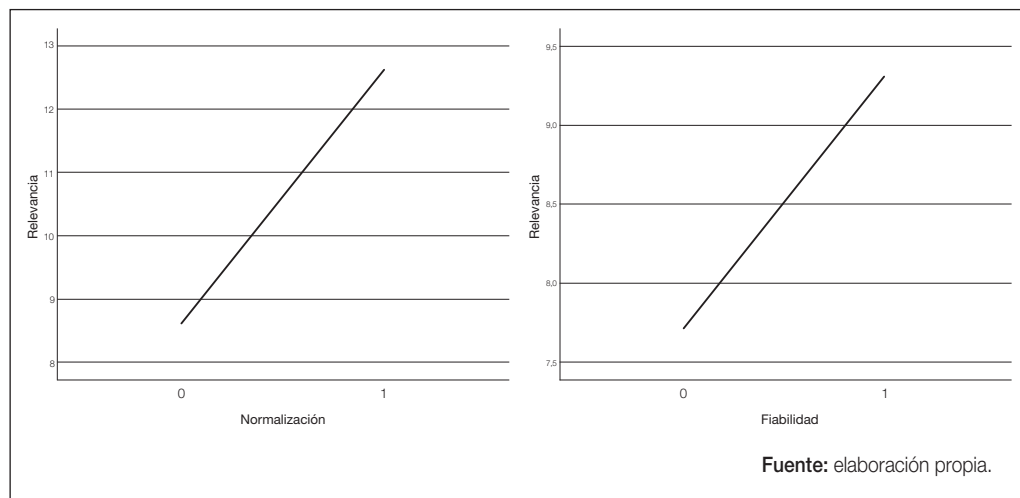
Tabla 4. Descriptivos para la información en materia de diversidad e inclusión (DEI)

Variable	2011	2014	2017	2020	
	Media				Máximo
Enfoque de gestión	1.29	1.38	1.75	1.95	2
Liderazgo y talento	1.31	1.51	1.81	2.52	3
Reclutamiento	0.76	0.76	0.76	1.52	2
Remuneración	0.55	0.67	0.75	1.39	2
Cultura inclusiva	0.27	0.24	0.28	1.07	2
Políticas contra el acoso	0.97	1	1	1	1
Iniciativas comunitarias	1.92	1.94	1.97	1.93	4
Cadena de suministro	0.32	0.38	0.75	0.95	1

5.3. Sinergias entre las características de la información sobre diversidad e inclusión y otros impactos intangibles

Con el fin de evidenciar las sinergias entre las decisiones de transparencia relativas a normalización y verificación de la información divulgada, en la figura 5 se representan las relaciones entre el score de relevancia y las variables dicotómicas representativas de si la compañía ha adoptado los estándares GRI+UN en la elaboración de la información en materia de diversidad e inclusión (DEI18) y la contratación de un servicio de verificación de las memorias de sostenibilidad (DEI19). Las gráficas evidencian que existe una relación positiva entre ambas decisiones empresariales, conducentes a la normalización y fiabilidad, y la relevancia de la información, pudiéndose afirmar la existencia de sinergias entre los diferentes parámetros analizados.

Figura 5. Relaciones entre la revelación y otros parámetros de la información en materia de diversidad e inclusión



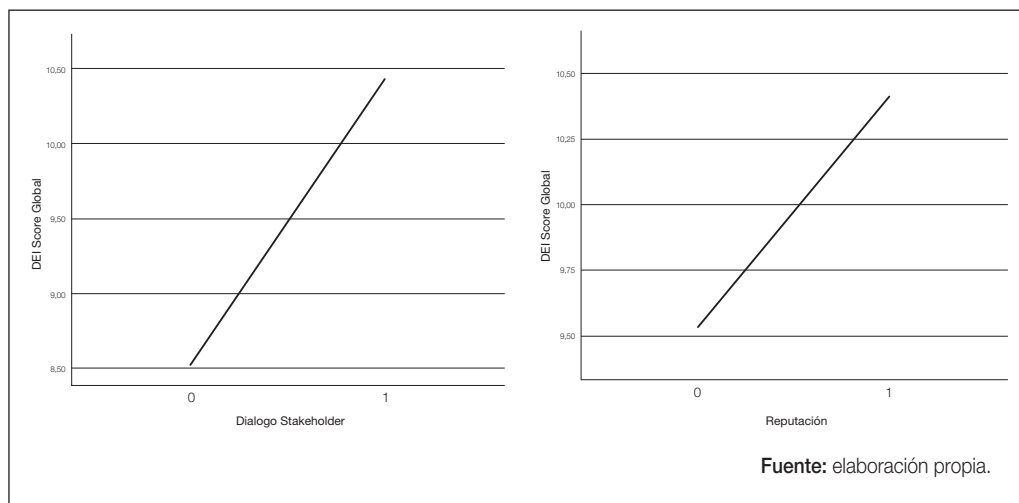
En relación con el interés por conocer el impacto intangible que la divulgación de información sobre diversidad e inclusión puede generar, parece adecuado analizar tanto su impacto directo en la reputación corporativa, como el impacto indirecto en el compromiso de las partes interesadas o *stakeholders*. Según Fombrun (1996), este efecto se debe a que la reputación corporativa representa la «evaluación general de una empresa por parte de los grupos de interés a lo largo del tiempo» y se deriva de «experiencias directas con la empresa, cualquier otra forma de comunicación y simbolismo que proporcione información sobre las compañías, sus actuaciones y/o una comparación de esas actuaciones con las de los principales competidores». En definitiva, la reputación corporativa se define como la imagen mental inmediata de una empresa, que cambia con el tiempo como resultado del desempeño y la comunicación.

Por tanto, la reputación corporativa se deriva principalmente de 2 componentes diferentes: uno conductual y otro informativo. Según García-Sánchez *et al.* (2022c), el componente con mayor peso es el informativo, estando especialmente vinculado a la divulgación de información, ya que representa un medio importante para tratar de influir en las percepciones que los *stakeholders* tienen de la empresa. Así, la credibilidad de la información en sí es esencial, pues si esta es percibida como poco creíble, no influirá en las percepciones de los grupos de interés y es probable que no tenga efectos sobre la reputación corporativa o, en caso de que se perciba como falsa, sus efectos serán negativos (García-Sánchez *et al.*, 2022c).

En la figura 6 pueden observarse los efectos que la divulgación de información sobre diversidad e inclusión conllevan respecto al dialogo de los grupos de interés y la reputación corporativa. Las gráficas evidencian un impacto positivo de la relevancia, normalización, fiabilidad e integración de la información divulgada y la interacción activa de la compañía con

los grupos de intereses y su inclusión en alguno de los 3 principales *rankings* de empresas admiradas o reputadas a nivel mundial (Forbes, Fortune, Global RepTrak).

Figura 6. Efectos intangibles de la información en materia de diversidad e inclusión



6. Conclusiones

Los inversores juzgan los niveles de sostenibilidad de cada compañía a partir de sus actuaciones, reflejadas en las memorias de información no financiera o de sostenibilidad. Sin embargo, estos informes están rodeados de un profundo escepticismo, especialmente lo referido a temas vinculados a derechos humanos y prácticas laborales relacionadas con la diversidad, igualdad e inclusión (Ben-Amar *et al.*, 2022).

Para avanzar en el logro de la igualdad en el lugar de trabajo y promover el empoderamiento de la mujer y otras minorías es necesario conocer las políticas, compromisos, hitos logrados y la información reportada sobre la diversidad, inclusión e igualdad de oportunidades a fin de identificar las prácticas empresariales actuales y los principales gaps informativos (Shimeld *et al.*, 2017; Maj, 2018). En este contexto, este artículo ha analizado la información sobre diversidad e inclusión divulgada por una muestra de empresas europeas en los estados de información no financiera con el objetivo de determinar las estrategias divulgativas de las compañías en relación con la materialidad de la información divulgada, medida por su relevancia, normalización, integridad y fiabilidad. Los resultados obtenidos ponen de manifiesto que la divulgación de información sobre diversidad e inclusión ha tenido una evolución positiva a lo largo del periodo analizado, al igual que la normalización y la fiabilidad y la integridad. También ha aumentado de forma importante la relevancia de la información divulgada. En todos los casos,

el incremento es más significativo a partir de 2017, coincidiendo con la publicación de las Directrices sobre la presentación de informes no financieros (2017/C 215/01), lo que denota la influencia positiva que estas han tenido en el impacto de la Directiva de información no financiera (2014/95/UE) en la utilidad de la información empresarial en materia de sostenibilidad.

A nivel práctico, este trabajo contribuye a determinar los elementos de la información material que deben divulgar las compañías en relación con sus prácticas sobre diversidad e inclusión, establecidos de acuerdo con las demandas de diferentes organismos, organizaciones, partícipes y usuarios. Esta base permitirá que los responsables de la elaboración de las memorias y estados sobre sostenibilidad elaboren reportes que contengan los aspectos mínimos y recomendables sobre las que una entidad debe revelar para que la información ofrecida sobre diversidad e inclusión sea útil en los procesos de toma de decisiones de los *stakeholders*. Además, el estudio empírico realizado permite comprender la evolución de la transparencia en materia de diversidad e inclusión en el ámbito europeo, tanto de forma global como en relación con los distintos parámetros analizados (relevancia/materialidad, normalización, fiabilidad e integridad) y evaluar el efecto que ha tenido la normativa sobre divulgación en materia de diversidad e inclusión. Así, los resultados obtenidos facilitan el trabajo de reguladores y de las asociaciones que agrupan a diferentes colectivos de cara a determinar las modificaciones que deben incorporar las compañías en las prácticas de divulgación de información no-financiera en materia de diversidad e inclusión, a fin de homogeneizar la información dotándola de mayor credibilidad al mismo tiempo. La evidencia obtenida también será útil a inversores, accionistas y otros partícipes en relación con los parámetros que deben emplear para evaluar la calidad de la información corporativa divulgada. Finalmente, los ítems que componen el indicador compuesto de divulgación utilizado, configurado a partir de los principales marcos de divulgación institucionales, pueden ser utilizados en procesos de *benchmarking* por empresas de menor tamaño interesadas en mostrar su compromiso con el desarrollo sostenible y la igualdad.

Referencias bibliográficas

- Barberá, E., Ramos, A., Sarrió, M. y Candela, C. (2002). *Más allá del techo de cristal. Diversidad de género*, 40, 55-68.
- Baumüller, J. y Sopp, K. (2022). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 8-28. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0114>
- Ben-Amar, W., Bujaki, M., McConomy, B. y McKenny, P. (2022). Disclosure transparency and impression management: A textual analysis of board gender diversity disclosures in Canada. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(5), 1.247-1.265. <https://doi.org/10.1002/csr.2267>
- Boiral, O. y Henri, J. F. (2017). Is sustainability performance comparable? A study of GRI reports of mining organizations. *Business & Society*, 56(2), 283-317. <https://doi.org/10.1177/0007650315576134>

