

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núms. 487 | Octubre 2023

ISSN: 2695-6896

Metaverso y economías digitales: contabilidad del patrimonio digital empresarial

Isidoro Guzmán Raja y Manuela Guzmán Raja

Buena administración, confianza legítima e IIVTNU

Luis Miguel Salas García-Neble

La acreditación de la discapacidad en el IRPF

Carlos de Pablo Varona

Los TEA ante su próximo centenario en 2024

José Ignacio Ruiz Toledano

La prescripción del crédito tributario no concurrente

Rosa Fraile Fernández

Deducibilidad de los intereses de demora en actividades económicas

Carmen Banacloche Palao

Rentabilidad económica en hoteles y restaurantes: un enfoque económico-contable y de localización

Rubén Lado Sestayo, Milagros Vivel Búa, María Amparo Centeno Carballido y Jessica Lorenzo González

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 Inclusiva y Personalizada - Educación y Recursos Digitales - Formación del Profesorado de Educación Secundaria - Gestión Sanitaria - Psicología General Sanitaria - Psicopedagogía - Tecnología Educativa

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Asesoramiento Financiero y Bancario - Auditoría de Cuentas - Dirección Comercial y Marketing - Dirección de Empresas Hoteleras - 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 - Interuniversitario en Estudios Avanzados de Derecho Financiero y Tributario - Práctica de la Abogacía y la Procura - Prevención de Riesgos Laborales

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Enseñanza Bilingüe - Enseñanza del Español como Lengua Extranjera - Interuniversitario en Unión Europea y China - Mercado del Arte - Seguridad, Defensa y Geoestrategia



Si necesitas volar,
SOMOS TUS ALAS
Contigo, somos uno.

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núms. 487 | Octubre 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
Oriol Amat Salas. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos
Vicente Climent Escriche. Socio de Garrigues
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Francisco Alfredo García Prats. Catedrático. Universidad de Valencia
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Xavier Llopart Pérez. Catedrático de Organización de Empresas. Universidad de Barcelona. Exdirector de formación de Censores Jurados de Cuentas
Salvador Llopis Nadal. Socio de Cuatrecasas
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
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
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
Rosa Puigvert Colomer. Directora técnica de Censores Jurados de Cuentas
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
María Teresa Soler Roch. Catedrática emérita. Universidad de Alicante
Rosalia Soler Villa. Socia en EY RR. HH. de Auditoría
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

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



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

Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones *mortis causa* 5-36

Good administration and legitimate trust: regarding the liquidations of the IIVTNU in the transmissions mortis causa

1.º Premio «Estudios Financieros» 2023

Luis Miguel Salas García-Neble

Sobre la acreditación de la discapacidad en el IRPF y la equiparación al 65 % de discapacidad de la antigua «incapacitación» (a propósito de la STS de 8 de marzo de 2023) 37-64

About the proof of disability in the income tax and the 65 % disability degree recognition from the prior legal guardianship/judicial incapacitation (a comment on the judgment of the Supreme Court March 8, 2023)

Carlos de Pablo Varona

Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024 65-100

The Economic-Administrative Courts facing their centenary in 2024

José Ignacio Ruiz Toledano

Análisis doctrinal y jurisprudencial

La prescripción del crédito tributario no concurrente. (Análisis de la RTEAC de 16 de noviembre de 2022, RG 2225/2022) 101-112

Rosa Fraile Fernández

Los intereses de demora son gastos deducibles en rendimientos de actividades económicas. (Análisis de la STS de 24 de julio de 2023, rec. núm. 515/2022) 113-124

Carmen Banacloche Palao

Contabilidad

Estudios

Metaverso y economías virtuales: una propuesta de registro contable para el patrimonio digital de las empresas 125-164

Metaverse and virtual economies: a proposal to account digital assets and liability of companies

1.º Premio «Estudios Financieros» 2023

Isidoro Guzmán Raja y Manuela Guzmán Raja

Rentabilidad económica en hoteles y restaurantes: un enfoque económico-contable y de localización 165-190

Economic profitability in hotels and restaurants: an economic-accounting and location approach

Rubén Lado-Sestayo, Milagros Vivel-Búa, María Amparo Centeno-Carballido y Jessica Lorenzo-González

Análisis doctrinal

Contrato de fiducia sobre aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico. (Análisis de la consulta 4 del BOICAC 132, de diciembre de 2022) 191-198

José Alberto Toribio Temprado

Casos prácticos

@ Ejercicio resuelto de la convocatoria para la confección, mediante pruebas selectivas, de dos listas de Técnicos/as de grado medio en gestión administrativa al servicio del Parlamento de Navarra 199-200

Fernando Vallejo Torrecilla

@ | 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 necesariamente identificarse con las mismas, no altera dichas opiniones y responde únicamente a la garantía de calidad exigible en artículos científicos.

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

Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones *mortis causa*

Luis Miguel Salas García-Neble

Economista-Abogado

Profesor en CFPI Nuestra Señora de las Mercedes (España)

sgneble@gmail.com | <https://orcid.org/0009-0002-4708-6422>



Este trabajo ha obtenido el 1.º **Premio «Estudios Financieros» 2023** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Vicente Climent Escriche, don Alfredo García Prats, don Salvador Llopis Nadal, don José Andrés Sánchez Pedroche y doña María Teresa Soler Roch.

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

Extracto

Pese a figurar en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea desde hace más de dos décadas, y ser corolario del principio de buena fe, no ha sido hasta fechas recientes cuando ha tenido lugar la configuración práctica del derecho a una buena administración. La silueta del mismo, en ocasiones erróneamente invocado como sinónimo del principio de confianza legítima, ha sido moldeada en los últimos años por nuestros Altos Tribunales, trazándolo como límite al exorbitante poder ejecutivo y coercitivo de la Administración tributaria.

En este trabajo analizaremos de forma práctica los criterios doctrinales y jurisprudenciales que vienen marcando la fisonomía de los principios de buena administración y de confianza legítima. Asimismo, estudiaremos si de ellos puede colegirse algún recurso que ofrezca solución a ciertas desigualdades creadas por el alcance de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, que declaró inconstitucional la forma de cálculo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Palabras clave: buena administración; confianza legítima; buena fe; impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Publicado: 05-10-2023

Cómo citar: Salas García-Neble, L. M. (2023). Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones *mortis causa*. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 487, 5-36. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18939>



Good administration and legitimate trust: regarding the liquidations of the IIVTNU in the transmissions *mortis causa*

Luis Miguel Salas García-Neble

This paper has won the **1st Financial Studies 2023 Award** in the category of **Taxation**.

The jury members were: Mr. Vicente Climent Escriche, Mr. Alfredo García Prats, Mr. Salvador Llopis Nadal, Mr. José Andrés Sánchez Pedroche and Mrs. María Teresa Soler Roch.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity of the authors.

Abstract

Despite appearing in the Charter of Fundamental Rights of the European Union for more than two decades, and being a corollary of the principle of good faith, it has been recently when the practical configuration of the right to good administration has taken place. Its silhouette, sometimes mistakenly invoked as a synonym for the principle of legitimate trust, has been shaped in recent years by our High Courts, drawing it as a limit to the exorbitant executive and coercive power of the Tax Administration.

In this paper we will analyze in a practical way the doctrinal and jurisprudential criteria that have been determining the physiognomy of the principles of good administration and legitimate trust. Likewise, we will study if any resource can be drawn from them that offers a solution to certain inequalities created by the scope of the Constitutional, judgment 182/2021, of October 26, which declared unconstitutional the way of calculating the Tax on the Increase in Value of the Land of Urban Land.

Keywords: good administration; legitimate trust; good faith; tax on the increase in value of urban land.

Received: 03-05-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Published: 05-10-2023

Citation: Salas García-Neble, L. M. (2023). Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones *mortis causa*. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 5-36. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18939>



Sumario

1. Introducción
 2. A título de prefacio
 3. Aproximación conceptual a los principios de buena administración y de confianza legítima
 4. Buena administración y confianza legítima en el plano normativo y en la doctrina administrativa
 5. Aplicaciones jurisprudenciales en la esfera tributaria
 - 5.1. Del principio de buena administración
 - 5.2. Sobre protección de la confianza
 - 5.3. ¿Cambio de paradigma en las relaciones de los contribuyentes con la Agencia Tributaria?
 6. Buena administración y confianza legítima: a propósito de los efectos de la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre
 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: El presente trabajo fue finalizado antes de la publicación de las Sentencias del Tribunal Supremo 949/2023, de 10 de julio, y 978/2023, de 12 de julio, en las que nuestro Alto Tribunal fijó como doctrina que la declaración de inconstitucionalidad absoluta del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no produce efectos sobre las liquidaciones tributarias no recurridas –ni sobre las autoliquidaciones no rectificadas– con anterioridad al día 26 de octubre 2021, la fecha del dictado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021.

A mi añorada madre, en la esperanza de su eterno gozo.

1. Introducción

Del principio de buena fe, vertebrador de nuestro ordenamiento público y privado, y tras el que se cobijan virtudes como la «rectitud» o la «honradez»¹, son corolarios el de buena administración y el de confianza legítima.

A pesar de tratarse inicialmente de conceptos indeterminados, nuestros Altos Tribunales vienen dotando a estos principios de carácter práctico, imponiendo a las Administraciones el mantener una línea de actuación homogénea en sus relaciones jurídicas, respondiendo a las expectativas generadas en los administrados en aras a lograr la tan pretendida, e inalcanzada, excelencia del sector público.

En línea con el de buena fe, estos principios, incardinados en el elenco de derechos fundamentales por derivar del artículo 9.3 de nuestra Carta Magna, actúan en una doble dirección otorgando derechos y constituyendo obligaciones para Administraciones y administrados, quienes igualmente deben actuar con la diligencia necesaria para lograr una «cooperación eficaz» en su relación (Sánchez López, 2022, pp. 159-198).

En el plano tributario², las implicaciones de los principios que se abordarán en este trabajo se observan en el artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), precepto que persigue el «sistema tributario justo» que preconiza el artículo 31.1 de la Constitución española (CE). No obstante, es precisamente en sede de la Hacienda pública donde, a golpe de resoluciones tendentes a una mayor recaudación, camufladas bajo una apariencia ficticia de interés general, más han venido siendo vulnerados los derechos de los contribuyentes.

¹ El Diccionario de la Real Academia Española (DRAE 2014) define *buena fe* como «criterio de conducta al que ha de adaptarse el comportamiento honesto de los sujetos de derecho» (segunda acepción). En su tercera acepción le da el siguiente significado: «En las relaciones bilaterales, comportamiento adecuado a las expectativas de la otra parte». <https://dle.rae.es/fe>

² Respecto a la evolución del principio a la buena administración en la esfera tributaria puede consultarse Marín-Barnuevo Fabo (2020, pp. 15-38).

En el presente artículo analizaremos criterios doctrinales y jurisprudenciales relacionados con estos principios en el ámbito tributario, poniendo de manifiesto su configuración y aplicación práctica mediante recientes pronunciamientos judiciales que vienen acotando los límites del desorbitado poder de esta Administración. Ello nos permitirá realizar un breve análisis práctico acerca de estos principios, poniendo en relieve aspectos del diario de la gestión tributaria que aceptarían mejora técnica, y arrojar una posible solución a una de las mayores controversias tributarias de los últimos años: la nulidad de la antigua³ forma de cálculo del IIVTNU mediante la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre⁴.

2. A título de prefacio

El 7 de diciembre de 2000, en Niza, fue proclamada la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea por el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea. Dicha Carta recogía un desconocido derecho a la buena administración, cuya redacción parecía incardinarse de forma apriorística como derivada del principio de buena fe.

No obstante, y a pesar de formar parte del acervo comunitario desde entonces, no ha sido hasta fecha reciente cuando este principio ha ido adquiriendo trascendencia práctica, y ello con motivo de su utilización por parte de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) en su objetivo de poner coto a la *mala praxis* administrativa, especialmente voraz en el ámbito tributario⁵.

³ Previa a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Pueden consultarse los nuevos escenarios de tributación en Sánchez García (2022, pp. E5-E21).

⁴ *Vid.* De Juan Casadevall (2022); Menéndez Moreno (2022). Esta autora califica la controversia como «una serie de despropósitos que dejan en muy mal lugar a los más altos operadores jurídicos de nuestro país».

⁵ Estando incursos en la anterior crisis económico-financiera, y cuando resultaban impensables escenarios como los estados de alarma por pandemia sanitaria, el otrora magistrado de la Audiencia Nacional, y actualmente del TS, Navarro Sanchís (2012, p. 3), denunciaba que:

La crisis económica, además de causar los estragos que le son propios, se está adentrando como una amenazadora ola en el mundo del Derecho, de suerte que, por la puerta de atrás y como de extranjijs, está tomando carta de naturaleza una especie de principio general del Derecho, actualización del principio pro Fisco, según el cual las normas, incluso la jurisprudencia, deben interpretarse conforme a la mayor recaudación. Esto no se dice, en absoluto como broma. Sería interesante acometer el estudio del «Derecho financiero y tributario de crisis», caracterizado por la suplantación de los viejos principios por otros nuevos, más restrictivos de derechos, como si el interés público experimentara una mutación y quedara ahora relegado a una visión economicista de las cosas, a menudo contradictoria con normas y principios que teníamos –con todo candor– por bien asentados.

De forma paralela a la utilización de tal principio, si bien con bastante anterioridad, encontramos el principio de confianza legítima, cuyos orígenes son fijados por el profesor García de Enterría (1999, pp. 401 y ss.) en la jurisprudencia alemana (*Vertrauensschutz*)⁶. En particular, y al igual que sucede con la figura del retraso desleal (*Verwirkung*)⁷, se localizan sus inicios en la jurisprudencia del Tribunal Administrativo de Prusia, siendo la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 16 de junio de 1966 (asunto C-54/65, *Chatillon vs High Authority*) la primera que se funda en aquel (León Cavero, 2011)⁸.

3. Aproximación conceptual a los principios de buena administración y de confianza legítima

El *Diccionario panhispánico del español jurídico* define la *buena administración* como derecho personal que obliga a instituciones, órganos y organismos de la Unión a dotar de imparcialidad y equidad sus asuntos, resolviéndolos en «un plazo razonable». Barnes (2019, p. 79) lo considera integrado en un «conjunto derechos procedimentales, que en última instancia se traducen en su mayor parte en derechos de defensa».

El derecho a la buena administración, entendido como «dinámico e indefinido» (Casas Agudo, 2020, p. 100), «de última generación»⁹ y de «nuevo cuño» a tenor de la normativa comunitaria, se presenta como un deber de excelencia en el funcionamiento de las instituciones, del que subyace una especie de derecho instrumental que posibilita la defensa de otros derechos (Tomás Mallén, 2000, pp. 41 y 42).

En nuestra opinión, la denominación del referido derecho admite mejora, ya que de ella parece inferirse que el correcto funcionamiento de una Administración pública es una aspiración utópica, mereciendo alarde aquella que actúe de la única forma posible: con eficacia, con eficiencia y en pro del interés general. Así, al igual que no calificamos de *buen contribuyente* a aquel que no defrauda, no entendemos adecuado tildar de *buena administración* a aquella que exclusivamente se limita a actuar de la forma que se le presupone en un Estado de Derecho. Así, no juzgaríamos como acorde a la lógica jurídica un principio de «enriquecimiento justo» o de *reformatio in melius*, por la simple razón de que aquellos se presumen. Sin embargo, cuando el sujeto activo es una Administración, proceder según lo

⁶ Sentencia del Tribunal Contencioso-Administrativo de Berlín de 14 de mayo de 1956.

⁷ Entendido por nuestros tribunales como la demora en el ejercicio de acciones cuando concurre algún acto que pudiera hacer creer al demandado que la acción no iba a ejercitarse por renunciar el actor a su derecho. A este tenor pueden destacarse las Sentencias del TS de 21 de mayo de 1982, de 21 de septiembre de 1987, de 13 de julio de 1995, de 4 de julio de 1997 o de 22 de octubre de 2002.

⁸ En este artículo, el autor analiza la evolución del principio en las resoluciones de nuestro Alto Tribunal.

⁹ Fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TS de 30 de abril de 2012 (rec. núm. 1869/2011).

correcto se presenta como una bondad, una suerte de privilegio al alcance de los pocos afortunados que se topen con una institución pública que se limite a hacer lo correcto, o que se atrevan a acudir a los tribunales para lograr la oportuna tutela.

Como no podía ser de otra forma, del derecho a una buena administración se desprende el deber de buena administración, que no es distinto a la adopción de criterios concretos que garanticen el buen actuar administrativo (Garín Ballesteros, 2021, p. 150), formando parte de aquel la obligación de motivar los actos tributarios o la de cumplir las garantías procedimentales.

Hasta el momento, solo hemos aludido a la buena administración en su dimensión de derecho-deber, si bien no debemos obviar la buena administración como principio general del Derecho, o lo que es lo mismo como versión objetiva del derecho a una buena administración (García Novoa, 2019).

En esta dirección, el principio de buena administración, conectado con el principio de juridicidad¹⁰ y con mayor alcance que este, se alinea como informador de la actuación de las Administraciones mediante un «elenco de principios de alcance o proyección más particularizados que aquel, así como de derechos (de los ciudadanos o administrados) y deberes (de la Administración Pública) que lo concretan» (Matilla Correa, 2020, p. 235). Entre dichos principios «más particularizados» podemos encontrar el de eficacia, eficiencia, economicidad, celeridad, objetividad, imparcialidad, proporcionalidad, debido procedimiento, publicidad, transparencia, participación, racionalidad, no discriminación, control y responsabilidad patrimonial (Matilla Correa, 2020, p. 240)¹¹.

A menudo, el principio de buena administración es citado por doctrina y jurisprudencia junto al de confianza legítima, como si ambos fueran sinónimos o equivalentes, opinión que no compartimos, ya que tras este último aflora una obligación para las Administraciones, que no es otra que evitar defraudar las expectativas generadas por sus actos y normas, mediante la adopción repentina de actuaciones de signo distinto sin motivación que la justifique.

Rodríguez Arana (2013a, p. 62) considera que la existencia del principio de confianza legítima «impide la generación o cristalización de situaciones arbitrarias, irracionales, que puedan socavar el ambiente que debe presidir las relaciones jurídicas entre Administración y ciudadanos», sirviendo al interés general y mostrándose como un corolario del principio de buena administración en tanto que aquel impregna la actuación administrativa de «racionalidad, objetividad o congruencia» (p. 66).

¹⁰ Este principio, de espectro superior al de legalidad, considera que ciudadanos y administraciones están sometidos al Derecho en sentido amplio. Expresión de este la encontramos en el artículo 9.1 de la CE en la sujeción de los ciudadanos y poderes públicos «a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico».

¹¹ El autor dedica las páginas 241-269 de este trabajo al desarrollo de los principios de eficacia, eficiencia, objetividad, economía o economicidad y celeridad.

En virtud de este principio, y con fundamento en numerosas resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y de nuestros Tribunales Supremo y Constitucional¹², León Cavero (2011) entiende que pueden revisarse aquellos actos administrativos que han generado expectativas legítimas en el ciudadano por cumplirse los siguientes requisitos:

- **Objetivos:** «que la institución comunitaria actúe en ejercicio de potestades regladas estrictas, no discrecionales y que haya conferido al administrado garantías concretas –en un acto individual expreso, una práctica administrativa inveterada o circulares publicadas que, en todo caso, deben ser conformes a derecho–».
- **Subjetivos:** «que el operador económico que invoque el principio, aun siendo prudente, no esté en condiciones de prever la adopción de una medida comunitaria perjudicial para sus intereses –pues cuando sea previsible o posible no puede aplicarse– y que el interés público subyacente en el cambio de criterio administrativo sea menos merecedor de protección que el interés privado que deriva de la expectativa de mantenimiento de la practica administrativa anterior».

No obstante, al tener origen jurisprudencial, no encontramos norma que defina este principio general del Derecho, siendo incorporado a nuestro ordenamiento a través del efecto que en él tienen los pronunciamientos del TJUE y de nuestro Alto Tribunal, destacando en nuestra opinión la Sentencia del TS 776/2021, de 2 de junio (rec. núm. 1478/2018), que recoge la formulación positiva de la confianza legítima, en el sentido de que «implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever, y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos», precisando de la concurrencia de las siguientes exigencias:

- Ser «respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho».
- No garantizar una situación irreversible de enriquecimiento injusto.
- Valorar los actos de una parte para determinar si es contraria a este principio la conducta de la otra parte.
- La existencia de «actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano».

¹² Sentencias del TJCE de 19 de noviembre de 1991 (Francovich), de 8 de octubre de 1996 (Dillenkoffer), de 20 de septiembre de 1998 (C-203/1986) y de 8 de junio de 1978 (C-97/76). Sentencia del TS de 12 de junio de 2003 (Sogecable). Sentencias del TC 332/2005, de 15 de diciembre; 126/1987, de 16 de julio; 182/1997, de 28 de octubre; 205/1992, de 26 de noviembre, o 197/1992, de 19 de noviembre.

En línea con la buena fe, que cobija un canon de lealtad en la conducta y de honestidad en la actuación de los sujetos de las relaciones jurídicas (Díez-Picazo, 1977, pp. 11-12), y con el artículo 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, Rozas Valdés (2021, p. 50) define la confianza legítima como «predecibilidad –en términos más modestos que certeza– del Derecho. En definitiva, saber a qué atenerse».

Dada la vinculación entre ambos principios, y por su interés didáctico, quien suscribe entiende conveniente recordar la mayoritaria distinción doctrinal entre el concepto de buena fe objetiva y subjetiva (De los Mozos, 1965, pp. 57 y ss.)¹³, y que superó la teoría de brillantes autores que la consideraban como única (Hernández Gil, 1979, pp. 19 y ss.)¹⁴.

4. Buena administración y confianza legítima en el plano normativo y en la doctrina administrativa

El derecho a la buena administración figura expresamente recogido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. El apartado 2 de dicho precepto considera incluidos en aquel los derechos a la audiencia de forma previa a la adopción de actos desfavorables; el de acceso al expediente; el de motivación de los actos administrativos; el de resarcimiento de daños causados por instituciones comunitarias; y el de usar una de las lenguas comunitarias en las relaciones con instituciones de la Unión. Este texto expresamente goza del mismo valor jurídico que los tratados en el ámbito comunitario ex artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea.

En esta misma línea, nuestra Carta Magna en su artículo 10.2 propugna que «los derechos fundamentales y las libertades que la CE reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Por lo tanto, aun resultando implícito en los artículos 9.3, 31.2, 103 y 106 de la Constitución, podemos defender que el derecho a la buena administración es plenamente aplicable a las relaciones entre administrados y Administraciones¹⁵.

Por ello, entendemos el derecho a una buena administración integrado entre aquellos que gozan de carácter fundamental (Rodríguez Arana, 2012, p. 114), máxime en un Estado social y democrático de Derecho en que el interés general ni es asumido completamente por el poder público ni definido unilateralmente por este, sino abierto a la pluralidad me-

¹³ En la misma línea, Díez-Picazo (1963, pp. 136-137).

¹⁴ Sigue su exégesis Castro Lucini (1983, pp. 1.228-1.242).

¹⁵ *Vid.* Sentencia del TS 21/2020, de 15 de enero (rec. núm. 3835/2018).

diante su participación¹⁶. Son consecuencias de este derecho fundamental los principios de juridicidad, de servicio objetivo, promocional de los poderes públicos, de racionalidad, de igualdad, de eficacia, de publicidad de las normas, de seguridad jurídica, de proporcionalidad, de ejercicio normativo del poder, de imparcialidad e independencia, de relevancia, de coherencia, de buena fe, de confianza legítima, de asesoramiento, de responsabilidad, de facilitación en tramitación, de celeridad, de transparencia, de protección a la intimidad, de ética, de debido proceso y de cooperación (Rodríguez Arana, 2013b, pp. 50-52).

Asimismo, sin mencionarse expresamente, las exigencias de la buena administración se observan de forma recurrente en la normativa administrativa. A título enunciativo y no limitativo: en los artículos 3.1, 32.1 y 81 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; o en los artículos 13 y 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

A nivel regional, es recogido entre los principios rectores que deben ordenar las relaciones jurídicas con los entes públicos en diferentes estatutos de autonomía¹⁷. En algunos de ellos, y a diferencia del principio de confianza legítima, se dota de contenido positivo estableciendo el derecho a los ciudadanos a:

- Una actuación administrativa proporcionada a sus fines y ajustada al principio de igualdad.
- Participar plenamente en las decisiones que les afecten, obteniendo de ellas una información veraz.
- Acceder a los archivos y registros de instituciones públicas, cualquiera que sea su soporte, con las excepciones que la ley establezca.
- Recibir servicios de máxima calidad, obteniendo información integral tanto sobre ellos como sobre el estado de la tramitación de los asuntos que les conciernan.

¹⁶ Vid. fundamento jurídico tercero de la Sentencia del TC 18/1984, de 7 de febrero.

¹⁷ Se halla este principio en los artículos 30.2 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña; 31 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía; 9 de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana; 32 de la Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias; 28 bis de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra; 39 de la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura; 14 de la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears; 12 de la Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León. Por el contrario, no se observa este principio en los Estatutos de Autonomía más antiguos: País Vasco (1979), Galicia (1981), Principado de Asturias (1981), Cantabria (1981), La Rioja (1982), Región de Murcia (1982), Castilla-La Mancha (1982), Comunidad de Madrid (1983), Ciudad de Ceuta (1995) y Ciudad de Melilla (1995).

- Un tratamiento imparcial y objetivo de los asuntos que les afecten, siendo estos resueltos en un plazo razonable.
- Acceder a la función pública en condiciones de igualdad y según los principios constitucionales de mérito y capacidad.
- La protección de sus datos de carácter personal.
- Formular quejas sobre el funcionamiento de los servicios públicos, y a su resolución.

Por su parte, el de confianza legítima figura entre el elenco de principios generales que deben ser observados por las Administraciones públicas en sus actuaciones¹⁸. Al margen de ello, diversos estatutos de autonomía, sobre todo los más recientes, lo han recogido entre sus principios generales o como derechos y deberes de la Administración y los administrados.

En este sentido, viene expresamente establecido en los estatutos de autonomía de Andalucía¹⁹, de Aragón²⁰ y de Extremadura²¹, si bien no es menos cierto que, al tratarse de un principio general del Derecho, su efectividad no estaría supeditada a tal mención en el cuerpo estatutario. Igualmente, la confianza legítima figura como principio general en importante normativa emanada de diversas comunidades²² que, por su antigua redacción o sencillamente por no entenderlo conveniente, no la han recogido en sus estatutos.

¹⁸ Artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Este precepto literalmente expresa como principio a respetar por las Administraciones en su actuación y relaciones la «buena fe, confianza legítima y lealtad institucional». Nos llama la atención que el legislador, tanto en la actual redacción como en la vigente desde 1992 a 2015 (Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), haya optado por ubicarla al mismo nivel que la buena fe, cuando entendemos que la confianza legítima no es sino un derivado de este principio.

¹⁹ Entre los principios de actuación recogidos en el artículo 133.1 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía.

²⁰ Como principio de organización y funcionamiento de la Administración, en el artículo 62.2 de Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón.

²¹ Esta vez como principio rector de la Administración, en el artículo 37.2 de Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

²² Entre otras: Ley 16/2010, de 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración general y del sector público autonómico de Galicia; Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña; Ley 4/2005, de 1 de junio, de Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja; Ley 27/2018, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat Valenciana; Ley 8/2019, de 13 de diciembre, de Participación de Castilla-La Mancha; Ley de Cantabria 5/2018, de 22 de noviembre, de Régimen Jurídico del Gobierno, de la Administración y del Sector Público Institucional de la Comunidad Autónoma de Cantabria; o la Ley 2/2011, de 22 de marzo, por la que se regula la participación institucional de las organizaciones empresariales y sindicales más representativas de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

Con motivo de la reciente línea jurisprudencial de nuestro Alto Tribunal, que será abordada en el siguiente epígrafe, se modifica igualmente la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), si bien aquel solo recoge el principio de buena administración como criterio interpretativo en dos de sus resoluciones²³. En una, reconoció el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido indebidamente soportado por no haberse aplicado la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º f) de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Ley 37/1992), expresando que la buena administración informa de todo tipo de procedimientos administrativos y no solo los de inspección. En la otra, anuló un expediente sancionador marcado por la desidia administrativa.

No obstante, sí alude el TEAC al principio de buena administración en el texto de varias resoluciones, destacando en nuestra opinión pronunciamientos como la prohibición de dictar providencia de apremio contra una liquidación recurrida en reposición sin solicitud de suspensión sobre la que no ha recaído resolución expresa en plazo²⁴ o contra una deuda objeto de solicitud de aplazamiento en periodo ejecutivo aún no resuelta, al tener dicha solicitud «efectos suspensivos»²⁵, no pudiéndose notificar la providencia hasta que la Administración no resuelva expresamente la citada petición.

Por otro lado, y aunque tampoco haya derrochado en sus resoluciones la invocación de este principio, se observa la alusión a la protección de la confianza legítima en el texto –no en los criterios– de otras nueve resoluciones recientes²⁶, que vienen a testimoniar una mayor sensibilidad del TEAC con los derechos del contribuyente, especialmente en materia recaudadora²⁷, destacando pronunciamientos como:

- Solo puede aplicarse un cambio de criterio del TS que perjudica al contribuyente desde el momento en que se produzca dicho vaivén interpretativo. No obstante, no concurriría la confianza legítima si el cambio de criterio fue publicado antes de que el contribuyente presentase su autoliquidación (Resolución del TEAC 00/04189/2019/00/00, de 23 de marzo de 2022).

²³ A la fecha de finalización del presente trabajo, solo consta su cita como criterio en la Resolución 00/04977/2018/00/00, de 20 de octubre de 2021, y en la 00/07271/2020/00/00, de 20 de octubre de 2022. Por otra parte, cabe destacar que a la fecha de este documento no consta el principio de buena administración en la resolución de ninguna de las consultas de la Dirección General de Tributos.

²⁴ Resolución 00/06715/2020/00/00, de 16 de marzo de 2021, que declara inadmisibile el recurso de alzada para unificación de criterio por haber sido fijada doctrina por el TS en Sentencia 586/2020, de 28 de mayo (rec. de casación núm. 5751/2017).

²⁵ Resolución 00/04757/2018/00/00, de 16 de marzo de 2021, que sigue la Sentencia del TS de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019).

²⁶ Con anterioridad a la del día 21 de noviembre de 2019 (Resolución 00/05464/2016/00/00), solo figura la Resolución 00/06793/2011/00/00, de 5 de noviembre de 2013.

²⁷ A este tenor, *vid.* Ruiz Garijo (2014, pp. 327-363). El autor agradece a la profesora Ruiz Garijo que le recomendase la realización del presente trabajo. De no haber sido así, y de no haber contado con sus valiosos consejos, este trabajo no habría sido siquiera iniciado.

- En línea con la anterior, no pueden «regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación» (Resoluciones del TEAC 00/01483/2017/00/00, de 11 de junio de 2020, y 00/04571/2016/00/00, de 10 de septiembre de 2019²⁸).
- No se vulnera el principio de confianza legítima en una regularización del impuesto sobre sociedades originada por la inadmisión como deducibles de pérdidas por deterioro con base en una Decisión de la Comisión Europea²⁹ que determina los efectos y el alcance de dicho principio (Resolución del TEAC 00/06793/2011/00/00, de 5 de noviembre de 2013). A nuestro juicio, en dicha Decisión y mediante una técnica legislativa propicia para la seguridad jurídica, la Comisión positiviza el principio de confianza legítima para un escenario determinado, delimitándolo expresamente.
- Es correcta y válida la notificación emitida por la Agencia Tributaria respecto a la inclusión obligatoria en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada de una empresa, cuando aquella es dirigida a quien figura en el Registro Mercantil como administrador, puesto que la notificación fue efectuada de buena fe³⁰.

5. Aplicaciones jurisprudenciales en la esfera tributaria

5.1. Del principio de buena administración

El principio de buena administración, en palabras del TS³¹, constituye «el nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negli-

²⁸ Esta resolución indica que la Inspección está obligada a seguir la línea hermenéutica trazada por la Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes en el momento de presentación de la autoliquidación del contribuyente comprobado. En caso de haber seguido aquel dicha exégesis, no procedería regularizar su situación tributaria.

²⁹ La Decisión de la Comisión Europea C-45/2007, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras, expresa que:

No obstante, dado que existía confianza legítima hasta la fecha de publicación de la Decisión de incoación, la Comisión renuncia excepcionalmente a la recuperación de cualquier ventaja fiscal derivada de la aplicación del régimen de ayudas en las ayudas vinculadas a las participaciones en empresas extranjeras controladas directa o indirectamente por empresas adquirentes españolas antes de la fecha de publicación [...], salvo que, en primer lugar, antes del 21 de diciembre de 2007 se hubiera convenido una obligación irrevocable, por parte de una empresa española adquirente, de poseer dichos derechos; en segundo lugar, el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y, en tercer lugar, la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007.

³⁰ Resolución 00/05757/2015/00/00, de 15 de octubre de 2018. Esta resolución denomina al principio que venimos estudiando como «de confianza al tercero».

³¹ Sentencia del TS 1309/2020, de 15 de octubre (rec. núm. 1652/2019).

gente», abriendo la posibilidad de «reacción jurídica contra la mala administración (culposa o dolosa, es decir, la corrupción)» (Ponce Solé, 2016, p. 237) y la interdicción de la arbitrariedad³².

En los últimos años, en sede judicial y con la finalidad de que el adjetivo «justo» dejase de tener carácter utópico cuando se vinculase a nuestro sistema tributario, el principio de buena administración ha actuado como mecanismo jurídico tanto para «reconducir la labor administrativa y asegurar el respeto de las garantías y derechos de los contribuyentes» como para la «denuncia de los abusos administrativos» (Pérez Pombo, 2021), encontrando en él «soluciones jurídicas más respetuosas con el art. 31 CE a problemas derivados de la interpretación literal de la normativa tributaria» aun suponiendo la inobservancia «de un mandato directo contenido en la ley» (Casas Agudo, 2020).

En este sentido, en los últimos años, nuestro Alto Tribunal viene utilizando el derecho a una buena administración pública de forma recurrente, basándose en él para dictar pronunciamientos vinculados con los institutos de la prescripción y caducidad como:

- La Administración tributaria está obligada a motivar las dilaciones imputables al administrado, las cuales deben figurar expresamente en el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria al objeto de poder constatarse una posible caducidad del procedimiento, no cabiendo la satisfacción de esta exigencia en un procedimiento posterior ante los Tribunales Económico-Administrativos (Sentencia del TS 361/2021, de 15 de marzo, rec. núm. 526/2020).
- Se produce caducidad por la inactividad injustificada y desproporcionada de la Administración que, mediante la figura de las actuaciones previas, alarga de forma fraudulenta el plazo para concluir un procedimiento sancionador (Sentencia del TS 1312/2021, de 4 de noviembre, rec. núm. 8325/2019).
- Es suficiente que la comunicación sea recibida en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración para establecer el *dies a quo* para la interposición de un recurso de alzada por los órganos de la AEAT ante el TEAC, debiendo entenderse como legitimados cualesquiera órganos de la Administración en que se integre el llamado legalmente a recurrir (Sentencia del TS 872/2021, de 17 de junio, rec. núm. 6123/2019).

³² Especial relieve alcanza en la discrecionalidad técnica en materia de acceso a la función pública en la que Chaves García (2016) entiende, a nuestro juicio con su característico acierto, que concurren dos principios que caminan hacia el de buena administración:

El mérito y la capacidad como pauta de acceso (elevado a rango de derecho fundamental –arts. 23 y 103.3 CE) y la eficacia como norte de la actuación administrativa (art. 103 CE), de manera que no existe buena administración si no se selecciona el candidato con mayor mérito y capacidad, o lo que es lo mismo, no es indiferente para la calidad y eficacia de la gestión pública seleccionar uno u otro.

- La Administración no puede reiniciar un nuevo procedimiento sin haber declarado la caducidad de uno previo (Sentencia del TS 1667/2020, de 3 de diciembre, rec. núm. 8332/2019).