- Brooks, C. y Oikonomou, I. (2018). The effects of environmental, social and governance disclosures and performance on firm value: A review of the literature in accounting and finance. *The British Accounting Review*, 50(1), 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.11.005>
- Campbell, K. y Helleloid, D. (2023). Ann Hopkins and PwC: Critically Analyzing Culture, Leadership, Policies, and Reporting for Diversity and Inclusion. *Issues in Accounting Education*, 38(1), 185-199. <https://doi.org/10.2308/ISSUES-2021-115>
- Catalyst (2021). Quick Take: Women on Corporate Boards.
- Catalyst (2022a). Women CEOs of the S&P 500.
- Catalyst (2022b). Quick Take: Women in Management.
- Clarkson, P. M., Li, Y., Richardson, G. D. y Vasvari, F. P. (2008). Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 303-327. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.05.003>
- Clarkson, P., Li, Y., Richardson, G. y Tsang, A. (2019). Causes and consequences of voluntary assurance of CSR reports: International evidence involving Dow Jones Sustainability Index Inclusion and Firm Valuation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2.451-2.474. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2018-3424>
- Credit Suisse Research Institute (2022). The CS Gender 3000 in 2021: Broadening the diversity discussion. <https://www.credit-suisse.com/media/assets/corporate/docs/about-us/research/publications/csri-2021-gender-3000.pdf>
- Cubilla-Montilla, M., Nieto-Librero, A. B., Galindo-Villardón, M. P., Vicente Galindo, M. P. y García-Sánchez, I. M. (2019). Are cultural values sufficient to improve stakeholder engagement human and labour rights issues? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26, 938-955. <https://doi.org/10.1002/csr.1733>
- Czymara, C. S., Langenkamp, A. y Cano, T. (2021). Cause for concerns: gender inequality in experiencing the COVID-19 lockdown in Germany. *European Societies*, 23(sup. 1), S68-S81. <https://doi.org/10.1080/14616696.2020.1808692>
- Dhaliwal, D. S., Li, O. Z., Tsang, A. y Yang, Y. G. (2011). Voluntary nonfinancial disclosure and the cost of equity capital: The initiation of corporate social responsibility reporting. *The Accounting Review*, 86(1), 59-100. <https://doi.org/10.2308/accr.00000005>
- Dienes, D., Sassen, R. y Fischer, J. (2016). What are the drivers of sustainability reporting? A systematic review. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(2), 154-189. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2014-0050>
- Erkens, M., Paugam, L. y Stolowy, H. (2015). Non-financial information: State of the art and research perspectives based on a bibliometric study. *Comptabilité Contrôle Audit*, 21(3), 15-92.
- European Commission (EC). (2020). Summary report of the public consultation on the review of the non-financial reporting directive. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=PL_COM:Ares\(2020\)3997889&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=PL_COM:Ares(2020)3997889&from=EN)
- Fisher, A. N. y Ryan, M. K. (2021). Gender inequalities during COVID-19. *Group Processes & Intergroup Relations*, 24(2), 237-245.
- Furlotti, K., Mazza, T., Tibiletti, V. y Triani, S. (2019). Women in top positions on boards of directors: Gender policies disclosed in Italian sustainability reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(1), 57-70. <https://doi.org/10.1002/csr.1657>

- Fombrun, C. J. (1996). Reputation. Harvard Business School Press.
- García-Sánchez, I. M. (2021). Corporate social reporting and assurance: The state of the art: Información social corporativa y aseguramiento: El estado de la cuestión. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(2), 241-269. <https://doi.org/10.6018/rccsar.409441>
- García-Sánchez, I. M., Oliveira, M. C. y Martínez-Ferrero, J. (2020). Female directors and gender issues reporting: The impact of stakeholder engagement at country level. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27, 369-382. <https://doi.org/10.1002/csr.1811>
- García-Sánchez, I. M., Minutiello, V. y Tetamanzi, P. (2022a). Gender disclosure: The impact of peer behaviour and the firm's equality policies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(2), 385-405. <https://doi.org/10.1002/csr.2207>
- García-Sánchez, I. M., Sierra-García, L. y García-Benau, M. A. (2022b). How does the EU non-financial directive affect the assurance market? *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, 31, 823-845. <https://doi.org/10.1111/beer.12428>
- García-Sánchez, I. M., Raimo, N., Uribe-Bohorquez, M. V. y Vitolla, F. (2022c). Corporate reputation and stakeholder engagement: Do assurance quality and assurer attributes matter? *International Journal of Auditing*, 26(3), 388-403. <https://doi.org/10.1111/ijau.12287>
- Grosser, K. y Moon, J. (2008). Developments in company reporting on workplace gender equality?: A corporate social responsibility perspective. *Accounting Forum*, 32(3), 179-198. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2008.01.004>
- Hodge, K., Subramaniam, N. y Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian accounting review*, 19(3), 178-194. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x>
- Holton, V. y Dent, F. E. (2016). A better career environment for women: developing a blueprint for individuals and organisations. *Gender in Management: An International Journal*, 31(8), 542-561. <https://doi.org/10.1108/GM-08-2015-0074>
- Hossain, D., Ahmad, N. N. y Siraj, S. A. (2016). Marxist Feminist Perspective of Corporate Gender Disclosures. *Asian Journal of Accounting & Governance*, 7, 11-24. <http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2016-07-02>
- Houser, K. A. (2019). Can AI solve the diversity problem in the tech industry: Mitigating noise and bias in employment decision-making. *Stanford Technology Law Review*, 22(1), 290-353.
- Kikuchi, S., Kitao, S. y Mikoshiba, M. (2021). Who suffers from the COVID-19 shocks? Labor market heterogeneity and welfare consequences in Japan. *Journal of the Japanese and International Economies*, 59. <https://doi.org/10.1016/j.jjie.2020.101117>
- Klinger, U. y Svensson, J. (2021). The power of code: women and the making of the digital world. *Information, Communication & Society*, 24(14), 2.075-2.090. <https://doi.org/10.1080/1369118X.2021.1962947>
- Maj, J. (2018). Embedding diversity in sustainability reporting. *Sustainability*, 10(7), 2487. <https://doi.org/10.3390/su10072487>
- Martínez-Ferrero, J. y García-Sánchez, I. M. (2017). Sustainability assurance and cost of capital: Does assurance impact on credibility of corporate social responsibility information? *Business Ethics: A European Review*, 26(3), 223-239. <https://doi.org/10.1111/beer.12152>
- Mio, C. (2010). Corporate social reporting in Italian multi-utility companies: An empiri-

- cal analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17(5), 247-271. <https://doi.org/10.1002/csr.213>
- Monteiro, A. P., Aibar-Guzmán, B., Garrido-Ruso, M. y Aibar-Guzmán, C. (2021). Employee-related disclosure: A bibliometric review. *Sustainability*, 13(10), 5.342. <https://doi.org/10.3390/su13105342>
- Monteiro, A. P., García-Sánchez, I. M. y Aibar-Guzmán, B. (2022). Labour Practice, Decent Work and Human Rights Performance and Reporting: The Impact of Women Managers. *Journal of Business Ethics*, 180, 523-542. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04913-1>
- Muslu, V., Mutlu, S., Radhakrishnan, S. y Tsang, A. (2019). Corporate social responsibility report narratives and analyst forecast accuracy. *Journal of Business Ethics*, 154(4), 1.119-1.142. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3429-7>
- Ngalawa, H. y Derera, E. (2020). Agricultural Production, Employment and Gender Vulnerability: COVID-19 Implications. *African Journal of Governance & Development*, 9(1.1), 200-225.
- Nicolò, G., Zampone, G., Sannino, G. y De Iorio, S. (2022). Sustainable corporate governance and non-financial disclosure in Europe: does the gender diversity matter? *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 227-249. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0100>
- Oliveira, M., Rodrigues Júnior, M. S., Lima, S. H. O. y Freitas, G. A. (2018). The influence of the characteristics of the National Business System in the disclosure of gender-related Corporate Social Responsibility practices. *Administrative Science*, 8(14), 1-17. <https://doi.org/10.3390/admsci8020014>
- Ottenstein, P., Erben, S., Jost, S., Weuster, C.W. y Zülch, H. (2022). From voluntarism to regulation: effects of directive 2014/95/EU on sustainability reporting in the EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 55-98. <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2021-0075>
- Pande, R. y Ford, D. (2012). Gender Quotas and Female Leadership. *World Bank*. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/9120>
- Parsa, S., Roper, I., Muller-Camen, M. y Szigetvari, E. (2018). Have labour practices and human rights disclosures enhanced corporate accountability? The case of the GRI framework. *Accounting Forum*, 42(1), 47-64. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2018.01.001>
- Perugini, M. L. L. (2009). Nuevas metáforas acerca de las mujeres líderes. *Psicod Debate. Psicología, Cultura y Sociedad*, 9, 65-80.
- Sarrió, M., Barberá, E., Ramos, A. y Candela, C. (2002). Glass ceiling in the professional promotion of women. *International Journal of Social Psychology*, 17(2), 167-182. <https://doi.org/10.1174/021347402320007582>
- Scarborough, W. J., Lambouthis III, D. L. y Holbrook, A. L. (2019). Support of workplace diversity policies: The role of race, gender, and beliefs about inequality. *Social Science Research*, 79, 194-210. <https://doi.org/10.1016/j.ssresearch.2019.01.002>
- Searcy, C., Dixon, S. M. y Neumann, W. P. (2016). The use of work environment performance indicators in corporate social responsibility reporting. *Journal of Cleaner Production*, 112, 2.907-2.921. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.10.081>
- Sethi, S. P., Martell, T. F. y Demir, M. (2017). Enhancing the role and effectiveness of corporate social responsibility (CSR) reports: The missing element of content verification and integrity assurance. *Journal of Business Ethics*, 144, 59-82. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2862-3>

- Shimeld, S., Williams, B. y Shimeld, J. (2017). Diversity ASX corporate governance recommendations: a step towards change? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 8(3), 335-357. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-12-2016-0089>
- Siboni, B., Sangiorgi, D., Farneti, F. y De Villiers, C. (2016). Gender (in) accounting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*, 24(2), 158-168. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2016-0054>
- Singh, V., Point, S. y Moulin, Y. (2015). French supervisory board gender composition and quota threat: Changes from 2008 to 2010. *Gender in Management: An International Journal*, 30(7), 551-571. <https://doi.org/10.1108/GM-07-2015-0065>
- Sustainability Accounting Standards Board (SASB). (2020). SASB Human Capital Bulletin. <https://www.sasb.org/knowledge-hub/sasb-human-capital-bulletin/>
- United Nations Global Compact (UNGC) y Pacto Mundial. (2011). Principios rectores sobre las empresas y los derechos humanos: puesta en práctica del marco «Proteger, respetar y remediar» de las Naciones Unidas. <https://www.pactomundial.org/biblioteca/principios-rectores-sobre-las-empresas-y-los-derechos-humanos-puesta-en-practica-del-marco-de-las-naciones-unidas-para-proteger-respetar-y-remediar/>
- United Nations Global Compact (UNGC) y UN Women. (2012). WEPS Transparency and Accountability Framework Creating Transparency on Gender Equality to Transform Business. <https://www.weps.org/sites/default/files/2022-12/WEPS%20Transparency%20and%20Accountability%20Framework%20FINAL.pdf>
- Venturelli, A., Fasan, M. y Pizzi, S. (2022). Guest editorial Rethinking non-financial reporting in Europe: challenges and opportunities in revising Directive 2014/95/EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 1-7. <https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2022-265>
- World Economic Forum (2022). Global Gender Gap Report 2022. https://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2022.pdf

Isabel María García-Sánchez. Catedrática de universidad en el área de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Salamanca. Sus líneas de investigación están principalmente relacionadas con la transparencia informativa, la sostenibilidad y el gobierno corporativo. Sus artículos han sido publicados en *Corporate Governance: An International Review*, *Journal of Banking & Finance*, *Business & Society*, *Long Range Planning* y *British Management Journal*, entre otras revistas. <https://orcid.org/0000-0003-4711-8631>

Beatriz Aibar-Guzmán. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Santiago de Compostela. Sus líneas de investigación están principalmente relacionadas con la responsabilidad social corporativa (RSC), la transparencia informativa y la contabilidad de gestión. Sus artículos han sido publicados en *Journal of Business Ethics*, *Journal of Cleaner Production*, *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review* y *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, entre otras revistas. <https://orcid.org/0000-0001-7410-5997>

Cristina Aibar-Guzmán. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Santiago de Compostela. Sus líneas de investigación están principalmente relacionadas con la responsabilidad social corporativa (RSC), la contabilidad pública y la contabilidad de gestión (en temas relacionados con la medición y gestión del rendimiento). Sus artículos han sido publicados en *Business Strategy & the Environment*, *Journal of Business Research* y *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, entre otras revistas. <https://orcid.org/0000-0002-1229-9631>

Las autoras contribuyen equitativamente en todas las fases de desarrollo del trabajo.

Precio contingente en la adquisición de una empresa que no es del grupo

Análisis de la [consulta 3 del BOICAC 132, de diciembre de 2022](#)

Elena Robledo Acinas

Interventora y auditora del Estado (España)

Extracto

La presente consulta analiza el tratamiento contable del precio contingente en la adquisición de una empresa que no es del grupo.

Recibido: 17-05-2023 / Aceptado: 21-07-2023 / Publicado: 05-09-2023

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable del precio contingente en la adquisición de una inversión en el patrimonio de una empresa que no es del grupo.

Respuesta

La consulta versa sobre una sociedad que adquiere en 2021 una participación del 40 % en el patrimonio de otra sociedad que le otorga influencia significativa sobre la misma. Dicha participación fue incluida a efectos de valoración en la categoría de activos financieros a coste. El precio de adquisición consistió en una cantidad fija que se abonó en el momento de la compraventa, y en un importe variable determinado con una fórmula de cálculo basada en los ebitda que se alcancen entre los años 2021 al 2024, de forma que el precio final a pagar quedará determinado en 2025, una vez se conozcan todos los ebitda de los años citados.

La cuestión que plantea el consultante se concreta en aclarar qué modelo de contraprestación contingente debe aplicarse cuando se adquieren instrumentos financieros cuya valoración posterior sigue el criterio del coste.

Los dos modelos a los que se refiere la consulta son el regulado para determinar el coste del inmovilizado material en el punto 1 del apartado 1, «Regla general», de la Norma Primera, «Valoración inicial», de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. Y, por otro lado, el previsto en el apartado 2.3, «Coste de la combinación de negocios», de la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al que se remite la NRV 9.^a 2.4.1, «Valoración inicial», para el caso concreto de la adquisición de una inversión calificada como empresa del grupo, formando parte del cual también habría que entender incluidos los criterios que se enuncian sobre esta materia en los apartados 2.6, «Contabilidad provisional», y 2.9, «Valoración posterior».

La diferencia entre ambos esquemas de registro radica básicamente, en que el relativo a las adquisiciones de un negocio limita al plazo de 12 meses desde la fecha de adquisición la obligación de ajustar el coste del activo cuando en ese plazo se obtiene información adicional sobre la mejor estimación del valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición.

En este contexto, la NRV 9.^a del PGC –apartado 2.4, «Activos financieros a coste»– expresa que en todo caso se incluyen en la categoría de valorados a coste:

- a) Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como estas quedan definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales.
- b) Las restantes inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no pueda determinarse por referencia a un precio cotizado en un mercado activo para un instrumento idéntico, o no pueda estimarse con fiabilidad, y los derivados que tengan como subyacente a estas inversiones [...]

Más adelante, en el apartado 2.4.1, «Valoración inicial», de la citada NRV 9.^a del PGC se señala:

2.4.1 Valoración inicial.

Las inversiones incluidas en esta categoría se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, en relación con las empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2

de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo, y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

Como puede apreciarse, en el primer párrafo de la NRV 9.^a 2.4.1 del PGC no se incluye una referencia expresa a los pagos contingentes, salvo en relación con las empresas del grupo, pero sobre este particular y desde una perspectiva general cabría traer a colación la definición de coste histórico incluida en el apartado 6.º, «Criterio de valoración», del Marco Conceptual del PGC, en cuya virtud (énfasis añadido):

1. Coste histórico o coste. El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción. *El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición*, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con esta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas [...]

Por tanto, es claro que la contraprestación contingente acordada entre las partes debe ser tenida en cuenta como un componente del coste de las inversiones en los instrumentos de patrimonio sobre los que versa la consulta.

No obstante, por la ausencia de una referencia expresa en la NRV 9.^a 2.4.1 no resulta evidente cuál de los dos modelos de registro debe seguirse.

Para responder a esta pregunta es oportuno mencionar la explicación incluida en el preámbulo de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 1 de marzo de 2013 sobre este componente del precio de adquisición (énfasis añadido):

[...] cuando se adquiere un elemento del inmovilizado, puede resultar habitual que las partes que intervienen en la transacción condicionen el precio acordado a la obtención de información adicional en el futuro sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, que confirmen la capacidad del activo de generar beneficios o rendimientos económicos en el futuro. *A diferencia de lo expuesto respecto de las combinaciones de negocios, cuando se adquiera un solo*

elemento patrimonial será más evidente la identificación entre el pago contingente y los beneficios o rendimientos económicos futuros del activo, circunstancia que impide aplicar el límite del año previsto para aquellas.

Sobre la base de este razonamiento, en la Resolución se aclara que formará parte del precio de adquisición del activo la mejor estimación del valor actual de los pagos contingentes acordados, salvo que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo futuro de la actividad de la empresa, como la cifra de ventas o el beneficio del ejercicio.

Los cambios en la estimación de la contraprestación contingente se contabilizarán, de manera prospectiva y por el mismo importe, como una rectificación del valor en libros del activo y del pasivo.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

Frente a este planteamiento, el modelo de registro y valoración de la contraprestación contingente en una combinación de negocios está influido por la necesidad de resolver de manera práctica el análisis complejo cuando se trata de enjuiciar si los beneficios generados por la sociedad participada desde la fecha de adquisición formaban parte de las sinergias adquiridas. Adicionalmente, se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias los cambios posteriores al final del periodo de contabilidad provisional –12 meses desde la fecha de adquisición– por diferencia entre la mejor estimación en ese momento y el importe desembolsado.

Esto es, la regla de los 12 meses se incorpora para resolver la dificultad de identificar si los beneficios generados por la sociedad adquirida después de la fecha de adquisición formaban parte de los activos netos adquiridos, o si, por el contrario, debían calificarse como valor autogenerado por el nuevo adquirente a partir de ese momento, circunstancia que debería llevar a registrar el pago contingente como un gasto.

En las adquisiciones de instrumentos de patrimonio valorados al coste, *a priori*, parece que se podría apreciar la misma identidad de razón existente en el acuerdo que justifica un pago adicional en función de los beneficios futuros de la empresa adquirida en el contexto de una combinación de negocios. Por ello, se puede concluir que, atendiendo al fondo económico de la operación, el modelo de registro de los acuerdos de contraprestación contingente de las combinaciones de negocio sería aplicable a las inversiones financieras sobre las que versa esta consulta. La consecuencia de esta conclusión desde la perspectiva de las cuentas consolidadas deberá ser coherente con el tratamiento contable de los hechos en las cuentas anuales individuales.

Ejemplo

El 1 de enero del año 2021 se realiza una compra de acciones, que representa el 40 % del capital social de una compañía, con un coste de 50.000 euros, pactándose además unos pagos adicionales a realizar los días 31 de diciembre de los años 2021, 2022, 2023 y 2024.

El importe de los pagos dependerá de la evolución del ebitda en esos ejercicios, con el siguiente desglose:

Años	Rango 1 ebitda	Pago	Rango 2 ebitda	Pago
2021	h/ 25000	2.000	25000-30000	3.000
2022	30000-35000	3.000	35000-40000	4.000
2023	40000-45000	4.000	45000-50000	5.000
2024	50000-55000	5.000	más 55000	6.000

La estimación que realiza la empresa del ebitda para esos años es la siguiente:

Estimación inicial de ebitda	
2021	20.000
2022	30.000
2023	48.000
2024	60.000

A 31 de diciembre de 2021 la empresa realiza una nueva estimación del ebitda, siendo esta:

Años	Ebitda real
2021	–
2022	34.000
2023	44.000
2024	55.000

A partir de esa fecha los datos reales coinciden con los estimados.

Tipo de interés 4 %.

Se pide:

Contabilizar la inversión inicial y los pagos posteriores a realizar.

Solución

Estimación inicial de ebitda		Pago	4 % Valor actual
2021	20.000	2.000	1.923,08
2022	30.000	3.000	2.773,67
2023	48.000	5.000	4.444,98
2024	60.000	6.000	5.128,83
			14.270,55

Precio a pagar por la compra de la participación:

Contado	50.000
Pagos contingentes	14.270,55
Total coste participación	64.270,55

1 de enero de 2021

Compra de la participación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	64.270,55	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.000
14X	Provisión a largo plazo pagos contingentes		12.347,48
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes		1.923,08

31 de diciembre de 2021

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	76,92	
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes		76,92

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	493,90	
14X	Provisión a largo plazo pagos contingentes		493,90

Realización del primer pago contingente:

• Ebitda real año 2021	28.000
• Pago a realizar	3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes	2.000	
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.000

Ajuste de la provisión por cambio de estimación:

	Nueva estimación ebitda	Pago	Valor actual
2022	36.000	4.000	3.846,15
2023	48.000	5.000	4.622,78
2024	60.000	6.000	5.333,98
			13.802,91

Saldo provisión 14X	12.841,37
Va nueva estimación	13.802,91
Diferencia	961,54

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	961,54	
14X	Provisión a largo plazo pagos contingentes		961,54

Reclasificación del pago a realizar el siguiente año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
14X	Provisión a largo plazo pagos contingentes	3.846,15	
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes		3.846,15

31 de diciembre de 2022

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	552,12	
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes		153,85
14X	Provisión a largo plazo pagos contingentes		398,27

Realización del segundo pago contingente:

- Ebitda real año 2022 34.000
- Pago a realizar 3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.000
77X	Beneficios de participaciones en vinculadas		1.000

El ajuste de la provisión por cambio de estimación ya no es necesario al haber transcurrido ya el periodo de 12 meses de contabilidad provisional.

Reclasificación del pago a realizar el siguiente año (5.000/1,04):

Código	Cuenta	Debe	Haber
14X	Provisión a largo plazo pagos contingentes	4.807,69	
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes		4.807,69

31 de diciembre de 2023

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	414,20	
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes		192,31
14X	Provisión a largo plazo pagos contingentes		221,89

Realización del tercer pago contingente:

- Ebitda 2023 44.000
- Pago 4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000
77X	Beneficios de participaciones en vinculadas		1.000

Reclasificación del pago a realizar el siguiente año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
14X	Provisión a largo plazo pagos contingentes	5.769,23	
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes		5.769,23

31 de diciembre de 2024

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	230,77	
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes		230,77

Realización del cuarto y último pago contingente:

• Saldo 529X	6.000
• Ebitda	55.000
• Pago	6.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
529X	Provisión a corto plazo pagos contingentes	6.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.000



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado

Miguel Ángel Gálvez Linares (autor de contacto)

Profesor del CEF.- UDIMA (España)

Ángel Montes Carrillo

Profesor del CEF.- UDIMA (España)

Juan Carlos Matallín Sáez

*Grupo I+B. Análisis de Inversiones y Finanzas del Comportamiento.
Universitat Jaume I (España)*

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocado por Resolución de 19 de mayo de 2022 [BOE de 25 de mayo]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Balance de saldos y determinación del resultado.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Arrendamientos y venta de inmovilizado.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Acciones privilegiadas y reducción de capital.
- Caso 4. Contabilidad de sociedades.** Impuesto sobre sociedades e IVA.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** Empréstitos.

Publicado: 05-09-2023



Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

En el balance que ha elaborado UL, SA a 31 de marzo de 20X9 figuran, entre otras, las siguientes cuentas expresados sus saldos en unidades monetarias (en adelante um):

Cuentas	Saldos deudores	Saldos acreedores
Capital social		10.000
Cientes	6.000	
Otros gastos de explotación	15.900	
Equipos informáticos	6.000	
Terrenos	18.400	
Proveedores		4.590
Compras de mercaderías (400 unidades)	5.100	
Gastos de personal	10.300	
Amortización acumulada construcciones		9.000
Amortización acumulada elementos de transporte		2.050



Cuentas	Saldos deudores	Saldos acreedores
Reserva legal		1.200
Ventas de mercaderías (300 unidades)		52.500
Deterioro créditos comerciales		2.000
Ingresos por arrendamientos		400
Reservas voluntarias		10.600
Subvenciones a la explotación		6.000
Construcciones	20.000	
Elementos de transporte	5.000	
Bancos	A determinar	

Información complementaria

- A 31 de diciembre de 20X8 quedaron en el almacén 80 unidades de mercaderías valoradas en 240 um.
- El 1 de julio de 20X8 compró, al contado, los equipos informáticos con una subvención recibida de la comunidad autónoma por importe de 6.000 um. Se estima que la vida útil es de 4 años y que no tienen valor residual.
- UL, SA tiene para negociar en Bolsa 1.000 acciones de A, SA adquiridas por 6.500 um incluyendo los gastos de compra que ascendieron a 20 um; se trata de acciones ordinarias de 5 um de valor nominal que representan el 1 % del capital de A, SA; su valor razonable al cierre de 20X8 era de 6.800 um.
- Constituyó con otro socio la sociedad Z, SA; suscribió el 40 % de las 10.000 acciones ordinarias de 1 um de valor nominal que se emitieron al 120 %; abonó el 50 % y tiene pendiente el desembolso del resto que lo pagará en este ejercicio mediante la entrega de un terreno cuyo valor contable es de 1.000 um.
- Compró hace 2 años en 6.000 um un local que lo dedica al alquiler. Al cierre del ejercicio 20X8 su valor contable ascendía a 4.800 um, pero se estimó que su valor razonable deducidos los costes de venta era de 4.600 um y su valor en uso de 4.500 um. La vida útil pendiente desde esa fecha es de 8 años y se amortiza linealmente.