En otras ocasiones, mediante *obiter dicta* en sentencias desestimatorias a las pretensiones de los contribuyentes, fija interesantes criterios respecto a la retroacción de actuaciones en el ámbito inspector, como:

- El *dies a quo* para el cómputo de los seis meses fijado en el artículo 150.7 de la LGT es el de la efectiva recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución, entendiéndose por tal la fecha de entrada en el Registro de la Delegación Especial, debiendo interpretarse el concepto «órgano competente» en sentido amplio (Sentencia del TS 1111/2020, de 23 de julio, rec. núm. 7483/2018).
- Cuando se ordena la retroacción de actuaciones por un Tribunal Económico-Administrativo y la Administración difiere significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución (Sentencia del TS 1853/2019, de 18 de diciembre, rec. núm. 4442/2018).
- Cuando la Administración difiere la entrega del expediente al órgano ejecutor tras retrotraerse las actuaciones habrá de determinarse «-caso por caso- en qué fecha ha de ubicarse dicho plazo inicial» (Sentencia del TS 1810/2020, de 22 de diciembre, rec. núm. 5653/2019).

Por otro lado, nos resultan igualmente relevantes otras resoluciones que vienen consolidando la figura jurisprudencial de la regularización tributaria íntegra³³. A este tenor:

- Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2021 (asunto C-396/20), en la que resuelve la cuestión prejudicial estableciendo lo siguiente:

(54) Así, cuando, a raíz de un error del sujeto pasivo debidamente detectado, la Administración tributaria haya podido determinar con certeza el importe del IVA que se le debe devolver, el principio de buena administración le obliga a informar de ello con diligencia al sujeto pasivo, por los medios que considere más adecuados, para pedirle que rectifique su solicitud de devolución, para que la Administración pueda darle curso favorable.

³³ Principio tributario, vinculado al de prohibición del enriquecimiento injusto, que obliga a la Administración a realizar todas las correcciones necesarias para restablecer la situación tributaria del comprobado, teniendo en cuenta tanto lo desfavorable como lo favorable para el contribuyente.

- Sentencia del TS 736/2021, de 26 de mayo, que expresa:

No procede, pues, acudir a un procedimiento autónomo de devolución de las cuotas indebidamente repercutidas. Tendrán que llevarse a cabo, eso sí, las actuaciones complementarias que sean precisas, sin merma, por supuesto, de los derechos y garantías procedimentales de ninguno de los interesados. La Administración no puede ignorar la conexión que tienen los principios de regularización íntegra y de buena administración, y, por ello le resulta exigible *una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación*.

Dicha sentencia, en línea con otras³⁴, fija un interesante criterio interpretativo³⁵.

Igualmente, como derecho procedimental que vertebra la tutela judicial efectiva, nos resulta tan llamativa como positiva la aplicación del principio de buena administración para³⁶:

- Considerar como *dies a quo* para solicitar la devolución de ingresos indebidos la fecha en la que se regularizó el gasto de otro contribuyente, afectando al plazo de prescripción (Sentencia del TS 741/2020, de 11 de junio, rec. núm. 3887/2017). El razonamiento esgrimido³⁷ por nuestro Alto Tribunal en esta sentencia, que lejos

³⁴ Entre muchas otras, las Sentencias del TS 3734/2020, de 29 de octubre (rec. núm. 5442/2018); 3677/2019, de 13 de noviembre (rec. núm. 1675/2018); 3263/2019, de 17 de octubre (rec. núm. 4809/2017); 665/2017, de 17 de abril (rec. núm. 785/2016); 4499/2017, de 5 de diciembre (rec. núm. 1727/2016); 4286/2014, de 23 de octubre (rec. núm. 2945/2012), o 4586/2013, de 18 de septiembre (rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 4498/2012). Algunas de las anteriores resoluciones fueron analizadas por Huesca Boadilla (2020, pp. 15-30).

³⁵ «En las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2 c) del 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, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de comprobación, la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó».

³⁶ Algunas de estas resoluciones son abordadas por Orena Domínguez (2020, pp. 113-146).

³⁷ «Ciertamente, la regla general en los supuestos de autoliquidación debe ser la que tiene en cuenta la sentencia recurrida: la prescripción sanciona la inactividad del contribuyente, que deja transcurrir el plazo legal sin petición alguna desde que efectuó el ingreso indebido.

Pero esa regla general no resulta aplicable cuando el nacimiento del derecho (esto es, la constatación del carácter indebido del ingreso en cuestión) no depende del contribuyente, sino de la Administración, que está regularizando a otro obligado tributario y que, como consecuencia de su actividad de comprobación respecto del mismo, termina emitiendo una declaración que comporta que el ingreso del primer interesado sea indebido».

de tratarse de un mero *obter dicta* afecta a la *ratio decidendi*, puede ser tremendamente útil para otros escenarios en los que proceda la aplicación analógica de la *actio nata*.

- Impedir a la Administración iniciar el procedimiento de apremio sin analizar y dar respuesta motivada a una previa solicitud de aplazamiento, incluso cuando la deuda para la que solicitó el aplazamiento se hallara en periodo ejecutivo (Sentencia del TS 1309/2020, de 15 de octubre, rec. núm. 1652/2019), o a un recurso de reposición (Sentencia del TS 586/2020, de 28 de mayo, rec. de casación núm. 5751/2017).
- Estudiar si procede descartar sanciones por incumplimiento de obligaciones formales tras una inspección finalizada con acta de conformidad (Auto del TS de 19 de enero 2022, rec. núm. 1250/2021)³⁸.
- Entender que la discrecionalidad de la Administración para fijar el plazo de alegaciones, en caso de que el comprobado solicite su ampliación y no se resuelva dicha petición, implica que los días adicionales estén integrados «en el decurso de las actuaciones inspectoras» (Sentencia del TS 1280/2019, de 30 de septiembre, rec. núm. 6276/2017).
- Determinar la actuación de administrados y tribunales ante desestimaciones presuntas puesto que «es exigible de los órganos judiciales un comportamiento guiado por los principios de buena administración y buena jurisdicción o tutela judicial efectiva»³⁹ (Auto del TS de 20 de abril de 2022, rec. núm. 4792/2021). Y es que debe cuestionarse el escenario de obtener una resolución expresa extemporánea de un recurso administrativo, sobre cuya desestimación presunta se ha formulado recurso contencioso, puesto que podría quedar al arbitrio de la Administración al invocar la inadmisión de este último (por no agotarse la vía administrativa) o la excepción de cosa juzgada (por desistir del procedimiento contencioso iniciado antes de obtener la resolución expresa).

Si bien no debe sorprender al lector, cabe recordar que el legislador ha optado por aplicar –como es habitual a favor del erario público– un criterio similar al expresado por el TS en materia de interrupción de la prescripción ante actuaciones administrativas con obligaciones conexas (art. 68.9 LGT).

³⁸ Si bien en la Sentencia 183/2023, de 15 de febrero, nuestro Alto Tribunal falló en contra del contribuyente sentando como doctrina que

Sí resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que han sido objeto de un único procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado, y un informe sobre las obligaciones formales incumplidas.

³⁹ *Vid.* González de Lara Mingo (2022). Por su parte, Chaves García (2022) considera que este párrafo produce «ronroneo» entre los administrativistas, estando el auto destinado a fijar doctrina tanto sobre la LGT y los «cruciales artículos 25.1 y 69 c) LJCA».

- Censurar a la Administración que, ante circunstancias excepcionales sobrevenidas, manifieste la imposibilidad de anular un tributo liquidado porque el órgano competente para fijar los valores catastrales no sea el propio ayuntamiento (Sentencias del TS 832/2020, de 22 de junio, rec. núm. 4692/2017, y 430/2020, de 18 de mayo, rec. núm. 6950/2018).

5.2. Sobre protección de la confianza

En lo que a este principio atañe, conviene destacar su positivización por parte de nuestros tribunales, los cuales mediante resoluciones motivadas lo están configurando como la exigencia de un comportamiento de la Administración consistente en observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever, y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de ellos⁴⁰.

A la fecha de edición del presente trabajo, el TS ha hecho uso del principio de confianza legítima en 3.776 resoluciones⁴¹ del orden contencioso-administrativo, la primera de ellas en 1988⁴², si bien no ha sido hasta fechas recientes cuando ha comenzado a pronunciarse sobre su forma de aplicación.

Ante una hipotética pregunta del lector acerca de si el principio de confianza legítima recoge, como la doctrina ha considerado respecto al principio de buena fe, un plano objetivo y otro subjetivo, encontraríamos respuesta en la hermenéutica de nuestro Alto Tribunal, de la que parece desprenderse lo contrario, cabiendo solo el componente objetivo –a pesar de la subjetividad que encierra la propia denominación del principio–. En este sentido, tenemos por oportuno colacionar varios fragmentos de la Sentencia 1006/2018, de 13 de junio, del TS (rec. núm. 2800/2017), en cuyo fundamento de derecho segundo y con alusión a la Sentencia de 22 de junio de 2016 (rec. de casación núm. 2218/2015), expresa:

- «[...] el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.
- Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

⁴⁰ Sentencia del TS 1006/2018, de 13 de junio (rec. núm. 2800/2017).

⁴¹ Buscador de Jurisprudencia *laleydigital*.

⁴² Sentencia del TS de 24 de mayo de 1988.

- [...] Que es imprescindible que el *comportamiento esperado de la Administración* –valga la expresión– derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano –más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas– de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder».

El TJCE fijó dos límites trascendentales para aplicar el principio de confianza legítima: la existencia de un interés público perentorio y la de un periodo transitorio para la aplicación de la nueva norma, motivándose la necesidad de las decisiones administrativas que se aparten de las anteriores cuando fueron susceptibles de producir la confianza legítima de sus destinatarios. En sus resoluciones, dicho tribunal⁴³ ha venido trazando la fisonomía de este principio, pudiendo predicarse del mismo que:

- Está abierto a todo operador económico «prudente y diligente» que no pueda prever que alcance a afectar a sus intereses la adopción de una medida por parte de una institución comunitaria que previamente le ha generado «esperanzas fundadas».
- No puede invocarse el beneficio de dicho principio si la medida que se adopta por la institución comunitaria era previsible por el operador económico cuyos intereses quedan afectados (Sentencia de 1 de febrero de 1978, Luehrs, C-78/77).

Por otra parte, el TC ha hecho uso del principio de confianza legítima en numerosas ocasiones. La primera vez que lo recogió fue en la Sentencia 126/1987, de 16 de julio, como *obiter dicta*, estableciendo que la creación de un gravamen complementario a la tasa fiscal del juego para máquinas o aparatos automáticos era previsible. Al margen de ella, encontramos pronunciamientos interesantes en el ámbito del derecho público como considerar que actuó amparada por la confianza legítima la contribuyente que registró su unión de hecho ante un registro municipal de Madrid con carácter previo a recibir una donación de su pareja, siendo aplicable la reducción en el impuesto sobre sucesiones y donaciones vigente en la región, aunque no se cumpliese el requisito de estar inscrita la pareja en el registro de uniones de hecho de la Comunidad de Madrid, condición prevista en la normativa tributaria de aplicación⁴⁴.

⁴³ *Vid.*, entre otras, la de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk); de 11 de marzo de 1987 (Van den Bergh en Jurgens BV/Comisión); de 22 de junio de 2006 (asunto C-182/187 y C-217/03, Forum 187 ASBL/Comisión); o de 10 de septiembre de 2009 (asunto 201/08, Plantanol).

⁴⁴ Sentencia del TC 40/2022, de 21 de marzo. En ella, aun sin citarse, observamos los rasgos del principio de buena administración dado que quien actúa de forma diligente no se ve perjudicado por un exceso de rigor formalista contrario al espíritu de la norma.

En sentido contrario a la anterior y a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 8 de diciembre de 2009 (asunto Muñoz Díaz c. España), se observa la Sentencia del TC 1/2021, de 25 de

En línea con el garante de nuestro sistema de Derecho, y al margen de algunas de las resoluciones que citamos en el epígrafe correspondiente a la buena administración y en las que figuraba su aplicación, la confianza legítima es invocada de forma recurrente por nuestro Alto Tribunal. A estos efectos, como derivadas de tal principio, conviene reseñar exégesis como:

- Merece protección aquella contribuyente que formula una consulta tributaria, adapta su modo de actuar a la respuesta recibida y a los criterios vinculantes para la Administración, y confía en el proceder de esta última (Sentencias del TS 776/2021, de 2 de junio, rec. núm. 1478/2018, y 817/2018, de 21 de mayo, rec. núm. 997/2017).
- La Administración que realiza una comprobación de valores sobre una autoliquidación calculada con base en un criterio administrativo –«Instrucción para la comprobación de valores en el ITP y AJD y en el ISD» de la Agencia Tributaria de Cataluña–, vulnera este principio (Sentencia del TS 649/2020, de 3 de junio, rec. núm. 4523/2017).
- No procede exigir la reducción de una sanción a la entidad que solicitó un aplazamiento para el cumplimiento de aquella, garantizado mediante hipoteca unilateral a favor de Hacienda y concedido por la Administración tributaria en el importe de la sanción reducida, puesto que la entidad no fue requerida para aumentar el importe de la garantía, «creándose una apariencia de que todo estaba correcto» (Sentencia del TS 1729/2020, de 14 de diciembre, rec. núm. 498/2019).

5.3. ¿Cambio de paradigma en las relaciones de los contribuyentes con la Agencia Tributaria?

En lo que a las opciones tributarias se refiere, el artículo 119.3 de la LGT establece la imposibilidad de rectificar aquella elegida fuera del periodo reglamentario de la declaración. Faltaría espacio en el presente trabajo para tratar, aun a modo de soslayo, los vaivenes jurisprudenciales respecto de algunas de las opciones posibles para el común de los administrados (por ejemplo: tributación individual o conjunta del impuesto sobre la renta de las personas físicas; compensación de bases negativas de ejercicios anteriores en el impuesto sobre sociedades; o solicitud de compensación o devolución de las cuotas negativas del impuesto sobre el valor añadido).

Sin embargo, y a diferencia de lo que venimos expresando en estas páginas, en los últimos años, y quizá con origen en los anteriormente citados pronunciamientos sobre la

enero, que no reconoce un «matrimonio gitano» a los efectos de una pensión de viudedad, puesto que quien aspiraba a ser beneficiaria «era plenamente conocedora de la falta de validez de su matrimonio».

regularización íntegra y la prohibición de enriquecimiento injusto, se observa cómo, *motu proprio*, la Administración tributaria facilita la confección de las autoliquidaciones incluyendo automáticamente en ellas los datos que conoce. Nos referimos a lo que parecen pequeños detalles, pero que culminan la buena administración y contribuyen al objetivo de la justicia tributaria que preconiza el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna. En este sentido, son recibidas de buen grado medidas como:

- La indicación en la tramitación telemática del impuesto sobre la renta de las personas físicas de si es más favorable para el contribuyente la opción de tributación individual o la conjunta, así como el recordatorio de las bases negativas general y del ahorro de años anteriores (modelo 100).
- La comunicación de datos fiscales, entre los que se encuentran las operaciones declaradas por terceros o el volumen de operaciones consignado en el modelo 390, y la incorporación automática de las bases negativas de ejercicios anteriores en la tramitación telemática del impuesto sobre sociedades (modelo 200).
- La incorporación automática de las cuotas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar en la tramitación telemática del impuesto sobre el valor añadido (modelo 303).

Asimismo, nos resulta positiva la reciente inclusión en la sede electrónica de la Agencia Tributaria de la consulta a quien formula reclamación económico-administrativa sobre su voluntad de solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Con esta medida, la Administración gana en eficiencia, siendo consciente de la necesidad de resolver sobre la solicitud de suspensión que hubiese sido formulada sin lesionar los intereses de sus administrados, a quienes tácitamente se les recuerda que la falta de pago de la liquidación impugnada abrirá la vía ejecutiva.

Consideramos que prevenciones del tipo de las anteriores, que facilitan la toma de decisiones al contribuyente y mitigan su riesgo de error, poco obstáculo entrañan para la Administración tributaria, la cual maneja desorbitados datos que tradicionalmente ha venido usando en su exclusivo beneficio.

No obstante, es largo el camino que queda por recorrer. Por no ir más lejos, y aun trascendiendo del régimen de las opciones tributarias, no estimamos que revista de excesiva dificultad para la Hacienda pública realizar acciones como:

- Proceder de oficio a la devolución de impuestos personales directos tan pronto como tenga conocimiento de devoluciones de prestaciones sociales, o de reintegro de subvenciones.
- Incluir automáticamente, en las casillas designadas a tal efecto en el modelo 200, las retenciones y pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades.

- Marcar, automáticamente y por defecto, en las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades la opción de minoración de la tributación por actividades económicas de reciente constitución⁴⁵.
- Evitar que distintos pagadores satisfagan varias veces la misma diligencia de embargo, situación que, en ocasiones, conlleva que el deudor embargado pase a ser acreedor de la Agencia Tributaria, y quien deba tomarse la molestia de solicitar la devolución de ingresos indebidos –si, como es habitual, no es idéntica la premura administrativa recaudadora y la devolutiva–.
- Cambiar el sistema de beneficios fiscales rogados, presumiendo *iuris tantum* que el sujeto pasivo solicita la aplicación automática de los mismos cuando la Administración tenga constancia de que cumple los requisitos para su concesión.

De este modo, es fácil concluir que el sujeto pasivo de obligaciones tributarias, a quien se le participan los datos que otros han declarado respecto a sus operaciones con aquel (art. 105 CE) y que ve cumplimentadas de forma automática las deducciones fiscales a las que tiene derecho, tendrá menos riesgo de errar en sus autoliquidaciones (art. 106.2 CE). Dicha ausencia de errores, al margen de contribuir a la justicia del sistema tributario (art. 31.1 CE), implicará una disminución de los procesos litigiosos. Y este decremento, con independencia de aumentar la confianza legítima de los ciudadanos en nuestro sistema, traerá consigo una asignación equitativa de los recursos públicos en atención a los criterios de economía y eficiencia (art. 31.2 CE), llevando a su culmen el principio de buena administración.

6. Buena administración y confianza legítima: a propósito de los efectos de la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre

El lector conoce que el IIVTNU es un tributo de naturaleza directa cuya regulación ha sido objeto de varios y notables reveses judiciales desde 2017⁴⁶. Por su notoriedad, y como se adelantó, este trabajo se centra en el alcance y efectos de la Sentencia del TC 182/2021, de

⁴⁵ Artículo 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y artículo 32.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁶ Con anterioridad a la Sentencia del TC 182/2021, conviene recordar que mediante la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, se declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Por su parte, la Sentencia del TC 126/2019, de 31 de octubre, declaró inconstitucional el artículo 107.4 del TRLHL «en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente». A diferencia de las Sentencias del TC 126/2019 y 182/2021, la Sentencia 59/2017 no introdujo limitación alguna a los efectos de la nulidad declarada.

26 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020), por la que se declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL.

En el fundamento jurídico 6 b) de dicha resolución, el TC defiende lo siguiente:

no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

A estos efectos, con la simple lectura de ese fragmento y sin obviar que de los principios analizados pueda desprenderse otro que como el de buena jurisdicción, podríamos cuestionar todo lo expresado en este trabajo acerca del interés general, la eficacia y eficiencia administrativa o las garantías procedimentales que derivan del derecho fundamental a la buena administración, cabiendo debate acerca de si el Tribunal Constitucional se halla legitimado para modular el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, indicando situaciones no susceptibles de ser revisadas con fundamento en su propia sentencia –entre otras, aquellas que estaban en plazo de recurso o de rectificación «a la fecha de dictarse la misma»⁴⁷–.

Es decir, en un acto de contorsionismo jurídico promovido claramente por un *in dubio pro fisco*, sin mencionarse en su sentencia el interés general perseguido, el garante de nuestro sistema democrático obvia la mayoría de los derechos fundamentales que hemos abordado en el presente trabajo.

Al margen de extrañar el alcance y efectos de la sentencia, y a mayor abundamiento la consideración de situaciones consolidadas a los «exclusivos efectos» de la misma, nos llama poderosamente la atención que la única mención a los principios expuestos a lo largo del presente trabajo sea la realizada por el magistrado D. Cándido Conde-Pumpido Tourón en su voto particular, cuando manifiesta que:

Por todo lo expuesto entendemos, con todo respeto a la opinión de la mayoría, que no debió declararse la inconstitucionalidad y nulidad de la norma cuestionada. Provoca un vacío normativo innecesario y desequilibrado que beneficiará a quienes, aun habiendo obtenido importantes plusvalías, no se verán obligados a pagar el impuesto, a pesar de que el gravamen pudiera llegar a ser inferior al que resultaría

⁴⁷ A mayores, publicada en el Boletín Oficial del Estado del día 25 de noviembre de 2021, casi un mes después de conocerse su contenido.

de haber sido gravados atendiendo a la plusvalía efectivamente obtenida. Tampoco se van a ver favorecidos los que pagaron el impuesto sin presentar reclamación ni rectificación de autoliquidación alguna, atendiendo a la situación de confianza legítima que generaron los anteriores pronunciamientos de este tribunal en los que declaró que el impuesto era conforme con la Constitución en su configuración actual.

Compartimos lo expuesto por el magistrado. No obstante, entendemos que faltan en su voto particular otros escenarios controvertidos en materia de liquidaciones⁴⁸, y que más adelante serán expuestos a modo de ejemplo⁴⁹.

A este tenor, conviene recordar que la Sentencia del TC 182/2021 fue conocida el día 26 de octubre de 2021, mediante nota informativa núm. 99/2021 emitida por la Oficina de Prensa del Gabinete del presidente del TC, no resultando publicada en el Boletín Oficial del Estado hasta el día 25 de noviembre de 2021. Por ello, podemos encontrar sujetos pasivos que, estando en plazo de recurrir su liquidación, considerasen que los efectos recogidos en la resolución del Constitucional les resultaban aplicables, y por ende no presentaron recurso, mientras otros hicieron caso omiso del alcance de la sentencia al no haber sido publicada en el Boletín Oficial del Estado. Estos contribuyentes que no recurrieron por confiar legítimamente en la redacción de la sentencia, atendiendo a la fecha de ser dictada (26 de octubre de 2021), y no a la de publicación en el Boletín Oficial del Estado (25 de noviembre de 2021), previsiblemente se verán desfavorecidos respecto a aquellos que han obviado la redacción de dicha resolución y han impugnado⁵⁰ sus liquidaciones –o rectificado sus autoliquidaciones– aduciendo lo expresado en la sentencia del TC⁵¹.

⁴⁸ Por limitaciones de espacio, este trabajo solo aborda esta forma de declaración tributaria en transmisiones *mortis causa*. Sin embargo, no queremos pasar por alto que respecto a las autoliquidaciones, dado que la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, declaró inconstitucional la tributación por el IIVTNU en caso de inexistencia de incrementos de valor sin limitar el alcance de esta declaración de nulidad, parece asentarse la exégesis de que aquellas autoliquidaciones en las que se dé esta circunstancia (inexistencia de incremento de valor) y para las que no se haya alcanzado el plazo de prescripción, pueden ser objeto de rectificación. Así se ha pronunciado el TC en su Sentencia 108/2022, de 26 de septiembre.

⁴⁹ Otros escenarios pueden consultarse en Marín-Barnuevo Fabo (2022, p. E16).

⁵⁰ Las Sentencias del TS 3168/2022, de 26 de julio; 1636/2022, de 12 de diciembre, y 414/2023, de 28 de marzo, ya han sentado doctrina de interés casacional estableciendo que no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la Sentencia del TC 182/2021, en los casos en que la liquidación tributaria fue impugnada tempestivamente.

⁵¹ A estos efectos, cabe resaltar la Sentencia 96/2022, de 10 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Pontevedra que manifiesta:

En consecuencia, como en este supuesto en concreto el actor impugnó la liquidación mediante un recurso de reposición interpuesto el 5 de noviembre de 2021, varias semanas antes de la publicación de la STC en el BOE, no le resulta de aplicación esta segunda excepción.

Esta cuestión será objeto de resolución por parte de nuestro Alto Tribunal, al admitirse mediante Auto de 18 de enero de 2023 (rec. núm. 5181/2022) el recurso de casación interpuesto por la Diputación Provincial de Pontevedra ante dicha sentencia, al objeto de determinar los efectos de la inconstitucionalidad

A título ilustrativo, rogamos se nos permita el siguiente ejemplo:

Ejemplo 1

D. Ascendiente Primero, viudo, fallece el día 26 de junio de 2021, sin hacer testamento y teniendo en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio X, cuyo valor catastral del suelo es 100.000 euros. Son únicos herederos sus hijos D. Confiado y D. Desconfiado, los cuales presentan documentación oportuna para que les sea liquidado el IIVTNU el día 15 de octubre de 2021.

Con fecha 20 de octubre de 2021, ambos reciben las liquidaciones disponiendo de un plazo de un mes para presentar recurso de reposición.

Al tener conocimiento del contenido de la Sentencia del TC 182/2021, D. Confiado y D. Desconfiado actúan de forma distinta. D. Confiado entiende que su liquidación no es susceptible de recurso con base en lo expresado por dicha sentencia. Por el contrario, tras observar que la Sentencia del TC 182/2021 no figura publicada en el Boletín Oficial del Estado, D. Desconfiado presenta recurso de reposición amparado en el contenido de la sentencia.

A falta de pronunciamiento por parte de nuestro Alto Tribunal⁵², solo D. Desconfiado tendría opción de no tributar por el IIVTNU.

De igual modo, la redacción de la sentencia penaliza a los precavidos y cumplidores contribuyentes respecto a aquellos que operan con la mínima diligencia, o directamente de forma dolosa o negligente. En esta dirección, y si se nos admite otro ejemplo, imaginemos que:

Ejemplo 2

D. Ascendiente Segundo, viudo, fallece el día 26 de mayo de 2021, sin hacer testamento y teniendo en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio X, cuyo valor catastral del suelo es 100.000 euros. Son únicos herederos sus hijos D. Cumplicidor Confianza, D.^a Mínima Diligencia y D. Dolo.

de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL «en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esta fecha no habían sido impugnadas» así como

precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza.

⁵² *Vid.* nota anterior.

D. Cumplidor, al objeto de atender sus obligaciones lo antes posible, presenta la documentación correspondiente en el Ayuntamiento de X el día 27 de mayo de 2021, en aras a obtener la correspondiente liquidación.

D.^a Mínima Diligencia tiene intención de cumplir sus obligaciones dentro de plazo (hasta el día 26 de noviembre de 2021), pero es su intención hacerlo lo más tarde posible.

D. Dolo no tiene propósito de cumplir sus obligaciones.

A la fecha de la Sentencia del TC (26 de octubre de 2021), previsiblemente, solo habrá sido notificada la liquidación de D. Cumplidor, siendo el único sujeto pasivo que satisfaga la liquidación tributaria, aun encontrándose D.^a Mínima Diligencia y D. Dolo en idéntica situación jurídica⁵³.

Del mismo modo, parece pasarse por alto un aspecto nada baladí como es la posibilidad que brinda el artículo 110.2 b) del TRLHL a los sujetos pasivos de transmisiones *mortis causa* de prorrogar hasta un año el plazo de presentación de la declaración al objeto de obtener la oportuna liquidación. En este sentido, el hecho de haber solicitado dicha prórroga –opción a todas luces más perjudicial para la Administración local– puede tornarse en esencial para que el contribuyente solicitante quede exonerado de tributar.

Ejemplo 3

D. Ascendiente Tercero, viudo, fallece el día 26 de octubre de 2020, sin hacer testamento y teniendo en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio X, cuyo valor catastral del suelo es 100.000 euros. Son únicos herederos sus hijos D. Rápido y D. Lento.

D. Rápido, al objeto de cumplir sus obligaciones lo antes posible, presenta la documentación correspondiente en el Ayuntamiento de X el día 30 de octubre de 2020, en aras a obtener la correspondiente liquidación.

D. Lento, acogiéndose a lo establecido en el artículo 110.2 b) del TRLHL, solicita una prórroga de otros seis meses –hasta alcanzar el año– para presentar la documentación que originará la liquidación del IIVTNU.

A la fecha de la Sentencia del TC (26 de octubre de 2021), previsiblemente, solo habrá sido notificada la liquidación de D. Rápido, siendo el único sujeto pasivo que satisfaga la liquidación tributaria, aun encontrándose D. Lento en idéntica situación jurídica.

⁵³ De forma temprana a conocerse la Sentencia del TC 182/2021, Orol Moratal (2021) manifestaba lo siguiente:

el Tribunal Constitucional está tratando de forma igualitaria situaciones evidentemente desiguales, sin argumentar las razones de ello, y además con el agravante de referirlo a la fecha de la sentencia, y no con la atenuante de referirlo a la fecha de la publicación.

De este modo, la sentencia del TC otorga un privilegio a aquel que, aun actuando en el ejercicio de un legítimo derecho, pospone su tributación hasta el límite permitido. A mayor abundamiento, más llamativa se observa la disfunción creada por el alcance y efectos de la Sentencia del TC 182/2021 si vinculamos los ejemplos 2 y 3, ya que, a pesar de que D. Lento y D. Cumplidor sean dos adquirentes *mortis causa* de inmuebles del mismo municipio y con idéntico valor, solo el primero quedará exonerado de tributación y ello a pesar de que el devengo del tributo de D. Lento (26 de octubre de 2020) es anterior al de D. Cumplidor (26 de mayo de 2021).

Por otro lado, puede darse el caso de que el derecho a una buena administración, eficaz y eficiente, juegue en perjuicio del ciudadano. De una forma más gráfica, si se nos permite un último ejemplo, supongamos:

Ejemplo 4

D. Afortunado es heredero de una persona fallecida el día 26 de mayo de 2021, la cual tiene en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio X, cuyo valor catastral del suelo es 100.000 euros. El día 20 de junio de 2021, presenta la documentación correspondiente para que sea calculado el IIVTNU.

D.^a Desafortunada es heredera de otra persona fallecida el día 26 de mayo de 2021, la cual tiene en su caudal hereditario un inmueble situado en el municipio Y. Al igual que D. Afortunado, el 20 de junio de 2021 presenta la documentación oportuna para que sea calculado el IIVTNU.

El Ayuntamiento de X, caracterizado por su ineficacia e ineficiencia, suele tardar seis meses en girar la liquidación correspondiente. Por el contrario, el Ayuntamiento de Y es sumamente eficaz y eficiente, tardando menos de 24 horas en remitir la liquidación de tributo.

A la fecha de la Sentencia del TC (26 de octubre de 2021), previsiblemente, solo habrá sido notificada la liquidación a D.^a Desafortunada, mientras que D. Afortunado se beneficiará de que el Ayuntamiento de X sea una mala administración.

Lo comentado anteriormente y los ejemplos que se citan ponen de manifiesto que la sentencia puede generar situaciones que conculquen derechos fundamentales como:

- El de igualdad (art. 14 CE), dando lugar a una idéntica situación a dos tratamientos totalmente opuestos, de los que resultan perjudicados aquellos que actúan con mayor diligencia y facilitan la actuación administrativa.
- El de buena administración (art. 41 Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea), dándose la peculiaridad de que los contribuyentes resulten beneficiados de relacionarse con malas administraciones, ineficaces e ineficientes.

- La confianza legítima de aquellos que actuaron en el convencimiento de que no demorar su obligación, y por tanto no solicitar una prórroga, no le confería menos derechos respecto a aquellos otros que se acogieran a esta. Por otro lado, se vulnera igualmente la confianza legítima de quienes consideraron que su situación no era susceptible de revisión a tenor del alcance establecido en la sentencia una vez conocido el contenido de la misma, respecto a aquellos que recurrieron sus liquidaciones en el ínterin de un mes en que esta tardó en ser publicada.

Por ello, y sin ánimo de caer en dogmatismo alguno, entendemos que aquellos contribuyentes del IIVTNU, por hechos imposables devengados a partir del 26 de octubre de 2020⁵⁴, que no formularon recurso de reposición –o que, habiéndolo formulado, lo vieron desestimado– podrán instar la declaración de nulidad de actos firmes ex artículo 217 de la LGT⁵⁵ por considerar lesionado un derecho «susceptible de amparo constitucional» como es el principio de igualdad –o incluso la tutela judicial efectiva ex art. 24.1 CE–, incluido en el elenco del artículo 53.2 de la CE. Misma conclusión alcanzaríamos respecto al derecho a una buena administración, expresamente reconocido en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Lo contrario solo contribuiría a extender entre la ciudadanía la desconfianza en las Administraciones y a que los sujetos pasivos de obligaciones tributarias agoten los plazos establecidos ante la fundada sospecha de no poder acogerse a novedades jurisprudenciales que les benefician, incrementando la ineficiencia en la gestión de los recursos públicos.

7. Conclusiones

1. En los últimos años, una corriente doctrinal emanada de nuestros tribunales viene dotando de contenido práctico al conocido como principio de buena administra-

⁵⁴ Fundamos nuestra exégesis en el hecho de que los sujetos pasivos que hubiesen adquirido *mortis causa* un inmueble, se hubieran acogido a la prórroga ex artículo 110.2 b) del TRLHL y agotado el periodo de presentación de la documentación necesaria para que la liquidación fuese girada (seis meses desde el devengo, más otros seis meses de prórroga), contarían con un plazo de un mes para formular recurso de reposición ex artículo 14.2 del TRLHL. De ello se colige que sea totalmente desproporcionado un diferente tratamiento fiscal para situaciones idénticas, atendiendo exclusivamente a la elección del día del periodo voluntario en el que se decida cumplir la obligación tributaria o en la eficiencia de la Administración, ocasionándose un claro perjuicio a los «buenos contribuyentes» que se han relacionado con «buenas administraciones».

⁵⁵ A diferencia de lo que se colige de otros pronunciamientos de nuestro Alto Tribunal (entre otras, las Sentencias del TS 435/2020, de 18 de mayo (rec. núm. 1665/2019); 454/2020, de 18 de mayo (rec. núm. 1068/2019); 1190/2021, de 29 de septiembre (rec. núm. 5351/2019), o 216/2022, de 22 de febrero (rec. núm. 3474/2020), ante solicitudes de declaración de nulidad de pleno derecho basadas en la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE, cuya lesión no es susceptible de amparo constitucional.

ción, versión objetiva del derecho de idéntica denominación, que forma parte del acervo comunitario desde su inclusión en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y que impone a las Administraciones la obligación de actuar de forma eficaz, eficiente, racional, diligente, objetiva e imparcial.

2. A nuestro juicio, la denominación de este principio admite mejora pues implícitamente conlleva tornar en deseo o utopía lo que debería ser norma general, sin pompa ni boato. En este sentido, bien podríamos designarlo como principio de «prohibición de la mala administración», en línea con el de prohibición del enriquecimiento injusto o de la *reformatio in peius*.
3. Al margen del mayor o menor tino en su denominación, lo cierto es que los tribunales están trazando la silueta de este principio, invocándolo para ajustar los criterios administrativos que, aun amparados frecuentemente en una deficiente redacción legislativa, son desajustados a Derecho y lesivos para los administrados. Estos criterios gravosos para el ciudadano revisten de especial relevancia en la esfera tributaria, en la que el interés general suele aparecer presentado bajo la figura de una mayor recaudación.
4. Si bien queda mucho por hacer, últimamente y quizá como resultado del asentamiento del principio de regularización íntegra y de prohibición del enriquecimiento injusto, la Hacienda pública está llevando a cabo, *motu proprio*, actuaciones que incorporan las exigencias de la buena administración, dificultando la comisión de errores que perjudiquen a los contribuyentes e incorporando automáticamente en las autoliquidaciones determinados beneficios a los que aquellos tienen derecho. Facilitar una tributación justa, anteriormente solo al alcance de los precavidos en ejercer sus legítimos derechos, implica un notable cambio de rumbo respecto a la tradicional postura de tomarse molestias solo en perseguir errores en su contra, redundando en un incremento de la eficiencia de los recursos públicos motivada por la disminución de los procedimientos administrativos y de los procesos litigiosos.
5. En línea con el de buena administración y presentado habitualmente a la vez que aquel, como si se tratasen de lo mismo aun sin serlo, encontramos al principio de confianza legítima, de mayor raigambre jurisprudencial, amparado por el artículo 9.3 de la CE. Tanto el de buena administración como el de confianza legítima son corolarios del principio de buena fe, que desde la fundación de Roma viene exigiendo la honestidad y la congruencia en el mantenimiento de relaciones jurídicas, evitando frustrar las expectativas de una parte que fueron generadas por los actos de otra.
6. Al margen de que no ampare el plano subjetivo, nos llama la atención la positivización de la confianza legítima en diferentes estatutos de autonomía, quizá innecesaria por la aplicabilidad de los principios generales del Derecho. Por otro lado, entendemos una interesante aportación la definición normativa de aquellos casos concretos entendidos como situaciones generadoras de confianza legítima, siendo susceptible de ser seguida la técnica legislativa de la Comisión Europea, en su Decisión C-45/2007, de 28 de octubre de 2009.

7. En nuestra opinión, sin menoscabo de la invocación de una posible vulneración del artículo 14 de la CE, la aplicación de estos principios puede suponer la solución a un asunto tan controvertido como la nulidad mediante el procedimiento del artículo 217 de la LGT –recordemos, circunscrito a situaciones susceptibles de amparo constitucional– de aquellas liquidaciones del IIVTNU *mortis causa* giradas por hechos imponibles devengados con posterioridad al día 26 de octubre de 2020, es decir, un año antes de la fecha de la sentencia del TC que excluyó del ordenamiento jurídico el método de cálculo de este tributo.

Referencias bibliográficas

- Barnes, J. (2019). Buena administración, principio democrático y procedimiento administrativo. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, 21.
- Casas Agudo, D. (2020). Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario. *Revista Nueva Fiscalidad*.
- Casas Agudo, D. (2020). El principio-derecho a una buena administración y su incipiente proyección en el ámbito tributario. <https://grupoinvestigacionderechofinanciero.ugr.es/el-principio-derecho-a-una-buena-administracion-y-su-incipiente-proyeccion-en-el-ambito-tributario/>
- Castro Lucini, F. (1983). Algunas consideraciones sobre la buena fe en la obra del profesor don Federico de Castro. *Anuario de Derecho Civil*, 36(4).
- Chaves García, J. R. (2016). Principio de buena administración: nuevo paradigma de control de la discrecionalidad. *De la Justicia.com*. <https://delajusticia.com/2016/06/07/principio-de-buena-administracion-nuevo-paradigma-de-control-de-la-discrecionalidad/>
- Chaves García, J. R. (2022). La Sala tercera enarbola la buena administración y buena jurisdicción frente a las desestimaciones presuntas. *De la Justicia.com*. <https://delajusticia.com/2022/05/04/la-sala-tercera-enarbola-la-buena-administracion-y-buena-jurisdiccion-frente-a-las-desestimaciones-presuntas/>
- Díez-Picazo, L. (1963). *La doctrina de los propios actos, un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Ed. Bosch.
- Díez-Picazo, L. (1977). Prólogo. En F. Wieacker, *El principio general de la buena fe*. Trad. José Luis Carro. Ed. Civitas.
- García de Enterría, E. (1999). Perspectivas de las justicias administrativas nacionales en el ámbito de la Unión Europea. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 103.
- García Novoa, C. (2019). El principio de Buena Administración como regla de control de los actos administrativos en materia tributaria. *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-principio-de-buena-administracion-como-regla-de-control-de-las-actos-administrativos-en-materia-tributaria>
- Garín Ballesteros, B. (2021). La interpretación del deber de buena administración en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: Aná-

- lisis de la STS de 15 de marzo de 2021, Rec. núm. 526/2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 141-152.
- González de Lara Mingo, S. (2022). Del tránsito del derecho a la tutela judicial efectiva al derecho a la buena jurisdicción. *Actualidad Administrativa*, 6.
- Hernández Gil, A. (1979). *Reflexiones sobre una concepción ética y unitaria de la buena fe*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.
- Huesca Boadilla, R. (2020). El principio de buena administración y los retrasos de la administración tributaria en la ejecución de las resoluciones estimatorias en parte de los tribunales económico administrativos. *BIT PLUS*, 243.
- Juan Casadevall, J. de. (2022). El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre). *Revista española de Derecho Financiero*, 195.
- León Caverro, R. A. (2011). Principio de Confianza Legítima. Sus orígenes y recepción por la Jurisprudencia comunitaria y española. *Elderecho.com*. <https://elderecho.com/principio-de-confianza-legitima-sus-origenes-y-recepcion-por-la-jurisprudencia-comunitaria-y-espanola>
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de una buena administración en materia tributaria. *Revista española de derecho financiero*, 186.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 5-58.
- Matilla Correa, A. (2020). *La buena administración como noción jurídica-administrativa*. Ed. Dykinson.
- Menéndez Moreno, A. (2022). A propósito de lo «acontecido» en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Quincena Fiscal*, 3.
- Mozos, J. L. de los. (1965). *El principio de la buena fe. Sus aplicaciones prácticas en el Derecho civil español*. Ed. Bosch.
- Navarro Sanchís, F. J. (2012). Una extravagancia de la Administración. *IURIS&LEX de elEconomista*, 37.
- Orena Domínguez, A. (2020). El Principio de buena administración en el ámbito tributario: un paso más allá en los derechos y garantías de los obligados tributarios. *Quincena fiscal*, 22, 113-146.
- Orol Moratal, G. (2021). La modulación de efectos de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías. *UAM*. <https://www.idluam.org/blog/la-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-del-tc-que-declaran-la-inconstitucionalidad-de-un-tributo-comentarios-de-urgencia-a-la-luz-de-la-sentencia-de-26-de-octubre-de-2021-sobre-el-impuesto-de-pl/>
- Pérez Pombo, E. (2021). El principio de buena administración. El unicornio tributario. *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/?p=7033>
- Ponce Solé, J. (2016). El derecho a una buena administración y el derecho administrativo iberoamericano del siglo XXI. Buen gobierno y derecho a una buena administración contra arbitrariedad y corrupción. *Asociación de Docentes. UBA*. <http://www.derecho.uba.ar/docentes/pdf/el-control-de-la-actividad-estatal/cae-ponce-buena.pdf>
- Rodríguez Arana, J. (2012). *El ciudadano y el poder público: el principio y el derecho al buen gobierno y a la buena administración*. Reus.



- Rodríguez Arana, J. (2013a). El principio general del derecho de confianza legítima. *Ciencia Jurídica*.
- Rodríguez Arana, J. (2013b). La buena Administración como principio y como derecho fundamental en Europa. *Revista Misión Jurídica*, 6.
- Rozas Valdés, J. A. (2021). Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario. En I. Merino Jara (Dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. Wolters Kluwer.
- Ruiz Garijo, M. (2014). Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo. En I. Merino Jara (Dir.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Ed. J. M. Bosch Editor.
- Sánchez García, N. (2022). Aplicación práctica del nuevo régimen del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 466, 1-21 (digital).
- Sánchez López, E. (2022). El principio de buena administración y el compliance fiscal: una relación necesaria. *Revista española de derecho financiero*, 193.
- Tomás Mallén, B. (2004). *El derecho fundamental a una buena administración*. Ed. Instituto Nacional de Administración Pública.

Luis Miguel Salas García-Neble. Licenciado en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad de Huelva y graduado en Derecho por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), figurando como letrado del Ilustre Colegio de Abogados de Huelva y como miembro del Ilustre Colegio de Economistas de dicha provincia.

Al margen de contar con diferentes estudios de posgrado, se halla habilitado como Experto Contable Acreditado por el Consejo General de Economistas, perteneciendo igualmente al Registro de Asesores Fiscales.

Desde 2005, ejerce la actividad de asesor fiscal por cuenta propia. Dicho ejercicio profesional lo compatibiliza, desde 2016, con el de profesor en el Centro de Formación Profesional Nuestra Señora de las Mercedes (Bollullos Par del Condado). <https://orcid.org/0009-0002-4708-6422>



Sobre la acreditación de la discapacidad en el IRPF y la equiparación al 65% de discapacidad de la antigua «incapacitación» (a propósito de la STS de 8 de marzo de 2023)

Carlos de Pablo Varona

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Cantabria

Investigador del SANFI (España)

carlos.depablo@unican.es | <https://orcid.org/0000-0002-1078-7041>

Extracto

El Tribunal Supremo refrenda el carácter declarativo, que no constitutivo, del certificado de discapacidad y su grado, abriendo la puerta a la acreditación por otros medios de prueba en el marco del IRPF. El trabajo aborda también en qué medida la antigua «incapacitación judicial» y el nuevo modelo de apoyo en la toma de decisiones acreditan una discapacidad del 65%.

Palabras clave: discapacidad; acreditación de la discapacidad; certificado de reconocimiento y graduación del grado de discapacidad; incapacitación judicial; necesidad de apoyo en la toma de decisiones.

Recibido: 16-05-2023 / Aceptado: 05-07-2023 / Publicado: 19-09-2023

Cómo citar: Pablo Varona, C. de. (2023). Sobre la acreditación de la discapacidad en el IRPF y la equiparación al 65% de discapacidad de la antigua «incapacitación» (a propósito de la STS de 8 de marzo de 2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 37-64. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19051>



About the proof of disability in the income tax and the 65 % disability degree recognition from the prior legal guardianship/judicial incapacitation (a comment on the judgment of the Supreme Court March 8, 2023)

Carlos de Pablo Varona

Abstract

The Supreme Court has stated that persons with disabilities are entitled to claim the minimum for disability in the Personal Income Tax and can provide proof of the disability by any means of proof and not only by submitting the certificate issued by the Administration. This paper analyses also if prior legal guardianship/judicial incapacitation and the new civil system of need for support in decision making allow a disability degree of 65 %.

Keywords: disability; proof of disability; certificate of disability; legal guardianship; judicial incapacitation; Supported Decision-Making.

Received: 16-05-2023 / Accepted: 05-07-2023 / Published (online preview): 15-09-2023

Citation: Pablo Varona, C. de. (2023). Sobre la acreditación de la discapacidad en el IRPF y la equiparación al 65 % de discapacidad de la antigua «incapacitación» (a propósito de la STS de 8 de marzo de 2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 37-64. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19051>



Sumario

1. Introducción
 2. Planteamiento del problema: ¿el certificado declara o constituye la discapacidad?
 3. La Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023
 4. Valoración de la sentencia
 5. De la incapacitación a la necesidad de apoyo en la toma de decisiones. ¿Permite la acreditación de la necesidad de apoyo la equiparación a la discapacidad del 65 %?
 6. A modo de conclusión
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Garantizar el derecho a la igualdad de oportunidades y de trato, así como el ejercicio real y efectivo de derechos por parte de las personas con discapacidad en igualdad de condiciones respecto del resto de ciudadanos –objeto del RDLeg. 1/2013, de 29 de noviembre–, requiere de la adopción de medidas en numerosos ámbitos dirigidas a promover su autonomía personal, la accesibilidad universal, el acceso al empleo, la inclusión en la comunidad, la vida independiente y la erradicación de toda discriminación. La herramienta fiscal constituye sin duda uno más de los recursos que tiene a su alcance el legislador para eliminar las barreras a las que se enfrentan, teniendo presente que la discapacidad tiene una indudable proyección sobre la capacidad económica, pues precisamente las limitaciones en la actividad normalmente cercenan las posibilidades de obtener ingresos o mayores ingresos y conllevan superiores gastos.

No es cometido de este artículo examinar en qué medida la discapacidad se proyecta sobre la capacidad económica sino, de manera más modesta, reflexionar sobre la forma de acreditar las limitaciones en la actividad en el ámbito fiscal, al hilo de una reciente sentencia del Tribunal Supremo (TS) que, siguiendo la tendencia jurisprudencial de los últimos tiempos, vuelve a refrendar que el correspondiente certificado de reconocimiento de la discapacidad emitido por los órganos competentes de las comunidades autónomas tras el procedimiento previsto en el Real Decreto 888/2022, de 18 de octubre, por el que se establece el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, no es constitutivo sino declarativo, esto es, que no constituye la discapacidad, sino que únicamente la declara, lo que permite acreditar su preexistencia por cualquier otro medio de prueba, incluso en el marco del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

2. Planteamiento del problema: ¿el certificado declara o constituye la discapacidad?

No es infrecuente que una persona con discapacidad quiera solicitar los beneficios fiscales correspondientes sin haber instado el procedimiento previsto en el Real Decreto 888/2022 y, por ende, sin disponer del correspondiente certificado de discapacidad y su grado. Puede suceder que no conozca la trascendencia del certificado y las ventajas del reconocimiento o que no sea consciente de la relevancia que las deficiencias que le afectan tienen en relación con el reconocimiento de la discapacidad, esto es, si una concreta deficiencia o limitación en la actividad determina el reconocimiento de la discapacidad (por

ejemplo, el hallazgo de un tumor, un implante en la cadera, la pérdida de visión de uno o ambos ojos, la pérdida de audición, etc.). También que no piense en instar procedimiento alguno precisamente porque la preocupación por la deficiencia anule cualquier otra inquietud (será el caso en que se haya diagnosticado una enfermedad grave) o la propia deficiencia la impida solicitarla (habitual en casos de deterioro cognitivo, en que la solicitud será realizada, en su caso y con el tiempo, por los familiares). Igualmente puede suceder que resida fuera de España y disponga del correspondiente certificado en su Estado de residencia, planteándose el problema de su equivalencia con el previsto en el Real Decreto 888/2022.

En tales situaciones la persona o su familia pueden querer solicitar alguna de las ventajas asociadas a la discapacidad sin haber instado el procedimiento, o, lo que será más habitual, iniciar el procedimiento persiguiendo que, de reconocerse la discapacidad, se aplique a un momento previo a la solicitud. El citado Real Decreto 888/2022 establece que «El reconocimiento de grado de discapacidad se entenderá producido *desde la fecha de solicitud* y tendrá validez en todo el territorio del Estado», por lo que la retroactividad normativa alcanza al momento de la solicitud, no al momento en que las correspondientes deficiencias o limitaciones en la actividad sobrevinieron.

No hay problema, por tanto, en solicitar algún beneficio fiscal habiendo iniciado el procedimiento para el reconocimiento de la discapacidad, que queda condicionado a su resultado, y tampoco en, habiendo autoliquidado el tributo sin incorporar la discapacidad, solicitar la devolución de ingresos indebidos correspondiente, una vez reconocida la discapacidad, si la declaración retrotrae sus efectos a un momento anterior al devengo. La Administración tributaria ha admitido por ejemplo en el marco del IRPF que, aunque la resolución de reconocimiento de la discapacidad se haya producido en un determinado ejercicio, dado que despliega efectos desde la fecha de solicitud, si esta es anterior al devengo del ejercicio precedente también tendrá incidencia en el mismo¹. De ahí que sea relevante, en ese marco, solicitar el reconocimiento el 30 de diciembre de un determinado año en lugar del 2 de enero del siguiente. Si la resolución es positiva, teniendo en cuenta que el devengo del IRPF se produce el 31 de diciembre y la resolución retrotrae sus efectos al momento de la solicitud, entre las circunstancias personales del contribuyente del ejercicio de solicitud se incorporará ya la discapacidad.

El verdadero problema radica en precisar si los efectos pueden retrotraerse, no ya al momento de solicitud, sino al de advenimiento de las deficiencias o limitaciones en la actividad que determinan la discapacidad y su grado. Se trata de una cuestión que ha dado lugar a arduos debates en las últimas décadas, pudiendo afirmarse que la tendencia dominante en la jurisprudencia desde la pasada década reconoce el efecto declarativo, que no constitutivo, de la resolución de reconocimiento de la discapacidad: las deficiencias y limitaciones en

¹ Véanse las contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) a las Consultas de 11 de septiembre de 2008 (V1654/2008 –NFC031106–), de 20 de julio de 2010 (V1665/2010 –NFC038982–) y de 3 de mayo de 2012 (V0944/2012 –NFC044470–).

la actividad existen con independencia de su reconocimiento, de manera que la resolución correspondiente no crea o constituye la discapacidad, sino que la declara. Esa doctrina, incluso admitida en algún caso por la propia Administración tributaria², permite acreditar que la discapacidad es anterior a su reconocimiento por cualquier medio de prueba.

En este sentido, en el marco del ISD, se ha extendido la aplicación de las reducciones por discapacidad a personas que, no teniendo reconocido a la fecha del devengo el grado de discapacidad requerido, podían demostrar por otros medios la preexistencia de las circunstancias que ulteriormente permitieron el reconocimiento de la discapacidad y su grado, considerándose probada la discapacidad con informes médicos previos al devengo y al reconocimiento administrativo de la discapacidad³.

También se ha admitido en el marco del IRPF, a efectos de aplicar el mínimo por discapacidad, a través de informes médicos que ponen de relieve la preexistencia de la discapacidad al devengo del impuesto⁴.

² Afirmaba la contestación de la DGT de 11 de septiembre de 2008 (V1654/2008 –NFC031106–), tras rechazar que la resolución reconocedora de la discapacidad, cuyos efectos eran posteriores al devengo del tributo, sirviera para fundamentar una reducción autonómica en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), que

cabe admitir otros medios de acreditación de la preexistencia de los supuestos de hecho a la fecha del fallecimiento del causante –como podrían ser los informes médicos que se acompañan al escrito–, cuestión fáctica que debe ser objeto de valoración por parte de la Administración autonómica a los efectos pretendidos (en el mismo sentido, contestaciones de 20 de enero de 2011, V0100/2011 –NFC040184–, y de 25 de abril de 2014, V1143/2014 –NFC051302–).

El propio Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 5 de diciembre de 2002 (RG 5403/1999 –NFJ013894–), dictada en un recurso de alzada para unificación de criterio, afirmaba que siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento temporal posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea esta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que pueden aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente.

³ Por ejemplo, entre muchas otras, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla-La Mancha 718/2015, de 30 de julio (rec. núm. 125/2012 –NFJ060443–); Sentencias del TSJ de Madrid 456/2018, de 11 de junio (rec. núm. 645/2016 –NFJ071681–), o 746/2022, de 28 de noviembre (rec. núm. 1181/2020 –NFJ089264–), y Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 632/2021, de 3 de diciembre (rec. núm. 372/2020 –NFJ090648–).

⁴ Sentencias del TSJ de Galicia 167/2016, de 13 de abril (rec. núm. 15408/2015 –NFJ063239–); del TSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) 857/2020, de 28 de mayo (rec. núm. 181/2018 –NFJ080197–); del TSJ de Galicia 189/2021, de 26 de marzo (rec. núm. 15093/2020 –NFJ090649–), o 300/2021, de 8 de julio (rec. núm. 15305/2020 –NFJ090651–).

A esa tendencia se ha adscrito el propio TS, que en Sentencia de 7 de junio de 2012 (rec. núm. 3275/2011 –NFJ047716–) y respecto del ISD, rechazó declarar como gravemente dañosa para el interés general la doctrina contenida en la Sentencia del TSJ de La Rioja de 3 de mayo de 2011 (rec. núm. 285/2010 –NFJ043974–), señalando expresamente que «desde la perspectiva tributaria, el reconocimiento administrativo de la [discapacidad] no es constitutiva, sino simplemente declarativa», si bien añadiendo que «respecto de determinados tributos, por ejemplo en el IRPF [...], los medios de prueba para acreditar la condición legal de [persona con discapacidad], esto es tener un grado de incapacidad igual o superior a 33 %, vienen limitados a los expresamente contemplados en la citada normativa», lo que no sucede en el ISD, que no exige que el grado de discapacidad «se haya declarado por el organismo competente al efecto, ni se limitan los medios de prueba para acreditar la condición legal de [persona con discapacidad]».

Se trata de un criterio que el propio Tribunal Constitucional (TC) ha avalado en un supuesto análogo *mutatis mutandis*. En la Sentencia del TC 77/2015, de 27 de abril (NCJ059909), se planteaba la aplicación del tipo reducido en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a los adquirentes de un inmueble, miembros de una familia numerosa que no había tramitado el reconocimiento administrativo de tal condición, declarando el tribunal que «el título de familia numerosa [...] carecía de eficacia constitutiva, por tenerla meramente declarativa de una condición, la de familia numerosa, que ya se poseía al momento del devengo del tributo»⁵.

En la misma línea el propio TEAC, en la Resolución de 24 de junio de 2021 (RG 816/2021 –NFJ082767–), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, ha señalado que la acreditación de la condición de familia numerosa para poder aplicar la deducción establecida en el artículo 81 bis de la Ley del IRPF puede realizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, prevaleciendo la situación de hecho material sobre la formal de la posesión del título, lo que incluso permite negar los beneficios fiscales a quien dispone del título, pero no cumple los requisitos exigidos⁶.

⁵ El TS, en Sentencia 1261/2022, de 6 de octubre (rec. núm. 6566/2020 –NFJ087587–), ha estimado, a efectos de aplicar la reducción rogada en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte en favor de familias numerosas, que

el contribuyente tiene derecho a que le sea aplicada la reducción por familia numerosa cuando, a falta del correcto desarrollo reglamentario exigido legalmente, se acredite tal condición en el momento de autoliquidar el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, sin que se haya procedido al reconocimiento previo de dicha reducción por parte de la Administración tributaria.

El criterio de la referida sentencia está como se ve claramente mediatizado por la falta del necesario desarrollo reglamentario sobre la forma de aplicar la reducción.

⁶ Señala la resolución lo siguiente:

el artículo 81 bis de la LIRPF exige para poder aplicar la deducción controvertida que el contribuyente forme parte de una familia numerosa tal como esta es definida en la LPFN pero no que

No debe perderse de vista con todo que, aunque pueda afirmarse con rotundidad que la condición de familia numerosa o de persona con discapacidad no se constituyen con la resolución, sino que esta declara una condición ya existente, las normas pueden restringir los medios para acreditar la referida condición y exigir que se pruebe a través de una vía determinada.

3. La Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023

Precisamente a la referida tendencia se adscribe la reciente Sentencia del TS 294/2023, de 8 de marzo (rec. núm. 1269/2021 –NFJ090662–)⁷, que aborda un caso en el que una contribuyente había realizado la autoliquidación del IRPF computando el mínimo por discapacidad varios años antes de tenerla reconocida administrativamente (ejercicios 2014 y 2015). En las alegaciones al procedimiento de comprobación limitada instruido por la Administración tras constatar la ausencia de reconocimiento de la discapacidad había incorporado un informe médico en el que se hacía constar las patologías que padecía, precisando de silla de ruedas para movilidad y siendo portadora de sonda de alimentación externa. A la vez indicaba que no podía deambular por tales patologías, siendo sus limitaciones tan severas que su vida transcurría entre la cama y el sillón, ocasionándole una grave dependencia, por lo que necesitaba ayuda de una tercera persona para las actividades básicas de la vida, y requería de una cuidadora. Posteriormente la interesada instó el procedimiento siéndole reconocido un grado de discapacidad del 77 % el 17 de abril de 2018.

esta circunstancia haya de ser necesariamente acreditada mediante el título oficial de familia numerosa en los términos del artículo 5.1 de esta última ley. En nuestra opinión, si el legislador del IRPF hubiera querido condicionar la aplicación de la deducción a la acreditación de la condición de familia numerosa mediante el título oficial habría empleado una redacción en su artículo 81 bis.1 c) del tipo siguiente «Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que esté en posesión del título oficial de familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas» o alguna otra similar.

Y añade:

la oficina gestora de la AEAT, pese a la existencia de un título oficial de familia numerosa en vigor puede, contrariamente a lo que sugiere el Director del Departamento de Gestión en sus alegaciones, comprobar si concurren las circunstancias materiales o de hecho determinantes de la condición de familia numerosa reguladas en la LPFN, rechazando la deducción en caso negativo. Siendo esto así, es decir, debiendo prevalecer la situación de hecho material sobre la formal de la posesión del título, este Tribunal Central no encuentra motivo para que en el caso contrario al contemplado en las sentencias, esto es, cuando concurren esas circunstancias materiales determinantes de la condición de familia numerosa, deba dicha oficina rechazar la aplicación de la deducción por el mero hecho de que no se esté en posesión de un título oficial en vigor.

Esta última conclusión se apoya en dos sentencias del TSJ de Castilla y León de 30 de noviembre de 2020 y de 29 de enero de 2021.

⁷ El Auto de admisión del recurso de casación del TS de 23 de febrero de 2022 ya fue objeto de un excelente comentario de Martín Dégano (2022a).

El acuerdo administrativo no solo desestimó sus alegaciones, sino que impuso la correspondiente sanción, lo que motivó la interposición de una reclamación administrativa y posteriormente de un recurso contencioso resuelto por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana 1461/2020, de 3 de septiembre (rec. núm. 1060/2019 –NFJ085376–), que estima la pretensión de la recurrente reiterando el carácter declarativo y no constitutivo de los certificados de reconocimiento de la discapacidad. El TS, en la misma línea, desestima el recurso de casación, fijando como doctrina legal la siguiente:

Atendiendo a las circunstancias específicas del caso, con la finalidad de aplicar el mínimo por discapacidad del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución**, expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas, a los que se refiere el art. 72 del Reglamento del impuesto, **sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquier otro medio de prueba admitido en derecho**, como aquí ha ocurrido.

Aunque el TS refiere su doctrina a la aplicación del mínimo por discapacidad, su doctrina es extrapolable a cualquier otro ámbito del IRPF y, por qué no, del resto del ordenamiento fiscal, salvo que la normativa claramente configure como forma única y exclusiva de acreditación el correspondiente certificado del Real Decreto 888/2022⁸. Resulta conveniente resaltar algunas de las afirmaciones que realiza el tribunal:

1. El artículo 60 de la Ley del IRPF, relativo al mínimo por discapacidad, no acota ni relaciona –estima el TS– los mecanismos de prueba de los que los contribuyentes se pueden servir para demostrar un grado de discapacidad, toda vez que se remite para su acreditación a las «condiciones que reglamentariamente se establezcan», por lo que entiende que el certificado o la resolución no se encuentran configurados por una norma con rango de ley, como requisito o condición para la aplicación del beneficio fiscal. Pudiendo «haber abordado, directamente, los mecanismos de acreditación del grado de discapacidad a los efectos de la aplicación del mínimo por discapacidad. Sin embargo, no lo ha hecho», sin perjuicio de que facilite la prueba de determinados grados de discapacidad a los pensionistas que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez o a las «personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente», cuestión esta última sobre la que volveremos más adelante.

⁸ Podría ser el caso de la Ley del IVA, que en su artículo 91, al establecer un tipo reducido para las personas con movilidad reducida, señala que «El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma».

2. El artículo 60 de la Ley del IRPF –afirma– se desmarca de su propia regla general (la remisión reglamentaria) no para tasar, excluir o restringir los medios probatorios, sino para hacer todo lo contrario, esto es, para favorecer a determinados pensionistas de la Seguridad Social y a las «personas incapacitadas judicialmente», facilitando la prueba, por lo que, concluye, «ninguna sinergia restrictiva se desprende de la dicción legal».
3. Aunque una primera lectura del artículo 72 del Reglamento del IRPF podría llevar a considerar que limita la prueba del grado de discapacidad, en la medida en que –según dicho precepto– deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas, considera el TS que si bien la conclusión de que la única vía para demostrar la discapacidad pudiera fundarse en criterios de seguridad jurídica, *excluir la prueba de la discapacidad a través de otros medios «conculcaría principios y derechos», como la libertad que, en cuanto a la elección de medios de prueba, reconoce el ordenamiento jurídico administrativo, en general, en el artículo 77 (medios y periodo de prueba) de Ley 39/2015 o el derecho a la tutela judicial efectiva, que quedaría «reducida a la mera constatación de si tales certificados y resoluciones se presentaron» y «comportaría una evidente restricción del derecho fundamental –que concierne a todos– a utilizar los medios de prueba pertinentes (art. 24.2 CE), con relación a la existencia de una realidad –la discapacidad– respecto de la que la Administración está obligada a mostrar un decidido compromiso de protección y garantía».*
4. «Corresponde a la AEAT, como Administración Pública que es, un papel activo –podríamos decir, militante–, en la defensa y protección de las personas con discapacidad, como se infiere de nuestra Constitución, en particular, de su artículo 49, que conmina a la Administración a ampararlas “especialmente”».
5. «Aunque asumiéramos –afirma el TS– la tesis de la Administración –que no aceptamos–, no cabe negar aquí la existencia del correspondiente certificado o resolución a los que se refiere el reglamento de IRPF». «Desconocer la conclusión de la Sala de Valencia, a la que ha llegado tras la oportuna valoración de la prueba, comportaría negar la especificidad fáctica de la situación de las personas con discapacidad (sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 22 de marzo de 2016 Guberina contra Croacia, núm. 23682/13), que ha de ser apreciada en el contexto de la interdicción de la discriminación (artículo 14 de la Convención de Roma y artículo 1 del Protocolo núm. 12 a la Convención)».
6. «No cabe duda de que la aplicación del mínimo por discapacidad responde, sin duda, a la adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente (como expresa el rótulo del título V de la Ley IRPF en el que se inserta dicho precepto), afectando a la capacidad económica», por lo que «liquidar el impuesto en la forma que patrocina la Administración, obviando la realidad del grado de discapacidad –insistimos, cuya existencia proclama la sentencia en

la fecha de los ejercicios controvertidos, tras la oportuna valoración de la prueba– comporta obviar, también, que el tributo ha de exigirse de acuerdo con unas circunstancias personales, íntimamente relacionadas con la capacidad económica y que justifican, consecuentemente, la aplicación del beneficio fiscal».

Prosigue afirmando el TS:

no se trata de que la Administración tributaria sustituya el criterio de ningún órgano técnico a los efectos de fijar una discapacidad y proceder a su graduación sino que, en el contexto de la salvaguarda y de la promoción de las personas con discapacidad, actúe en los términos que la sociedad espera de una Administración pública responsable, a la que el ordenamiento jurídico reconoce, dentro del principio de legalidad y en aras de la defensa del interés general, una evidente función valorativa de la prueba.

Y termina concluyendo lo siguiente:

La garantía de igualdad de todos los ciudadanos no se vulnera –como mantiene la Administración– con un pronunciamiento flexible o aperturista en cuanto a los medios de prueba sino, por el contrario, negando a quienes alegan padecer una discapacidad, la posibilidad de acreditarla, utilizando los medios de prueba pertinentes, es decir, de forma respetuosa con el derecho fundamental del art. 24 CE, derecho que se reconoce a todos.

4. Valoración de la sentencia

El Alto Tribunal continúa la doctrina sentada hace ya una década (en Sentencia de 7 de junio de 2012, rec. núm. 3275/2011 –NFJ047716–), abogando por la naturaleza meramente declarativa, que no constitutiva, del certificado de reconocimiento de discapacidad y su grado, abriendo la puerta a la acreditación de la discapacidad por cualquier otro medio de prueba –si la legislación no restringe los referidos medios– e insistiendo en la potestad administrativa de valoración de la prueba para tener por acreditada la discapacidad a la vista de evidencias diferentes del certificado regulado en el Real Decreto 888/2022, y lo hace incluso modulando las afirmaciones vertidas una década antes en la referida Sentencia de 7 de junio de 2012 en tanto que entiende que la normativa del IRPF no restringe los medios de prueba de la discapacidad.

Aunque, como se encarga de resaltar el Supremo, no se trata de retrotraer los efectos del certificado de reconocimiento de discapacidad a un momento anterior a su solicitud, lo cierto es que **una vez obtenido el correspondiente certificado acreditativo de reconocimiento de la discapacidad y su grado será fácil demostrar acudiendo a la historia**

clínica del contribuyente –o a otras pruebas– la preexistencia de las deficiencias determinantes de dicha valoración⁹.

No es una situación diferente a la que se origina cuando el certificado de discapacidad tiene una vigencia limitada y, llegada la fecha de revisión, no se incoa de oficio el procedimiento ni se insta por la persona interesada. En esa tesitura había que entender que la resolución de reconocimiento de la discapacidad había perdido su vigencia. El Real Decreto 888/2022 se ha ocupado de regular esta situación en caso de inactividad de la Administración, prescribiendo que «Cuando la Administración competente no haya revisado el grado de discapacidad en plazo, por causas ajenas a la persona interesada, se mantendrá el grado de discapacidad hasta que haya una nueva resolución» (art. 12.4). Fuera de ese supuesto con la jurisprudencia del TS podrá probarse la persistencia de las circunstancias determinantes de la discapacidad y su grado para tener por acreditada la discapacidad.

Ha de tenerse en cuenta que para obtener el reconocimiento de la discapacidad no basta con acreditar la existencia de deficiencias, limitaciones en la actividad y restricciones en la participación que presente la persona, sino que es preciso que las mismas sean evaluadas y valoradas en un porcentaje superior al 33 %, ampliándose los beneficios cuando el grado es superior al 65 %. Si bien puede ser sencillo acreditar las referidas deficiencias, limitaciones en la actividad y restricciones en la participación, no lo es tanto concretar su

⁹ Aunque, como ya hemos reseñado, no estamos ante una doctrina novedosa, el programa INFORMA de la AEAT sigue negando la posibilidad de retrotraer la discapacidad a un momento anterior a la fecha de efectos del certificado de reconocimiento de la discapacidad. En este sentido cuestionada la AEAT en relación con un «certificado que reconoce la discapacidad en el 2015, si se prueba con certificados médicos que la enfermedad que la provoca ya se tenía en 2014, ¿se puede aplicar esa discapacidad en el 2014?», contesta que «Entendemos que no»:

En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, de fecha 17 de febrero de 2005, al acordar que el grado de discapacidad únicamente puede acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas, añadiendo dicho tribunal, sin que, a efectos de este impuesto puedan reputarse válidos reconocimientos de discapacidad efectuados por otros facultativos u organismos realizados, incluso, en el ejercicio de competencias públicas.

En una contestación similar vuelve a contestar:

En general, no, ya que, por un lado, la normativa del impuesto solo admite la acreditación del grado de discapacidad mediante alguno de los procedimientos recogidos en la pregunta 134576, y, por otro lado, los certificados expedidos por el IMSERSO u órgano competente conforme al Real Decreto 1071/99, solo acreditan el grado de discapacidad desde la fecha de su solicitud. No obstante, *entendemos que podría admitirse otra fecha cuando sea el propio órgano competente para declarar la discapacidad quien certifique que las circunstancias determinantes del grado de discapacidad reconocido concurrían en una fecha anterior.*

Esta última podría ser una solución adecuada si la normativa lo permitiera. Lo cierto es que la normativa claramente ciñe los efectos de la declaración de discapacidad y su grado a la fecha de solicitud, impidiendo por tanto al órgano de valoración adoptar una solución diferente.

incidencia, así como las de los factores contextuales/barreras ambientales, en la determinación del grado. De ahí que lo normal será, cuando se solicite algún beneficio ligado a la discapacidad, poner en marcha el procedimiento, y, una vez reconocida la discapacidad y su grado, probar la preexistencia de las circunstancias determinantes de la misma en un momento anterior a la solicitud¹⁰.

La sentencia no requiere, sin embargo, la existencia del referido certificado («Aunque asumiéramos la tesis de la Administración –que no aceptamos–, no cabe negar aquí la existencia del correspondiente certificado o resolución a los que se refiere el reglamento de IRPF...»), abriendo la puerta a que la discapacidad pueda ser acreditada por cualquier otro medio. Aunque, como ya hemos advertido, lo normal será que se ponga en marcha el procedimiento de reconocimiento de la discapacidad y su grado y una vez reconocida se acredite su preexistencia en un momento previo, la doctrina fijada por el TS permite acreditar la discapacidad sin que se tramite el procedimiento correspondiente.

Se trata sin duda de una conclusión alineada con la promoción de las personas con discapacidad, pero que únicamente debería admitirse en circunstancias excepcionales, cuando no fuera posible instar el procedimiento ordinario de reconocimiento de la discapacidad¹¹. Adviértase de que no se trata de probar únicamente la existencia de deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con los demás, sino de concretar qué incidencia presentan para evaluar el grado de discapacidad, lo que exige acreditar, además de las correspondientes deficiencias, su valoración de conformidad con los baremos previstos en el citado Real Decreto 888/2022, valoración que, en el ámbito de la referida norma, ha de realizarse por equipos multiprofesionales que deben contar en su composición, en todo caso, con profesionales del área sanitaria y con profesionales del área social, con titulación mínima de grado universitario. El contribuyente, sobre quien recae la carga de la prueba de la discapacidad (art. 105 Ley General Tributaria), habría de probar por ello no solo la deficiencia, sino también su relevancia de acuerdo con los baremos del Real Decreto 888/2022 en el grado de discapacidad, y la Administración tributaria habría de ser capaz de comprobar la discapacidad y su grado sin

¹⁰ En este sentido es posible por ejemplo que unos padres tengan un hijo en noviembre o diciembre por el que computen el mínimo por descendientes en la correspondiente declaración del IRPF. La apreciación con posterioridad de alguna deficiencia (por ejemplo, una alteración cromosómica o trastornos del espectro autista) que motive la iniciación del procedimiento y el reconocimiento de la discapacidad ha de permitir la rectificación de las declaraciones anteriores no prescritas en las que no se hubiera computado el mínimo por descendientes con discapacidad. Del mismo modo si la discapacidad deriva de un accidente ha de resultar sencilla la acreditación de que las causas determinantes de la discapacidad tienen su origen en un momento anterior a la solicitud.