Algunas operaciones realizadas por UL, SA desde abril hasta el cierre del ejercicio (31 de diciembre de 20X9)

1. A mediados de año uno de los camiones propiedad de UL, SA cuyo valor contable ascendía a 600 um (1.000 um precio de adquisición y 400 de amortización de las que 100 corresponden al gasto de este ejercicio) sufrió un accidente que lo dejó inservible.

La compañía aseguradora ha fijado la indemnización en 200 um, pero aún no la ha pagado.

2. Se ha realizado la aportación del terreno en pago del dividendo pasivo; en este momento el valor razonable del terreno es 2.500 um.
3. La sociedad A, SA ha acordado aumentar el capital social emitiendo una acción nueva, del mismo valor nominal y clase, por cada cuatro antiguas, totalmente liberada con cargo a reservas. El objetivo es llevar a cabo un plan de retribución a los socios mediante los derechos de asignación gratuita pudiendo el socio optar por:
 - a) Ejercitarlos, recibiendo las correspondientes acciones.
 - b) Venderlos en el mercado.
 - c) Venderlos a la sociedad A, SA a un precio fijo de 1,36 um.

Las acciones de A, SA antes de la ampliación cotizaban al 136 %. UL, SA decidió vender la mitad de sus derechos en el mercado a 1,5 um cada uno y suscribir acciones con el resto; en el momento de la suscripción las acciones cotizaban al 140 %.

4. Se han comprado 500 unidades de mercaderías por 6.520 um (que incluyen 120 por gastos de transporte) y se pagó el 50 %. Se han vendido al contado 600 unidades (100 en el mes de diciembre) por 105.000 um. Los clientes que realizaron sus compras a partir del 1 de diciembre tienen derecho a devolverlas en un plazo de 30 días y recibir su importe en efectivo. Se estima que el 10 % de lo vendido será devuelto.
5. Al cierre del ejercicio la deuda con proveedores asciende a 2.850 um, habiéndose obtenido descuentos por pronto pago por importe de 100 um.
6. Se aplica el criterio del coste medio ponderado para valorar el consumo de mercaderías.
7. Para registrar el gasto por amortización, además de la información ya facilitada, se sabe que:
 - a) Las construcciones y los elementos de transporte se amortizan, respectivamente, en 8.000 y 125 um.
 - b) El valor razonable menos los costes de venta del local, al cierre del ejercicio, asciende a 4.700 um.

Se pide:

1. Presentar el balance de saldos a 31 de marzo de 20X9 en la página n.º 1 del caso práctico n.º 1 del cuadernillo de respuestas.
2. Realizar las anotaciones contables por las operaciones realizadas y las que, según la información disponible, procedan para determinar el resultado del ejercicio 20X9.

Balance saldos a 31 de marzo de 20X9

Cuentas	Saldos deudores	Saldos acreedores
Capital social		10.000
Clientes	6.000	
Otros gastos de explotación	15.900	
Equipos informáticos	6.000	
Terrenos	18.400	
Proveedores		4.590
Compras de mercaderías (400 unidades)	5.100	
Gastos de personal	10.300	
Amortización acumulada construcciones		9.000
Amortización acumulada elementos de transporte		2.050
Reserva legal		1.200
Ventas de mercaderías (300 unidades)		52.500
Deterioro créditos comerciales		2.000
Ingresos por arrendamientos		400
Reservas voluntarias		10.600
Subvenciones a la explotación		6.000
Construcciones	20.000	
Elementos de transporte	5.000	
Bancos		



Solución

Apartado 1

Cuentas	Saldos deudores	Saldos acreedores
Capital social		10.000
Clientes	6.000	
Otros gastos de explotación	15.900	
Equipos informáticos	6.000	
Terrenos	18.400	
Proveedores		4.590
Compras de mercaderías (400 unidades)	5.100	
Gastos de personal	10.300	
Amortización acumulada construcciones		9.000
Amortización acumulada elementos de transporte		2.050
Reserva legal		1.200
Ventas de mercaderías (300 unidades)		52.500
Deterioro créditos comerciales		2.000
Ingresos por arrendamientos		400
Reservas voluntarias		10.600
Subvenciones a la explotación		6.000
Construcciones	20.000	
Elementos de transporte	5.000	
Mercaderías (a)	240	
Amortización acumulada equipos informáticos (b)		750
Subvenciones oficiales de capital (b)		5.250
Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (c)	6.800	
Participaciones a largo plazo en empresas asociadas (d)	4.800	

Cuentas	Saldos deudores	Saldos acreedores
Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas (d)		2.400
Inversiones en locales (e)	6.000	
Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (e)		1.200
Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias (e)		200
Bancos	3.600	
Total	108.140	108.140

- a) A 31 de diciembre de 20X8 quedaron en el almacén 80 unidades de mercaderías valoradas en 240 um

En el balance deberá figurar la cuenta mercaderías por 240.

- b) El 1 de julio de 20X8 compró, al contado, los equipos informáticos con una subvención recibida de la comunidad autónoma por importe de 6.000 um. Se estima que la vida útil es de 4 años y que no tienen valor residual

Las cuentas y saldos que deberán figurar en el balance serán:

- Equipos informáticos = 6.000 (ya figura en el balance).
 - Amortización acumulada de equipos informáticos = $6.000/4 \times 6/12 = 750$ (corresponde a la amortización practicada en el ejercicio 20X8).
 - Subvenciones oficiales de capital = $6.000 - 750 = 5.250$ (corresponde al importe inicialmente concedido menos la cuantía transferida a la cuenta de pérdidas y ganancias en 20X8).
- c) UL, SA tiene para negociar en Bolsa 1.000 acciones de A, SA adquiridas por 6.500 um incluyendo los gastos de compra que ascendieron a 20 um; se trata de acciones ordinarias de 5 um de valor nominal que representan el 1% del capital de A, SA; su valor razonable al cierre de 20X8 era de 6.800 um

En el balance deberá figurar la cuenta de inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio por 6.800 um que se corresponde con el valor razonable de las acciones al cierre del año 20X8.

La valoración inicial de estas acciones fue de 6.480 um, ya que, de conformidad con la norma de registro y valoración 9.^a 2.1.1, los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

En consecuencia, dado que el valor razonable al cierre del ejercicio 20X8 era de 6.800 y su valor inicial de 6.480, en la cuenta de pérdidas y ganancias de 20X8 se habrá registrado un beneficio de 320 um.

- d) Constituyó con otro socio la sociedad Z, SA; suscribió el 40 % de las 10.000 acciones ordinarias de 1 um de valor nominal que se emitieron al 120%; abonó el 50 % y tiene pendiente el desembolso del resto que lo pagará en este ejercicio mediante la entrega de un terreno cuyo valor contable es de 1.000 um

Las cuentas y saldos que deberán figurar en el balance serán:

- Participaciones a largo plazo en empresas asociadas (2404) = $4.000 \times 1 \times 120 \% = 4.800$ (estas acciones tienen la consideración de participaciones en empresas asociadas, clasificándose en la categoría de activos financieros a coste, y estarán valoradas a coste, norma de registro y valoración 9.^a 2.4 del PGC).
 - Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas (2494) = $4.800 \times 50 \% = 2.400$ (este importe representa el 60 % del valor nominal de las acciones ($2.400/4.000 \times 1 \times 100 = 60 \%$)).
- e) Compró hace 2 años en 6.000 um un local que lo dedica al alquiler. Al cierre del ejercicio 20X8 su valor contable ascendía a 4.800 um, pero se estimó que su valor razonable deducidos los costes de venta era de 4.600 um y su valor en uso de 4.500 um. La vida útil pendiente desde esa fecha es de 8 años y se amortiza linealmente

Las cuentas y saldos que deberán figurar en el balance serán:

- Inversiones en locales = 6.000 (este importe corresponde al valor inicial del local que está clasificado como inversión inmobiliaria, si bien, no es posible separar el importe correspondiente al terreno dado que se carece de información).
- Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (282) = $6.000 - 4.800 = 1.200$ (la diferencia entre el valor inicial y el valor contable corresponde a la amortización del elemento).

De este dato se deduce que la sociedad amortiza este elemento a razón de 600 um anuales ($1.200/2$) por lo que se está amortizando en un plazo de 10 años ($6.000/600$).

- Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias (292) = $4.800 - 4.600 = 200$ (este importe es la diferencia entre el valor contable y el importe recuperable que, de conformidad con la norma de registro y valoración 2.ª 2.2, es el mayor entre el valor razonable del elemento menos los costes de venta y su valor en uso).
- Por diferencia entre los saldos deudores y acreedores se obtiene el saldo de Bancos, siendo este de 3.600 (suma de saldos acreedores 108.140, suma de saldos deudores sin incluir bancos 104.540, diferencia $108.140 - 104.540 = 3.600$).

Apartado 2

1. Camión accidentado que queda inservible

Por la amortización del camión hasta la fecha del accidente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	100	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		100

Por la baja del elemento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	400	
678	Gastos excepcionales	600	
218	Elementos de transporte		1.000

Por el reconocimiento de la indemnización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	200	
778	Ingresos excepcionales		200

2. Aportación del terreno en pago del dividendo pasivo

Código	Cuenta	Debe	Haber
2494	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en empresas asociadas	2.400	
210	Terrenos y bienes naturales		1.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		1.400

3. Dividendo flexible (*script dividend*)

El registro contable del dividendo flexible se regula en el artículo 35.4 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

De conformidad con dicho precepto, cuando la sociedad acuerde la entrega gratuita de derechos de asignación dentro de un programa de retribución al accionista, que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora, el socio contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero.

El derecho de cobro se cancelará en la fecha en que se produzca:

- La recepción de las acciones que se registrarán por su valor razonable.
- La enajenación de los derechos en el mercado.

Si existe diferencia entre el valor del derecho de cobro y la contrapartida recibida, la diferencia se reconocerá como un resultado financiero.

Por consiguiente:

- Por el reconocimiento del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar ($1.000 \times 1,36$)	1.360	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.360

b) Por la venta de derechos en el mercado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (500 × 1,5)	750	
545	Dividendo a cobrar (500 × 1,36)		680
7630	Beneficios de cartera de negociación		70

c) Por las acciones suscritas. El número de acciones suscritas es $500 \times 1N/4V = 125$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (125 × 5 × 140 %)	875	
545	Dividendo a cobrar (500 × 1,36)		680
7630	Beneficios de cartera de negociación		195

También podemos, en este momento, ajustar el valor de la inversión anterior a su valor razonable:

• Valor razonable (1.000 × 5 × 140 %)	7.000
• Valor contable	6.800
• Ajuste	200

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	200	
7630	Beneficios de cartera de negociación		200

4. Operaciones con mercaderías

Por las compras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	6.520	



Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (6.520/2)		3.260
400	Proveedores		3.260

Coste unitario de las compras = $6.520/500$ unidades = 13,04 um/unidad

Por las ventas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	105.000	
700	Ventas de mercaderías		105.000

Precio unitario de venta = $105.000/600$ unidades = 175 um/unidad

Por la estimación de la devolución, de conformidad con el artículo 24.2 de la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021 sobre ingresos, se reconocerá un pasivo por reembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares ($100 \times 175 \times 10\%$)	1.750	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		1.750

Al calcular el valor de las existencias finales, de conformidad con el artículo 24.2 de la Resolución del ICAC sobre ingresos, se tendrá en cuenta el derecho a la recuperación de las unidades vendidas que la sociedad espera que sean devueltas.