¹¹ Por ejemplo, cuando se diagnostica una enfermedad terminal, no instándose el procedimiento por el contribuyente y, fallecido el mismo, los herederos pretenden acreditar la discapacidad en el momento del devengo.

disponer de los profesionales que exige el Real Decreto 888/2022, lo que no tiene sentido, al menos con carácter general¹².

Si bien puede entenderse razonable que se soliciten los beneficios ligados a la discapacidad sin disponer de ningún reconocimiento por existir *de facto* la discapacidad, parece también proporcionado que se obligue al contribuyente a instar el correspondiente procedimiento en un plazo razonable, acreditando posteriormente, una vez reconocida, la preexistencia de los factores determinantes de la discapacidad en un momento anterior a la solicitud¹³. Aunque la evaluación requiere con carácter general el examen de la persona interesada, también se prevé que, cuando las especiales circunstancias de las personas interesadas así lo aconsejen, el órgano competente para resolver, de oficio o a instancia de la persona interesada, pueda acordar que el equipo multiprofesional realice la valoración por medios no presencia-

¹² Precisamente por ello Martín Dégano (2022a, pp. 57-58) señalaba al comentar el criterio de la Sentencia del TS de 7 de junio de 2012:

creemos necesario hacer una puntualización sobre esta libertad de medios de prueba; en concreto, sobre el dictamen médico anterior al devengo. En nuestra opinión, dicho informe médico debería ser siempre confirmado por la resolución administrativa del Real Decreto 1971/1999 (como ocurre en el caso enjuiciado por la Sentencia de 7 de junio de 2012), pues solo a través de ella se puede cuantificar el grado de discapacidad exigido en los beneficios fiscales. Estamos, pues, ante un problema competencial que debe resolverse en favor de los órganos administrativos autonómicos o del Imserso, ya que son los únicos que pueden medir el grado de discapacidad. Por ello, el mero informe médico no nos parece suficiente en ningún tributo: ¿cuál sería el citado grado?, ¿un 33, un 65 % o cuál otro? Debemos tener presente que las normas definen la discapacidad por el grado de minusvalía –de acuerdo con un baremo que lo mide– y no por las circunstancias que dan lugar a él. En definitiva, el posterior dictamen del EVO debería confirmar las patologías descritas en el previo informe médico para admitirse como medio de prueba. Ello permitiría, además, garantizar la uniformidad en la aplicación en todo el territorio nacional de este tipo de normas.

¹³ En una línea no sustancialmente diferente Martín Dégano (2022a, pp. 57-58) indica lo siguiente:

Pese a estar de acuerdo con limitar en el IRPF la condición de discapacidad a un único medio de prueba, creemos que, en supuestos excepcionales, podría ser injusto y contrario al fundamento de las medidas fiscales protectoras de la discapacidad. En efecto, no se ha tenido en cuenta que el hecho causante de la discapacidad puede haberse producido en un momento concreto, fácilmente determinable, y con anterioridad a la solicitud de inicio del procedimiento de valoración del Real Decreto 1971/1999. El ejemplo paradigmático es el de una discapacidad congénita (nacimiento de un hijo con malformación grave), pero también puede darse en algunas adquiridas (una tetraplejía por accidente de tráfico). En definitiva, deficiencias objetivas, irreversibles y de carácter permanente en las que no es complicado determinar y probar cuándo acontecen. En estas situaciones, retrotraer la condición de persona con discapacidad solo al momento de la solicitud no nos parece justo. En nuestra opinión, sería más acertado atender a la fecha en la que se produjo el hecho que originó la discapacidad (v. gr. accidente, intervención quirúrgica, nacimiento, etc.), al menos, en el ámbito de los beneficios fiscales. Y ello desde una interpretación finalista, de acuerdo con los principios constitucionales que inspiran tales disposiciones tributarias: es a partir de ese momento cuando la menor capacidad económica o la necesidad de integración se ponen de manifiesto y justifican el beneficio fiscal que establece la norma.

les o telemáticos, de manera que no hay obstáculo para que el órgano competente se pronuncie. Y tampoco parece que fallecido el contribuyente sus herederos no puedan instar el correspondiente procedimiento, pues son interesados desde el momento en que habrán de presentar su declaración de renta y tienen un evidente interés en su reconocimiento.

De ahí que parezca razonable, con carácter general, exigir como medio de acreditación general el certificado, sin perjuicio de que pueda probarse por el interesado la preexistencia de los factores determinantes de la discapacidad o su subsistencia en caso de caducidad. Más allá de esas situaciones, la aceptación de otros medios de prueba para acreditar la discapacidad debiera ser excepcional, precisamente por tener el contribuyente a su disposición la apertura del procedimiento ordinario para probarla.

5. De la incapacitación a la necesidad de apoyo en la toma de decisiones. ¿Permite la acreditación de la necesidad de apoyo la equiparación a la discapacidad del 65%?

La mencionada Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023 podría extender sus efectos más allá de lo que hemos referido y contribuir a resolver un grave problema que no ha previsto el legislador al diseñar la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica. Esta ley, sin duda una de las normas más relevantes en el ámbito civil de las últimas décadas, persigue adecuar la normativa interna a la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad, cuyo artículo 12 exige a los Estados miembros transitar de los modelos hasta entonces vigentes de sustitución de la voluntad hacia modelos de apoyo a la capacidad jurídica de la persona, en los que esta pueda tomar sus propias decisiones con los apoyos y salvaguardas que necesite.

La ley no habla ya de incapacitación, ni de modificación de una capacidad que considera inherente a la condición de persona humana y, por ello, no puede modificarse, sino de apoyo a la persona que lo precise para el ejercicio de la capacidad jurídica, de asistencia en el ejercicio de la capacidad de tomar decisiones. El apoyo puede prestarse a través de diversas vías, estableciéndose un nuevo modelo en el que se aprecia una clara prelación respecto de las instituciones de apoyo: en primer término, se aplican las medidas voluntarias de apoyo (arts. 254 y ss. Código Civil –CC–); después la guarda de hecho (arts. 263 y ss. CC), y, finalmente, en ausencia o insuficiencia de las anteriores, se prevé la actuación judicial, con la curatela representativa o asistencial. El procedimiento de provisión de apoyos solo puede conducir a una resolución judicial que determine los actos para los que la persona con discapacidad requiera el apoyo, pero en ningún caso a la declaración de incapacitación.

Resulta verdaderamente llamativo que una norma de este calado –nos referimos a la Ley 8/2021–, centrada en promover los derechos de las personas con discapacidad, haya omi-

tido las implicaciones fiscales de la misma –también las laborales y de Seguridad Social, a las que solo nos referiremos someramente–, al punto de perjudicar seriamente a las personas con discapacidad y sus familias, en la medida en que las referencias fiscales vigentes a la tutela (por ejemplo, arts. 51.5, 54, 58, disp. adic. 10.^a Ley del IRPF) o a la patria potestad prorrogada (art. 82 Ley del IRPF) pueden entenderse caducas con el nuevo sistema¹⁴, que las ha eliminado del ámbito de la discapacidad, impidiendo a las personas y sus familias disfrutar de las ventajas correspondientes previstas hasta ahora sin justificación alguna¹⁵.

No pretendemos reflexionar sobre este problema con carácter general sino hacer referencia a la incidencia que la reforma tiene en la acreditación de la discapacidad. Como es sabido el Reglamento del IRPF, al regular la prueba de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad, considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 % «cuando se trate de *personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado*»¹⁶. El legislador es consciente de que las personas necesitadas de apoyo en la toma de decisiones –en esencia las personas con discapacidad intelectual y, en algún caso, las personas con enfermedad mental– en ocasiones no alcanzan un grado de discapacidad del 65 % y, sin embargo, su condición las hace merecedoras de especial protección, fundamentalmente por la proyección que la necesidad de apoyo en la toma de decisiones tiene en su inserción laboral y en la generación de ingresos con los que satisfacer sus necesidades.

La supresión de la incapacitación judicial plantea el problema de determinar qué sucede con el amplio colectivo al que afecta¹⁷. En muchas ocasiones las personas hasta la refor-

¹⁴ La disposición transitoria 5.^a de la Ley 8/2021 otorga un plazo de tres años para la revisión de las sentencias anteriores a su entrada en vigor.

¹⁵ Por ejemplo, un hermano que viniera siendo tutor de una persona con discapacidad no podrá disfrutar del mínimo por descendientes cuando se revise la sentencia, si se considera que la guarda de hecho que ejerce es suficiente (véase la contestación de la DGT a la Consulta V1377/2022, de 14 de junio –NFC083657–). La expulsión del guardador de los beneficios fiscales ha sido criticada con acierto en la doctrina. Afirma por ejemplo Gutiérrez Calles (2021):

Si el guardador de hecho responde civilmente en los mismos términos y supuestos que el tutor y el contenido material de su labor es idéntico al de este, no se alcanza a comprender la razón por la que el legislador tributario no lo considera merecedor de un tratamiento fiscal igual en un caso que en el otro, beneficiándose de las reducciones e incentivos previstos para los tutores. No es equitativo que quienes asumen iguales deberes, obligaciones y responsabilidades, sean tratados de manera diferenciada produciéndose una brecha fiscal injustificada, en detrimento de los guardadores.

¹⁶ Esta equiparación también se contempla en el marco de la Seguridad Social, permitiendo el acceso a determinadas prestaciones sociales, como la prestación por hijo a cargo, que requiere un grado de discapacidad del 65 % (arts. 351 y ss. del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social –LGSS–), al igual que la prestación de invalidez no contributiva (art. 363 LGSS), la jubilación anticipada en caso de discapacidad (art. 206 bis LGSS) u otras prestaciones. De ahí que tenga una relevancia máxima.

¹⁷ Se trata de un problema anticipado con gran acierto por Martín Dégado (2022b).

ma «incapacitadas» no alcanzaban el 65 % de discapacidad de conformidad con el baremo previsto en el reglamento que regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, pero la «incapacitación» permitía su asimilación al 65 %, con fundamento en la mayor necesidad de protección del referido colectivo necesitado de apoyo en la toma de decisiones frente al resto de personas con discapacidad con el mismo grado no necesitadas del mismo¹⁸. Al haberse suprimido la «incapacitación judicial» y haberse sustituido por la provisión de medidas de apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, la referencia vigente puede entenderse caduca, salvo que se estime que las referencias a la incapacitación judicial deben entenderse hechas al nuevo modelo, y que las medidas judiciales de apoyo son equivalentes a la «incapacitación judicial» y, por ende, procede también su equiparación con una discapacidad del 65 %.

En nuestra opinión esta interpretación es perfectamente defendible en la medida en que, **aunque cambia radicalmente el modelo de actuación en relación con las personas con discapacidad, transitando la legislación de un modelo de sustitución de la voluntad a otro de apoyo en la toma de decisiones, no cambia la realidad social sobre la que se proyectan y la necesidad de asistir o representar en la gestión personal o patrimonial del colectivo sobre el que se proyecta, por lo que las referencias al modelo previo deben entenderse aplicables al vigente, y cualquier medida *judicial* de apoyo ha de abocar a reconocer, de acuerdo con el Reglamento, un 65 % de discapacidad a efectos fiscales.**

Lo ha expresado con gran acierto Martín Dégano (2022a, pp. 105-106) al señalar que una posible solución –para resolver el problema del cambio de modelo– sería interpretar que quienes durante este periodo obtuvieran la curatela asistencial o la representativa están «incapacitados judicialmente», pues las normas que establecen la asimilación fiscal no han sido derogadas, recogiendo situaciones de hecho semejantes:

La legislación ha evolucionado para adaptarse a la Convención internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad. Acudiendo al criterio histórico de interpretación del artículo 3.1 del Código Civil podría defenderse que las personas con apoyos en su capacidad de obrar son los antiguos incapacitados en tanto no se decida por el legislador qué solución adoptar al respecto. El mismo resultado podría obtenerse si analizamos la norma conforme al criterio sociológico, es decir, de acuerdo con la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicada. Pero es que, además, la normativa relacionada con la discapacidad debe interpretarse de acuerdo con la citada Convención –que es un tratado internacional de aplicación

¹⁸ Martín Dégano (2022b, p. 92) ha realizado otra aproximación a la equiparación, entendiendo que tras la misma «subyace una economía procesal que favorece a las personas incapacitadas por la reducción de burocracia y las consiguientes molestias que les pueden suponer tanto a ellos como, especialmente, a sus familiares», y que su fundamento reside en la presunción –basada en la lógica y experiencia– de que la inmensa mayoría de esas personas alcanzaría el grado igual o superior al 65 % de discapacidad si fuesen valorados conforme a lo previsto en el Real Decreto 1971/1999, presunción *iuris et de iure*.

directa en nuestro ordenamiento según establece el art. 1.5 del Código Civil– en la que se sustituye el proceso de incapacitación, transformándolo en un proceso de valoración de los apoyos que precise la persona con discapacidad para tomar sus propias decisiones. Hasta que se produzca la adaptación legislativa prevista en la Ley 21/2021 las normas de las prestaciones sociales o tributarias relativas a la incapacitación o tutela deberían entenderse hechas, también, a las medidas de apoyo previstas en la Ley 8/2021 pues de acuerdo con los principios que inspiran la Convención resulta más adecuado no excluirlas de la equiparación.

Es más, en nuestra opinión, **de acuerdo con la mencionada Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023, una sentencia de incapacitación previa que sea revisada de acuerdo con la normativa vigente ha de ser prueba suficiente para acreditar una discapacidad del 65 %, mientras no hayan cambiado las circunstancias, e incluso cuando se hayan desestimado las medidas judiciales de apoyo (la curatela y el defensor judicial) y se haya considerado que la guarda de hecho –que no es una medida judicial de apoyo, no es una medida formal sino informal– es adecuada.** Dado que la discapacidad se puede probar por cualquier medio de prueba, y que la «incapacitación judicial» se asimila a un 65 % a efectos fiscales, si las necesidades de apoyo no han cambiado desde que se dictó la correspondiente sentencia de «incapacitación», deben entenderse acreditadas las circunstancias para aplicar el referido porcentaje, incluso aunque las medidas de apoyo hayan cambiado para ajustarlas a la nueva normativa.

De acuerdo con ello, con apoyo de la sentencia que comentamos, la incapacitación judicial pretérita y la prueba de que las necesidades de apoyo no han variado –por más que sí lo haya hecho la forma de prestar el apoyo– ha de ser suficiente para tener por acreditada una discapacidad del 65 %, cuando no se alcance el referido porcentaje tras haber instado el procedimiento del Real Decreto 888/2022.

Esta opinión ha venido a ser respaldada en el ámbito de la Seguridad Social por el reciente Real Decreto-Ley 2/2023, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones, que prevé, señala la exposición de motivos, que

para aquellos supuestos en los que la incapacidad judicial haya sido declarada mediante sentencia con anterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley 8/2021, de 23 de junio, se mantendrá la asimilación a la discapacidad en grado igual o superior al 65 por ciento prevista en la disposición adicional vigésima quinta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social en su anterior redacción¹⁹.

¹⁹ La medida se recoge en la disposición transitoria tercera:

Disposición transitoria tercera. Aplicación transitoria, a efectos del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, de la incapacitación judicial declarada antes de la entrada en

Puede cuestionarse si la referida equiparación prevista por la disposición transitoria 3.^a de la LGSS procede en todo caso y sin fecha de caducidad o solo hasta el momento en que la sentencia previa de incapacitación sea revisada, en cuyo caso la equiparación solo continuaría cuando se decretara una curatela representativa para todos los actos jurídicos, de conformidad con lo que prevé la disposición adicional 25.^a de la LGSS, en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 2/2023, de 16 de marzo. En nuestra opinión ha de defenderse la primera de las opciones, por responder a la finalidad de la norma, que es la de mantener y proteger la situación de todas aquellas personas con discapacidad que se beneficiaban de la equiparación hasta la reforma por encontrarse judicialmente «incapacitadas». Es además la que mejor se acomoda a su tenor, que configura como presupuesto de hecho de la equiparación la declaración judicial de incapacidad mediante sentencia con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/2021, sin limitar la extensión de su eficacia al momento de su revisión. Si hubiera querido limitarse el ámbito temporal de la equiparación, se hubiera indicado expresamente, empleando una redacción similar a la siguiente:

Aquellas personas que judicialmente hayan sido declaradas incapaces mediante sentencia con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, *hasta que se revisen judicialmente las medidas acordadas de conformidad con la D.T.5^a de la Ley 8/2021*, se entenderá que están afectadas por una discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento a efectos de la aplicación del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

La ausencia de mención alguna a la vigencia temporal de la equiparación es, en nuestra opinión, indicativa de que no tiene fecha de caducidad. Por lo demás también la exposición de motivos del propio Real Decreto-Ley 2/2023, de 16 de marzo, rema claramente en la referida dirección, pues mantiene la equiparación de la incapacidad judicial anterior a la entrada en vigor de la reforma con la discapacidad del 65 % «prevista en la disposición adicional vigésima quinta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social *en su anterior redacción*».

Esta postura permite dar respuesta a todos aquellos casos en que se hayan tramitado procedimientos de «incapacitación» con anterioridad a la reforma civil, pero no a quienes no

vigor de la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica.

Aquellas personas que judicialmente hayan sido declaradas incapaces mediante sentencia con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, se entenderá que están afectadas por una discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento a efectos de la aplicación del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

se encuentren en esa tesitura y necesiten apoyo, porque con la nueva regulación las medidas judiciales de apoyo son subsidiarias a las voluntarias (a los planes personales de apoyo recogidos notarialmente o los poderes preventivos) y a las legales, centradas en la guarda de hecho. Las medidas judiciales de apoyo únicamente proceden en caso de inexistencia de medidas voluntarias o ausencia o insuficiencia de guarda de hecho²⁰, por lo que, si esta es suficiente, como acontecerá de ordinario cuando la persona con discapacidad disponga de un entorno familiar de protección, se desestimarán las judiciales²¹.

De ahí que **no sean razonables los pronunciamientos de la Administración tributaria –o de la Seguridad Social– tendentes a equiparar a la «incapacitación judicial» únicamente la curatela representativa²², porque la existencia de una curatela no es indica-**

²⁰ Señala el artículo 255 del CC *in fine* que «Solo en defecto o por insuficiencia de estas medidas de naturaleza voluntaria, y a falta de guarda de hecho que suponga apoyo suficiente, podrá la autoridad judicial adoptar otras supletorias o complementarias». En la misma línea el artículo 269 indica que «La autoridad judicial constituirá la curatela mediante resolución motivada cuando no exista otra medida de apoyo suficiente para la persona con discapacidad».

²¹ No debe olvidarse además que la guarda es una medida informal de apoyo, una medida de hecho. La guarda existe cuando efectivamente la persona con discapacidad recibe el apoyo de su entorno, normalmente familiar. De ahí que la autoridad judicial no establezca la guarda, sino que, en su caso, la constate. Resulta por ello también de todo punto inadecuado que se pretenda requerir, para el acceso a cualquier beneficio, que la guarda sea declarada judicialmente, pues, insistimos, la autoridad judicial no nombra al guardador, sino que la guarda existe con independencia de su declaración.

En ese grave error ha incurrido la Ley de Cantabria 11/2022, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, al incorporar al ámbito fiscal las modificaciones introducidas en 2021 en el CC en materia de discapacidad. Como es sabido en el ISD se aplican una serie de reducciones por parentesco y percepción de seguros de vida, reducciones que son mayores para los descendientes que para los extraños. En concreto, se establece una reducción de 50.000 euros para los hijos mayores de 21 años, y, con objeto de favorecer a quienes velan por las personas con discapacidad, la ley cántabra en materia de tributos cedidos equiparaba a los tutores con los hijos. Un tutor que fuera hermano, sobrino o incluso extraño, se equiparaba a un hijo mayor de 21 años a efectos de la reducción. Pues bien, la Ley 11/2022 actualiza la redacción indicando que se equiparan a los descendientes las personas llamadas a la herencia y «vinculadas al causante discapacitado como tutor, curador o guardador de hecho judicialmente declaradas». ¡Si la guarda es una situación de hecho, una medida informal de apoyo! Con menciones de este tipo los guardadores que no sean ascendientes o descendientes (en Cantabria estos últimos no pagan el ISD) querrán que se declare judicialmente la guarda, y no solo eso, sino que habrá peticiones de declaración de guarda de hecho *post mortem*! (que se declare que se era guardador de hecho al momento del fallecimiento).

²² En el programa INFORMA la AEAT indica:

A partir de la entrada en vigor de la Ley 8/2021 de reforma del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, las referencias contenidas en la Ley del IRPF a la incapacitación judicial, se extienden a las resoluciones judiciales del orden civil en las que se establece la curatela representativa de las personas con discapacidad.

Resulta de todo punto llamativo –e inadecuado– que niegue la equiparación a la curatela asistencial, pues hasta la reforma el procedimiento de «incapacitación» no había de abocar necesariamente a prorrogar la patria potestad o establecer una tutela, sino que también podía determinar una curatela, no representativa sino asistencial.

tiva de la intensidad de apoyo que requiere una persona, sino de la inexistencia de medidas voluntarias o de una guarda de hecho adecuada y suficiente.

Es este un extremo en el que conviene insistir. Tras la reforma, mientras la persona con discapacidad necesitada de apoyo en la toma de decisiones tenga una guarda adecuada, esto es, viva en un entorno familiar de protección que constituya un apoyo suficiente, se desestimarán cualquier medida judicial de apoyo, lo que acontecerá –está ya aconteciendo– en la generalidad de los casos, con independencia de la intensidad de la discapacidad, esto es, también cuando sea severa²³. Solo procederán las medidas judiciales cuando la guarda no sea suficiente, por ejemplo, por tener que realizarse actos de trascendencia personal o familiar, gastos extraordinarios o por pretenderse enajenar bienes inmuebles, actos para los que no está facultado el guardador, que solo puede, sin autorización judicial, solicitar prestaciones económicas a favor de la persona con discapacidad, siempre que no supongan

²³ Así lo acredita la Sentencia de la Audiencia Provincial de La Coruña 23/2023, de 31 de enero, que estima el recurso interpuesto por el Ministerio Fiscal frente a una sentencia del juzgado de primera instancia que decretaba una curatela representativa para una persona anciana con un deterioro cognitivo grave que era totalmente dependiente en todos los aspectos de la vida. Asumiendo los argumentos del fiscal, la Audiencia declara que, conforme a la nueva normativa, la existencia de una guarda de hecho, normalmente a través del entorno familiar como es el caso presente, excluirá, si es suficiente y adecuada, el nombramiento de un curador, e insiste en que «la nueva normativa parece excluir el nombramiento de un curador representativo por el mero hecho de que una dolencia sea crónica o profunda», por lo que revoca la sentencia de instancia «toda vez que es suficiente la provisión de apoyos que su hija doña Natalia le proporciona como guardadora de hecho con las facultades que al respecto resultan de lo establecido en los artículos 263 y siguientes del Código Civil». La propia Audiencia Provincial, en Sentencia de 13 de julio de 2022, había señalado lo siguiente:

... el precepto establece una clara prelación entre las medidas de apoyo, que en cualquier caso deben ajustarse a los principios de necesidad y proporcionalidad (artículo 249): Primero las automedidas, después la guarda de hecho, y en último término la actuación judicial, bien con la curatela asistencial o con la representativa.

Lo que más se resalta de la reforma es la regularización de la guarda de hecho como un medio de provisión de apoyos. Figura que difiere radicalmente del concepto que definía antes el Código Civil. Se ha normado ahora como una medida de apoyo, de origen legal, estable y con vocación de permanencia, *ya que las medidas judiciales tienen carácter subsidiario, de manera que solo en defecto de guarda de hecho eficaz habrá de acudir al correspondiente expediente de Jurisdicción Voluntaria de provisión de apoyos*. Se ha querido reflejar la realidad social, donde habitualmente es la familia quien presta ese primer apoyo, como guardadores de hecho. Y el legislador quiere mantener esa guarda de hecho, hasta el punto de prever que «quien viniera ejerciendo adecuadamente la guarda de hecho de una persona con discapacidad continuará en el desempeño de su función incluso si existen medidas de apoyo de naturaleza voluntaria o judicial, siempre que estas no se estén aplicando eficazmente» (art. 263).

«Las medidas judiciales de apoyo se adoptarán solo en defecto o por insuficiencia de estas medidas de naturaleza voluntaria, y a falta de guarda de hecho que suponga apoyo suficiente, podrá la autoridad judicial adoptar otras supletorias o complementarias», conforme establece el artículo 255 del Código Civil.

Véase De Verda y Beamonte (2022).

un cambio significativo en la forma de vida de la persona, y realizar actos jurídicos sobre bienes de esta que tengan escasa relevancia económica y carezcan de especial significado personal o familiar (art. 264 CC). Y dado que los actos jurídicos de especial relevancia sobre bienes de la persona con discapacidad necesitada de apoyo en la toma de decisiones no son habituales y para los de escasa relevancia (por ejemplo, retirar dinero del banco para atender sus necesidades) la guarda es suficiente, no será precisa la adopción de medidas judiciales. Y cuando esas medidas sean necesarias, habiendo una guarda de hecho adecuada, en muchos casos no se decretará una curatela con carácter general, sino que se conferirán facultades representativas al guardador de hecho a través del correspondiente procedimiento de jurisdicción voluntaria (art. 264)²⁴.

Por tanto, con la nueva regulación, la curatela (representativa o asistencial) únicamente procederá en caso de inexistencia –por no haber familiares que la presten– o insuficiencia –por ejemplo, por tener que realizarse de ordinario actos jurídicos de relevancia para los que el guardador no está facultado, como alquilar inmuebles y resolver sus incidencias– de guarda de hecho adecuada. Y por ello la misma persona con discapacidad recibirá el apoyo que necesite de sus padres o familiares mientras conviva con ellos a través de una guarda y, en cambio, cuando falten y necesite un apoyo institucional se decretará una curatela.

A la vista de ello **resulta oportuno manifestarnos en contra de la pretensión de equiparar la antigua «incapacitación» con la curatela representativa del nuevo modelo**, que no respeta la filosofía de la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad ni la filosofía del vigente sistema de apoyos. La equiparación correcta sin duda ha de realizarse con la necesidad de apoyo en la toma de decisiones, apoyo que puede prestarse a través de medidas voluntarias –preferentes con la nueva regulación²⁵–, legales –la guarda– o judiciales –curatela y defensor judicial–. La pres-

²⁴ Lo señala claramente la exposición de motivos de la Ley 8/2021:

La realidad demuestra que en muchos supuestos la persona con discapacidad está adecuadamente asistida o apoyada en la toma de decisiones y el ejercicio de su capacidad jurídica por un guardador de hecho –generalmente un familiar, pues la familia sigue siendo en nuestra sociedad el grupo básico de solidaridad y apoyo entre las personas que la componen, especialmente en lo que atañe a sus miembros más vulnerables–, que no precisa de una investidura judicial formal que la persona con discapacidad tampoco desea. *Para los casos en que se requiera que el guardador realice una actuación representativa, se prevé la necesidad de que obtenga una autorización judicial ad hoc, de modo que no será preciso que se abra todo un procedimiento general de provisión de apoyos, sino que será suficiente con la autorización para el caso, previo examen de las circunstancias.*

²⁵ Indica el artículo 249 del CC lo siguiente:

Las medidas de apoyo a las personas mayores de edad o menores emancipadas que las precisen para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica tendrán por finalidad permitir el desarrollo pleno de su personalidad y su desenvolvimiento jurídico en condiciones de igualdad. Estas medidas de apoyo deberán estar inspiradas en el respeto a la dignidad de la persona y en la tutela de sus derechos fundamentales. *Las de origen legal o judicial solo procederán en defecto*

tación de apoyo a través de cualquiera de esas medidas debería permitir la equiparación al 65 % de discapacidad, como decreta el Reglamento vigente en relación con las personas «incapacitadas»²⁶. No entenderlo así implica, en contra de lo que reclama la citada Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023, una restricción de los medios de prueba pertinentes con relación a la existencia de una realidad –la discapacidad– respecto de la que la Administración está obligada a mostrar un decidido compromiso de protección y garantía, estableciendo una barrera más a las que de ordinario han de hacer frente las personas con discapacidad, olvidando, como afirma la resolución, que

corresponde a la AEAT, como Administración Pública que es, un papel activo –podríamos decir, militante–, en la defensa y protección de las personas con discapacidad, como se infiere de nuestra Constitución, en particular, de su artículo 49, que conmina a la Administración a ampararlas «especialmente».

En esa línea, pero llegando todavía más lejos, Gutiérrez Calles (2021) señala que al contradecir abiertamente el artículo 60.3 de la Ley del IRPF al referirse a la «incapacitación» lo dispuesto en la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad, debe interpretarse

en el sentido que el tratado internacional recoge en su articulado, que altera la concepción actual que el ordenamiento interno presenta del proceso de incapacitación, transformándolo en un proceso de valoración de los apoyos que precise la persona con discapacidad, para ejercer su derecho a la toma de decisiones,

lo que implica considerar acreditado el grado del 65 % «cuando se trate de personas en cuyo favor se están aplicando medidas de apoyo decretadas por el juez o el apoyo se presta por un guardador de hecho, esté o no judicializada la guarda». Aunque no creemos que, *de lege lata*, pueda defenderse un planteamiento tan expansivo, que obvie incluso la declaración judicial exigida por el artículo 60 de la Ley del IRPF, se trata del único respetuoso con la Convención y el nuevo modelo civil resultante de la Ley 8/2021, y, por tanto, del deseable *de lege ferenda*.

o insuficiencia de la voluntad de la persona de que se trate. Todas ellas deberán ajustarse a los principios de necesidad y proporcionalidad.

²⁶ Ya ha habido iniciativas legislativas en el referido sentido. Por ejemplo la proposición de ley instada por el Grupo Parlamentario VOX en el Congreso (BOCG, Congreso de los Diputados, XIV Legislatura, Serie B, Proposiciones de Ley, 30 de agosto de 2022, núm. 269-1), que pretendía dar la siguiente redacción a la disposición adicional 25.^a de la LGSS:

A los efectos de la aplicación de esta ley, se entenderá que están afectadas por una discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento aquellas personas que judicialmente hayan sido declaradas incapaces o que dispongan de medidas de apoyo para el ejercicio de su capacidad jurídica.

Cumplidos dos años de la entrada en vigor de la reforma, no puede decirse que ni la Administración tributaria ni el legislador hayan acogido ese papel promotor y tuitivo de las personas con discapacidad adaptando la normativa previa a los nuevos modelos resultantes de la reforma civil en materia de discapacidad. Prueba de ello es la reciente reforma de la LGSS por el Real Decreto-Ley 2/2023, de 16 de marzo, que ha modificado su disposición adicional 25.^a para asimilar a un grado de discapacidad igual o superior al 65 % el establecimiento como medida de apoyo a su capacidad jurídica y mediante resolución judicial a un curador «con facultades de representación plenas *para todos los actos jurídicos*»²⁷. Resulta obvio en mi experiencia que, si una persona ha de ser sustituida por otra en todos sus actos de acuerdo con el procedimiento ordinario –incluso en el manejo de dinero de bolsillo–, se le reconocerá un 65 % por ciento de discapacidad, de manera que se trata de una disposición vacua e innecesaria. Llevada al extremo su presupuesto de hecho es irrealizable, porque no es posible testar o votar por otro, de manera que la representación nunca puede ser para todos los actos jurídicos, como requiere la norma para su aplicación.

Desde luego la exigencia de representación para todos los actos no está en línea con la filosofía de la reforma, porque como señala De Verda y Beamonte (2022)

no cabe establecer una curatela, sea esta asistencial o representativa, de alcance general, en relación con todos los actos de ejercicio de la capacidad jurídica, sino que la misma no debe ir más allá de los actos en que la intervención del curador sea estrictamente necesaria.

No es solo que la curatela representativa sea excepcional (art. 269 CC), sino que cuando se establezca no podrá decretarse «para todos los actos jurídicos», esto es, con alcance general, pues «los actos en los que el curador deba prestar el apoyo deberán fijarse de manera precisa, indicando, en su caso, cuáles son aquellos donde debe ejercer la representación» (art. 287 CC).

Tanto el Real Decreto-Ley 2/2023 como los previos pronunciamientos de la Seguridad Social y de la Administración tributaria ponen de relieve un palpable y notorio rechazo a la equiparación a la antigua «incapacitación judicial» con las medidas de apoyo a las personas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica vigentes. Se insiste en requerir

²⁷ El tenor de esta es el siguiente:

Disposición adicional vigésima quinta. Asimilación a un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento por resolución judicial. A efectos de la aplicación de esta ley, sin perjuicio de poder acreditarse el grado de discapacidad, en grado igual o superior al 65 por ciento, mediante el certificado emitido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o por el órgano competente de la comunidad autónoma, se entenderá que están afectadas por una discapacidad, en un grado igual o superior al 65 por ciento, aquellas personas para las que, como medida de apoyo a su capacidad jurídica y mediante resolución judicial, se haya nombrado un curador con facultades de representación plenas para todos los actos jurídicos.

que la medida de apoyo sea decretada judicialmente, resultando que la reforma prioriza las medidas voluntarias y fortalece la guarda de hecho, una medida informal, empujando a las familias a judicializar –normalmente con escaso éxito y notoria frustración– el apoyo para obtener la equiparación al 65 % y sus beneficios. Y además se requiere que las medidas judiciales se concreten en una curatela representativa para todos los actos jurídicos, lo que desdeña la excepcionalidad que con la reforma se quiere dar a la sustitución de la voluntad de la persona con discapacidad –según el art. 249 CC las funciones representativas son excepcionales– y la necesidad de que las medidas judiciales configuren un traje a medida, que se ajuste a los principios de necesidad y proporcionalidad.

A la vista de la desconfianza con el nuevo sistema parece preferible optar por una aproximación distinta para seguir tutelando al colectivo que, con anterioridad a la reforma, podía beneficiarse de la equiparación de la «incapacitación judicial» con el 65 % de discapacidad, enfoque del que ya existen precedentes en la propia normativa civil, fiscal y laboral, y que pasa por extenderla a quienes, teniendo un 33 % de discapacidad, acrediten que procede de factores cognitivos o derivados de enfermedad mental, lo que concuerda precisamente con la finalidad con que se introdujo la equiparación por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que perseguía beneficiar a las «personas con discapacidad psíquica»²⁸. Es a ese colectivo al que se dirigen las medidas de apoyo a las personas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica, medidas que no se extienden a las personas con discapacidad física o sensorial, que obviamente necesitan apoyos, pero no en la toma de decisiones ni en el ejercicio de su capacidad jurídica²⁹.

Y esa diferenciación ya existe en el marco de los mecanismos dirigidos a promover la protección patrimonial de las personas con discapacidad, que si bien exigen al delimitar su perímetro de acceso un 65 % cuando la discapacidad es física o sensorial, la reducen al 33 % cuando es «psíquica». Es el caso de los patrimonios protegidos (arts. 2 Ley 41/2003 y 54 Ley

²⁸ La equiparación no figuraba en el proyecto de ley, y fue fruto de tres enmiendas diferentes presentadas por el Grupo Parlamentario Popular (270), CIU (298) y PNV (316). Las dos primeras tenían como justificación la siguiente: «Consideración a efectos fiscales como grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 a la declarada, judicialmente, *lo que beneficia a minusválidos psíquicos*». BOCG, VI Legislatura, Serie A, Proyectos de Ley, 5 de noviembre de 1999, núm. 187-3. La tercera indicaba lo siguiente:

Para la aplicación de cualesquiera de las ventajas y beneficios fiscales previstos en la normativa vigente, esta parte de la base del grado de minusvalía de cada discapacitado. Sin embargo, *debería considerarse que tales beneficios no parecen tener en consideración factores tales como el hecho de que una persona, como consecuencia de su minusvalía, sea declarada incapaz (Síndrome de Down, retraso mental y esquizofrénicos)*. En consecuencia, se hace necesario, con fines tributarios al menos, una equiparación a la situación de discapacitados con minusvalía superior al 65 por 100 de aquellos declarados incapacitados judicialmente.