5. Proveedores

• Saldo de proveedores en el balance	4.590
• Compras a crédito (punto 4)	3.260
• Descuentos por pronto pago	(100)
• Saldo al cierre	(2.850)
• Pago a proveedores	4.900

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	5.000	
606	Descuentos sobre compras por pronto pago		100
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.900

6. Consumo de mercaderías aplicando el criterio del coste medio ponderado

• Existencias iniciales (80×3)	240
• Compras en balance ($400 \times 12,75$)	5.100
• Compras punto 4 ($500 \times 13,04$)	6.520
• Descuentos sobre compras por pronto pago	(100)
• Total (980×12)	11.760
• Consumo o coste de ventas [$(300 + 600) \times 12$]	10.800
• Existencias finales (80×12)	960

A estas existencias físicas en el almacén se debe añadir el derecho a la recuperación de las unidades vendidas que la sociedad espera que sean devueltas en el ejercicio siguiente. El número de estas unidades es 10 unidades.

Por la baja de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	240	
300	Mercaderías		240

Por el alta de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (90×12)	1.080	
610	Variación de existencias de mercaderías		1.080

Se podrían utilizar dos cuentas para separar las existencias físicas en el almacén de las que la sociedad espera que le sean devueltas.



7. Amortizaciones

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	8.000	
2811	Amortización acumulada construcciones		8.000

Por la amortización de los elementos de transporte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	125	
2818	Amortización acumulada elementos de transporte		125

Por la amortización de los equipos informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (6.000/4)	1.500	
2817	Amortización acumulada equipos informáticos		1.500

Por la transferencia de la subvención que financia los equipos informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	1.500	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		1.500

Por la regularización de la cuenta del grupo 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	1.500	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.500

Por la amortización del local registrado como inversión inmobiliaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias (4.600/8)	575	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias		575

- Valor contable del local (4.600 – 575) 4.025
- Importe recuperable 4.700

Se produce reversión del deterioro, pero hay que en cuenta el límite a esta reversión que viene marcado por el valor contable que tendría el elemento si nunca se hubiera deteriorado: $6.000 - 600 \times 3 = 4.200$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
292	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias	175	
792	Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias (4.200 – 4.025)		175

El asiento de regularización, con la información resultante del balance de saldos y de las anotaciones del punto 2, será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías	157.500	
752	Ingresos por arrendamientos	400	
740	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	6.000	
778	Ingresos excepcionales	200	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	1.400	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	1.360	
7630	Beneficios de cartera de negociación	465	
606	Descuentos sobre compras por pronto pago	100	
610	Variación de existencias de mercaderías	840	



Código	Cuenta	Debe	Haber
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	1.500	
792	Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias	175	
62X	Otros gastos de explotación		15.900
600	Compras de mercaderías		11.620
64X	Gastos de personal		10.300
681	Amortización del inmovilizado material		9.725
678	Gastos excepcionales		600
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares		1.750
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias		575
129	Resultado del ejercicio		119.470

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

TI, SA es una empresa que se dedica al alquiler y venta de grúas torre, tanto nuevas como usadas, además de prestar otros servicios complementarios.

Es distribuidora oficial del fabricante de una conocida marca de grúas; cuando TI, SA recibe un nuevo pedido una parte se destina a la venta y la otra parte a su alquiler por un periodo no superior a 6 años, terminado este plazo las grúas se ponen a la venta como maquinaria usada.

El 1 de enero de 20X5 firmó con la empresa LU, SA, un contrato de alquiler de unas grúas por un periodo de 4 años, acordándose los siguientes pagos:

Año	Pago
20X5	9.000
20X6	10.000
20X7	11.000
20X8	12.000

En junio de 20X5 un arrendatario, cuyo contrato se había calificado como operativo, negoció con TI, SA la compra de las grúas, por 25.000 um, cuando venciera el periodo de alquiler. El vencimiento fue el 1 de julio de 20X5, en esa fecha se realizó la venta por el mencionado importe; se cobró el 70 % en la firma del contrato y por el resto se aceptó una letra de 7.600 um nominales y vencimiento a 6 meses. Las grúas se habían adquirido al inicio de enero de 20X2 en 40.000 um, se amortizan linealmente teniendo en cuenta un valor residual de 10.000 um.

Se pide:

1. Sabiendo que LU, SA realiza los pagos por el arrendamiento al final de cada año y que el tipo de interés incremental es el 8 %:
 - 1.1. Indicar la diferencia en el importe del gasto por arrendamiento que registra cada año teniendo en cuenta el efecto financiero y no teniéndolo en cuenta.
 - 1.2. Realizar las anotaciones contables que procedan en el ejercicio 20X6 por el contrato de arrendamiento en LU, SA considerando el efecto financiero.
2. En relación con la venta de las grúas:
 - 2.1. Realizar las anotaciones contables que procedan en TI, SA por la venta y cobro.
 - 2.2. Indicar los importes y partidas que figuran en la cuenta de pérdidas y ganancias de 20X5 de TI, SA.

Solución

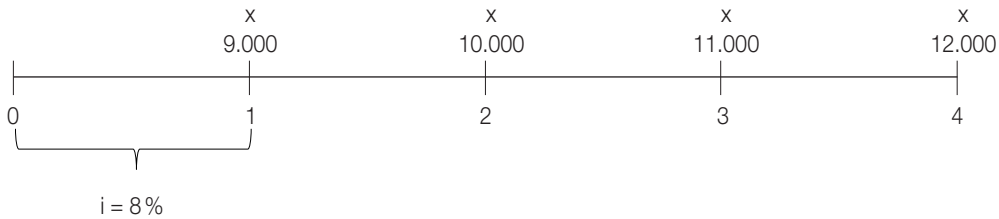
Apartado 1

Gasto anual por arrendamiento sin considerar efecto financiero:

$$\text{Gasto anual} = \frac{9.000 + 10.000 + 11.000 + 12.000}{4} = 10.500$$



Gasto anual por arrendamiento considerando efecto financiero:



$$X a_{4-0,08} = \frac{9.000}{1,08} + \frac{10.000}{1,08^2} + \frac{11.000}{1,08^3} + \frac{12.000}{1,08^4} \rightarrow X = 10.403,96$$

El cuadro financiero sería el siguiente:

	Intereses	Gasto	Pago	Coste amortizado
20X5	0	10.403,96	9.000	1.403,96
20X6	112,32	10.403,96	10.000	1.920,24
20X7	153,62	10.403,96	11.000	1.477,82
20X8	118,23	10.403,96	12.000	0

El coste amortizado de un año es igual al coste amortizado del periodo anterior, más los intereses devengados (coste amortizado cierre año anterior $\times 8\%$), más gasto, menos el pago del ejercicio.

Anotaciones de 20X6:

Por los intereses devengados:

- Coste amortizado al final de 20X5 1.403,96
- Intereses ($1.403,96 \times 8\%$) 112,32

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	112,32	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		112,32



Por el gasto del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	10.403,96	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		10.403,96

Por el pago del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

Apartado 2

1 de julio de 20X5. Por la amortización del activo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(40.000 - 10.000)/6 \times 6/12]$	2.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.500

Por el traspaso del inmovilizado a existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material $[(40.000 - 10.000)/6 \times 3,5]$	17.500	
60X	Transferencia de inmovilizado a existencias	22.500	
213	Maquinaria		40.000

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	17.500	



Código	Cuenta	Debe	Haber
431	Cientes, efectos comerciales a cobrar	7.500	
700	Ventas de mercaderías		25.000

31 de diciembre. **Devengo de intereses y cobro:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.600	
431	Cientes, efectos comerciales a cobrar		7.500
762	Ingresos de créditos		100

En relación con el registro de la venta, de conformidad con la norma de registro y valoración 14.^a 3 y la 9.^a, podrán incluirse en el precio de venta los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Si se hubiera aplicado lo dispuesto en el anterior párrafo en el momento de la venta, se hubiera registrado el ingreso por la venta por 25.100 y se hubiera registrado el crédito comercial por 7.600, lo que implicaría que en el momento del cobro no se registrarían ingresos financieros.

Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

La sociedad MO, SA tiene un capital escriturado de 1.200.000 um totalmente desembolsado y compuesto por acciones de 10 um de valor nominal que se agrupan en dos clases: 90.000 acciones ordinarias emitidas al 120 % y 30.000 acciones privilegiadas que se emitieron, al 150 %, al final de 20X0. Estas acciones no se ven afectadas por las reducciones de capital para compensar pérdidas, pero además conferirían a sus titulares el derecho a percibir un dividendo preferente, siempre que la sociedad obtuviera beneficios distribui-

bles, por un periodo de 2 años a partir del 1 de enero de 20X1. El dividendo era del 10 % de su valor nominal (el tipo de interés incremental era del 8 %); este derecho se perdía si la sociedad no generaba beneficios distribuibles.

Al cierre del ejercicio 20X11 el capital inscrito en el Registro Mercantil no ha experimentado ninguna modificación y el patrimonio neto está compuesto además por:

Prima de emisión	325.000
Reserva legal	240.000
Otras reservas (1)	180.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-1.275.000
Resultado del ejercicio	-70.000
Ajustes por cambio de valor de activos financieros a valor razonable	40.000
Subvenciones	60.000

(1) Todas las reservas incluidas en este epígrafe son disponibles.

La junta de accionistas celebrada en abril de 20X12 acordó reducir el capital para eliminar pérdidas y disponer de la reserva legal en la cuantía mínima necesaria para facilitar el reparto de dividendos en el próximo ejercicio.

Se pide:

1. Realizar las anotaciones contables que procedan relativas a las acciones privilegiadas, sabiendo que la sociedad ha obtenido suficientes beneficios para repartir dividendos y dotar reservas disponibles.
2. Explicar si la reducción de capital tiene carácter obligatorio.
3. Realizar las anotaciones contables que procedan por la reducción.
4. Indicar el nuevo valor nominal de cada acción.
5. Indicar el valor nominal de cada acción después de la reducción de capital, si se pretende que el nuevo valor de las acciones sea un número entero o con un decimal, cumpliendo lo establecido en el artículo 325 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) en relación con el destino del excedente del activo sobre el pasivo que deba resultar de la reducción del capital por pérdidas.



Solución

Apartado 1

Valor de emisión de las acciones privilegiadas = $30.000 \times 10 \times 150 \% = 450.000$.

Desde el punto de vista mercantil, este importe se divide en capital (300.000) y prima de emisión (150.000). No obstante, contablemente, estas acciones constituyen un instrumento financiero compuesto por lo que, en el momento de su emisión, una parte del valor de emisión se registró como pasivo financiero y otra parte como patrimonio.

El componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes descontados al tipo de interés incremental para la empresa (art. 11, apartados 4 y 5, de la Resolución del ICAC de 5 marzo de 2019 sobre aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital).

$$\text{Valor inicial del pasivo} = \frac{30.000}{1,08} + \frac{30.000}{1,08} = 53.497,94$$

$$\text{Valor inicial del componente de patrimonio} = 450.000 - 53.497,94 = 396.502,06$$

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	396.502,06	
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros	53.497,94	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		396.502,06
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		53.497,94

Suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	450.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		396.502,06

Código	Cuenta	Debe	Haber
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		53.497,94

Inscripción en el registro:

En cuanto al componente de patrimonio neto, de conformidad con el artículo 12.5 de la Resolución del ICAC antes referida, se mostrará en las partidas capital social y prima de emisión, obteniéndose el importe de cada partida multiplicando el nominal y la prima por el importe que represente el componente de patrimonio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	396.502,06	
100	Capital social ($396.502,06 \times 1/1,5$)		264.334,71
110	Prima de emisión o asunción ($396.502,06 \times 0,5/1,5$)		132.167,35
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	53.497,94	
502	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros ($30.000 - 53.497,94 \times 8\%$)		25.720,16
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros ($53.497,94 - 25.720,16$)		27.777,78

Por el componente de pasivo, dividendos preferentes de los 2 primeros años, tendremos el siguiente cuadro de devengo de intereses de la deuda y pago de los dividendos preferentes:

Años	Valor inicial	Intereses 8 %	Importe con intereses	Pago	Valor final
20X1	53.497,94	4.279,84	57.777,78	30.000	27.777,78
20X2	27.777,78	2.222,22	30.000	30.000	0

Por otro lado, para el registro contable se debe tener en cuenta el artículo 28.1 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 que dispone:

Cuando el importe del dividendo obligatorio sea superior al gasto financiero reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias, la sociedad ajustará la cifra de capital social contable con cargo al resultado del ejercicio u otra partida del beneficio distribuable en el importe en que el dividendo obligatorio supere el gasto financiero. Si las acciones o participaciones se emitieron o crearon con prima, el citado ajuste afectará al capital social y a la prima en el porcentaje regulado en el artículo 12.5.