Las tres fueron aceptadas por la ponencia en su informe, si bien con la redacción de las dos primeras. BOCG, VI Legislatura, Serie A, Proyectos de Ley, 15 de noviembre de 1999, núm. 187-6.

²⁹ En esta línea se ha pronunciado también Martín Dégano (2022b).

del IRPF) y también de los planes de pensiones en el régimen especial en favor de personas con discapacidad (disp. adic. 4.^a Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y art. 53 Ley del IRPF). Una equiparación de alcance general en esa línea habría de hacerse a efectos fiscales y en el marco de la Seguridad Social³⁰, teniendo presente que una persona con discapacidad intelectual superior al 33 % –e inferior al 65 %– nunca podrá optar a empleos de elevados ingresos y necesitará, en mayor o menor medida, apoyo en la toma de decisiones.

Y debería valorarse también la necesidad de distinguir, a la hora de efectuar la referida equiparación, la discapacidad originaria de la sobrevenida, o mejor, la que emerge en etapas tempranas de la vida de la que se origina en la mayor edad. El sobrevenimiento de una discapacidad intelectual por deterioro cognitivo en la mayor edad no obstaculiza la capacidad de la persona durante toda la vida para proveerse de herramientas para afrontar las mayores necesidades de la vejez –personales y patrimoniales–, a diferencia de lo que acontece cuando la discapacidad es originaria o sobreviene en un momento inicial de la vida, en cuyo caso condiciona la capacidad de la persona para generar los ingresos necesarios para subsistir y, sobre todo, para hacer frente a las necesidades de la vejez. En nuestra opinión, a efectos de equiparar la necesidad de apoyo en la toma de decisiones con el 65 % de discapacidad, no se encuentra en la misma situación quien ha necesitado apoyo toda la vida que quien lo necesita, acontecido ya el retiro por jubilación, cuando sobreviene una demencia, lo que permitiría restringir la equiparación únicamente al primer grupo de personas.

6. A modo de conclusión

La Sentencia del TS de 8 de marzo de 2023 (rec. núm. 1269/2021 –NFJ090662–) da un paso más en la consolidación del carácter declarativo, que no constitutivo, del certificado

³⁰ El artículo 12 de la LGSS, al regular la contratación de familiares y establecer reglas específicas para los hijos mayores de 30 años con especiales dificultades de inserción laboral, exige un 65 % de discapacidad cuando es física o sensorial y solo un 33 % cuando se trata de «a) Personas con parálisis cerebral, personas con enfermedad mental o personas con discapacidad intelectual, con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33 por ciento» (art. 12). En esa línea el Real Decreto 870/2007, de 2 de julio, por el que se regula el programa de empleo con apoyo como medida de fomento de empleo de personas con discapacidad en el mercado ordinario de trabajo, también discrimina en función del tipo de discapacidad, concretando como beneficiarios a:

- a) Personas con parálisis cerebral, personas con trastorno de la salud mental, personas con discapacidad intelectual o personas con trastorno del espectro del autismo, con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33 %; b) Personas con discapacidad física o sensorial con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 65 %, así como personas sordas y con discapacidad auditiva con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33 %.

Previsiones no muy diferentes recoge el Real Decreto 156/2013, de 1 de marzo, por el que se regula la suscripción de convenio especial por las personas con discapacidad que tengan especiales dificultades de inserción laboral.

de reconocimiento de la discapacidad y su grado previsto en el Real Decreto 888/2022, que, si bien ha de ser el medio ordinario para acreditar la discapacidad, no puede pretenderse exclusivo, salvo que la normativa ciña exclusivamente a ese medio la acreditación de la discapacidad. Son dos ya las sentencias que sobre esta materia y en la misma línea ha dictado el TS –la de 8 de marzo de 2023 y la de 7 de junio de 2012–, por lo que su doctrina ya constituye fuente del derecho y debe ser acatada por la Administración tributaria. Pueden entenderse caducas en este sentido las contestaciones del programa Informa referidas a la imposibilidad de acreditar la discapacidad por medios diferentes del referido certificado.

Aunque la doctrina referida resultará especialmente útil para, una vez obtenido el correspondiente certificado de discapacidad y su grado, acreditar la preexistencia de la discapacidad por otras vías (certificados médicos) –o su subsistencia llegada la fecha límite de validez del certificado–, entorno en el que desplegará su verdadera eficacia y aplicación práctica, no limita sus efectos a esos casos, sino que permite desplazar el certificado acreditando la discapacidad por cualquier otro medio de prueba. Se trata de una vía que debería estimarse excepcional, porque la acreditación no requiere únicamente certificar las deficiencias y limitaciones en la actividad que pueda tener una persona, sino valorar tales deficiencias para determinar el grado, lo que requiere remitirse necesariamente al Real Decreto 888/2022, norma que estandariza la calificación.

La doctrina de la sentencia abre a su vez una nueva perspectiva para resolver un grave problema que han desdeñado tanto la Hacienda pública –y la Seguridad Social– como el legislador, como es el de la equiparación a un grado de discapacidad del 65 % de la «incapacitación judicial». Aunque una primera lectura podría hacer pensar que la supresión de la «incapacitación» por la Ley 8/2021, de 2 de junio, expulsa del ámbito más intenso de protección a quienes no lleguen al 65 % de discapacidad de conformidad con el procedimiento de reconocimiento ordinario, en nuestra opinión la Sentencia 837/2023 ha de permitir que todos aquellos que hubieran sido incapacitados *judicialmente* con arreglo a la normativa ya derogada puedan seguir disfrutando de la equiparación al 65 % de discapacidad, por más que se modifiquen las medidas de apoyo a su capacidad jurídica, incluso cuando se desestimen las medidas judiciales por considerarse suficiente una guarda de hecho, cuando se acredite la medida judicial pretérita y el mantenimiento de las condiciones que la justificaron.

Más allá de esa evidencia resulta obvio que el nuevo modelo de apoyo a la capacidad jurídica desjudicializa los apoyos, por lo que la exigencia de medidas judiciales para proceder a la equiparación resulta lesiva para las personas con discapacidad y pervierte la filosofía de la reforma. Sería preferible, como hemos señalado, elevar al máximo grado de protección a quienes teniendo únicamente un grado de discapacidad del 33 % acrediten que procede de factores cognitivos (o, de manera más amplia, «psíquicos»), que constituyen precisamente el colectivo al que se dirigen las medidas de apoyo a la capacidad jurídica.



Referencias bibliográficas

Gutiérrez Calles, J. L. (2021). El régimen fiscal del Guardador de Hecho surgido de la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las personas con discapacidad. *Quincena fiscal*, 3, 97-120.

Martín Décano, I. (2022a). Libertad o limitación de medios para probar la discapacidad en el IRPF. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 475, 41-76.

Martín Décano, I. (2022b). La incidencia de la Ley 8/2021 (medidas de apoyo a las per-

sonas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica) sobre los beneficios fiscales en el IRPF y en el IVA: a propósito de la incapacidad y su asimilación al 65 por ciento de grado de discapacidad. *Quincena fiscal*, 9.

Verda y Beamonte, J. R. de. (2022). Primeras resoluciones judiciales aplicando la Ley 8/2021, de 2 de junio en materia de discapacidad. *Diario La Ley*, 10021.

Carlos de Pablo Varona. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Cantabria. Premio extraordinario de Licenciatura y de Doctorado, ganó el primer premio en la 18.ª edición del premio Estudios Financieros. Posee 5 sexenios. Es autor de ocho monografías y una treintena de artículos y capítulos de libro. Es patrono de varias fundaciones dirigidas a apoyar a personas con discapacidad. <https://orcid.org/0000-0002-1078-7041>

Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024

José Ignacio Ruiz Toledano

*Inspector de Hacienda del Estado
Vocal de Imposición Directa de las Personas Físicas en el TEAC (España)*

Extracto

Los Tribunales Económico-Administrativos desde 1924 resuelven las reclamaciones económico-administrativas (nacidas en 1881) para revisar los actos tributarios antes de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Los órganos económico-administrativos (Tribunales Económico-Administrativos Central, Regionales y Locales y la Sala Especial para unificación de doctrina) actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias, pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Banco de Santander (C-274/14) concluye que los Tribunales Económico-Administrativos no cumplen con la exigencia de independencia en su aspecto interno que caracteriza a los órganos jurisdiccionales a los efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Sin embargo, es innegable que existe dentro del Ministerio de Hacienda separación funcional entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos.

Su centenario el próximo año 2024 es un buen momento para entender su origen y evolución, de analizar su situación actual y de evaluar las posibilidades de evolución y mejora.

Palabras clave: Tribunales Económico-Administrativos; reclamaciones económico-administrativas; centenario; órganos económico-administrativos; Tribunal Económico-Administrativo Central; Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales; revisión de actos tributarios; independencia funcional.

Recibido: 03-06-2023 / Aceptado: 20-06-2023 / Publicado: 05-10-2023

Cómo citar: Ruiz Toledano, J. I. (2023). Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 65-100. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19207>



The Economic-Administrative Courts facing their centenary in 2024

José Ignacio Ruiz Toledano

Abstract

Since 2024, the Economic-Administrative Courts decide economic-administrative complaints (born in 1881) to review tax acts before they go to the contentious-administrative jurisdiction.

The economic-administrative bodies (Central, Regional and Local Economic-Administrative Courts and Special Chamber for the Unification of Precedent) act with functional independence in the exercise of their duties. Even though, the court of Justice of the European Union court of Justice of the European Union Banco Santander case (C-274/14) rules that they lack the internal aspect of independence that characterizes a court or tribunal for the purposes in Article 267 of treaty on the Functioning of the European Union, there is indeed a separation of functions within the Ministry of the Finance between the State Tax Administration Agency and the Economic-Administrative Courts.

Their centenary in 2024 is a good time to understand their origin, where they stand now and their future and prospects of improvement.

Keywords: Economic-Administrative Courts; economic-administrative complaints; centenary; economic-administrative bodies; Central Economic-Administrative Court; Regional y Local Economic-Administrative Courts; tax acts review; functional Independence.

Received: 03-06-2023 / Accepted: 20-06-2023 / Published: 05-10-2023

Citation: Ruiz Toledano, J. I. (2023). Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 65-100. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19207>



Sumario

1. Introducción
 2. Antecedentes históricos
 - 2.1. La etapa inicial
 - 2.2. La reconfiguración de los TEA tras la Constitución de 1978
 3. La situación actual
 - 3.1. La regulación vigente
 - 3.2. Los datos de actuación de los TEA
 - 3.2.1. Entradas y resoluciones
 - 3.2.2. Medios personales y materiales
 - 3.2.3. Estimación, desestimación y otros
 - 3.2.4. Importe impugnado y deuda suspendida
 - 3.2.5. Plazos para resolver y notificar
 4. Posibilidades de evolución y mejora
 - 4.1. Mantenimiento del sistema sin mejoras profundas
 - 4.2. Mantenimiento del sistema con mejoras profundas
 - 4.3. Transformación de los TEA
 - 4.4. Supresión de los TEA
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo resume y modifica la ponencia que presenté el 11 de enero de 2023 en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Agradezco los comentarios recibidos de los miembros de dicha Sección.

1. Introducción

Los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) constituyen una especialidad tributaria que el próximo año 2024 alcanza su centenario, por lo que es un buen momento para reflexionar sobre su situación actual y perspectivas de futuro, si bien me centraré en el ámbito estatal y solo de forma tangencial me referiré a los órganos equivalentes en comunidades autónomas (CC. AA.) y en entes locales (EE. LL.).

Trabajo en los TEA desde hace más de veinte años, pero no es frecuente que las personas que pertenecemos a los mismos los analicemos por escrito, con excepciones como Far Jiménez (2000a y 2000b) en el año 2000 o Abril Abadín (2005a y 2005b) en 2005. Por el contrario, son muy habituales los comentarios de autores del ámbito universitario o de la asesoría fiscal. Algunos son muy críticos, como Lago Montero (2018a, p. 144) que cita la endogamia, inmovilismo, miedo al cambio, excesivo narcisismo, vivir al margen de otros países de nuestro entorno más avanzados y exceso de autosatisfacción. Otros autores, como Rozas (2020, pp. 48-50), al estudiar el sistema de justicia administrativa y no solo los TEA, enumera «ciertas fortalezas, virtudes y ventajas», pero también «puntos endebles y aspectos ambivalentes».

2. Antecedentes históricos

Los TEA aparecen en 1924 con el Real Decreto de 16 de junio y el Reglamento de 29 de julio del mismo año para resolver las reclamaciones económico-administrativas (REA), si bien la vía económico-administrativa surge previamente con la Ley de Bases de 1881, normalmente denominada «Ley Camacho» y su reglamento provisional, que regula las REA.

Una institución que ha funcionado durante casi 100 años (más de 140 en caso de contar desde la aparición de la vía económico-administrativa) tiene sin duda méritos que permiten resistir el paso del tiempo y evolucionar adecuándose a las nuevas necesidades que surgen. Rozas menciona la «fortaleza del modelo» (2020, p. 43).

Sin embargo, no voy a detallar la evolución histórica, sino solo los puntos más significativos y adelanto que considero que la situación actual comienza realmente con la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y presenta dos etapas previas, la primera inicial desde 1881 y la segunda de reconfiguración desde la Constitución de 1978.

2.1. La etapa inicial

Aunque existen precedentes anteriores, la vía económico-administrativa se consolida en 1881, pero a partir de dicho año hay algunos vaivenes y se va ampliando al ámbito local, la parafiscalidad, etc. Recomiendo el trabajo realizado por Serrera Contreras (1966), pero como no es fácil de consultar, me remito al citado Far Jiménez (2000a) o a los trabajos relativamente recientes y de más fácil acceso escritos por Coronas Guinart (2004) o por diversos abogados del Estado en el Libro Conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado (2007, pp. 53 a 195).

La Ley de Bases de 31 de diciembre de 1881 sobre el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas y el reglamento provisional para su ejecución de la misma fecha ponen orden en la previa situación, regulando con carácter codificador y sistemático las REA. La denominación «económico-administrativo» hacía referencia en aquel tiempo a la actividad del Ministerio de Hacienda y precisamente lo que en 1881 se pretendió, además de modificaciones en las figuras tributarias entonces existentes, fue sistematizar las reclamaciones para agilizar y mejorar la resolución de estas.

En este momento se establecen dos periodos sucesivos, uno gubernativo (con dos instancias, la primera ante el delegado de Hacienda Provincial, la segunda mediante el recurso de alzada que resolvía el ministro de Hacienda) y otro contencioso-administrativo, mediante el recurso judicial del mismo nombre (Coronas Guinart, 2004, p. 16; Abogacía General del Estado, p. 65).

En los años siguientes se dictaron numerosos reales decretos, reglamentos e instrucciones realizando diversos cambios, que no merece la pena exponer, salvo señalar que se crean Tribunales Gubernativos, que son los antecedentes remotos de los TEA, que en varias ocasiones se suprimen y se restablecen, con modificaciones en su composición y competencias. Aunque se había juridificado notablemente el procedimiento de las REA y se configuraba como una función diferente de la de gestión, no existía realmente una separación.

Por otro lado, el sistema tributario español resultaba claramente insuficiente, como puso de relieve Fuentes Quintana (1990, pp. 54 y ss.) y venía acompañado de deficiencias de la Administración tributaria que, a finales del siglo XIX y principios del siglo XX, según el ilustre hacendista «... no gestiona, pues, los tributos, cuida simplemente de los expedientes que suscita la práctica de esta Administración» (1990, p. 333)¹.

En el año 1924 se implantan los TEA mediante los Reales Decretos de 16 de junio de 1924 sobre organización de los Tribunales Económico-Administrativos Central y Provinciales y de

¹ Fuentes Quintana, mencionando a Flores de Lemus, para quien lo que hace la Administración de contribuciones es ocuparse de las incidencias producidas durante la gestión, es decir, tramitar las reclamaciones económico-administrativas.

29 de julio de 1924 sobre el procedimiento económico-administrativo. Además, de la creación de los TEA, se consagra la separación entre gestión y resolución de las REA, no solo a nivel procedimental, sino también orgánico, expresado de forma clara en su exposición de motivos.

Ahora bien, este principio de separación en cuanto a lo orgánico solo se plasmó, parcialmente, respecto al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que en 1924 estaba presidido por el director general de lo contencioso y varios vocales. Por el contrario, los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales (TEAP) estaban formados por el delegado de Hacienda, que presidía, así como tres vocales (el abogado del Estado, el interventor provincial y el jefe de la dependencia autora del acto impugnado). En realidad, en el TEAC la separación orgánica no se logró hasta el Real Decreto de 21 de agosto de 1926, en que el presidente se nombraría libremente por el ministro de Hacienda (Serrera Contreras, 1966, p. 79)².

En 1959 se aprueba un Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA de 1959) que incorporaba innovaciones técnicas, pero no cambios estructurales.

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (LGT de 1963) dedicó algunos preceptos (arts. 163 a 171), pero sin introducir modificaciones y, por ello, ni siquiera fue necesario modificar el previo RPREA de 1959.

Tras la Ley de 17 de marzo de 1973, de modificación de la jurisdicción contencioso-administrativa, se atribuyen a las Audiencias Territoriales también la revisión de los recursos económico-administrativos, lo que supone que la revisión contencioso-administrativa de las resoluciones de los TEA no solo se realiza por el Tribunal Supremo.

Durante toda esta época se discutió si la vía económico-administrativa era jurisdicción y los TEA eran los órganos de la «jurisdicción económico-administrativa», existiendo diferentes posiciones, que fueron sistematizadas en 1963 por Garrido Falla (1963, pp. 180 y 181). Sin embargo, esta polémica tiene actualmente mínima trascendencia y lo importante es que en dicha etapa se trataba de un recurso administrativo (si bien especial), ante órganos administrativos (aunque se denominaran tribunales), caracterizado porque dichos órganos tenían funciones separadas de los órganos de gestión, lo que para algunos autores podía encuadrarse total o parcialmente en lo jurisdiccional, mientras otros lo negaban.

Rozas (2020, pp. 39 y ss.) con una brillante exposición mantiene que, en realidad, adoptaba la forma de jurisdicción especializada, que solo era revisada en la cúpula del sistema por el Tribunal Supremo³. El mismo autor destaca que ello se desvirtúa en 1973 cuando

² Este autor recuerda que el director general de lo contencioso era en aquel momento el jefe de un centro gestor de tributos.

³ Ahora bien, este mismo autor reconoce que otra posibilidad es concebir los TEA como una segunda instancia administrativa «privilegiada» compatible con la jurisdicción contencioso-administrativa. (Rozas, 2020, p. 40).

se atribuyen a las Audiencias Territoriales también la revisión de los recursos económico-administrativos. Sin embargo, quizás lo que ocurría es que hasta la Ley de 27 de diciembre de 1956 no existió una jurisdicción contencioso-administrativa, en el sentido en el que actualmente la entendemos, como expresa García de Enterría (2003, pp. 168 y 169).

Por ello, lo que en esta primera etapa resulta relevante, más que la polémica sobre la jurisdicción, es que se conciben dos funciones diferentes, una de gestión tributaria y otra de resolución de las REA, que se propugna encomendar a órganos diferentes, pero esto solo se plasma realmente en el TEAC (a partir de 1926) y no en los TEAP.

2.2. La reconfiguración de los TEA tras la Constitución de 1978

La segunda etapa implica la adaptación de los TEA, como el resto de Administración, a la Constitución, pero, sobre todo, culmina el camino propugnado muchos años antes de separación de órganos. La Constitución reserva las palabras jurisdicción y jurisdiccional para el Poder Judicial, regulado en el título VII⁴. Esto provoca que no se pueda dudar que los TEA no forman una jurisdicción en sentido propio, como propugnaba antes una parte de la doctrina científica.

A partir del año 1980, no tanto como consecuencia directa de la Constitución, sino de los principios que la inspiraban, se produjeron muchas modificaciones normativas y no se encomienda a los TEA la revisión de los tributos propios de las CC. AA. según el artículo 20 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las CC. AA. Luego, se reduce el ámbito de los TEA a la Hacienda Estatal, pues fueron excluyéndose las Haciendas Forales, la Seguridad Social y las Haciendas Locales, aunque siguen revisándose hoy los tributos cedidos por el Estado en las CC. AA. de régimen común.

La reforma más trascendente fue realizada por la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo, así como el posterior Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre (Real Decreto Legislativo de 1980), por el que se articula la citada Ley de bases, que se desarrolla en el posterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1981 (RPREA de 1981).

A partir de este momento la resolución de las REA corresponde en todos los casos a órganos diferentes con personas ajenas a la «gestión», pues el artículo 7 del Real Decreto Legislativo de 1980 señalaba que el TEAC estaría constituido por el presidente y los vocales nombrados y separados por Real Decreto del Consejo de Ministros entre determinados

⁴ Sin embargo, en el mismo no se cita la jurisdicción contencioso-administrativa, aunque curiosamente sí se hace en el título VIII, en concreto en el artículo 153 c) al referirse al control de la actividad de los órganos de las CC. AA.

funcionarios, mientras los TEAP estarían constituidos por el presidente y los vocales nombrados y separados por orden del ministro de Hacienda (entre determinados funcionarios). Las Secretarías estarían a cargo de un abogado del Estado, con voz pero sin voto.

Además, se realizaron otras modificaciones. De todas ellas, cabe destacar que la duración de cualquiera de las instancias pasa a un año (con algunas especialidades) y, además, la falta de resolución en plazo permite que, por silencio, se impugne mediante el recurso procedente.

Sin embargo, quizás más importante es lo que no se hizo, pues no cambió el paradigma de la vía económico-administrativa, convirtiéndola en potestativa, ni suprimiéndola. Tampoco transformándola en una jurisdicción especializada (como había ocurrido con figuras similares en Alemania e Italia).

En 1985 se suprimió la vía económico-administrativa en el ámbito local, como consecuencia de la Ley 7/1985, de 7 de abril, de Bases de Régimen Local (LBRL), pero sin sustituirla por otra figura o institución. Los resultados fueron nefastos, provocando la indefensión práctica de muchos contribuyentes. Basta remitirse a las duras palabras del Defensor del Pueblo en su informe de 1987 (Defensor del Pueblo, 1987).

En 1987 la Ley 33/1987, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, mediante su disposición adicional octava crea los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales (TEARL), suprimiendo los TEAP. De esta forma los Regionales coinciden con el ámbito de las respectivas CC.AA. y los Locales con el ámbito de las ciudades de Ceuta y Melilla, lo que supone reconfigurar los TEA a la estructura territorial establecida por la Constitución.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), en su disposición adicional quinta.² excluye la revisión de actos en materia tributaria, lo que fue objeto de críticas por parte de diversos autores, como describió brillantemente Huesca Boadilla (1997, pp. 42 y ss.). En todo caso, resulta paradójico que desde el ámbito tributario las críticas fueran por no aplicar la LRJ-PAC (o al menos algunos de sus preceptos), mientras que desde el ámbito administrativo las críticas casi de forma unánime fueran sobre las insuficiencias de la propia LRJ-PAC⁵. Por ello, la posterior Ley 4/1999, de 13 de enero, modificó en profundidad algunos aspectos, tratando de solventar los problemas que habían provocado mayor rechazo.

⁵ A título de ejemplo, Menéndez Menéndez (1997, pp. 253 y ss.), al analizar los rasgos de la ley comienza refiriéndose a «una casi unanimidad en la crítica doctrinal» y posteriormente a que entre los planteamientos maximalistas que no resuelven los problemas, sino que los multiplican se refiere a la desaparición del recurso de reposición, que «ha generado una relativa indefensión para los ciudadanos y un considerable atasco para los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, amén de desconocer algunas singularidades de las Administraciones públicas locales».

La Ley 25/1995, de 20 de julio, realizó modificaciones importantes en la LGT de 1963, pero su disposición adicional única solo introdujo mínimas modificaciones en la regulación económico-administrativa. El posterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1996 (RPREA de 1996), desarrolla las modificaciones realizadas por la Ley 25/1995, pero no introduce cambios significativos, como señala también Huesca Boadilla (1997, p. 41).

La posterior Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), en su artículo 27 establece la posibilidad de interponer directamente la reclamación ante el TEAC cuando la misma sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el mismo, lo que lleva a la modificación en su disposición final segunda del Real Decreto Legislativo 2795/1980. También modifica la cuantía a efectos del recurso de alzada. Son cambios con poca trascendencia práctica, pues afectan a un pequeño número de reclamaciones, aunque sean las de más cuantía y a reclamantes, en principio, con más medios económicos. Esta posibilidad de interponer reclamación directamente en única instancia ante el TEAC (generalmente llamada reclamación *per saltum*) ha sido poco utilizada. De la Nuez Sánchez-Cascado y Pérez Torres (2000, p. 65) reconocieron que sus previsiones iniciales de que iba a aumentar de forma sustancial el número de REA ante el TEAC amenazando con su colapso fueron inexactas. Esta falta de utilización no parece haber cambiado demasiado posteriormente.

La falta de una reforma que rompiera frontalmente con el sistema anterior provocó, sobre todo en los últimos años del siglo XX y los primeros del siglo XXI, numerosas críticas de autores pertenecientes a la universidad, la asesoría fiscal, la magistratura e, incluso, la propia Administración, propugnando diversas reformas.

3. La situación actual

Un análisis que pueda resultar de interés no solo debe examinar la regulación actual, sino la realidad práctica de los datos numéricos de la actividad de los TEA.

3.1. La regulación vigente

Los artículos 226 a 248 de la LGT regulan las REA y el posterior Reglamento General de desarrollo de dicha LGT en cuanto a la revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, dedica los artículos 28 a 65. Para un análisis detallado remito a la obra que se realizó después del RGRVA (Ruiz Toledano, 2006) o, por ejemplo, a Sánchez Pedroche (2006) o los abogados del Estado que participaron en el Libro Conmemorativo del 125 aniversario de la creación del Cuerpo de Abogados del Estado (Abogacía General del Estado, 2007).

Es importante destacar que la Comisión para el estudio y propuestas de medidas de reforma de la LGT culminó con el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de julio de 2001 (Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, 2001), dedicando la parte VI (2001, pp. 209 a 236) a la revisión de actos tributarios. Sin embargo, no cuestionó los TEA o el carácter obligatorio de las REA, aunque de forma casi unánime se pronunció a favor de la introducción de un arbitraje tributario y también, aunque menos unánime, por la regulación de una mediación (judicial o ante los TEA). Ahora bien, estas propuestas sobre arbitraje y mediación no fructificaron finalmente y todavía siguen siendo recomendadas, en diversas variantes, por numerosos autores.

El mismo año 2003 en que se aprobó la LGT también se modificó la LBRL, por la Ley 57/2003, de 18 de diciembre. Crea en el artículo 137 de la LBRL un órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en los denominados municipios de gran población. Aunque no afecta a los TEA del Estado, parece claro que la creación de estos órganos en el ámbito local supone el reconocimiento, en el mismo año de la LGT de 2003, de las virtudes de la fórmula de los TEA para superar la difícil situación de la revisión tributaria en el ámbito local. Me remito al comentario de Chico de la Cámara (2016, pp. 289 a 349). Ahora bien, advierto de que en el día de hoy sigue sin darse una solución adecuada a los contribuyentes de los municipios que no son de gran población e, incluso, en algunos de los que son de gran población no parecen haberse creado los órganos correspondientes.

La LGT de 2003, a diferencia de la previa LGT de 1963 y del Real Decreto Legislativo 2795/1980, regula con detalle las REA, dando rango legal a cuestiones que antes tenían carácter reglamentario y se encontraban en el RPREA de 1996. Sin embargo, ello se produce en todas las materias, consecuencia de una tendencia consolidada, no solo en el ámbito tributario, a aprobar leyes extensas y reglamentos de desarrollo cortos. Por otro lado, como pone de relieve Martínez Lafuente (2005, p. 11) desaparece el tradicional «Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas» independiente. Me limito a destacar, de forma brevísima, algunos rasgos de la regulación:

Primero: mantiene el tradicional carácter obligatorio y previo a la vía judicial, como función separada de la aplicación de los tributos e imposición de sanciones, que está encomendada a órganos especializados que son los TEA.

Segundo: los TEA conservan la independencia funcional según el artículo 228.1 de la LGT (no forman parte de la línea jerárquica), pero no hay independencia orgánica (siguen en la Secretaría de Estado de Hacienda), ni se consagra la inamovilidad de los miembros de los TEA que deciden.

Tercero: continúa la revisión por los TEA del Estado de los actos dictados por las CC. AA. en materia de tributos cedidos por el Estado, aunque la disposición adicional decimotercera de la LGT posibilitaba la participación de las CC. AA. en dichos TEA mediante el nombramiento de funcionarios de las CC. AA. o mediante la creación de una sala especial formada

por personal de los TEA y de los órganos económico-administrativos de las CC.AA., que no se desarrolló en la práctica.

Cuarto: las normas procedimentales económico-administrativas van aproximándose a las de otros procedimientos tributarios (existen remisiones a las normas de los procedimientos de aplicación de los tributos) e incluso administrativos (dado el carácter supletorio que el art. 7.2 de la LGT predica de las disposiciones generales del derecho administrativo), alejándose de la anterior regulación, que era mucho más parecida, incluso terminológicamente⁶, a los procesos judiciales. Este aspecto es poco reconocido, pues incluso recientemente se sigue manteniendo la opinión de que los procedimientos económico-administrativos son muy similares al proceso contencioso-administrativo⁷, que no creo acertada.

Quinto: el artículo 235.3 de la LGT introduce dos importantes novedades. La primera que la reclamación está dirigida al órgano que dictó el acto que es el que se encarga de remitirla al órgano económico-administrativo, junto con el expediente administrativo. La segunda que el órgano que dictó el acto puede anularlo con determinadas limitaciones (básicamente que no se haya presentado previamente recurso de reposición y que la reclamación contenga alegaciones)⁸, pero ha sido poco utilizada, aunque sería útil en el ámbito de los procedimientos gestores masivos.

Sexto: el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales con un plazo máximo de seis meses para agilizar la tramitación, regulado en los artículos 245 a 248 de la LGT es una de las grandes novedades y exigía la presentación de alegaciones y pruebas con el escrito de interposición, excluyendo la puesta de manifiesto ante los TEA. Regulaba una posible vista oral, pero no fue solicitada por los reclamantes, ni utilizada por los TEA.

Séptimo: el procedimiento general mantiene la posibilidad de limitarse a interponer la reclamación y pedir la puesta de manifiesto ante los TEA para presentar alegaciones y pruebas (art. 236.1 LGT). Sin embargo, hay una simplificación del procedimiento, diferenciándolo del proceso contencioso-administrativo.

Octavo: otra de las grandes novedades es la regulación detallada de la vinculación para la Administración tributaria de lo establecido por el TEAC en las resoluciones que contienen

⁶ Puede parecer anecdótico, pero ni la LGT, ni el RGRVA, contemplan las «providencias» citadas en numerosas ocasiones por el RPREA de 1996 (arts. 5, 20, 34, 35, 50, etc.), ni tampoco se refieren al «fallo» también empleado reiteradamente en el citado RPREA (arts. 14, 19, 98, 101, etc.).

⁷ Incluso algunas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su *ratio decidendi* siguen expresándolo. Por ejemplo, la conocida Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), Sección 2, referida a la aportación de pruebas en vía económico-administrativa, realiza consideraciones sobre su evidente aproximación al procedimiento judicial, como un cauce de perfiles cuasi jurisdiccionales.

⁸ Se excepciona en las reclamaciones entre particulares, pero la razón es que en las mismas no existe acto administrativo.

doctrina reiterada (art. 239.7 LGT de la redacción original) y las que unifican criterio (art. 242.4 LGT), así como las resoluciones dictadas por la Sala Especial para Unificación de doctrina, creada para resolver el recurso extraordinario con esta denominación (art. 243 LGT). La Sala Especial solo ha dictado una resolución (aunque han pasados más de 18 años desde la entrada en vigor de la LGT) y es una fórmula discutible, sobre todo porque el legitimado para interponer el recurso (director general de tributos) forma también parte de la Sala Especial que resuelve⁹.

Noveno: la regulación de la suspensión sufre modificaciones significativas, que siguen alejándola de las medidas cautelares en el ámbito contencioso-administrativo. Así, continúa encomendada a los órganos de aplicación de los tributos la suspensión automática con garantías tasadas, pero en la suspensión con otras garantías distintas de las tasadas deja de exigirse que la ejecución pueda producir perjuicios de difícil e imposible reparación y pasa también a encomendarse a los citados órganos de aplicación. De esta forma, los TEA solo resuelven la suspensión en vía económico-administrativa en casos residuales en número.

Los cambios normativos posteriores han realizado mejoras, pero no alteran los rasgos que acabo de destacar. Aunque en 2009 se modificó la LGT con ocasión de la reforma del sistema de financiación autonómica por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, para posibilitar que las CC. AA. se encargaran de la revisión de sus actos sobre tributos cedidos, no se ha desarrollado en la práctica.

La Ley 34/2015 (que modifica numerosos preceptos de la LGT sobre las REA) y el Real Decreto 1073/2017 (que modifica también preceptos del RGRVA) realizan interesantes mejoras e impulsan la utilización de las nuevas tecnologías en el ámbito económico-administrativo¹⁰, pero no implican modificaciones relevantes a los efectos del presente análisis. Me remito también a lo escrito tras dicha reforma por Ruiz Toledano y Ruiz González (2016, pp. 55 a 287) y Ruiz Toledano (2022, pp. 139 a 216), así como los estudios realizados por otros autores, por ejemplo, Checa González (2017)¹¹. No obstante, destacaré dos aspectos:

Primero, por «motivos de eficiencia administrativa» según expresa el Real Decreto 1073/2017, con la nueva redacción del artículo 28.5 del RGRVA, el presidente del TEAC mediante resolución puede atribuir a los miembros de un órgano económico-administrativo la función de resolver reclamaciones competencia de otro. Esta novedad, que es muy útil,

⁹ Personalmente, aunque comprendía la buena intención del recurso para evitar discordancias entre las consultas vinculantes y la doctrina del TEAC, ambas que vinculaban a los órganos de aplicación de tributos, advertí que hubiera sido más coherente con los principios económico-administrativos que, por ejemplo, resolviera el pleno del TEAC. Me remito a Ruiz Toledano (2006, p. 906).

¹⁰ Estas normas fueron impulsadas siendo E. Pujalte Méndez-Leite presidente del TEAC, aunque algunos aspectos provenían de trabajos realizados previamente siendo S. Fernández Doctor presidenta del TEAC.

¹¹ Advierto que, a pesar de su denominación, también analiza el recurso de reposición.

me genera dudas teóricas, pero permite que los miembros de los TEA con menor carga de trabajo o que estén más al día puedan resolver REA de otros más desbordados o atrasados. Sin duda, ha facilitado la gran mejora que reflejan los datos de entradas y resoluciones, que luego expondré.

Segundo, regula la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que se desarrolla en la modificación del RGRVA. Sin embargo, esta regulación ha quedado vacía de contenido tras la Sentencia del Pleno del TJUE de 21 de enero de 2020 (Banco de Santander, asunto C-274/14 –NFJ075840–), que establece con claridad que los TEA (en el caso concreto el TEAC) no son órganos jurisdiccionales a los efectos de la Unión Europea y, por tanto, no pueden plantear cuestiones prejudiciales. Me remito al comentario de Rozas (2020, pp. 52 a 54), aunque añado que causa un importante daño a la imagen de los TEA porque fue el propio TJUE el que previamente en 2000 (Sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados núms. C-110/98 a C-147/98 –NFJ008483–) los había reconocido como tales órganos jurisdiccionales y porque el contribuyente «normal» no sabe que ello se produce por la evolución de la jurisprudencia del TJUE y puede creer que se debe a que los TEA han empeorado, lo que puede provocar una pérdida de confianza en los mismos.

Por último, aunque no sean normas tributarias, la LRJ-PAC ha sido sustituida por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), aplicables con carácter supletorio al ámbito tributario, en lo que no tenga regulación específica. Dichas leyes no modifican los recursos administrativos, lo que ha sido objeto de duras críticas¹².

3.2. Los datos de actuación de los TEA

Las Memorias anuales de los TEA elaboradas por el TEAC que se encuentran disponibles en internet¹³ reflejan los datos esenciales, aunque algunos también se incorporan a las Memorias de la Administración tributaria elaboradas por la Inspección General que también están en internet¹⁴. Además, existen interesantes análisis anteriores a la LGT de 2003. Uno

¹² Por ejemplo, Gallardo Castillo (2016, p. 247).

¹³ En el momento de escribir estas líneas (mayo de 2023) se encuentran disponibles las Memorias de los años 2003 a 2021, <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>

¹⁴ En el momento de escribir estas líneas (mayo de 2023) se encuentran disponibles las Memorias de los años 1997 a 2020, elaboradas por la Inspección General del Ministerio de Hacienda, <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx>

limitado a los TEA del Estado realizado por Andrés Aucejo y Royuela Mora (2005, pp. 19 a 57). Otro sobre la litigiosidad tributaria general elaborado por Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005). Más actuales son los informes anuales sobre la Justicia Administrativa elaborados por el Centro de Investigación de la Justicia Administrativa (CIJA), el último publicado de 2022¹⁵, aunque se refieren, sobre todo, al ámbito contencioso-administrativo.

3.2.1. Entradas y resoluciones

Las Memorias de los TEA permiten conocer las entradas (reclamaciones, recursos y demás procedimientos) y las resoluciones (resoluciones propiamente dichas y acuerdos de archivo) desde los años 1999¹⁶ a 2021, pero no proporcionan, entre otros, datos de resoluciones pendientes, sobre cuantía o tiempos de resolución.

Como los datos de 2022 todavía no están publicados¹⁷ y no basta referirse únicamente al último año 2021 disponible, pues no sería relevante a efectos estadísticos, destaco el último quinquenio 2017 a 2021¹⁸:

	2017	2018	2019	2020	2021	Total	Media
Entradas	194.279	200.562	180.916	189.358	212.796	977.911	195.582
Resoluciones	209.617	216.139	212.078	233.238	247.646	1.118.718	223.743
Diferencia	-15.338	-15.577	-31.162	-43.880	-34.850	-140.807	-28.161

Ahora bien, aunque por motivos de espacio no voy a detallar los datos numéricos de años anteriores, teniendo en cuenta los datos de las Memorias y los utilizados en los trabajos citados, creo que pueden distinguirse desde 1998 cuatro etapas sucesivas:

¹⁵ Centro de Investigación de la Justicia Administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid (2022). También está disponible en internet, así como los previos informes desde 2015. El Informe de 2022 analiza los datos del año 2020 de los TEA, dado que eran los disponibles cuando se realizó el mismo.

¹⁶ La Memoria de los TEA de 2003, que es la primera publicada, proporciona información global desde 1999 a 2003 al analizar la carga de trabajo de los TEA en su conjunto (Memoria Anual 2003, p. 68), así como posteriormente la carga de trabajo en cada uno de los TEA. Sin embargo, solo para el año 2003 refleja un cuadro sobre el concepto (IRPF, IVA, etc.) y el sentido (estimadas, desestimadas y otros) también para los TEA en su conjunto (Memoria Anual 2003, p. 62) y luego para cada uno de los TEA.

¹⁷ Las Memorias anuales normalmente se publican en el último trimestre del año siguiente, por lo que la de 2022 previsiblemente, si se mantiene lo que ha ocurrido en años precedentes, se publicaría en octubre o noviembre de 2023.

¹⁸ Memoria TEA 2021, p. 24.

En la primera (1998 a 2003) la situación se mantuvo estable en las entradas y resoluciones, pero la situación de pendencia (asuntos sin resolver a final de año, muchos superando el plazo previsto) no avanzaba significativamente.

En la segunda (2004 a 2008) destaca la entrada en vigor de la LGT de 2003 y supuso una importante mejora pues se resolvieron 106.318 más asuntos de los que entraron. Todo indica que no se estaba lejos en algunos TEA de poder resolver en plazo.

En la tercera (2009 a 2016) hay un gran empeoramiento de la situación, debida a la crisis económica y problemas posteriores, aunque los TEA hicieran un gran esfuerzo y logran resolver más que anteriormente. Los mecanismos previstos en la LGT de 2003 no fueron suficientes para afrontar el enorme aumento de las entradas, dada la insuficiencia de medios personales y materiales en los TEA. En los años 2009 a 2016 se resolvieron 161.572 asuntos menos de los que entraron, perdiendo más de lo logrado tras la LGT de 2003.

En la cuarta (2017 a 2021) hay una gran mejora, superior a la producida tras la LGT de 2003, revertiendo la situación. Se han resuelto 140.807 asuntos más de los que entraron, con un gran aumento del número de resoluciones que ha alcanzado unas cifras anuales no logradas antes. Si en el año 2022, en que no hay cifras oficiales, continúa esta dinámica, que es lo que parece que ha ocurrido, se habría superado la situación de crisis continua desde 2009 e, incluso, es posible que haya mejorado desde dicho año 2009, que había supuesto una mejora importante en los años 2004 a 2008.

Las Memorias permitirían realizar un estudio mucho más detallado, pero las cifras globales citadas son ilustrativas.

Por otro lado, las Memorias no dan cifras sobre asuntos pendientes de resolver en cada año y no se pueden obtener dichos asuntos pendientes, sumando las entradas y restando las resoluciones. La razón es que, tras el cierre de datos de cada año, para corregir errores se eliminan en años posteriores algunas entradas que no procedían (que deben anularse), mientras también aparecen entradas que no se habían computado (por ejemplo, se había considerado como una reclamación lo que, en realidad, eran varias, por lo que procede dar de alta las que no se habían tenido en cuenta, lo que se denomina «desglosar»). En mi experiencia práctica eran pocos casos hace años, aunque parecen haber aumentado últimamente.

3.2.2. Medios personales y materiales

Las entradas y resoluciones dicen mucho sobre el funcionamiento de los TEA, pero deben completarse con los medios y el coste que tienen. Las Memorias anuales proporcionan información sobre los créditos presupuestarios diferenciando por capítulos 1, 2, 4 y 6, aunque el más importante desde el punto de vista cuantitativo es el capítulo 1 referido a costes de personal.

También las memorias proporcionan información sobre las personas que trabajan en los TEA, diferenciando según el grupo de pertenencia (A1, A2, etc.) y especificando el personal laboral. Por ejemplo, en el año 2017 se expresa que al final del año son 755 personas¹⁹, mientras en el año 2021 se expresa que también al final del año son 703 personas²⁰. Comparando con el dato del año 2003 de 868 personas²¹ se ha producido, hasta 2021, una gran disminución (casi el 20 %). Sin embargo, afectaría fundamentalmente al personal de tramitación y, aunque ha provocado numerosas dificultades prácticas a lo largo de los años, ha podido ir solucionándose, aunque fuera en parte, con las mejoras de las aplicaciones informáticas y también con la simplificación del procedimiento que realizó la LGT de 2003.

Además, las Memorias hasta la de 2017 al analizar la «carga de trabajo» global, así como para cada uno de los TEA, diferenciaban entre «ponentes» y «personal de apoyo» obteniendo un resultado de esfuerzo/año en relación con las resoluciones²². Por ejemplo, en 2017 el esfuerzo/año por «ponente» era de 832 (209.617 resoluciones entre 252 ponentes) y por «personal de apoyo» era de 488 (209.617 resoluciones entre 430)²³. Ahora bien, en los diversos TEA las cifras varían de forma significativa.

Un resultado más exacto podría obtenerse diferenciando, en vez de los citados dos grupos, cuatro grupos referidos a las personas que resuelven (en Pleno, Sala o a través de órganos unipersonales, que son los presidentes, vocales y secretarios-abogados del Estado)²⁴, quienes realizan ponencias («ponentes», aunque nada impide que quienes resuelvan también realicen ponencias o incluso otras personas colaboren en dicha labor), personal de tramitación (quienes bajo la dirección del secretario-abogado del Estado realizan la tramitación del procedimiento) y el resto de personal que realiza labores de apoyo (por ejemplo, el apoyo informático que actualmente es trascendental en cualquier organización). Las Memorias no dan datos sobre presidentes, vocales y secretarios, pero pueden obtenerse en gran parte de las Relaciones de Puestos de Trabajo (RPT)²⁵, así como también figura el resto de personal funcionario y laboral.

¹⁹ Memoria TEA 2017, p. 38.

²⁰ Memoria TEA 2021, p. 41.

²¹ Memoria TEA 2003, p. 77. Como curiosidad, en dicho año había 153 vacantes sobre la plantilla total.

²² El CIJA (2022, p. 84) pone de relieve la importancia de estos datos y recomienda que se vuelvan a incluir en las Memorias, aunque para realizar los análisis ha obtenido dichos datos acudiendo a solicitudes de información pública con base en la Ley 19/2013, es decir, de transparencia y acceso a la información pública.

²³ Memoria TEA 2017, p. 28.

²⁴ El funcionamiento se regula en el artículo 231 de la LGT y la composición en la disposición adicional duodécima de dicha LGT, sin perjuicio de su desarrollo en el RGRVA.

²⁵ Pueden consultarse por internet dentro de la RPT del Ministerio de Hacienda y Función Pública, situada en el portal de transparencia, diferenciando personal funcionario y personal laboral. En el momento de escribir estas líneas (mayo de 2023), están actualizadas a fecha 14 de marzo de 2023.

Además, también habría que tener en cuenta otros «costes» que no suponen propiamente gastos para los TEA. Así, el coste derivado de la utilización de los inmuebles de patrimonio público, el coste de la tardanza en resolver que luego expondré con más detalle al examinar el importe impugnado o el coste del personal que colabora con los TEA y pertenece a otros órganos de la Secretaría de Estado de Hacienda, pues dichos órganos sufragan gran parte de los gastos de personal y medios materiales relacionados con estos colaboradores.

Este último es un tema muy importante desde el punto de vista de «imagen» para los TEA, pues desde hace años colaboran con los TEA personal de la AEAT. Cuando ello se refiere a la tramitación no parece plantear demasiados problemas, pero cuando se refiere a la colaboración en las ponencias no es extraño que los autores realicen críticas o advertencias²⁶. Mi posición personal es que no es el sistema ideal, ni que me guste demasiado, pero debo resaltar que no colaboran en la resolución, sino en los trabajos preparatorios. Por otro lado, en los últimos años básicamente se ha tratado de personal que acababa de aprobar la oposición y finalizado el curso selectivo, con el inconveniente de su escasa experiencia, pero con las grandes ventajas de sus importantes conocimientos teóricos, su entusiasmo al comenzar su actividad de trabajo en la Administración y el menor «sesgo» por no haber trabajado previamente para la AEAT, lo que me parece que disminuiría notablemente la hipotética trascendencia para la independencia funcional.

Este sería el coste «público», pues también existiría un coste «privado», que es el que afecta a los particulares que reclaman, como señalaban Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, pp. 62 a 63) o expone más recientemente Iglesias Caridad (2008, pp. 63 a 140)²⁷. Es cierto que la vía económico-administrativa según el artículo 234.5 de la LGT es gratuita²⁸ y no requiere abogado o procurador. No obstante, es relativamente frecuente que quien impugna en vía económico-administrativa acuda a un asesor fiscal para aumentar sus posibilidades de éxito, con el consiguiente coste.

Teniendo en cuenta simplemente los gastos presupuestarios reflejados en las Memorias anuales de los TEA, en 2017 el dato de obligación reconocida es de 27.984,98 miles de euros²⁹ que, comparado con 209.617 resoluciones, daría una productividad³⁰ de los TEA

²⁶ Por ejemplo, Rozas (2020, p. 49), que lo considera un punto endeble o aspecto ambivalente.

²⁷ Dicho autor se refiere a todas las fases, incluida la judicial.

²⁸ Dicho precepto establece en casos excepcionales que quien impugna pueda sufragar determinadas «costas», pero no ha tenido aplicación práctica y, en concreto, el desarrollo reglamentario fue anulado por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2019, Sección Segunda, recurso 84/2018.

²⁹ Memoria TEA 2017, p. 40.

³⁰ Es la acepción más simple de productividad, como señalan Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, p. 64), pues «... resulta de dividir la producción (por ejemplo, el número de asuntos resueltos) por el número de personas que trabajan en una organización».

de 133 euros/resolución, mientras en 2021 sería de 29.710,91 miles de euros³¹ que, comparado con 247.646 resoluciones, daría una productividad de casi 120 euros/resolución.

3.2.3. Estimación, desestimación y otros

Las Memorias proporcionan datos sobre el sentido de las resoluciones, diferenciando estimación (sin especificar si es en todo o en parte, por motivos de fondo o formales), desestimación y, finalmente, otros (incluiría inadmisibilidades y archivos), pero no reflejan los motivos por los que se recurre y se da o no la razón.

Los datos globales de 2017 a 2021³² fueron:

	2017	2018 ³³	2019 ³⁴	2020	2021	Media ³⁵
N.º Estim.	94.986	88.009	96.209	105.553	109.667	98.885
% Estim.	45,31 %	40,71 %	45,36 %	45,26 %	44,28 %	44,18 %
N.º Desest.	93.834	105.787	93.951	109.532	116.269	103.875
% Desest.	44,77 %	48,94 %	44,30 %	46,96 %	46,95 %	46,43 %
N.º Otros	20.797	22.243	21.919	18.153	21.710	20.964
% Otros	9,92 %	10,29 %	10,34 %	7,78 %	8,77 %	9,37 %
N.º Total	209.617	216.139	212.078	233.238	247.646	223.743

La independencia funcional proclamada en el artículo 228.1 de la LGT está demostrada en la práctica, a mi juicio, con estos datos de estimaciones y desestimaciones prácticamente idénticos (una media de un 44 % frente a un 46 %), manteniéndose muy similar el porcentaje en los diversos años del periodo³⁶. Los otros (inadmisibilidades y archivos) no deben,

³¹ Memoria TEA 2021, p. 43.

³² Memoria TEA 2017 a 2021, en todas ellas en la p. 20.

³³ Hay un error en 2008 de 100 resoluciones menos en los datos de estimadas (88.009), desestimadas (105.787) u otros (22.243) porque la suma sale 216.039, en vez del total de 216.139. El error aparentemente está en las cifras correspondientes al IVA.

³⁴ Hay un error en 2009 de 1 resolución más en los datos de estimadas (96.209), desestimadas (93.951) u otros (21.909) porque la suma sale 212.079, en vez del total de 212.078.

³⁵ No coincide la suma de estimadas, desestimadas y otros con el total debido a los errores previos correspondientes a datos en 2018 y 2019, pero no se entiende que resulte relevante.

³⁶ En años anteriores pueden obtenerse los datos y también hay porcentajes similares.

en mi opinión, sumarse con las estimaciones o desestimaciones que implican entrar en el fondo del asunto. En las inadmisibilidades y archivos no se examina el fondo, bien porque no concurren todos los requisitos de admisibilidad (por ejemplo, no se ha interpuesto en el plazo previsto), bien porque existe algún motivo de archivo (por ejemplo, desistimiento o satisfacción extraprocesal)³⁷.

Aunque las Memorias no dan datos suficientes, los referidos al TEAC, respecto a los TEARL, así como por figuras tributarias, parecen indicar que los actos de gran cuantía se desestiman más que los de menos cuantía, pero ello no implicaría necesariamente que en los actos de gran cuantía los TEA no sean independientes funcionalmente, pues también puede deberse a que los actos de menos cuantía, muchos de ellos realizados de forma masiva, estén peor fundamentados y motivados.

3.2.4. Importe impugnado y deuda suspendida

Las Memorias no proporcionan datos sobre el importe discutido en los actos reclamados o sobre la deuda suspendida, pero los TEA no disponen de esta información, pues lo que resulta relevante para la tramitación de las REA es la cuantía económico-administrativa, que muchas veces está alejada del importe que se discute por quien impugna. Un simple ejemplo basta para ilustrar esta discordancia. En una liquidación por los cuatro trimestres del IVA de un ejercicio que da un total de 500.000 euros (1T 120.000, 2T 130.000, 3T 140.000 y 4T 110.000) en que el reclamante pide ante un TEAR la prescripción por alguna razón jurídica, la cuantía económico-administrativa sería 140.000 euros (la mayor de los cuatro trimestres, sin que se sumen y sin que la resolución sea susceptible de recurso de alzada ante el TEAC), mientras el importe que tiene relevancia para la Hacienda pública y el obligado es lógicamente 500.000 euros.

En cuanto a la deuda suspendida, los TEA no tienen información, pues solo disponen de la que afecta a las peticiones de suspensión que deben resolver, que son un porcentaje pequeño del total, pues las peticiones de suspensión automática con garantías tasadas y con otras garantías distintas a las tasadas son resueltas por los órganos de recaudación de la Administración que dictó el acto.

La importancia del importe impugnado y la deuda suspendida, si bien no solo en vía económico-administrativa, sino también en vía judicial, era destacada por el actual secretario de Estado de Hacienda, Gascón Catalán (2003, p. 274) hace años.

³⁷ Un análisis homogéneo no debería sumar a las desestimaciones los casos de inadmisiones y archivos cuando no han sido impugnados y han devenido firmes. Más razonable sería sumar cuando se anula la previa inadmisión o archivo al impugnarse mediante el recurso procedente, pero como los datos serían posteriores, estadísticamente resultarían complejos de reflejar en cada año.

El coste para la Hacienda pública, por tanto, no es solo el que implica atender a los medios personales y materiales de los TEA, sino el que provoca la tardanza en resolver y notificar más allá de los plazos legales, pues no hay que olvidar que, superados dichos plazos, dejan de devengarse intereses de demora, conforme a los artículos 240.2 y 247.3 de la LGT.

3.2.5. Plazos para resolver y notificar

Quizás la crítica más relevante contra los TEA es que tienen un importante retraso en resolver y notificar respecto a los plazos previstos legalmente. Desde el punto de vista jurídico, la falta de resolución en plazo permite acudir al recurso procedente, entendiendo desestimada la impugnación por silencio, pero desde el punto de vista práctico no soluciona el problema de quien impugna y tiene derecho a obtener una respuesta en el plazo previsto por el legislador. Por otro lado, dicho retraso genera importantes costes en intereses de demora que deja de devengar la Hacienda pública lo que, en definitiva, perjudica a todos los contribuyentes.

Las Memorias no proporcionan información sobre los plazos, pero tradicionalmente los TEA iniciaban cada año con un número elevado de asuntos pendientes, de manera que, sumados a las entradas del año, las resoluciones no permitían cumplir los plazos previstos de resolución. Me remito a Andrés Aucejo (2017, pp. 20 y 21) desde 1998 a 2012³⁸.

Sin embargo, la situación actual ha mejorado notablemente en los últimos años (2017 a 2021), ligada al gran número de resoluciones que se están produciendo en comparación con las entradas, como señala Marco Sanjuán (2021), actual presidente del TEAC, en el blog fiscal del Instituto de Estudios Fiscales. Así, cita un Plan de lucha contra la pendencia, que está permitiendo reducir de manera muy significativa el número de reclamaciones pendientes de resolver y el tiempo de resolución.

En el mismo sentido, Gutiérrez Sánchez (2022), actual presidenta del TEAR de la Región de Murcia, en el mismo blog expresa que al inicio de 2022 pasan a cumplir los plazos los TEARL de Andalucía, Castilla y León y la Región de Murcia, que se unen a los del Principado de Asturias, País Vasco, Ceuta y Melilla, que los cumplían previamente.

Esto supone un dato muy positivo, en especial si se compara con lo ocurrido en periodos anteriores. Hay que añadir que, si bien no existen todavía datos del año 2022, todo parece indicar que ha continuado la misma senda de avance y si siguiera en este año 2023 y el próximo 2024 supondría solucionar la crítica más decisiva contra los TEA.

³⁸ Se advierte de que la cifra de expedientes pendientes en 1998 es de 235.310 según Andrés Aucejo y Royuela Mora (2005, p. 40), por lo que parece que se ha producido un error tipográfico.

4. Posibilidades de evolución y mejora

Una vez que he expuesto los antecedentes históricos y descrito la situación actual voy a reflexionar sobre la evolución y mejora, partiendo de las aportaciones de muchos otros autores, aunque no voy a realizar una exposición exhaustiva. Solo reflejaré las grandes alternativas y, dentro de ellas, algunas posiciones concretas.

4.1. Mantenimiento del sistema sin mejoras profundas

Esta posibilidad está en marcha desde hace años y no implica dejar las cosas como están, sino avances prácticos, incluidas las aplicaciones informáticas, como consecuencia de la Resolución de 13 de enero de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, que dicta instrucciones para implantar un nuevo modelo de gestión informática con la colaboración de la AEAT³⁹. La pretensión es aprovechar la potencia y herramientas de la AEAT (expediente electrónico, registro electrónico, digitalización, gestión de notificaciones, etc.). Esto implicará una gran mejora desde el punto de vista práctico, pues como señala Marco Sanjuán (2021) «... permitirá resolver más rápidamente las reclamaciones, incorporando mayor calidad a nuestro trabajo».

El proceso es largo y complejo, pero está avanzando y los beneficios esperados han sido expuestos en el blog fiscal del Instituto de Estudios Fiscales por Pérez Nieto (2022), subdirector en el TEAC y encargado de pilotar por parte de dicho TEAC los trabajos que afectan también a la AEAT y la Dirección General de Tributos, con el apoyo decidido de la Secretaría de Estado de Hacienda, e incluso de la Subsecretaría (en especial la Inspección de los Servicios del Ministerio). Destaca la creación de una base única que utilizarán los órganos administrativos y podrán consultar los ciudadanos, que puede ayudar a disminuir la litigiosidad.

Si al final de este año 2023 o, más probablemente, al final de 2024 los TEA cumplen los plazos legalmente previstos y funciona un nuevo sistema informático más avanzado, sería probable que los medios personales y materiales de los TEA (sin necesitar ayuda externa) consiguieran mantenerlos al día a partir de este momento. En efecto, el problema estructural de los TEA consiste en que la existencia de una importante pendencia al inicio de cada año provoca que se resuelvan los asuntos más antiguos, de manera que gran parte de los nuevos quedan pendientes, provocando un círculo vicioso, que está cerca de romperse.

³⁹ Así como una Instrucción conjunta de la Secretaría de Estado de Hacienda y la Subsecretaría de Hacienda. Memoria TEA (2021, pp. 30 y 31).

4.2. Mantenimiento del sistema con mejoras profundas

Los elementos esenciales del sistema, a mi juicio, son la propia existencia de los TEA, la obligatoriedad de las REA, la separación frente a los órganos de aplicación y sancionadores y la gratuidad, de manera que cambiarlos implicaría una transformación o supresión. Todas las demás modificaciones podrían implicar mejoras más o menos profundas y distinguiré entre medios personales y materiales y reformas normativas.

La mejora de medios personales y materiales es importante porque las dificultades tradicionales de cumplir los plazos, que están solventándose con apoyo de personal externo e incentivos para realizar más ponencias o resoluciones, tienen su origen en la falta de medios. Sin embargo, no resulta fácil de solucionar en la práctica y hay varias posibilidades, aunque solo voy a referirme a dos de ellas.

La primera sería la modificación de la RPT de los TEA, para que exista personal suficiente y con retribuciones adecuadas. Sin embargo, ello resulta extraordinariamente difícil, como demuestran los intentos fallidos previos.

La segunda sería que el personal de los TEA estuviera en la RPT de la AEAT, que tiene más facilidades desde el punto de vista presupuestario, de manera que dicho personal recibiera su retribución a través de la AEAT y no del Ministerio. Sin embargo, es difícil y, además, plantea un problema de imagen. Una posible solución sería que quienes deciden (presidentes y vocales) no estuvieran en la RPT de la AEAT, lo que beneficiaría claramente al resto del personal, pero precisamente no solucionaría el problema para el personal con mayores responsabilidades, lo que no resulta lógico. Una dificultad añadida es que resultaría más fácil para los funcionarios de los cuerpos adscritos a la AEAT (como el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado y el Cuerpo Técnico de Hacienda), pero no para funcionarios distintos, que son más frecuentes en los TEA de lo que se piensa.

En cuanto a las mejoras normativas, hay múltiples posiciones, casi tantas como personas que estudian y proponen cambios. Solo expondré las que considero más necesarias, por lo que se trata obviamente de una exposición subjetiva, que no representa la posición de otros autores.

Primero, reforzar la independencia de los TEA, que es una propuesta bastante compartida desde hace mucho tiempo⁴⁰. La imagen es importante y la sentencia del TJUE ha causado, a mi entender, un importante daño de reputación. No es una modificación fácil, pero podría establecerse que el personal que resuelve (únicamente presidentes, vocales y, en su caso, secretarios) fuera nombrado por un periodo de 4 o 6 años, renovable automáticamente por un periodo idéntico, sin posibilidad de cese durante este periodo, salvo causas

⁴⁰ Por ejemplo, Coronas Guinart (2004, p. 44).

limitadas (enfermedad, fallecimiento o similares). Es una solución para la que bastaría un mero cambio legal, pero no resulta sencilla de conseguir. Otra posibilidad, más compleja, es que dicho personal que resuelve fuera seleccionado por un órgano administrativo independiente, sin perjuicio de también garantizar la inamovilidad.

Al hilo de la independencia funcional de los TEA, creo que hay que recordar que para que resulte realmente efectiva probablemente exigiría que no deberían estar vinculados por las órdenes interpretativas dictadas por el ministro de Hacienda a que se refiere el artículo 12.3 de la LGT, tema que requeriría un estudio detallado.

Segundo, que los TEA dejen de revisar actos de las CC. AA., lo que disminuiría, además, la carga de trabajo de estos. No tiene sentido desde el punto de vista teórico en el actual sistema de revisión tributario que las CC. AA. no se encarguen de revisar sus propios actos, aunque se refieran a tributos cedidos, sobre todo cuando tienen órganos en materia de revisión de tributos propios. Sin embargo, está claro que genera resistencias, y buen ejemplo es que las fórmulas de participación de las CC. AA. en los TEA en la redacción original de la LGT o para asumir las REA por órganos propios tras la Ley 22/2009 no han fructificado en la práctica.

Tercero, la simplificación del sistema de recursos económico-administrativos encomendados al TEAC, con la supresión de los recursos de alzada ordinario y el recurso extraordinario de revisión, así como del recurso extraordinario para unificación de doctrina encomendado a la Sala Especial. La razón de suprimir este último es fácil de explicar porque solo se ha utilizado una vez en 18 años, lo que indica que no es operativo y, además, ha tenido trascendencia negativa para que el TJUE concluyera que los TEA no son independientes.

En especial, el recurso de alzada ordinario, aunque de larga tradición histórica, produce numerosas distorsiones, como el alargamiento (a pesar de la reclamación *per saltum*), que el recurso del director contra las resoluciones de los TEAR puede llevar a la situación inicial de partida del acto dictado, la atribución de competencia a la Audiencia Nacional (salvo en materia de tributos cedidos) y la complejidad de las normas de cuantía y acumulación⁴¹. Además resulta paradójico que los TEA hayan incumplido los plazos de resolución tradicionalmente y existiera una doble instancia que dificultaba, incluso más, que el TEAC cumpliera los plazos. Asimismo, desde hace años hay cada vez más propuestas para su supresión, no

⁴¹ Si el TEAC resolviera únicamente REA de órganos centrales y los TEARL de órganos periféricos podrían simplificarse notablemente las normas de cuantía y de acumulación. Para el procedimiento abreviado bastaría tener en cuenta el importe del acto impugnado (podría dejarse en 6.000 euros o modificarse) y a, título de ejemplo, para liquidaciones (sanciones y actos recaudatorios tendrían normas específicas) si es una mera cantidad a ingresar sería la misma y si se pidió una devolución y se minoró o sale una cantidad a ingresar consistiría en la diferencia, siendo indeterminada en los demás casos (la única trascendencia es que los TEA resolvería en Sala o Pleno y no de forma unipersonal dichas REA de importe indeterminado). Además, la propia AEAT en el pie de recurso podría informar sobre este importe, dando seguridad jurídica a los obligados.

solo por parte de la doctrina científica⁴², sino también de los asesores fiscales, por ejemplo, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF, 2012, p. 21)⁴³.

En cuanto al recurso extraordinario de revisión, creo que debería dejar de tener competencia el TEAC y atribuirse, como ocurre en la LPACAP, al propio órgano que dictó el acto. Es un recurso también tradicional, de gran interés, pero no tiene sentido en la actualidad que siga ocupándose el TEAC.

Cuarto, la simplificación del procedimiento. El mismo, como he tratado de demostrar, es mucho menos formalista que el proceso contencioso-administrativo, pero pueden realizarse más mejoras, que no puedo examinar porque requeriría muchas páginas.

Quinto, la atribución de las competencias sobre suspensión en todos los casos a los órganos de aplicación de los tributos. Con ello terminaría el camino iniciado hace muchos años. De esta manera todas las suspensiones de ejecución con ocasión de las REA serían resueltas por los órganos de aplicación, sin perjuicio de poder reclamar ante los TEA las denegaciones de suspensión.

Sexto, acortamiento de los plazos. Si dentro de poco se llegara a la deseada puesta al día de los TEA en los plazos de 6 meses y 1 año, podría estudiarse la posibilidad de reducir los plazos, en beneficio de los ciudadanos, quizás a 6 meses⁴⁴, pero requiere un estudio detallado que no puedo realizar en estas breves páginas.

Séptimo, podría cambiar la denominación tradicional de los TEA, pues la palabra «tribunales» actualmente está restringiéndose al ámbito judicial y están dedicados a la revisión tributaria y no a lo «económico-administrativo». Personalmente creo que no es necesario, pero no cabe duda de que evitaría confusiones, ajustándose más a la realidad.

Octavo, la posibilidad de que participen en los TEA más personas que no pertenezcan a los cuerpos de funcionarios adscritos a la AEAT⁴⁵. Esto podría realizarse a nivel decisor (presidente y vocales)⁴⁶, pero es más fácil en el ámbito de la elaboración de las ponencias o de

⁴² Entre otros muchos, Coronas Guinart (2004, pp. 44 y 45), Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, p. 169), Ruiz Toledano (2005 pp. 203 a 204).

⁴³ La AEDAF proponía suprimir, además el recurso de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario de revisión, pero no el recurso para la unificación de doctrina encomendado a la Sala Especial.

⁴⁴ Nuevamente en el mismo sentido, Coronas Guinart (2004, p. 45), que considera que no debe superar 6 meses.

⁴⁵ Hay bastantes personas en los TEA pertenecientes a los grupos A1 y A2 que no pertenecen al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado o al Cuerpo Técnico de Hacienda.

⁴⁶ Hay muchas propuestas en este sentido. Por ejemplo, Coronas Guinart (2004, p. 44), Chico de la Cámara (2022, pp. 478 y 479).

la tramitación, que resultaría muy útil en etapas en que no pueda atenderse con la plantilla de la RPT al aumento del número de REA (como ocurrió con la crisis económica tras 2008). Podrían posibilitarse mecanismos de colaboración con universidades u otros organismos, lo que haría que en el futuro no fuera necesario acudir a personal de la AEAT, mejorando la imagen de independencia de los TEA.

4.3. Transformación de los TEA

Otro grupo de posibilidades de evolución son las que implican la transformación de los TEA, es decir, una modificación de las características esenciales de la vía económico-administrativa, que suelen partir de la crítica más o menos fundada de los TEA. No voy a exponer con detalle las ventajas y desventajas de los TEA⁴⁷, ni la posición de los múltiples autores, pues me remito a la breve exposición realizada por Ribes Ribes (2020, p. 78 a 84) en su reciente obra sobre la tutela judicial efectiva en el ámbito tributario o lo señalado por Olañeta (2017, p. 214) que propone la transformación introduciendo cambios sustanciales que mejoren el sistema actual.

Una primera posibilidad sería transformar la vía económico-administrativa en potestativa. Tiene numerosos proponentes desde hace tiempo y resulta muy atrayente desde el punto de vista teórico. Creo que está inspirada por la posición de los administrativistas, en especial García de Enterría y Fernández (1981, p. 440) y remito para un mayor desarrollo a Ribes Ribes (2020, pp. 91 a 96), para la que es una de sus propuestas alternativas. También Lago Montero (2018b, p. 199), que considera que el sistema de reclamación administrativa previa solo tiene encaje constitucional si es potestativo⁴⁸. Por otro lado, ha sido propuesta por la AEDAF (2012)⁴⁹.

Es una posición que parece conservar las ventajas de la vía económico-administrativa, aunque permite a quien lo desee acudir directamente a la vía judicial, pero soy contrario pues las ventajas son más aparentes que reales, al menos para el contribuyente «medio».

Primero, las REA evitan que lleguen a la vía judicial asuntos que deberían en vía administrativa resolverse, por lo que un posible aumento de recursos contencioso-administrativos podría dificultar la situación judicial⁵⁰.

⁴⁷ En 2005 analicé las críticas y expuse a continuación las ventajas que, a mi juicio, presentaba. Véase Ruiz Toledano (2006, pp. 386 a 393).

⁴⁸ Aunque también expresa que lo tendría «si siendo obligatorio, es rápido, objetivo y proclive al acuerdo en la resolución de controversias, características todas de las que nunca ha disfrutado, por más que haya mejorado algo en los tiempos recientes...».

⁴⁹ Siendo lo esencial de la propuesta.

⁵⁰ Según las Memorias de los TEA en los años 2017 a 2021 se resolvieron por los TEA una media de 223.743 asuntos anuales. Durante los mismos años para toda la jurisdicción contencioso-administrativa

Segundo, las resoluciones dictadas por los TEA facilitan la labor de los Tribunales Contencioso-Administrativos en cuanto los reclamantes han podido alegar con detalle y los TEA han debido responder también con detalle (hay resoluciones mal motivadas, pero esto es la excepción y no la regla). Reconozco que hay personas que no están de acuerdo con que faciliten el trabajo en vía judicial, pero mientras no exista una especialización tributaria judicial, veo más acertado entender que sí facilitan.

Tercero, si los TEA durante un siglo han tenido problemas de insuficiencia de medios, a pesar de que las REA son obligatorias, temo que aumentarían en caso de que fueran potestativas. Si los medios disminuyeran solo provocaría que se convirtieran, en la práctica, en un sucedáneo del recurso de alzada ante el superior jerárquico, perjudicando a los reclamantes de menos posibilidades económicas.

Cuarto, existe un recurso de reposición potestativo y no parece que tenga mucho sentido que coexista con REA potestativas, ignoro si simultáneas o sucesivas.

Quinto, podría beneficiar a los contribuyentes de más posibilidades económicas, que contarían con mejor asesoramiento y optarían por acudir o no a los TEA según sus intereses, mientras los de menores medios estarían obligados a ir a los TEA por no poder permitirse acudir a la vía judicial. Me remito a lo que señala Olañeta (2017, p. 218).

Sexto, como es obligatorio el recurso de alzada ordinario ante el superior jerárquico en la LPACAP cuando el acto no pone fin a la vía administrativa, no tendría sentido que los recursos tributarios fueran potestativos.

Una segunda posibilidad de transformación (para algunas personas supondría una mera modificación) sería que los TEA dejarían de ser gratuitos. No la he visto escrita, pero la he escuchado en algunas ocasiones, por ejemplo, proponiendo crear una tasa. Las ventajas serían, lógicamente, conseguir más dinero y, a la vez, desincentivar las REA, reduciendo la pendencia. Los inconvenientes serían, sobre todo, que cercenaría las posibilidades de defensa de los contribuyentes con menos posibilidades económicas y la dificultad para que la tasa quedara afecta a los costes de los TEA, por lo que considero que es rechazable. Además, creo que no tiene sentido que las REA sean obligatorias antes de acudir a la vía judicial y que el reclamante tenga que pagar por ello.

Una tercera posibilidad sería la transformación de los TEA porque pasarían a realizar labores de mediación, conciliación o arbitraje. Es una opinión interesante, pero no veo que sea negativo *per se* que los TEA que resuelvan en Derecho. Por otro lado, ligado a estas labores hay quien propone la composición mixta. Por ejemplo, Lago Montero (2018a, pp.