En consecuencia, las anotaciones contables que procederán en los años 20X1, 20X2 y 20X3, por la aplicación del resultado de 20X2, serán las siguientes:

1. Cierre del año 20X1

Por el reconocimiento del dividendo preferente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
664	Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros (53.497,94 × 8 %)	4.279,84	
502	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros	25.720,16	
507	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		30.000

Reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	27.777,78	
502	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros		27.777,78

2. En el año 20X2, cuando se aprueben las cuentas anuales y la aplicación del resultado de 20X1

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (30.000 – 4.279,84)	25.720,16	
100	Capital social (25.720,16 × 1/1,5)		17.146,77
110	Prima de emisión o asunción (25.720,16 × 0,5/1,5)		8.573,39

Y por el pago del dividendo preferente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
507	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

3. Cierre del año 20X2

Por el reconocimiento del dividendo preferente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
664	Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros (27.777,78 × 8%)	2.222,22	
502	Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros	27.777,78	
507	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		30.000

4. En el año 20X3, cuando se aprueben las cuentas anuales y la aplicación del resultado del 20X2

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (30.000 – 2.222,22)	27.777,78	
100	Capital social (27.777,78 × 1/1,5)		18.518,52
110	Prima de emisión o asunción (27.777,78 × 0,5/1,5)		9.259,26

Y por el pago del dividendo preferente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
507	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Apartado 2

De acuerdo con el artículo 327 del TRLSC:

en la sociedad anónima, la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.

El artículo 3 de la Resolución del ICAC establece:

a los efectos de decidir si procede la distribución de beneficios, o determinar **si concurre la causa de reducción obligatoria de capital social** o de disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.

Los préstamos participativos se presentan en el pasivo del balance si cumplen la definición de pasivo incluida en el apartado 3 de este artículo, pero se considerarán patrimonio neto a los efectos de determinar si concurren las causas de reducción obligatoria de capital social o de disolución obligatoria por pérdidas reguladas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

	20X11	20X10
Capital social	1.200.000	1.200.000
Prima de emisión	325.000	325.000
Reserva legal	240.000	240.000
Otras reservas	180.000	180.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-1.275.000	-1.275.000
Resultado del ejercicio	-70.000	
Ajustes por cambio de valor de activos financieros a valor razonable	40.000	40.000

	20X11	20X10
◀		
Subvenciones	60.000	60.000
Patrimonio neto a efectos reducción obligatoria	700.000	770.000
2/3 capital social	800.000	800.000

El enunciado no indica en qué momento han surgido las subvenciones y los ajustes por cambio de valor. A efectos de solución, hemos considerado que estos conceptos ya figuraban en el balance a 31 de diciembre de 20X10.

A la vista del cálculo del patrimonio neto al cierre de los ejercicios 20X10 y 20X11, se observa que es inferior a las dos terceras partes del capital en los 2 años, por lo que la reducción de capital tiene carácter obligatorio.

Apartado 3

De acuerdo con el artículo 322 del TRLSC:

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.

Por lo tanto, deberá utilizarse el importe total de las otras reservas para compensar una parte de las pérdidas de la sociedad. Adicionalmente, el acuerdo de la junta indica que se va a disponer de la reserva legal en la cuantía mínima necesaria para facilitar el reparto de dividendos en el próximo ejercicio, lo que implica, de conformidad con el artículo 326 del TRLSC, que el saldo de la reserva legal efectiva deberá alcanzar el 10 % del nuevo capital.

Si bien a efectos de reducción de capital por pérdidas, los ajustes por cambio de valor de activos financieros a valor razonable y las subvenciones de capital se consideran patrimonio neto, no ocurre lo mismo a efectos de la distribución de dividendos, donde no tienen esa consideración (art. 28.2 de la Resolución del ICAC).

Por este motivo, compensamos la totalidad de las pérdidas con cuentas de fondos propios.

Los cálculos de la reducción de capital para compensar las pérdidas y cumplir el acuerdo de la junta general de la sociedad MO, SA, podemos plantearlos de la siguiente forma:



Cuenta	Antes de la reducción	Después de la reducción
Capital social	1.200.000	X
Prima de emisión	325.000	
Reserva legal	240.000	0,1X
Otras reservas	180.000	
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-1.275.000	
Resultado del ejercicio	-70.000	
Total	600.000	600.000

$$\text{Capital social después de la reducción} = \frac{600.000}{1,1} = 545.454,55$$

El asiento de la reducción de capital, sin reclasificar el resultado del ejercicio 20X11 como resultados negativos de ejercicios anteriores, será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	325.000	
11X	Otras reservas	180.000	
112	Reserva legal (240.000 – 545.454,55 × 10%)	185.454,55	
100	Capital social (1.200.000 – 545.454,55)	654.545,45	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.275.000
129	Resultado del ejercicio		70.000

Apartado 4

La reducción de capital solo afecta a las acciones ordinarias, ya que uno de los privilegios de las acciones privilegiadas es no verse afectadas por las reducciones de capital para compensar pérdidas.

Por consiguiente, la reducción del valor nominal de las acciones ordinarias será:

$$\text{Reducción valor nominal} = \frac{654.545,45}{90.000} = 7,272727$$

Resultando el nuevo valor nominal de las acciones ordinarias en 2,727273 (10 – 7,272727).

Siendo la composición del capital social después de la reducción:

• Valor nominal de las acciones privilegiadas (30.000 × 10)	300.000
• Valor nominal de las acciones ordinarias (90.000 × 2,727273)	245.454,55
• Capital social total	545.454,55

Apartado 5

El artículo 325 del TRLSC dispone:

En las sociedades anónimas, el excedente del activo sobre el pasivo que deba resultar de la reducción del capital por pérdidas deberá atribuirse a la reserva legal sin que esta pueda llegar a superar a tales efectos la décima parte de la nueva cifra de capital.

En el caso planteado el importe de las pérdidas compensadas con capital social y reserva legal asciende a 840.000 (654.545,45 + 185.454,55). Si se pretende que el valor nominal de las acciones ordinarias sea un número entero, este valor será 3, y si se pretende que sea con un decimal, será 2,8.

Si la reducción se realiza dejando el valor nominal de las acciones en 3:

• Pérdidas compensadas con capital social y reserva legal	840.000
• Pérdidas compensadas con capital social [90.000 × (10 – 3)]	(630.000)
• Pérdidas compensadas con reserva legal	210.000

Situación tras la reducción de capital:

• Capital social (1.200.000 – 630.000)	570.000
• Reserva legal (240.000 – 210.000)	30.000

Si la reducción se realiza dejando el valor nominal de las acciones en 2,8:

• Pérdidas compensadas con capital social y reserva legal	840.000
• Pérdidas compensadas con capital social $[90.000 \times (10 - 2,8)]$	(648.000)
• Pérdidas compensadas con reserva legal	192.000

Situación tras la reducción de capital:

• Capital social $(1.200.000 - 648.000)$	552.000
• Reserva legal $(240.000 - 192.000)$	48.000

En ambos casos, para que la sociedad pueda repartir dividendos, artículo 326 del TRLSC, será preciso que la reserva legal alcance el 10 % del nuevo capital.

Caso práctico núm. 4

Contabilidad de sociedades

1. Impuesto sobre sociedades

Con base en los hechos que se describen a continuación, proceda a contabilizar las operaciones correspondientes, incluyendo en su caso los impuestos estatales directos e indirectos que entienda aplicables, así como la liquidación del impuesto sobre sociedades.

La sociedad Viñedos de la Toscana se dedica desde hace muchos años a la producción, venta y exportación de vino en la Sierra de Madrid, con uvas procedentes de Italia. Además, en su objeto social se incluye la realización de diferentes operaciones inmobiliarias, tanto de terrenos rústicos como urbanos.

En la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2020 figura un resultado contable antes de impuestos (beneficios) de 1.000.000 de euros. El tipo impositivo aplicable en el impuesto sobre sociedades es el 25 % desde hace más de 5 años, siendo su periodo impositivo coincidente con el año natural.

Para impulsar su actividad comercial vitivinícola adquirió en febrero de 2020, mediante transferencia bancaria, unas instalaciones industriales por importe de 500.000 euros, que contaban en el momento de su adquisición con una vida útil de 10 años, tras los cuales se habían fijado 15.000 euros como gastos de desmantelamiento.

La sequía y otras catástrofes naturales que se desencadenaron en España en el año 2020, llevaron a la empresa a optar por la venta en el mes de diciembre de dichas instalaciones, dado que ya no parecían viables y solo pudo hacerlo por 250.000 euros. No obstante, pudo recuperar a final de año 100.000 euros abonados por el Estado tras un real decreto-ley que declaró zona catastrófica toda la comarca en la que Viñedos de la Toscana desarrolla su actividad comercial.

En plena crisis comercial se ven obligados a permutar en el mes de agosto de 2020 una de sus más valiosas instalaciones comerciales, cuyo valor contable era, en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2019, de 200.000 euros, por un vehículo industrial con una vida útil de 4 años con valor de mercado de 150.000 euros y un valor residual de 5.000 euros.

Como no todo era negativo para la empresa en 2020, gracias a los beneficios de los años precedentes el 2 de enero del año 2020 pudo ampliar sus inversiones financieras y así adquirió acciones en el mercado de valores por importe de 300.000 euros, pero ante la mala evolución comercial descrita en los apartados anteriores se ve obligada, en el último cuatrimestre del año a efectuar una desinversión en busca de liquidez. La baja cotización de los títulos vendidos como consecuencia de la mala evolución de los mercados le llevó a perder el 50 % del capital invertido.

No obstante, el conjunto de la cartera de valores disponible al final del ejercicio fiscal, que había ido creando con los beneficios de los últimos años, permitió recuperar, en concepto de dividendos, 20 euros por cada una de las acciones (5.000) que había adquirido en años anteriores. De modo previo al ingreso en efectivo de los citados dividendos la entidad emisora de las acciones efectuó una retención del 19 %.

El 14 de diciembre de 2020, se firmó un acta de conformidad con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por la comprobación del impuesto sobre sociedades de 2017, consecuencia de la cual se ve obligada a minorar en 100.000 euros las bases imponibles negativas pendientes de compensación, si bien tras ese ajuste mantiene un crédito fiscal de 400.000 euros. En 2018 había dotado una provisión por contingencias fiscales derivadas de dicha comprobación por importe de 400.000 euros.

Antes de acabar el año la sociedad retribuyó a sus administradores por un importe de 200.000 euros, sin haber incluido referencia alguna a dicho gasto en los estatutos de la sociedad.

Para la liquidación del impuesto sobre sociedades hay que tener en cuenta que la entidad ingresó 87.500 en concepto de pagos fraccionados y que tiene derecho a 30.000 euros por unas deducciones fiscales previstas en la ley del impuesto.

2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

Con base en los hechos que se describen a continuación, proceda a contabilizar y efectuar los ajustes que sean necesarios para en su caso también efectuar la regularización de la prorrata tanto en el año de las adquisiciones que se describen a continuación como en los años sucesivos.