(tributario, contratos públicos, responsabilidad patrimonial, etc.) los asuntos resueltos estuvieron en el entorno de los 200.000. Me remito al cuadro elaborado por el CIJA (2022, p. 40).

148 y ss., con cita de otros autores) propugna que estén formados por representantes de los contribuyentes, profesores de universidad y jueces o notarios excedentes, al modo de las comisiones tributarias francesas, británicas, alemanas o italianas. Sin embargo, si bien es razonable que participen más personas que no formen parte de cuerpos que están adscritos a la AEAT, como he señalado entre las modificaciones normativas deseables, no creo que sea adecuado que no participasen o fueran una minoría, pues no hay duda de que los funcionarios adscritos a la AEAT son los que mejor conocen la realidad práctica del actuar de la Administración tributaria. Parece que influye un prejuicio respecto a dichos funcionarios, que se solucionaría más fácilmente garantizando su independencia e inamovilidad y, además, no se corresponde con la existencia en la práctica de un porcentaje similar de estimaciones respecto a desestimaciones.

Si la conciliación u otras figuras fuera una posibilidad añadida a las funciones actuales de los TEA, al estilo de lo que establece el artículo 77 de la Ley 29/1988, no supondría una transformación, sino una mera modificación de competencias. Sin embargo, creo que resulta preferible no añadir más carga de trabajo y que la labor de conciliación u otras se realizara previamente ante los órganos de aplicación de los tributos.

Una cuarta posibilidad sería la transformación en una jurisdicción tributaria especializada. Tiene importantes partidarios y presenta ventajas, entre ellas que, al mismo tiempo, se crearía una segunda instancia en el ámbito jurisdiccional. También tiene inconvenientes, como que solo quedaría como recurso administrativo el potestativo de reposición, que habría que adaptar para garantizar una adecuada revisión en vía administrativa.

Entiendo que serían distintas las propuestas que, suprimiendo los TEA y la creación de mecanismos sustitutivos, no propugnan que los TEA sean el germen de una jurisdicción tributaria, sino que la supresión de los TEA debería implicar también modificaciones en el ámbito jurisdiccional. Así, Lago Montero (2018b, pp. 206 y ss.)⁵¹ o Ribes Ribes (2020, pp. 98 y ss.)⁵².

La propuesta más completa y brillante que conozco es la de Rozas (2020, pp. 54 y ss.), que recomiendo leer con atención para apreciar su sólida fundamentación y la atención a los problemas que podría plantear, proponiendo soluciones. Es una propuesta que afecta no solo a la vía económico-administrativa, en cuanto pasaría a convertirse en una primera instancia de una jurisdicción contencioso-administrativa (al menos las personas con especialización jurídica), sino que reconfigura totalmente todo el sistema de revisión administrativa y judicial en el ámbito tributario.

Creo que es una propuesta muy interesante, pero también difícil de implantar, pues requeriría el apoyo no solo en el ámbito tributario, sino en el judicial. Probablemente hubiera

⁵¹ El autor menciona jurisdicción especializada, secciones especiales y jueces especialistas.

⁵² Propone Salas especiales de lo tributario en los órganos jurisdiccionales.

sido una gran solución tras la aprobación de la Constitución, época en la que resultaba más fácil realizar cambios de calado y conseguir un importante consenso.

Ignoro si dicha propuesta puede tener apoyo en el ámbito jurisdiccional, que me parece más decisivo para su éxito. En todo caso, personalmente soy favorable a que exista una jurisdicción tributaria especializada y dos instancias en la misma⁵³. Sin embargo, dudo de que exista suficiente acuerdo (por ello otros autores proponen solo salas especializadas o jueces especialistas). En cuanto a la doble instancia, podría conseguirse con una transformación, que probablemente requeriría más medios y resultaría compleja en el exclusivo ámbito contencioso-administrativo, que excede del alcance de este trabajo.

Una quinta posibilidad de transformación sería la integración de los TEA en la AEAT, que he escuchado a algunos miembros de los TEA y de la AEAT desde hace años. Aunque tiene importantes ventajas porque mejorarían los medios materiales y personales, dificultaría la independencia funcional y, en último extremo, llevaría probablemente a la paulatina desaparición de lo que significan los TEA, convirtiéndose en un departamento más de la AEAT. Coincido con Gascón Catalán (2003, p. 273) en que, puesto que la vía económico-administrativa es necesaria, es mejor que sean órganos externos e independientes los que se encarguen.

Una última posibilidad sería la creación de un organismo público independiente, que he escuchado en numerosas ocasiones y ha sido propuesta, por ejemplo, por Coronas Guinart (2004, p. 44) para garantizar su independencia orgánica del Ministerio de Hacienda, creando un organismo autónomo u otro ente público. Las ventajas de imagen son innegables y, si el mismo está bien diseñado, podrían mejorarse los medios personales y materiales. Creo que podría ser la solución ideal, pero requiere una fuerte decisión política que es muy difícil de conseguir.

4.4. Supresión de los TEA

Las posibilidades más radicales de evolución son las que proponen suprimir los TEA, pero creo que actualmente la posición mayoritaria en la doctrina, los asesores, la magistratura y la propia Administración resulta contraria a la mera supresión sin buscar mecanismos alternativos. Me parece que no es mantenida por ningún autor actualmente, pues los partidarios de la supresión inmediatamente proponen dichos mecanismos alternativos. Además, que yo conozca, nadie pretende que se apliquen los recursos de la LPACAP, que son objeto de críticas por parte de la doctrina científica administrativa. Coincido con Olañeta (2017, pp. 218), respecto a que la mera supresión no parece la solución adecuada.

⁵³ Hace tiempo que vengo expresando que soy partidario de suprimir la doble instancia económico-administrativa (es decir, el recurso de alzada ordinario) y de crear una doble instancia judicial para el ámbito tributario.

Al hilo de la supresión, cabe hacer referencia a la cuestión de si tiene sentido que existan los recursos administrativos tributarios, no solo las REA, sino el previo de reposición. Sin embargo, lo mismo puede plantearse respecto a cualquier recurso administrativo, teniendo en cuenta los principios y derechos constitucionales y, en concreto, el derecho a la tutela judicial efectiva.

La posición clásica en la doctrina científica administrativa, vigente la Constitución de 1978, fue expuesta por García de Enterría y Fernández (1981, pp. 435 y ss.), que recordaron que los recursos administrativos tienen un sentido primario de garantía de los administrados, pero al ser un presupuesto de impugnación procesal, en cierto modo también constituyen un privilegio de la Administración. Por ello, proponían (en 1981) su configuración con carácter facultativo, salvo casos excepcionales, si bien señalaban que de entenderse necesario mantener el sistema en beneficio de la Administración, debería unificarse en un único recurso y eliminarse la excesiva rigidez producida por el afán de «procesalización».

En todo caso, el Tribunal Constitucional aclaró que la existencia de una vía administrativa de recurso no supone una condición en el acceso a la justicia carente de razonabilidad y proporcionalidad, como recuerda Barrero Rodríguez (2014, pp. 251 y 252), que cita la Sentencia 52/2014, de 10 de abril (NCJ058421).

Entiendo que la actual configuración de las REA cumple las exigencias constitucionales, incluso a pesar del retraso en resolver. A pesar de su brillante argumentación, discrepo de Ribes Ribes (2020, pp. 78 y ss.), que considera que la vía económico-administrativa es insuficiente y *quasi* disuasoria para acceder a la tutela judicial. No comparto que la mayoría de los casos analizados por la vía económico-administrativa acaben judicializados (en los últimos cinco años el dato de estimaciones es del 44 % como he expuesto) o desanimen al obligado a acudir a la vía judicial (no hay datos que permitan llegar a esta conclusión). Mi experiencia es que los contribuyentes con más posibilidades económicas y actos impugnados de más importe pueden recurrir por silencio pasados los plazos, pero prefieren esperar en muchos casos. En cuanto a los contribuyentes más modestos obtienen en un gran número de casos la respuesta favorable a sus pretensiones. El que existan alternativas menos gravosas a las que se refiere dicha autora es, obviamente, en su opinión, con la que no coincido. Además, dicha autora se refiere al caso especialmente gravoso en términos de tutela judicial cuando lo único que alega el reclamante es la ilegalidad o inconstitucionalidad. Advierto de que en mi experiencia son casos muy raros y, en todo caso, la misma autora cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018 (rec. núm. 113/2017-NFJ070571-), que sale al paso de este problema.

Por otro lado, la supresión por la LBRL en 1985 respecto a los EE.LL. sin buscar mecanismos sustitutivos, claramente demostró que la consecuencia fue la indefensión de los ciudadanos, especialmente sangrante para los de menos conocimientos y posibilidades económicas. Los cambios de recursos con gran tradición histórica deben hacerse con extraordinaria prudencia. He expuesto que la modificación de los recursos en la LRJ-PAC fue

objeto de críticas generalizadas y fue corregida por la posterior Ley 4/1999. Con esto no pretendo expresar que no deban hacerse cambios normativos, sino extremar las precauciones y conseguir previamente el máximo consenso de los diversos operadores jurídicos.

Como la mera supresión podría producir efectos indeseables, las posiciones que proponen dicha supresión suelen añadir la implantación de otros mecanismos, siendo frecuentes las fórmulas de conciliación, mediación o arbitraje. El propio Informe de 2001 citado se refería al arbitraje tributario con detalle (pp. 226 a 234) y mencionaba brevemente la conciliación judicial o ante los TEA, pero no se incorporaron a la LGT.

Los autores que propugnan estas fórmulas vienen a apoyarse fuertemente en el derecho comparado, por lo que me remito a los magníficos estudios realizados para quien desee profundizar (Chico de la Cámara, 2015; Alonso González y Andrés Aucejo, 2017; Lago Montero, 2018c), así como a Olañeta (2017, pp. 205 a 212) o la citada Ribes Ribes (2020, p. 102 a 110) que se refiere al arbitraje como una de las posibilidades que propone.

Por otro lado, como hacen Espejo Poyato y García Novoa (2015b, pp. 62 y ss.), pueden distinguirse fórmulas que previenen el conflicto (actas de conformidad, actas con acuerdo, etc.), medidas de mediación para solventar el conflicto (tasación pericial contradictoria), medidas de conciliación judicial, desistimiento, renuncia y allanamiento y medidas de heterocomposición del conflicto.

Hay muchos aspectos en favor de estas fórmulas, pero conviene destacar dos puntos:

Primero, sería oportuno realizar previamente un análisis profundo del coste que conllevan, pues podrían ser más caras desde el punto de vista económico de lo que parecen. Resultaría trágico que se suprimieran los TEA que tienen un coste determinado, sustituyéndolos por otra fórmula que finalmente cuesta mucho más (por ejemplo, el triple), cuando dando más medios a los citados TEA (por ejemplo, el doble) se conseguirían iguales o mejores resultados.

Segundo, cualquier comparación debe realizarse entre términos homogéneos, pues no es justo contrastar los actuales TEA con determinadas deficiencias, con unas fórmulas teóricas que hipotéticamente funcionarían de forma perfecta, pues no me cabe duda de que si se implantaran en la práctica también plantearían problemas.

Mi opinión es que estas fórmulas son muy interesantes, pero como medios complementarios a los TEA y no implicando su supresión y bastaría excluir de la revisión económico-administrativa los aspectos que tuvieran mejor encaje en las mismas⁵⁴. Además, muchos de ellos tienen su articulación dentro del ámbito de aplicación de los tributos e imposición de

⁵⁴ En algunos casos podría luego abrirse la vía judicial, mientras en otros (por ejemplo, arbitraje) podría incluso excluirse la vía judicial, siempre que no vulnerara los principios constitucionales.

sanciones, como demuestran los ejemplos que existen desde hace muchos años. Me remito en cuanto a la transacción, aunque se publicara en 1998, a la magnífica obra de González-Cuéllar Serrano (1998)⁵⁵. Posteriormente las actas con acuerdo del artículo 155 de la LGT, después de un tímido comienzo, están plenamente consolidadas. Por ello, preferiría que coexistieran con los TEA, si bien teniendo cuidado para no beneficiar a unos contribuyentes sobre otros en estas fórmulas. Si en la práctica, aunque estuvieran previstas para todos los contribuyentes, solo tuvieran acceso los que tienen más posibilidades económicas, se estaría dejando de lado a los contribuyentes que más lo necesitan.

Finalmente, también se propone la supresión con implantación de órganos especializados de revisión dentro de la Administración encargada de aplicar los tributos, que realizarían una revisión más eficaz que la vía económico-administrativa y distinta del recurso de reposición. Es difícil decidir si se trataría de una supresión con creación de otro órgano en la Administración o la transformación de los TEA, pero entiendo que sería lo primero. En un punto anterior he examinado la transformación consistente en la integración de los TEA en la AEAT.

Esta fórmula no solo es propuesta por la doctrina científica, pues he escuchado a personas de la AEAT que la prefieren, aunque no lo plasmen en monografías o en artículos en revistas. Espejo Poyato y García Novoa (2015a, pp. 38 a 42) proponen oficinas de reclamaciones dentro de la Administración tributaria. El modelo, como ellos mismos reconocen, son las figuras de la Administración tributaria alemana y estadounidense y recomiendo su lectura porque es muy convincente.

También Rozas (2020, pp. 58 a 61) de forma brillante se refiere a estos órganos, pues dentro de su propuesta de transformación de los TEA dentro de una jurisdicción contencioso-tributaria con dos instancias, que he comentado antes, también propone «oficinas de apelación» en el seno de la AEAT con la finalidad de buscar la conciliación y preparar el recurso judicial. Según este último autor podrían configurarse a partir de la estructura de las actuales oficinas técnicas, pero con cambios importantes, lo que llevaría a un mayor coste y complejidad técnica y, sobre todo, destacando que no se trata de volver a inventar lo económico-administrativo dentro de la AEAT, que sería una reforma en falso (2020, p. 60).

La creación de órganos especializados de revisión en la AEAT separados de la línea jerárquica es atrayente y tiene ventajas, básicamente la rapidez en resolver y que probablemente tendrían más medios materiales y personales que los actuales TEA al formar parte de la AEAT. Sin embargo, también veo dificultades:

La primera es qué pasaría con el recurso de reposición. Es cierto que el mismo es potestativo, pero resuelve en Derecho y dudo que tuviera sentido mantenerlo y que luego hubiera una «apelación» con funciones de conciliación.

⁵⁵ Recibió el Premio del Instituto de Estudios Fiscales en 1997.

La segunda es que, si se mantienen los TEA, se duplicarían dos instancias de revisión en el ámbito administrativo y si una estuviera basada en la conciliación («oficinas de apelación») y otra en Derecho (TEA) resultarían en cierto modo contradictorias. Además, aumentaría el coste desde el punto de vista económico. Quizás podrían ser alternativas, pero ello provocaría otros problemas. Por eso, la solución de Rozas es atractiva, porque en su posición los TEA han pasado al Poder Judicial.

La tercera es que esta fórmula parece pensada para el ámbito de los procedimientos inspectores, pero existen muchísimos actos dictados en procedimientos gestores y recaudatorios, sobre todo masivos, en que pueden tener peor encaje.

La cuarta es que probablemente produciría una pérdida de independencia y el riesgo de que se reprodujera la vía económico-administrativa, peligro que advierte Rozas. Una versión «descafeinada» de los TEA no contentaría a nadie.

5. Conclusiones

A lo largo del trabajo he ido exponiendo algunas conclusiones, de carácter personal, pero destaco las que entiendo más relevantes de forma resumida.

Primera, los TEA y la vía económico-administrativa tienen una larga tradición histórica y han ido evolucionando continuamente, por lo que desaconsejo cualquier cambio profundo sin analizarlo con mucho cuidado y sin haber conseguido el consenso previo de los diversos operadores jurídicos. En España tenemos dos ejemplos de cambios desafortunados relacionados con los recursos administrativos, que han sido la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito local en 1985 y la reforma realizada en 1992 por la LRJ-PAC.

Segunda, las REA y los TEA son preferibles al recurso de alzada de la LPACAP ante el superior jerárquico, pues la independencia funcional establecida legalmente tiene reflejo, a mi juicio, en la práctica, en los datos de estimaciones y desestimaciones. Esto no impide que fuera deseable, además, garantizar la inamovilidad de los miembros de los TEA e, incluso, su independencia también desde el punto de vista orgánico.

Tercera, creo que el carácter obligatorio antes de acudir al recurso judicial no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, sin perjuicio de que resulte conveniente la simplificación de los recursos y, en particular, la supresión del recurso de alzada ordinario, pues produce numerosas distorsiones.

Cuarta, los TEA evitan que estén sobrecargados de trabajo los Tribunales de Justicia y, en mi opinión, facilitan el trabajo de los mismos mientras no exista una jurisdicción tributaria o, al menos, magistrados especialistas en el ámbito tributario.

Quinta, la gran mejora práctica en el funcionamiento de los TEA en los últimos años está resolviendo el problema secular del retraso en resolver sobre los plazos previstos, a la vez que está planeándose otra gran mejora en las aplicaciones informáticas. Si llegaran a buen puerto en el año 2024, en que los TEA cumplen su centenario, se habría conseguido un paso de gigante en la buena dirección.

Sexta, cualquier evolución que implique la supresión de los TEA o de su carácter obligatorio antes de acudir a la vía judicial resultaría negativa, desde mi punto de vista, pero esto no impide que puedan hacerse cambios, algunos modestos, otros más profundos, que incluso puedan llegar a una transformación de los TEA. Quizás la fórmula ideal sería la creación de un órgano público independiente, que tuviera garantizada la financiación en función del número de entradas y el cumplimiento de los objetivos marcados.

Séptima, no veo obstáculo para las fórmulas de mediación, conciliación o arbitraje, pero creo preferible que fueran previas a la vía económico-administrativa, sin perjuicio de que en algunos casos tras las mismas pudiera acudirse directamente a la vía judicial.

Referencias bibliográficas

- Abogacía General del Estado. (2007). *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria. Libro Conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado*. Thomson Aranzadi.
- Abril Abadín, E. (2005a). Los Tribunales Económico-Administrativos una institución centenaria. En I. Martín Dégano, A. Vaquera García y G. Menéndez García (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo I. Lex Nova.
- Abril Abadín, E. (2005b). Tribunales Económico-Administrativos y seguridad jurídica. En C. Colomer Ferrándiz (Coord.), *Propiedad y Derecho Fiscal*. Fundación Beneficencia et peritia iuris.
- AEDAF. (2012). *Propuesta de modificación del carácter preceptivo de la vía económico-administrativa*. Papers AEDAF, número 7.
- Alonso González, L. M. y Andrés Aucejo, E. (Dir.). (2017). *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado*. Marcial Pons.
- Andrés Aucejo, E. (2017). Capítulo I. Estadísticas de la litigiosidad en materia tributaria en España. En L. M. Alonso González y E. Andrés Aucejo (Dir.), *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho Tributario Comparado*. Marcial Pons.
- Andrés Aucejo, E. y Royuela Mora, V. (2005). Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central. *Crónica tributaria*, 115.
- Barrero Rodríguez, C. (2014). Lección 7. La revisión de los actos en vía administrativa. En C. Barrero Rodríguez (Coord.), *Leciones de Derecho Administrativo Parte General*. Tecnos.

- Centro de Investigación de la Justicia Administrativa (CIJA). (2022). *Informe sobre la Justicia Administrativa 2022*. Universidad Autónoma de Madrid.
- Checa González, C. (2017). *Reclamaciones económico-administrativas*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Chico de la Cámara, P. (Coord.). (2015). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Chico de la Cámara, P. (2016). Parte III. Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera local. En P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (Dir.), *La revisión de actos en materia tributaria*. Lex Nova Thomson Reuters.
- Chico de la Cámara, P. (2022). Capítulo XII. La litigiosidad procedimental: Causas y propuestas de mejora. En EY Abogados, *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. (2001). *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Coronas Guinart, J. M. (2004). *Los tribunales económico-administrativos: El difícil camino hacia la auténtica justicia tributaria*. Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. <https://racef.es/archivos/discursos/coronasguinart2004.pdf>
- Defensor del Pueblo. (1987). *Informe a las Cortes Generales 1987*. Publicaciones del Congreso de los Diputados. <https://www.defensordelpueblo.es/wp-content/uploads/2015/05/INFORME1987Informe-yDebates.pdf>
- Espejo Poyato, I. y García Novoa, C. (2015a). Capítulo I. La conflictividad tributaria y medios para combatirla. En P. Chico de la Cámara (Coord.), *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Espejo Poyato, I. y García Novoa, C. (2015b). Capítulo II. Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario. En P. Chico de la Cámara (Coord.), *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Far Jiménez, J. (2000a). Reflexiones sobre la vía económico-administrativa: Una vía útil y necesaria (I). *Carta Tributaria*, 345.
- Far Jiménez, J. (2000b). Reflexiones sobre la vía económico-administrativa: Una vía útil y necesaria (II). *Carta Tributaria*, 346.
- Fuentes Quintana, E. (1990). *Las reformas tributarias en España*. Editorial Crítica.
- Gallardo Castillo, M. J. (2016) Capítulo IV. La Revisión de los actos administrativos. La revisión de oficio y la revisión rogada. En M. J. Gallardo Castillo (Dir.), *Aproximación al nuevo Procedimiento Administrativo Común de la Ley 39/2015: reflexiones y claves de su aplicación*. CEMCI.
- García de Enterría, E. (2003). La Constitución, la Administración y la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. En Consejo General del Poder Judicial, *Constitución y Poder Judicial XXV Aniversario de la Constitución*.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (1981). *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II. Civitas.
- Garrido Falla, F. (1963). *Tratado de Derecho Administrativo. Volumen III. La Justicia*

- Administrativa (Primera parte)*. Instituto de Estudios Políticos.
- Gascón Catalán, J. (2003). *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*. Thomson Reuters Aranzadi.
- González-Cuéllar Serrano, M. L. (1998). *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex.
- Gutiérrez Sánchez, J. M. (2022). La mejora de los Tribunales Económico-Administrativos. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/la-mejora-de-los-tribunales-economico-administrativos/#more-2302>
- Huesca Boadilla, R. (1997). Capítulo I. Las Reclamaciones económico-administrativas. En R. Huesca Boadilla (Coord.), *Las Reclamaciones Económico Administrativas Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento*. Aranzadi.
- Iglesias Caridad, M. (2008). Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios. En J. M. Lago Montero (Dir.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Inspección General (Ministerio de Hacienda). *Memorias anuales de la Administración tributaria*. <https://www.hacienda.gob.es/ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx>
- Lago Montero, J. M. (2008a). Capítulo 3. Remedios que sería deseable implementar de inmediato. En J. M. Lago Montero (Dir.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Lago Montero, J. M. (2008b). Capítulo 4. Remedios que sería deseable implementar más pronto que tarde. En J. M. Lago Montero (Dir.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Lago Montero, J. M. (Dir.). (2018c). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Marco Sanjuán, J. A. (2021). La solución de los problemas históricos de los Tribunales Económico-Administrativos. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/sin-titulo/#more-1015>
- Martínez Lafuente, A. (2005). El Reglamento General de Revisión de actos tributarios en vía administrativa: el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (notas y concordancias). *Impuestos*.
- Menéndez Menéndez, A. (1997). Los recursos administrativos. En J. C. Fernández de Aguirre (Dir.), *Valoración de la Ley 30/1992 tras cinco años de vigencia*. Cuadernos de Derecho Judicial. Consejo General del Poder Judicial.
- Nuez Sánchez-Cascado, E. de la y Pérez Torres, E. (2000). *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Aranzadi.
- Olañeta, R. (2017). 1. La vía económico-administrativa: Mecanismos de resolución alternativa de conflictos. La viabilidad de la vía económico-administrativa: continuidad o supresión. En L. M. Alonso González y E. Andrés Aucejo (Dirs.), *Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado* (cap. 3). Marcial Pons.
- Pastor Prieto, S. y Marín-Barnuevo Fabo, D. (2005). *La litigiosidad tributaria: Un análisis jurídico y económico*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Pérez Nieto, P. (2022). La apuesta por un sistema de información de calidad en los Tribunales Económico-Administrativos. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/la-apuesta-por-un-sistema-de-informacion-de-calidad-en-los-tribunales-economico-administrativos/#more-2204>



- Rozas, J. A. (2020). La administración de la justicia tributaria en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 35-74.
- Ribes Ribes, A. (2020). *La tutela judicial efectiva en el ámbito tributario*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Ruiz Toledano, J. I. (2006). *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*. La Ley Wolters Kluwer.
- Ruiz Toledano, J. I. (2022). *Análisis práctico de los recursos tributarios*. Tirant lo Blanch.
- Ruiz Toledano J. I. y Ruiz González, L. J. (2016). Parte Segunda. Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica. En P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (Dirs.), *La revisión de actos en materia tributaria*. Lex Nova Thomson Reuters.
- Sánchez Pedroche, A. (2006). *Revisión administrativa en vía tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*. Centro de Estudios Financieros.
- Serrera Contreras, P. L. (1966). *Lo económico-administrativo: historia y ámbito*. Instituto García Oviedo.
- TEAC. *Memorias anuales de los Tribunales Económico-Administrativos*. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>

José Ignacio Ruiz Toledano. Inspector de Hacienda del Estado. Ha desempeñado numerosos puestos en la Administración tributaria del Estado (en la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y en los Tribunales Económico-Administrativos). Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España (Vocal de la Sección de Derecho Financiero y Tributario). Ha participado como miembro o colaborado en varios Grupos de Trabajo y Comisiones, ha impartido numerosos cursos, conferencias y clases en diversas instituciones y también ha publicado numerosos artículos y obras de forma individual o colectiva.

La prescripción del crédito tributario no concurrente

Análisis de la RTEAC de 16 de noviembre de 2022, RG 2225/2022

Rosa Fraile Fernández

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos (España)

rosa.fraile@urj.es | <https://orcid.org/0000-0003-3389-2714>

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central resuelve en alzada para la unificación de criterio un nuevo supuesto sobre la prescripción del crédito tributario cuando este se relaciona con el concurso de acreedores. Se trata de aclarar el momento en el que se reinicia el cómputo de la prescripción del derecho al cobro del crédito tributario que, sometido a convenio por ser concursal, no se ve, sin embargo, satisfecho a través del cumplimiento de tal convenio por tratarse de un crédito no concurrente, esto es, que no fue comunicado en tiempo a la administración concursal.

Publicado (en avance *online*): 18-09-2023

Cómo citar: Fraile Fernández, R. (2023). La prescripción del crédito tributario no concurrente. (Análisis de la RTEAC de 16 de noviembre de 2022, RG 2225/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 101-112. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19155>

1. Supuesto de hecho

La cuestión a dilucidar versa sobre la prescripción del derecho de cobro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por la sanción impuesta a una compañía con causa en unos hechos acaecidos con anterioridad a la declaración del concurso, pero sancionados con posterioridad al cierre definitivo de las listas de acreedores.

La sanción tiene su origen en el impago del impuesto especial sobre determinados medios de transporte acontecido en el año 2007.

En febrero de 2009 se dicta auto por el juez de lo mercantil a través del que se da inicio al procedimiento concursal.

En julio de 2009 se inicia por parte de la Administración tributaria un procedimiento sancionador que finaliza con la imposición de una sanción a la ya entonces concursada en diciembre de 2009. En noviembre de 2010 le es notificada al deudor la obligación de pago de la deuda resultante de la liquidación cuyo plazo de pago en periodo voluntario finalizó el 5 de enero de 2011.

En diciembre de 2010 se abre la fase de convenio en el procedimiento mercantil, fase que continúa con la aprobación del convenio en marzo de 2011, el cumplimiento del convenio en octubre de 2020 y el auto de conclusión del procedimiento concursal de 3 de marzo de 2021.

Con fecha de 29 de marzo de 2021, 26 días después de la finalización del proceso concursal, se notifica al deudor la providencia de apremio de la citada sanción tributaria que le había sido impuesta en diciembre de 2009.

Frente a esta providencia de apremio interpuso la mercantil afectada reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía. Este estimó, en fecha 14 de octubre de 2021, la reclamación de la empresa que señalaba:

ni cabe exigirle el pago de aquellas deudas que debieran calificarse como concursales ni de las que tenían la condición de créditos contra la masa, pues la acción para exigir el pago de las primeras reanudó su cómputo con la aprobación del convenio, al que no se adhirió la Administración Tributaria, siendo las segundas exigibles a sus respectivos vencimientos.

Se acordó, por tanto, la anulación del acto impugnado.

Frente a la resolución del TEAR de Andalucía la Administración interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en diciembre de 2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Que se admitió a trámite por entender la concurrencia de los requisitos de competencia, legitimación y plazo. Planteándose como controversia principal si había prescrito el derecho de la Administración para exigir el pago de la liquidación derivada de la imposición de sanción comentada *supra* y, por lo tanto, si procede la nulidad de la providencia de apremio.

2. Doctrina del tribunal

Entiende el TEAC que «el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas se interrumpe por la declaración del concurso del deudor», lo que a su juicio supone que «para que pueda interrumpirse tal derecho es preciso, por tanto, que en el momento de la declaración del concurso ya hubiera nacido, es decir, que la deuda estuviera ya en periodo ejecutivo». Añadiendo que «si al tiempo de la declaración del concurso la deuda no estuviera en periodo ejecutivo porque en tal momento no hubiese finalizado el periodo voluntario de pago de la misma», no resulta aplicable el artículo 68.7 de la Ley General Tributaria (LGT) en conexión con el artículo 68.2 b) de la misma norma.

Más allá de la sorprendente aclaración del TEAC que genera más confusión al equiparar el inicio del periodo ejecutivo con la liquidación de las deudas tributarias, se deben destacar otros pronunciamientos.

El TEAC indica que nos encontramos ante un crédito concursal subordinado. Que quedaba sometido al convenio pese a no haber sido reconocido por la administración concursal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley Concursal (LC) y que, siguiendo la jurisprudencia emanada de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (TS), por no estar reconocido en la lista de acreedores, no puede ser reclamado durante la fase de cumplimiento del convenio, sino una vez concluido este.

Dado que los créditos no reconocidos no resultan exigibles antes de que se haya declarado el cumplimiento del convenio, el cómputo del plazo de prescripción debe iniciarse de nuevo a partir de la firmeza de la conclusión del concurso. Por todo lo expuesto, el TEAC estima el recurso y acuerda los criterios siguientes:

En caso de créditos concursales y subordinados, no reconocidos, cuyo plazo de pago en periodo voluntario no se hubiera iniciado o, habiéndose iniciado, no hubiera concluido a la fecha de la declaración del concurso, el derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de los mismos nace con la firmeza de la resolución judicial de conclusión del procedimiento concursal por cumplimiento del convenio.

Estableciendo como segundo criterio que cuando ya se hubiera iniciado el periodo ejecutivo de créditos concursales ordinarios o subordinados no reconocidos por la administración, el reinicio del cómputo de la prescripción se produce en el mismo momento que en el supuesto anterior.

3. Comentario crítico

La resolución del TEAC aquí analizada alcanza un resultado correcto, a nuestro juicio, cual es que el crédito no reconocido en las listas de acreedores en el procedimiento concursal puede ser exigido una vez el concurso se considera concluso por cumplimiento del convenio, reiniciándose el cómputo de la prescripción en tal momento. No obstante nuestro acuerdo con el resultado, puede observarse que el TEAC divide su criterio en lo que considera dos criterios diversos y ello debido a lo que nos parece una confusa interpretación del artículo 68 de la LGT.

De la lectura del pronunciamiento completo se pueden extraer varios asuntos de interés que también consideramos dignos de análisis, especialmente si tenemos en cuenta las muchas modificaciones que han venido sucediéndose en la legislación concursal en materia de reconocimiento de créditos. Se tratará, por tanto, de exponer sistemáticamente las cuestiones jurídicas que se plantean y sus diferentes interpretaciones.

3.1. La comunicación y el reconocimiento del crédito tributario en el concurso

Como es bien sabido, la comunicación de créditos es una facultad y una carga para los acreedores del concursado y es a ellos a quien compete realizarla. Por su parte, el reconocimiento de créditos es tarea fundamental del administrador concursal, que debe reflejar en la lista de acreedores aquellos créditos que hayan sido reconocidos, así como aquellos cuyo reconocimiento haya sido rechazado por diferentes causas.

La comunicación y el reconocimiento del crédito es un asunto de magnitud tal que la comunicación tardía del crédito supone la pena de subordinación. En este punto, entendemos por comunicación tardía la que es realizada una vez ha finalizado el plazo de comunicación de créditos, pero en un tiempo anterior a la presentación de los textos definitivos de la lista de acreedores.

Aquellos créditos que se comunican con posterioridad a la presentación de los textos definitivos recibirán una mayor penalización. En este caso el efecto es el mismo que cuando se produce la ausencia de la comunicación del crédito. El crédito no comunicado, si bien no queda extinguido, presenta carácter de crédito «extraconcursal» o, como también

se denomina, crédito «no concurrente». Este crédito comunicado tan extemporáneamente no concurre en el procedimiento concursal, por lo que su titular no puede ejercer derecho alguno *pendente* concurso. Ante esta situación el acreedor solo podrá instar el cobro de su crédito en caso de que finalice el concurso por cumplimiento del convenio, o bien por el improbable caso de que tras la liquidación quede activo sobrante o se descubran nuevos bienes o derechos que adicionar a la masa. Esta penalización, la expulsión del proceso concursal, es recibida por todo el crédito que no consta en las listas de acreedores, con independencia de cuál sea el acreedor o del privilegio que pudiera ostentar el crédito de haber sido comunicado, como señala Aznar Giner (2022) en relación con el crédito hipotecario.

Tanto en materia de comunicación como en materia de reconocimiento de créditos, las Administraciones públicas han visto como ha mejorado su posición desde la entrada en vigor de la LC hasta la actualidad. Este es uno de los pocos aspectos del proceso concursal en que el crédito público se veía perjudicado con mayor frecuencia que el crédito del resto de acreedores (Fraile Fernández, 2015). Ello sucedía, principalmente, por virtud de la configuración legal de los procedimientos administrativos que rigen el cobro y cuantificación del crédito tributario. Debido a la aparición de numerosos conflictos por falta de comunicación y obstáculos al reconocimiento del crédito público, se trataron de solventar las dificultades a través de varias reformas legales. Según nuestra opinión, tanto las reformas efectuadas en 2009 como en 2011 se ajustaron correctamente a las necesidades procesales que, en esta materia, se habían observado a lo largo de los años de vigencia de la ley.

Tras la reforma operada por la Ley 38/2011 en la LC, con la inclusión de los bis y ter de los artículos 96 y 97 en la LC se establecían nuevos plazos para comunicar el inicio de procedimientos tributarios de comprobación o inspección de los que nacería inicialmente un crédito contingente y para los que quedaba prevista la comunicación del cumplimiento de la contingencia y la clasificación del crédito tal y como correspondiese a su naturaleza «antes de que recaiga la resolución por la que se apruebe la propuesta de convenio o se presente en el juzgado los informes previstos en los apartados segundo de los artículos 152 y 176 bis» (art. 97.1 bis LC). Los informes que señalaba el precepto son aquellos que ponen fin a la liquidación o declaran la conclusión del concurso por ausencia de masa para hacer frente al pago de los créditos contra la masa. Esta situación que permite la comunicación del crédito público hasta un momento muy posterior a la fecha de elaboración de la lista de acreedores queda actualmente recogida en los artículos 265, 266, 308, 309 y 311 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal (TRLR).

Por tanto, es preciso apuntar que en la actualidad y como norma ya vigente para los casos a los que les resulta de aplicación la LC tras las modificaciones efectuadas por la Ley 38/2011, las sucesivas certificaciones administrativas a través de las que la Administración comunica su crédito al concurso tendrán viabilidad para modificar los textos definitivos hasta que se apruebe el convenio o se declare la finalización de la liquidación. Si bien, se debe apuntar que la legislación concursal no prevé esta excepción de tal calado para todo el crédito público, sino solo para aquel que pueda surgir de procedimientos de comproba-

ción e inspección, lo que parece llevar a afirmar que no se incluirán como susceptibles de modificar los textos definitivos aquellos que provengan de procedimientos sancionadores. Sí se prevé esta circunstancia para los créditos que proceden de delito, pero no se relaciona de manera específica la misma especialidad para los que proceden de infracción, quizá por descuido del legislador, quizá por la poca importancia cuantitativa que pueda suponer para el concurso y para la Hacienda pública la inclusión o no de un crédito subordinado procedente de infracción tributaria.