En el marco de la comprobación inspectora antes citada, el actuario de la Agencia Tributaria propuso y así fue aceptada por el inspector jefe, la inclusión del IVA en el procedimiento de regularización de Viñedos de la Toscana y de ello se derivó la necesidad de repercutir cuotas devengadas no repercutidas a los destinatarios de sus operaciones por importe de 225.000 euros y adicionalmente se considera por parte de la inspección que la sociedad se ha deducido indebidamente, y se asume por la entidad en el acta de conformidad firmada al efecto el 15 de diciembre de 2020 cuotas de IVA soportado por importe de 200.000 euros, sin que por ninguna de ambas contingencias se inicie ningún procedimiento sancionador.

Una parte del patrimonio inmobiliario antes descrito fue adquirido en 2016 por importe de 400.000 euros y al resultar aplicable el régimen de prorrata general por cumplir con los requisitos establecidos, le resultó aplicable en ese año un porcentaje provisional del 66 % que se convirtió en definitivo al cierre del año en el 77 %, si bien las prorratas definitivas fueron del 76 % en 2017, del 66 % en 2018 y del 89 % en 2019.

El 30 de diciembre de 2020, antes del cierre de las oficinas de la entidad, se produce la venta de todo el patrimonio inmobiliario adquirido en 2016 por un importe de 400.000 euros (IVA incluido), y solo pudo conseguir recuperar en la operación 325.000 euros, siendo aplicable a la operación un tipo de IVA del 21 %.

Solución

En la resolución del caso práctico n.º 4 se considera que los dos apartados son independientes entre sí.

1. Impuesto sobre sociedades

A) Operaciones en relación con las instalaciones industriales

Por la adquisición en febrero de 2020:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas (500.000 + 15.000)	515.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($500.000 \times 21\%$)	105.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		605.000
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		15.000

Diciembre de 2020 (momento en que se venden):

Por la amortización (suponiendo la adquisición a finales de febrero y la venta a principios de diciembre):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ($515.000/10 \times 9/12$)	38.625	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		38.625

Por la venta de las instalaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	38.625	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($250.000 \times 1,21$)	302.500	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	211.375	
212	Instalaciones técnicas		515.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido ($250.000 \times 21\%$)		52.500

Por la ayuda del Estado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
740	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		100.000

Fiscalmente, se integran los gastos e ingresos puestos de manifiesto en el presente apartado en la base imponible no surgiendo diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

Si bien la disposición adicional tercera de la LIS declara exentas las rentas positivas que se pongan de manifiesto por la percepción de ayudas públicas para reparar la destrucción por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas, la propia disposición adicional tercera en su apartado 2 establece que cuando el importe de las ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. En el presente caso, al ser el importe de ayuda inferior al de la pérdida, se entiende que se integra en la base imponible tanto el importe de la ayuda como el de la pérdida.

B) Operación de permuta

Al desconocer la vida que le restaba a la instalación comercial entregada, no se registra la amortización previa a la baja.

Por el registro de la permuta en agosto de 2020:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	150.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	50.000	
215	Instalaciones comerciales		200.000

Por el IVA de la permuta, a estos efectos se considera que la instalación comercial no tiene la consideración de edificación a los efectos del artículo 6 de la LIVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado $(150.000 \times 21 \%)$	31.500	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido $(150.000 \times 21 \%)$		31.500

31 de diciembre de 2020. Por la amortización, considerando que la permuta se realizó a finales de agosto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(150.000 - 5.000)/4 \times 4/12]$	12.083,33	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		12.083,33

No resultan diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad por este apartado, dado que en la permuta el elemento recibido se ha valorado por el valor de mercado y se ha registrado una pérdida por la diferencia entre el valor de mercado del elemento recibido y el valor contable del entregado (art. 17.4 y 5 LIS).

Por lo que se refiere a la amortización del elemento de transporte, se entiende que es fiscalmente deducible el importe registrado contablemente (si bien por las tablas el coeficiente máximo de amortización es del 16 % si el vehículo industrial es un bien usado, por aplicación del art. 4.3 RIS cabría amortizarlo fiscalmente en 4 años).

C) Inversiones financieras

Por la compra de las acciones el 2 de enero de 2020:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

Las acciones se clasifican en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Al no indicarse que se trate de activos para negociar, se registran como inversión a largo plazo.

Por la venta de las acciones en el último cuatrimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	150.000	
6634	Pérdidas de otros instrumentos financieros	150.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		300.000

Se podría haber ajustado previamente a valor razonable la inversión y registrar posteriormente la venta.

La pérdida registrada en la cuenta 6634 tiene la consideración de fiscalmente deducible, no se trata de una participación cualificada del artículo 21 de la LIS, por lo que no surgen diferencias para la determinación de la base imponible.

Por los dividendos percibidos del resto de las acciones que posee la empresa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	81.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ($100.000 \times 19\%$)	19.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (5.000×20)		100.000

El ingreso por dividendos se integrará en la base imponible, al no tratarse de dividendos de participaciones cualificadas del artículo 21 de la LIS (se ha practicado retención), no resultando diferencias para la determinación de la base imponible.

D) Acta de conformidad

Por la minoración de las bases imponibles negativas pendientes de compensación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ($100.000 \times 25\%$)		25.000

La minoración de las bases negativas se registra contra la cuenta impuesto diferido entendiéndose que se debe a un cambio de estimación (obtención de información adicional, mayor experiencia o conocimiento de nuevos hechos). Si se considera que la baja del crédito por bases negativas se debiera haber registrado en periodos anteriores, la contrapartida debería ser una cuenta de reservas (Resolución del ICAC del impuesto sobre beneficios de 9 de febrero de 2016).

El importe cargado en la cuenta 6301 no forma parte del resultado antes de impuestos.

Como la empresa, según el enunciado, mantiene un crédito fiscal de 400.000, las bases negativas pendientes de compensar ascienden a 1.600.000 ($400.000/0,25$).

Por la baja de la provisión, de conformidad con el artículo 18 de la Resolución del ICAC del impuesto sobre beneficios de 9 de febrero de 2016:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5291	Provisión a corto plazo para impuestos	400.000	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		400.000

El ingreso registrado en la cuenta 638 tampoco forma parte del resultado antes de impuestos.

E) Retribución administradores

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

Dado que los estatutos no disponen que el cargo de administrador sea retribuido, y el artículo 217 del TRLSC dispone que el cargo de administrador será gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario, el gasto registrado por la retribución de los administradores no tendrá la consideración de deducible por el artículo 15 f) de la LIS que no permite la deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico.

Por consiguiente, a efectos de la liquidación fiscal resultará una diferencia permanente positiva de 200.000 euros.

F) Liquidación del impuesto sobre sociedades

Resultado antes de impuestos	1.000.000
+/- Ajustes	
Diferencia permanente retribución administradores	200.000
Base imponible previa	1.200.000
Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (art. 26 LIS)	(1.000.000)
Base imponible	200.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	50.000
Deducciones	(30.000)
Cuota líquida	20.000
Pagos fraccionados	(87.500)
Retenciones	(19.000)
Cuota diferencial (a devolver)	86.500

En la liquidación, dado que no se identifica el tipo de deducciones, se opta por no aplicar los límites del artículo 39 de la LIS, considerando como límite de aplicación de las deducciones la cuota íntegra.

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	20.000	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	86.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		106.500

Por la compensación de bases negativas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	250.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (1.000.000 × 25 %)		250.000

Por la regularización de los gastos e ingresos por el impuesto sobre sociedades:

Código	Cuenta	Debe	Haber
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	400.000	
6300	Impuesto corriente		20.000
6301	Impuesto diferido		275.000
129	Resultado del ejercicio		105.000

2. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

A) Acta de IVA

Por las cuotas devengadas no repercutidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta	225.000	
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		225.000

El importe registrado en la cuenta 634 no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del impuesto sobre sociedades en tanto que las cuotas repercutidas no son gasto deducible.

Las cuotas no repercutidas se registran como gasto en tanto que la sociedad ha perdido el derecho a la repercusión (un año desde el devengo de la operación, art. 88.Cuatro LIVA).

Por las cuotas soportadas no deducibles:

Si se considera que se trata de cuotas soportadas reales por la adquisición de bienes o servicios, dichas cuotas deberían haberse registrado como mayor valor de los bienes o servicios adquiridos, y considerando que, a falta de información, no proceden de la adquisición de bienes de inmovilizado el asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	200.000	
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		200.000

El apunte en reservas sería fiscalmente deducible a efectos del impuesto sobre sociedades en tanto que se corresponda con bienes o servicios que correspondieron a gastos deducibles.

B) Patrimonio inmobiliario

Por la adquisición en el año 2016, aplicándose a las cuotas soportadas el porcentaje de prorrata provisional:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmuebles (400.000 + 400.000 × 21 % × 34 %)	428.560	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (400.000 × 21 % × 66 %)	55.440	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		484.000

31 de diciembre de 2016. Por el ajuste a la prorrata definitiva de las cuotas soportadas provisionalmente deducidas:

$$\text{Ajuste} = 400.000 \times 21 \% \times (77 \% - 66 \%) = 9.240$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	9.240	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		9.240

No se ha considerado la posible amortización de los inmuebles al no informar el enunciado ni de la parte que se considera construcción, ni la vida útil de esta.

En los años siguientes, procederá en su caso, la regularización de los bienes de inversión. A este respecto, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión deben regularizarse durante los 4 años naturales siguientes (en terrenos o edificaciones 9 años) a aquel en que se adquieren o se utilicen o entren en funcionamiento si este momento es posterior a la adquisición (art. 107.Uno LIVA).

Solo se regulariza si el porcentaje definitivo de deducción del año que se considere difiere más de 10 puntos del porcentaje de deducción del año de adquisición.

31 de diciembre de 2017. No hay ninguna anotación contable, ya que no procede regularizar el bien de inversión al ser la diferencia de la prorrata definitiva con la definitiva del año 2016 no superior a 10 puntos.

31 de diciembre de 2018. Procede regularizar el IVA soportado de los bienes de inversión al ser la diferencia de la prorrata definitiva del año 2018 con la definitiva del año 2016 superior a 10 puntos.

$$\text{Regularización} = 400.000 \times 21 \% \times (66 \% - 77 \%) / 10 = 924$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en IVA de inversiones	924	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		924

31 de diciembre de 2019. Procede regularizar el IVA soportado de los bienes de inversión al ser la diferencia de la prorrata definitiva del año 2019 con la definitiva del año 2016 superior a 10 puntos.

$$\text{Regularización} = 400.000 \times 21 \% \times (89 \% - 77 \%) / 10 = 1.008$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.008	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		1.008

30 de diciembre de 2020

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	400.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	97.981,49	
21X	Inmuebles		428.560
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (400.000 – 400.000/1,21)		69.421,49

Por la regularización por la entrega de un bien de inversión dentro del periodo de regularización (art. 110 LIVA):

$$\text{Regularización} = 400.000 \times 21 \% \times (100 \% - 77 \%) / 10 \times 6 = 11.592$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	11.592	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		11.592

Caso práctico núm. 5

Matemáticas financieras

1. Una empresa dedicada al sector agrícola atraviesa dificultades como consecuencia de las pérdidas sufridas en sus cosechas por las últimas inundaciones, así como por los desperfectos en sus instalaciones causados por las mismas y que debe reparar antes de iniciar la próxima campaña. Para hacer frente a estos gastos decide emitir un empréstito con las siguientes características:

- Número de títulos: 50.000.
- Valor nominal: 1.000 euros/título.
- Prima emisión: 5 %.

La anualidad del empréstito es variable con un incremento anual de la misma del 5 % y la amortización se realizará por sorteos anuales, en un plazo total de 10 años, con prima de reembolso de 100 euros y un interés del 8 % anual.

Se pide:

- a) Anualidad del sexto año
- b) Títulos en circulación durante el octavo año.

2. A raíz de la evolución reciente de las cotizaciones bursátiles de las diferentes sociedades en las bolsas europeas, un particular, aunque no dispone de liquidez suficiente para ello, decide que la adquisición de acciones de una compañía dedicada a comunicación y soluciones tecnológicas puede ser una buena inversión por lo que, para poder llevar a cabo esta operación, solicita un préstamo.

El citado inversor decide adquirir 600.000 acciones de nominal 0,5 euros, a la cotización del mercado que es del 80 % y solicitar un préstamo al banco por el 70 % del precio de cotización de las acciones con las siguientes características:

- Interés anual: 5 %.
- Comisión de apertura: 0,3 %.
- Póliza de seguro del préstamo: 1.400 euros.
- Fecha de formalización del préstamo: 1 de marzo de 2021.
- Fecha de amortización del préstamo y pago de intereses: 1 de junio de 2021.

El mismo día que recibe el préstamo efectúa la adquisición de las acciones abonando además del importe de las mismas los gastos derivados de la operación de compra que ascienden a 2.700 euros.

Se pide:

- a) Importe total de las acciones adquiridas.
- b) Coste real de la operación de préstamo bancario para el prestatario.

Solución

El enunciado propone dos casos prácticos independientes entre sí.

Caso 1

Después de leer de forma detallada el enunciado, vemos que se trata de un empréstito con las siguientes características:

- Número de títulos emitidos, $N_1 = 50.000$ títulos.
- Valor nominal de un título, $c = 1.000$ euros.
- Términos amortizativos o anualidades (a_k) variables en progresión geométrica, donde la razón de la progresión (q) es $1 \pm$ variación entre periodos. Por tanto, en este caso, $q = 1 + 0,05 = 1,05$.
- Duración, $n = 10$ años.
- Interés, $i = 8\%$ anual (por defecto se supone que es un empréstito de Clase I, es decir, con intereses periódicos).
- Prima de amortización, $P = 100$ euros.
- Prima de emisión, $PE = 5\% \times c = 0,05 \times 1.000 = 50$ euros (aunque este dato, en este caso, no se utilizará para responder a ninguna de las dos cuestiones planteadas en el enunciado).

Se trata de un empréstito que se resuelve mediante equivalencia financiera. Como existe prima de amortización, antes habrá que normalizar el empréstito:

- $a_k = c \times i \times N_k + (c + P) \times M_k$
- $\frac{a_k}{(c + P)} = \frac{c \times i \times N_k}{(c + P)} + M_k$
- $\frac{c \times a_k}{(c + P)} = \frac{c \times c \times i \times N_k}{(c + P)} + c \times M_k$
- $a'_k = c \times i' \times N_k + c \times M_k$

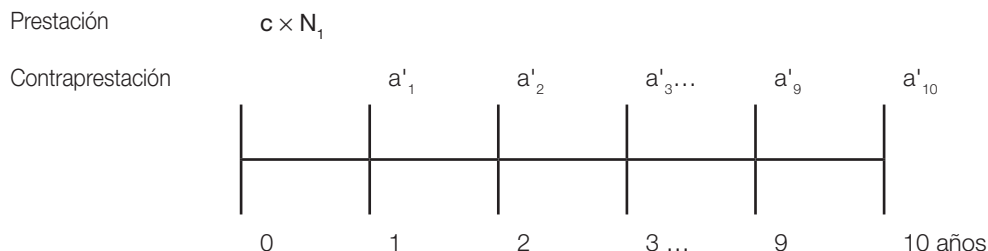
Donde el término amortizativo normalizado o anualidad normalizada (a'_k) se define como:

$$a'_k = \frac{c}{(c + P)} \times a_k$$

que también variará en progresión geométrica al igual que a_k , por ser la primera el resultado de un producto sobre la segunda. Y donde también se define el tanto de interés normalizado (i') como:

$$i' = \frac{c \times i}{(c + P)} = \frac{1.000 \times 0,08}{(1.000 + 100)} = 0,072$$

Planteamos el empréstito normalizado con el término amortizativo normalizado (a'_k) y su equivalencia financiera, utilizando el tanto de interés normalizado (i'):



Equivalencia financiera (en $t = 0$)

Prestación $\equiv$ Contraprestación

- $c \times N_1 = A(a'_1, q)_{n \rightarrow i'}$
- $1.000 \times 50.000 = A(a'_1, 1,05)_{10 \rightarrow 0,07272727273}$
- $1.000 \times 50.000 = a'_1 \times \left(\frac{1 - 1,05^{10} \times (1 + 0,07272727273)^{-10}}{1 + 0,07272727273 - 1,05} \right)$
- $a'_1 = 5.895.060,234$ euros

A partir de la expresión del término amortizativo normalizado, se despeja a_1 ,

$$a'_k = \frac{c}{(c + P)} \times a_k \rightarrow a_1 = \frac{(c + P)}{c} \times a'_1 = \frac{(1.000 + 100)}{1.000} \times 5.895.060,234 = 6.484.566,257$$

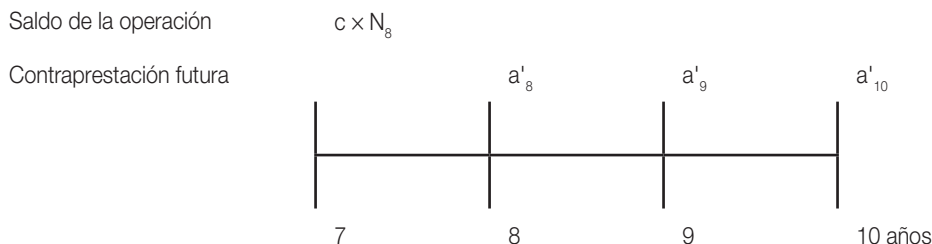
Una vez resuelto el empréstito podemos responder a las cuestiones planteadas en el enunciado:

a) Anualidad del sexto año (a_6)

$$a_6 = a_1 \times q^{(6-1)} = 6.484.566,257 \times 1,05^5 = 8.276.132,36 \text{ euros}$$

b) Títulos en circulación durante el octavo año (N_8)

En $k = 7$ (principio del octavo año) se aplica el método prospectivo sobre el empréstito normalizado:



Donde

$$a'_8 = a'_1 \times q^{(8-1)} = 5.895.060,234 \times 1,05^7 = 8.294.941,747 \text{ euros}$$

Método prospectivo:

- $c \times N_8 = A(a'_8, q)_{3-1}$
- $1.000 \times N_8 = A(8.294.941,747, 1,05_{3-0,07272727273})$
- $1.000 \times N_8 = 8.294.941,747 \times \left(\frac{1 - [1,05^3 \times (1 + 0,07272727273)^{-3}]}{1 + 0,07272727273 - 1,05} \right)$

$$N_8 = 22.709,71$$

$$N_8 = 22.710 \text{ títulos}$$

Caso 2

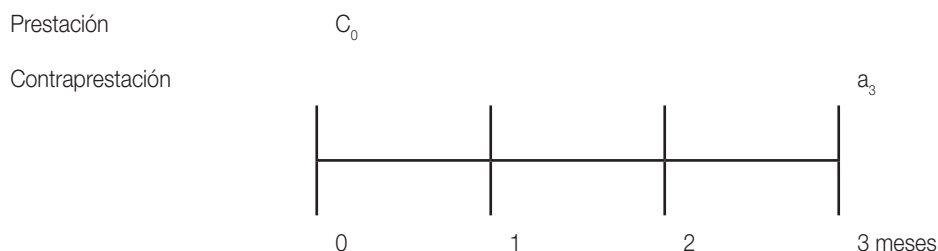
a) Importe total de las acciones adquiridas

Efectivo bursátil ($600.000 \times 0,5 \times 0,8$)	240.000 euros
Gastos de la compra	2.700 euros
Total desembolsado ($240.000 + 2.700$)	242.700 euros

b) Coste real de la operación de préstamo bancario para el prestatario

En primer lugar, vamos a plantear la operación de préstamo sin características comerciales. El importe del préstamo (C_0) será $240.000 \times 0,7 = 168.000$ euros. Por el

enunciado («... y pago de intereses 1 de junio de 2021») se desprende que no es un préstamo de intereses periódicos, sino acumulados. No se informa si la operación es en interés simple o compuesto. Pero este tipo de préstamos a corto plazo (hasta el plazo de un año) para financiar una operación en bolsa, habitualmente suelen ser en interés simple. Por otro lado, al coincidir las fechas de inicio y fin de la operación con un mismo momento del mes (primer día de mes) sería más habitual medir la duración por los meses transcurridos entre ambas fechas, en este caso 3 meses.

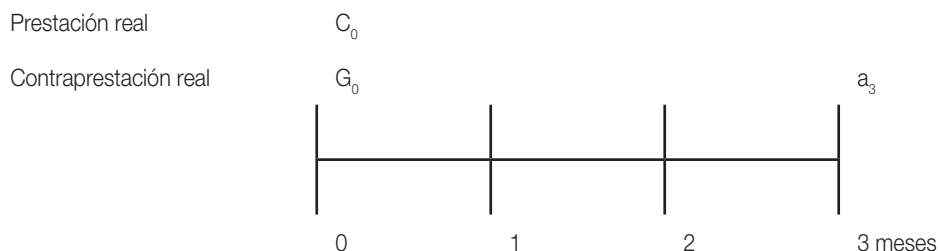


Equivalencia financiera (en $t = 3$)

Prestación $\equiv$ Contraprestación

- $C_0 \times (1 + i \times n) = a_3$
- $168.000 \times (1 + 0,05 \times \frac{3}{12}) = a_3$
- $170.100 \text{ euros} = a_3$

En segundo lugar, para calcular el coste real o coste efectivo del préstamo (i_e) vamos a contemplar la operación desde el punto de vista del prestatario con las características comerciales que le afectan:



Donde los gastos iniciales (G_0) son igual a 1.400 euros de la póliza de seguro más la comisión de apertura, $0,003 \times 168.000 = 504$ euros, es decir, en total 1.904 euros.

La equivalencia financiera para despejar el coste o rendimiento efectivo de una operación se plantea normalmente en capitalización compuesta:

Equivalencia financiera (en $t = 0$)

Prestación real $\equiv$ Contraprestación real

- $C_0 = G_0 + a_3 \times (1 + i_d)^{-3/12}$
- $C_0 - G_0 + a_3 \times (1 + i_d)^{-3/12}$
- $168.000 - 1.904 = 170.100 \times (1 + i_d)^{-3/12}$

$$id = \left(\frac{170.100}{166.096} \right)^{12/3} - 1 = 0,09997$$

Por lo tanto, el coste efectivo del préstamo es 9,997 % anual.

Si necesitas motivación,
SOMOS EXIGENCIA.

Contigo, somos uno.



Nuestro equipo de profesionales hace de la UDIMA un lugar donde cumplir tus sueños y objetivos: profesores, tutores personales, asesores y personal de administración y servicios trabajan para que de lo único que tengas que preocuparte sea de estudiar.

GRADOS OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial • Ingeniería de Tecnologías y Servicios de Telecomunicación • Ingeniería Informática

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil • Magisterio de Educación Primaria • Psicología (rama Ciencias de la Salud)

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas • Economía • Empresa y Tecnología • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

Facultad de Ciencias Jurídicas

Ciencias del Trabajo, Relaciones Laborales y Recursos Humanos • Criminología • Derecho

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADOS

(Consultar en www.udima.es)

MÁSTERES OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Educación y Recursos Digitales • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Gestión Sanitaria • Psicología General Sanitaria • Psicopedagogía • Tecnología Educativa

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Auditoría de Cuentas • Dirección Comercial y Marketing • Dirección de Negocios Internacionales • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Administración de Empresas (MBA) • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídica de Empresas • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Gestión Integrada de Prevención, Calidad y Medio Ambiente • Práctica de la Abogacía • Prevención de Riesgos Laborales

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Enseñanza Bilingüe • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • Interuniversitario en Unión Europea y China • Seguridad, Defensa y Geoestrategia

45 CEF.-
Aniversario



Más de
28.000 opositores
aprobados gracias
al #MétodoCEF.-

S puedo

Preparamos el acceso a:

- Administración General
- Administración Local
- Banco de España
- Comunidades Autónomas
- Cuerpos de Informática
- Empleo y Seguridad Social
- Ministerio de Hacienda
- Ministerio de Justicia
- Ministerio del Interior
- Unión Europea

Presencial | Telepresencial | Online

Consulta www.cef.es y descubre el #MétodoCEF.-