En el caso analizado por el TEAC, nos encontramos con un concurso de acreedores iniciado en 2009, fecha en la que aún estaban por entrar en vigor determinados preceptos relacionados con la comunicación del crédito público y la relación del administrador concursal con la AEAT y fecha en la que aún mucho faltaba para que entrasen en vigor las modificaciones relacionadas con los créditos tributarios contingentes aprobadas en 2011.

En noviembre de 2010 se comunica al deudor la liquidación en la que consta el crédito exigible con motivo de la sanción que le había sido impuesta, siendo en marzo de 2011 cuando se aprueba el convenio, mucho antes de que entrase en vigor la Ley 38/2011. De este modo, ninguna posibilidad tenía la AEAT de ver calificado su crédito como concursal en el procedimiento en curso.

3.2. La sanción como crédito concursal o contra la masa

Pese a tratarse de un asunto aceptado desde hace años por doctrina y jurisprudencia, merece siquiera que dediquemos un párrafo a afianzar los elementos que nos llevan a alcanzar la solución jurídica al caso analizado. Como es conocido, para determinar la calificación de un crédito tributario como concursal o contra la masa, se sostiene el criterio de devengo como elemento fundamental. De este modo, no es la exigibilidad, ni el inicio del periodo impositivo, sino el momento de devengo el que determina que el crédito tributario devengado con posterioridad a la fecha de la declaración del concurso sea identificado como crédito contra la masa. Ello será de tal modo exista o no un crédito liquidado, vencido y exigible a la fecha de la declaración del concurso; bastará para que sea concursal que se trate de un crédito devengado antes del auto de declaración del concurso.

Esta premisa fundamental para la calificación del crédito tributario en el concurso de acreedores solo se ve desplazada, con muy buen criterio, cuando de sanciones se trata. Se puede citar a este respecto la Sentencia del TS, Sala de lo Civil, núm. 253/2011, de 5 de abril (rec. núm. 1306/2007 –NCJ058739–). En ella, el Alto Tribunal ya determinaba como elemento de decisión sobre la condición del crédito contra la masa o concursal que se tratase de una sanción por un ilícito cometido con anterioridad a la declaración del concurso. Con ello se evita que la sanción impuesta por un incumplimiento anterior al concurso de acreedores sea tomada como crédito contra la masa, mientras que el crédito tributario debido que fundamenta el incumplimiento se tomase como concursal. Así se optó por una inter-

pretación restrictiva y razonable de lo que ha de entenderse como crédito contra la masa, pese a sostener el TS que cuando de sanciones se trata el crédito no nace con el incumplimiento, sino que la sanción tiene carácter constitutivo en virtud del principio de presunción de inocencia. Se apoyaba también el TS en la importancia de la fecha de comisión de la conducta sancionada para determinar la ley aplicable a la sanción y en el ya mencionado criterio restrictivo para la determinación de los créditos contra la masa.

Así, se puede afirmar con total seguridad que el crédito de la Hacienda pública, que en el caso resuelto por el TEAC provenía de la imposición de una sanción durante el proceso concursal, no será tenido por crédito contra la masa, sino por crédito concursal o extraconcursal, lo que presenta importantes efectos en cuanto a su cobro. De considerarse crédito contra la masa, este habría sido comunicado al acreedor y debería haberse pagado a su vencimiento, sin sometimiento a quitas ni esperas. También el asunto de la prescripción del derecho a ejecutar el crédito público sería diferente si nos encontrásemos ante un crédito contra la masa.

3.3. Los créditos no concurrentes

Aunque se tiende a calificar los créditos contra el concursado en el marco de una doble dimensión: créditos concursales o créditos contra la masa, lo cierto es que se podría, y en este caso es menester, distinguir la presencia de tres categorías de créditos. En primer lugar, podemos citar los créditos contra la masa, exigibles a vencimiento. En segundo lugar, los créditos concursales. Estos serán exigibles en el momento que determine el convenio, salvo que por su privilegio hayan quedado excluidos de vinculación a este, lo que supone su exigibilidad con la aprobación del convenio al que no se vinculan. En caso de liquidación estos créditos concursales serán exigibles conforme determine el orden de prelación de créditos que la legislación concursal estipula de forma concisa. En tercer lugar, aparecería una tercera categoría, la de los créditos no concurrentes, estos no quedarán extinguidos por no concurrir en el proceso concursal, pero no serán exigibles hasta la finalización del proceso concursal.

El TEAR de Andalucía, en la resolución recurrida defiende que el crédito, que no pudo ser incluido en la lista de acreedores por los motivos ya expuestos al inicio de este comentario, no pudo quedar vinculado por el convenio. Esto le llevaba a determinar que debió ser exigido teniendo en cuenta el reinicio del cómputo del plazo de prescripción en el momento de la aprobación del convenio, en línea con lo que sucede para el crédito privilegiado que no se somete al convenio.

Ciertamente el TEAR olvida la existencia del entonces vigente artículo 134.1 de la LC: «El contenido del convenio vinculará al deudor y a los acreedores ordinarios y subordinados, respecto de los créditos que fuesen anteriores a la declaración de concurso, aunque, por cualquier causa, no hubiesen sido reconocidos», cuya redacción a este respecto se mantiene en el actual artículo 396.1 del TRLC. Así pues, no se olvidó el legislador de que podrían existir

créditos que por cualquier causa no fuesen incluidos en la lista de acreedores, pero a los que habría que extender los efectos del convenio que vincula a quienes en tiempo y forma comunican sus créditos al administrador concursal. De tal modo, como señalaba Garrido (2015), «con esta solución legal, se eliminan los incentivos para no acudir al procedimiento concursal».

A este respecto había sentado jurisprudencia la Sala de lo Civil del TS, entre otras, en Sentencia 655/2016, de 4 de noviembre (rec. núm. 707/2014 –NCJ061835–). Este pronunciamiento, como señala Herrera Petrus (2017) «ofrece ahora una explicación clara de lo que debe entenderse por crédito concursal no concurrente y del tratamiento que ha de dispensarse a este tipo de crédito». De entre los pronunciamientos de la sentencia, destacamos por su claridad, las siguientes afirmaciones:

aunque el crédito no haya de ser satisfecho en el concurso [...] el interés del acreedor persiste porque el crédito no se ha extinguido, y el acreedor en cuestión podría reclamar el pago de su crédito con posterioridad a la conclusión del convenio.

Estima el TS, con toda lógica, que lo que el legislador pretendía con la extensión del convenio a los créditos no concurrentes era evitar que estos créditos no incluidos en la lista de acreedores, en caso de que se aprobase un convenio pudiesen considerarse de mejor condición que los créditos concursales concurrentes, al no verse afectados por las quitas del acuerdo de no establecerse lo dispuesto en el artículo 134.1 de la LC.

Como afirma el TS los créditos no concurrentes

no pueden ser satisfechos en el concurso con cargo a la masa activa. Su satisfacción, de ser posible, habrá de producirse una vez concluido el concurso, ya sea con el remanente de la liquidación o con los nuevos bienes que pudieran entrar en el patrimonio del concursado una vez concluida la liquidación y con ella el concurso (art. 178 LC), o, en caso de convenio, una vez declarado el cumplimiento del mismo; si bien, en tal caso, el crédito sufrirá las quitas acordadas en el convenio (art. 134.1 LC).

De tal modo, la sanción impuesta a la concursada por la AEAT en un tiempo tal que no pudo formar parte de los créditos reconocidos en el concurso ha de ser considerada un crédito no concurrente. Su no concurrencia detiene el momento de la exigibilidad hasta que el concurso ha quedado concluso, pues se trata de un crédito que, pese a no haberse extinguido por no concurrir, no puede ser satisfecho con anterioridad a la satisfacción del resto de los acreedores que sí han concurrido al proceso concursal. Dado que en el caso analizado por el TEAR existió un convenio aprobado, no es hasta que haya concluido el concurso por cumplimiento del convenio que puede la Administración exigir el pago de su crédito al concursado y, en este momento, podrá exigir el pago asumiendo las quitas que se pactaron en el convenio para los créditos subordinados.

3.4. La prescripción

Tras todo lo expuesto *supra* se puede afirmar que el cómputo del plazo de prescripción del crédito público concursal, pero no concurrente, habrá de reiniciarse una vez ha finalizado el procedimiento concursal por la causa que fuere. Ahora bien, dada la importancia del instituto de la prescripción en el fundamento de la seguridad jurídica es preciso fundamentar tal afirmación en la legislación correspondiente.

Se debe tener en cuenta a este respecto que cuando confluyen dos ordenamientos como son el tributario y el mercantil, específicamente el concursal, pueden observarse desórdenes o discordancias en las diferentes normas tendentes a regir una misma situación jurídica, por lo que siempre deben analizarse cuidadosamente los preceptos a tener en consideración.

Como señala Albaladejo (2009), a través de la figura de la prescripción se extinguen aquellos derechos «que han permanecido inactivos e irreconocidos». Como es sabido «la prescripción ganada extingue la deuda tributaria», artículo 69 de la LGT. A diferencia de lo que acontece en la legislación civil, en Derecho Tributario la prescripción actúa de manera automática en su capacidad de extinción de la deuda, debiendo aplicarse incluso de oficio y pese a que se haya pagado, en su caso, la deuda tributaria. Es el artículo 60 de la LC y los artículos 66 y siguientes de la LGT los que han de marcar el momento en que la prescripción se interrumpe y aquel momento en el que ha de reiniciarse el cómputo del plazo. Ciertamente, aunque las sanciones no son deuda tributaria, en virtud del artículo 190.2 de la LGT, la prescripción del derecho de cobro de las sanciones tributarias se rige por los artículos 66 y siguientes de la LGT.

3.4.1. La interrupción de la prescripción

La legislación concursal en este punto es muy clara, tanto el artículo 60.1 de la LC como el actual artículo 155.1 del TRLC mantienen el mismo tenor literal: «Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración». Ello guarda completa relación con el artículo 55.1 de la LC y la prohibición de acciones individuales: «Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor».

Por su parte, la LGT determina en su artículo 66 b) que prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para cobrar las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. Este plazo, conforme dispone el artículo 68.2 b) de la LGT se interrumpe, entre otras causas, por la declaración del concurso del deudor. Indica el TEAC que «para que pueda interrumpirse tal derecho es preciso, por tanto, que en el momento de la declaración del concurso ya hubiera nacido, es decir, que la deuda estuviera ya en periodo ejecutivo». Añadiendo que si a la fecha de la declaración del concurso no hubiese finalizado el periodo voluntario de pago, no se puede aplicar el artículo 68.2 b) de la LGT ni el numeral séptimo del mismo precepto.

Bien es cierto que no puede interrumpirse lo que no ha comenzado y que el artículo 67.1 de la LGT indica que el plazo de prescripción comenzará a contarse «desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario». Entiende el TEAC que si el crédito no se encuentra en fase ejecutiva no cabe hablar de interrupción del derecho a exigir el pago del crédito ni de reanudación posterior del derecho. Consideramos que se posiciona el tribunal en una interpretación literal ajena a la hermenéutica más razonable. Entendemos que lo que se interrumpe con la declaración del concurso ex artículo 68.2 b) de la LGT es el derecho a exigir el pago de tributos que han sido liquidados, pero que ello, ni siquiera exige que el tributo ya se encuentre liquidado a la fecha de la declaración del concurso. Es decir, la interpretación general sobre la interrupción del derecho a exigir el crédito tributario concursal al deudor concursado ha de ser entendida desde la aplicación del artículo 68.2 b) de la LGT. Si el crédito tributario no ha sido liquidado a la fecha de la declaración del concurso, pero sí se ha producido su devengo, o si habiéndose liquidado de forma previa, aún no ha finalizado el periodo voluntario de pago, todavía no habrá comenzado a contar el plazo de prescripción tal y como estipula el artículo 67 de la LGT. No obstante, entendemos que una vez la deuda tributaria sea vencida, líquida y exigible, una vez haya finalizado el periodo voluntario de pago, es cuando correspondería iniciar el cómputo del plazo de prescripción y este queda interrumpido automáticamente por la declaración del concurso acaecida anteriormente. La legislación no exige que el crédito tributario ya se halle en periodo ejecutivo antes de que se declare el concurso para que pueda interrumpirse la prescripción.

En la misma línea debe interpretarse el artículo 60 de la LC, desde que se declare el concurso queda interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor, fuesen estas acciones un derecho del acreedor anterior a la declaración o naciera con posterioridad. Piénsese en un crédito cualquiera devengado antes de la declaración del concurso cuya exigibilidad se aplazó, por ejemplo, seis meses. No será hasta el transcurso de tal tiempo que el acreedor podría iniciar acciones ejecutivas contra el deudor. Estas acciones están prohibidas por el artículo 55.1 de la LC, pero el derecho a su ejercicio no prescribe, porque se interrumpe la prescripción desde la declaración hasta la conclusión del concurso; y se interrumpe tanto para aquellas acciones que ya podían ejercitarse a la fecha de la declaración del concurso, como para aquellas otras que aún no podían ejercitarse.

Es por esto por lo que entendemos que el TEAC no debía distinguir entre deudas tributarias en periodo ejecutivo y deudas tributarias en periodo voluntario a la fecha de la declaración del concurso, sino que se considera que debía haber atendido al momento de devengo para determinar si se interrumpe o no el plazo de prescripción una vez que este deba comenzar a contarse.

Cuestión diversa es cómo fingir que el artículo 60 de la LC vincula a las sanciones que no existían antes de la declaración del concurso. Pues ciertamente no se trata de un crédito anterior a la declaración del concurso. Con mucha imaginación, podría extenderse el artículo 68.2 b) de la LGT a esta situación, entendiendo que el precepto quiere hacer referencia a los créditos concursales, en general, tanto si lo son por el criterio general del devengo

como por el criterio especial para las sanciones. Nos inclinamos por esta segunda opción que nos lleva a interpretar sin mucho sustento jurídico que dados los principios del Derecho Concursal y aceptando que el crédito por sanciones impuestas por infracciones cometidas en fecha previa a la declaración del concurso debe ser tenido por concursal, habrá de estar-se a todos los efectos al destino que los créditos así clasificados presentan en la legislación.

3.4.2. El reinicio del cómputo de la prescripción

El antiguo artículo 68.6 de la LGT, en su segundo párrafo, señalaba:

Quando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración del concurso del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto a las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor. Si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciará cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia.

Esta versión original de la LGT fue mejorada en lo que se refiere a la adaptación a la posibilidad de que se produjera la solución liquidatoria en el concurso por la Ley 7/2012, que entendemos no resultaría la legislación aplicable al caso concreto. Sin embargo, el TEAC se refiere en todo momento a lo dispuesto en el artículo 68.7 de la LGT, no obstante, dado que el caso atañe a un proceso concursal en el que se ha alcanzado solución a través del convenio, nada se puede diferenciar entre la versión anterior y posterior a la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

Tal y como se lee en el precepto transcrito, el plazo de prescripción se iniciará para los créditos no sometidos al convenio en la fecha en que este sea aprobado. Como es sabido, el precepto se refiere a los créditos privilegiados que no se hayan adherido a la propuesta de convenio. Sin embargo, el TEAR de Andalucía en la resolución recurrida interpretaba que el crédito no incluido en la lista de acreedores no quedaba sometido a convenio, por lo que el reinicio del cómputo del plazo de prescripción se produciría, según su criterio, a la fecha de la aprobación del convenio. Como ya se ha señalado, esto supone olvidar por completo la existencia del antiguo artículo 134.1 de la LC.

De otro lado, cuando los créditos de la Administración queden sometidos a convenio, el cómputo del plazo de prescripción se inicia cuando estos créditos sean exigibles. En este punto, la parte recurrida establecía que «los créditos concursales pueden estar afectados por el convenio o no. Si lo están, como es admitido por la Administración recurrente en su argumento, habrán de estarlo a todos los efectos». Anidando esto a que su exigibilidad surgió en algún momento, que no parece haber determinado, durante la fase de cumplimiento de convenio. Aquí, lo que olvida la parte es que su crédito es un crédito concursal no concurrente, por lo que la reanudación del cómputo de la prescripción cuando sea exigible supone que se reanude este cómputo una vez haya finalizado el concurso.

Así pues, el crédito tributario no concurrente se ve sometido al convenio, en tanto que los efectos de este se extienden al crédito no concurrente debiendo aceptar las quitas pertinentes. Además, por no ser concurrente no podrá ser pagado hasta que finalice el concurso y al margen de este. Así pues, estaremos ante un crédito concursal sometido al convenio y el plazo de prescripción se reanuda cuando sea exigible al deudor, conforme determina el antiguo artículo 68.6 de la LGT y el actual 68.7 de la LGT. Así, en el caso analizado, el reinicio del cómputo del plazo de prescripción debe contabilizarse desde el momento en que finaliza el concurso por cumplimiento del convenio y esta conclusión se alcanza por directa aplicación de la LGT.

Pese a lo expuesto, como señalamos, el TEAC elabora una clasificación del asunto en dos supuestos diferentes. Aquellos créditos no concurrentes que a la fecha de la declaración del concurso ya se encontrasen en periodo ejecutivo, verán iniciado el cómputo del plazo de prescripción a la finalización del concurso en virtud del artículo 68 de la LGT. Sin embargo, aquellos créditos no concurrentes que aún no estuvieran en periodo ejecutivo a la fecha de la declaración del concurso tendrán el mismo reinicio del plazo de prescripción porque así lo ha determinado la Sala de lo Civil del TS en sus sentencias del año 2016.

Insistimos, creemos que la prescripción se interrumpe en virtud del artículo 68.2 b) de la LGT para todo el crédito tributario concursal por haber sido declarado el concurso y que el actual artículo 68.7 de la LGT es aplicable en todo caso, como solución jurídica expresa que sostenga la aplicación de un instituto de tal calado como es el de la prescripción. A nuestro juicio, la virtualidad de las sentencias del TS de 2016 se incardina en la aclaración sobre la exigibilidad del crédito no concurrente y no en ningún elemento que afecte al reinicio de un cómputo de la prescripción que conforme al TEAC nunca se ha interrumpido.

Referencias bibliográficas

- Albaladejo, M. (2009). *Derecho Civil I. Introducción y parte general*. (14.^a ed.). La Ley.
- Aznar Giner, E. (2022). La ausente (o defec-tuosa) comunicación del crédito hipotecario en el concurso de acreedores y su impacto en el potencial privilegio especial. *Actualidad Civil*, 7-8.
- Fraile Fernández, R. (2015). La certificación administrativa en el concurso de acreedores. *Anuario de Derecho Concursal*, 34.
- Garrido, J. M. (2015). Artículo 134 LC. *Comentarios a la Ley Concursal*. Aranzadi.
- Herrera Petrus, C. (2017). Los créditos concursales, pero no concurrentes (Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo [1.^ª] de 4 de noviembre de 2016). *Anuario de Derecho Concursal*, 41.

Los intereses de demora son gastos deducibles en rendimientos de actividades económicas

Análisis de la [STS de 24 de julio de 2023, rec. núm. 515/2022](#)

Carmen Banacloche Palao

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos (España)

mariacarmen.banacloche@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0001-9588-6163>

Extracto

En este comentario se analiza la importante Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 2023 en la que el tribunal extrapola al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) (rendimientos de actividades económicas) la doctrina establecida por su anterior Sentencia de 8 de febrero de 2021 referida al impuesto sobre sociedades. El criterio interpretativo del Alto Tribunal es que los intereses de demora tributarios tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IRPF y, dada su naturaleza de gastos financieros, están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la Ley del impuesto sobre sociedades, aplicables también al IRPF.

Publicado (en avance *online*): 18-09-2023

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2023). Los intereses de demora son gastos deducibles en rendimientos de actividades económicas. (Análisis de la STS de 24 de julio de 2023, rec. núm. 515/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 487, 113-124. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19387>

1. Supuesto de hecho

El asunto versa sobre un contribuyente, abogado en ejercicio y, por tanto, declarante en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de rendimientos de actividades económicas, el cual, para calcular dichos rendimientos netos, se dedujo como gasto fiscal los intereses de demora que había satisfecho como consecuencia de las liquidaciones derivadas de las actas de inspección dictadas en 2016 por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

El contribuyente había sido objeto de un procedimiento inspector por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia que finalizó con un incremento de su rendimiento de actividad económica, resultando a ingresar cierto importe en concepto de cuota de IRPF derivada del ejercicio profesional. A dicho importe se adicionaron los correspondientes intereses de demora que fueron los que el contribuyente dedujo en una posterior declaración de IRPF.

La postura de la Hacienda Foral, basada en el principio de estanqueidad de los tributos, es que no procede la deducibilidad de los intereses de demora en el IRPF porque la doctrina del Tribunal Supremo (TS) establecida al respecto en el impuesto sobre sociedades (IS) no es trasladable al IRPF «dado que el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas gravan hechos imponibles diferentes».

La Administración tributaria foral presenta varios argumentos en contra de la deducibilidad, dentro de los rendimientos de actividades económicas del IRPF, de los intereses de demora:

- 1.º En primer lugar, el carácter omnicomprendivo de la renta a efectos del IRPF («el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene por objeto la totalidad de la renta del contribuyente, y no únicamente los beneficios de la actividad económica»), circunstancia que lleva a interpretar que, respecto a los intereses de demora tributarios, no existe correlación entre ingresos y gastos, requisito imprescindible para defender la deducibilidad de estos («por lo que no se puede apreciar que exista correlación entre los intereses de demora procedentes del acta levantada por este impuesto y los rendimientos que componen la renta de las personas contribuyentes»). En este sentido, en la oposición al recurso de casación, la Hacienda Foral argumenta que «los intereses de demora procedentes de un acta de comprobación de IRPF no están vinculados con el ejercicio de la actividad económica [...] aunque los únicos rendimientos objeto de comprobación y modificación provengan del rendimiento de la actividad económica».
- 2.º En segundo lugar, el carácter analítico del IRPF frente al sesgo sintético del IS. Es decir, la forma de determinación de la base imponible en el IRPF resulta radicalmente distinta a la del IS, cuya normativa «no hace distinción alguna en función

del origen que puedan tener las rentas que la integran, mientras que la base imponible total en el IRPF es el resultado de sumar bases imponibles parciales».

- 3.º Por último, el principio de igualdad tributaria consagrado en el artículo 14 de la Constitución (CE), pues se vulneraría dicho principio si «de todos los contribuyentes sujetos por los distintos rendimientos al IRPF (rendimientos del trabajo, de actividades económicas; de capital mobiliario e inmobiliario; ganancias y pérdidas patrimoniales)», únicamente pudieran deducirse los intereses de demora derivados de sus comprobaciones de IRPF los que estén ejerciendo una actividad económica, «produciéndose situaciones de injusticia tributaria».

El contribuyente recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya el acuerdo del Servicio de Tributos Directos por el IRPF, ejercicio 2016, reclamación que fue desestimada (Acuerdo de 19 de diciembre de 2018). Contra dicha resolución desestimatoria, interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco, el cual dictó sentencia parcialmente estimatoria (Sentencia del TSJ del País Vasco de 28 de octubre de 2021, rec. núm. 208/2019 –NFJ086981–), que solo permitía considerar deducibles los intereses de demora de la deuda tributaria correspondiente al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los años 2010 a 2013 (por entender que respecto a este impuesto sí existiría correlación entre los ingresos y los gastos en el caso de los intereses de demora derivados del IVA, habida cuenta de que se trata de un impuesto necesariamente vinculado al ejercicio de una actividad empresarial o profesional), pero no así con relación a los intereses de demora correspondientes a la regularización del IRPF.

2. Doctrina del tribunal

El TS, que ya había tenido ocasión de pronunciarse en varias ocasiones respecto a la deducibilidad de los intereses de demora tributarios en el IS (Sentencias 150/2021, de 8 de febrero [rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–]; 458/2021, de 30 de marzo [rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–]; 591/2021, de 29 de abril [rec. núm. 463/2020]; 629/2021, de 5 de mayo [rec. núm. 558/2020]; 877/2021, de 17 de junio [rec. núm. 1333/2020]; 1143/2021, de 17 de septiembre [rec. núm. 5094/2019], y 949/2022, de 6 de julio [rec. núm. 3834/2020]), no lo había hecho con relación a la deducción en la determinación en el rendimiento de la actividad económica en el IRPF de los gastos por intereses de demora de los contribuyentes personas físicas, cuando los mismos derivan de su propia actividad.

El Alto Tribunal aclara, con carácter previo, que no resulta controvertido que los intereses de demora deducidos como gasto por el contribuyente en el IRPF procedían de la regularización del rendimiento neto de su actividad económica como abogado. Por tanto, lo que se debate en el recurso de casación que da origen a la sentencia que estamos comentando es «determinar si resultan deducibles de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF los intereses de demora tributarios».

El TS dedica gran parte de su argumentación (casi ocho páginas) a explicar y resumir la doctrina que estableció su pionera Sentencia 150/2021, de 8 de febrero (rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–), en relación con la deducibilidad fiscal de los intereses de demora tributarios en el IS, para concluir que el tratamiento de dichos intereses, en el caso de que el contribuyente desarrolle una actividad económica, resulta extrapolable al IRPF.

El resumen de los razonamientos del Alto Tribunal en relación con la deducción de los intereses de demora tributarios en el IS es el siguiente:

1. La base imponible en el IS se cuantifica a partir del resultado contable, el cual es corregido por la norma fiscal en determinados casos a fin de determinar la capacidad económica del sujeto pasivo.
2. Los intereses de demora no se encuentran recogidos expresamente como gastos no deducibles por la norma tributaria.
3. Los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio pero no sancionador, por lo que no deben entenderse incluidos en la letra c) del artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), aplicable por razones temporales (actual letra c) del art. 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –LIS–, vigente en la actualidad¹).

¹ Artículo 15 de la LIS. *Gastos no deducibles*.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de fondos propios. [...]
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) 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.

- f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o

4. Tampoco son donativos o liberalidades (letra e) del art. 14 TRLIS) puesto que su pago no es voluntario sino impuesto por el ordenamiento jurídico.
5. Aunque la letra f) del artículo 15 de la LIS (no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico) no existía en el momento en que tuvo lugar el hecho imponible, la Sala se pronuncia sobre este aspecto, considerando que «los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de una obligación principal, pero en sí mismos considerados no suponen un incumplimiento; al contrario, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige».
6. Los intereses de demora tienen carácter financiero conforme a las normas contables y están correlacionados con los ingresos, al estar conectados con el ejercicio de la actividad.
7. Los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio, puesto que su objeto es resarcir a la Administración pública por el retraso en el pago motivado por la interposición de reclamaciones o recursos, por lo que también tienen la consideración de gastos deducibles en el IS.
8. La deducción de los gastos examinados está sometida a los límites del artículo 20 del TRLIS (art. 16 LIS²).

El Alto Tribunal justifica que los argumentos jurídicos expuestos, referentes al IS, son extrapolables al IRPF por las siguientes razones:

que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

[...]

h) Los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo [...].

i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil [...]

j) (Derogada)

k) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades [...]

l) Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios [...]

m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo [...]

n) Los que sean objeto de la deducción establecida en el artículo 38 bis de esta ley [...].

² Artículo 16. *Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.*

Con carácter general, la norma considera que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

- En primer lugar, por la remisión expresa que contiene la Ley del IRPF a la LIS cuando se trata de cuantificar el rendimiento neto procedente del ejercicio de una actividad económica, empresarial o profesional:

Para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas, el artículo 28.1 de la LIRPF –al igual que el artículo 28.2 a) de la NF 13/2013– se remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo 28, en el artículo 30 para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva. **Existe, pues una remisión expresa y explícita de la LIRPF a la LIS, conforme se dispone en el art. 28.1 LIRPF.**

- En segundo lugar, por la calificación jurídico-contable de los intereses de demora tributarios como gastos financieros. El TS atiende, por una parte, a la interpretación que sobre su naturaleza jurídica ha hecho el Tribunal Constitucional (TC), en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), y, por otra, a la calificación contable de los mismos de acuerdo con el derecho contable. La conclusión es que los intereses de demora tributarios no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de una deuda tributaria:

Se trata, por tanto, de una compensación específica por el coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. Y, siendo así, **su calificación no es otra que la de gasto financiero, por lo que de cumplirse los requisitos legales exigidos –justificación, registro contable y correlación con los ingresos– no puede cuestionarse su deducibilidad.**

- En tercer lugar, porque al ser aplicable la normativa del IS para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el IRPF, se reitera la interpretación de que los intereses de demora tributarios no se encuadran en ninguno de los supuestos de no deducibilidad previstos en el artículo 15 de la LIS.
- En cuanto al principio de correlación entre ingresos y gastos, entiende la Sala que los intereses de demora tributarios están conectados con el ejercicio de la actividad económica, en este caso, de abogado, y deben ser deducibles en consecuencia.

De los anteriores fundamentos jurídicos expuestos por el TS, este extrae una primera conclusión y, seguidamente, su doctrina final, que da respuesta a la cuestión de interés casacional planteada:

- 1.^a «Teniendo la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 de la LGT, y no encuadrándose en ninguna de las categorías posibles del artículo 15 de la LIS, **los intereses de demora tributarios deriva-**

dos del artículo 26 de la LGT deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles».

- 2.^a **A efectos del IRPF y en los casos en que el contribuyente desarrolle una actividad económica, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, sean los devengados por la suspensión de la ejecución de un acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, y dada su naturaleza de gastos financieros están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la LIS, aplicables también al IRPF.**

3. Comentario crítico

La sentencia del TS, que es objeto de este comentario, es una buena noticia para los contribuyentes y así debe ser acogida.

Resultan impecables los argumentos que aporta el tribunal para justificar que la interpretación sobre la deducibilidad fiscal de los intereses de demora tributarios en el IS (consagrada por la reiterada Sentencia del TS 150/2021, de 8 de febrero [rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–]) sea extensible al IRPF. Sin embargo, la Sala se preocupa en precisar en varias ocasiones que tal extrapolación está referida únicamente a los rendimientos de actividades económicas del IRPF. Es decir, esta sentencia del Alto Tribunal resuelve favorablemente la cuestión sobre la deducibilidad de los intereses de demora tributarios cuando el contribuyente persona física desarrolla una actividad empresarial y profesional, esto es, con relación a los rendimientos de actividades económicas, ya que en estos supuestos la Ley del IRPF (art. 28.1) se remite expresamente a la LIS (impuesto donde ha quedado claramente establecido, también de acuerdo con la jurisprudencia del TS, que los intereses de demora tributarios son gastos financieros fiscalmente deducibles), pero deja pendiente la duda sobre el tratamiento fiscal en el IRPF de los intereses de demora tributarios cuando el contribuyente no sea un empresario o profesional.

En dicho escenario, el TS ya ha interpretado (Sentencia 24/2023, de 12 de enero, rec. núm. 2059/2020 –NFJ088522–) que cuando los intereses de demora tributarios son cobrados por el contribuyente, constituyen renta y deben declararse en concepto de ganancias de patrimonio no procedentes de transmisiones, en la base imponible general. Pero quedaría por dictar un pronunciamiento expreso en el que el Alto Tribunal ratificara que, si dichos intereses de demora no fueran cobrados sino pagados por el contribuyente, han de tener la consideración en el IRPF de pérdidas de patrimonio no procedentes de transmisiones, computables, por tanto, también en la base imponible general.

Esta es, a nuestro juicio, la interpretación correcta atendiendo no solo al principio de igualdad constitucionalmente protegido (art. 14 CE), alegado, aunque en sentido contrario,

por la Hacienda Foral Vasca en su oposición al recurso de casación resuelto por la sentencia que estamos comentando, sino también a la razonable coherencia que debe presidir el sistema tributario español.

La naturaleza jurídica de los intereses de demora tributarios es única y ha sido ratificada por una sólida jurisprudencia del TS: no tienen naturaleza sancionadora sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de una deuda tributaria. Se llega a decir que es «una compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero» (Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–).

De ahí que, de acuerdo con el derecho contable, se califique como «gasto financiero», y en cuanto relacionado con los ingresos de la actividad económica, tenga la consideración de fiscalmente deducible, tanto en el IS como a la hora de hallar los rendimientos netos de la actividad económica en el IRPF³.

El problema es qué ocurre si los intereses de demora son abonados por un contribuyente que no tiene obligación de llevar contabilidad, que no realiza actividad económica alguna. Entonces, ¿dejan de ser deducibles en su IRPF? ¿Es justo que solo los empresarios o profesionales o las empresas se vean beneficiados por la deducibilidad fiscal de los intereses de demora tributarios, teniendo en cuenta que la naturaleza jurídica y la finalidad de estos es idéntica con independencia de la condición del sujeto que los paga?

Y, por otro lado, si el TS, en un cambio de criterio no exento de polémica, ha resuelto que los intereses de demora tributarios, cuando son abonados por la Hacienda pública a un contribuyente, deben tributar en su IRPF en concepto de ganancias de patrimonio no procedentes de transmisiones (Sentencia del TS 24/2023, de 12 de enero, rec. núm. 2059/2020

³ A este respecto, no se sostiene el argumento esgrimido por el TSJ del País Vasco (Sentencia de 28 de octubre de 2021, rec. núm. 208/2019 –NFJ086981–, fundamento jurídico tercero), de acuerdo con el cual, los intereses de demora derivados del IVA sí serían fiscalmente deducibles por ser este un impuesto «necesariamente» vinculado a una actividad económica, mientras que no admite la deducibilidad de los intereses de demora derivados del IRPF, aun siendo procedentes de una regularización tributaria exclusivamente de los rendimientos de actividades económicas, por no considerarlos vinculados a los ingresos, dado que el IRPF grava todas las rentas percibidas por el contribuyente como persona física y no solo las derivadas de su actividad profesional. Es decir, el tribunal vasco se apoya en el carácter omnicomprensivo del concepto de renta que utiliza en IRPF para denegar la deducibilidad de los intereses de demora tributarios en dicho impuesto. Sin embargo, la Sentencia del TS 1091/2023, de 24 de julio (rec. núm. 515/2022 –NFJ090487–), como hemos apuntado, supera tal criterio interpretativo basándose en el carácter analítico del IRPF (precisamente porque, como indica el TSJ del País Vasco, la base imponible total en el IRPF es el resultado de sumar bases imponibles parciales), partiendo de que, en el asunto enjuiciado, no resulta controvertido que los intereses de demora que se dedujo el contribuyente en su IRPF ejercicio 2016, procedían de la regularización del rendimiento neto de su actividad económica como abogado. Así pues, el TS considera que dichos gastos financieros sí están correlacionados con los ingresos, «pues están conectados con el ejercicio de la actividad económica, en este caso, de abogado, ejercida por el recurrente y, por tanto, deben ser deducibles» (fundamento jurídico tercero).

–NFJ088522–), ¿no sería lógico que tributaran como pérdidas de patrimonio cuando son abonados por el contribuyente a la Hacienda pública?

Aunque la Sentencia del TS que estamos analizando aplica su criterio interpretativo indistintamente, tanto a los intereses de demora resultantes de un procedimiento de regularización tributaria como a los intereses de demora suspensivos (o sea, a los que se devengan cuando el contribuyente solicita la suspensión de la ejecución de un acto administrativo, o pide el aplazamiento o fraccionamiento de su deuda tributaria, arts. 65 Ley General Tributaria –LGT– y 44 a 54 Reglamento General de Recaudación –RGR–), nos surge la duda de si el tratamiento jurídico fiscal de ambos supuestos debe de ser el mismo o hay diferencias sustantivas que aconsejarían un régimen diferente en uno u otro caso.

El problema surge por la nota de voluntariedad. Esta característica está presente en los intereses de demora que nacen cuando el sujeto pasivo, por su propia voluntad, decide recurrir un acto administrativo o fraccionar o pedir el aplazamiento de una deuda tributaria. En estos supuestos, la normativa tributaria impone el devengo de intereses de demora (art. 53 RGR), en relación con el artículo 65 de la LGT, respecto a aplazamientos y fraccionamientos, y el artículo 26.2 de la LGT, respecto a la suspensión de actos que son objeto de impugnación.

¿Se pueden computar como pérdidas patrimoniales gastos en los que voluntariamente incurre el sujeto pasivo?

Sabemos que los donativos y liberalidades no se consideran pérdidas patrimoniales en la imposición directa de personas físicas⁴ (art. 33.5 c) Ley del IRPF). Sin embargo, los intereses que paga el contribuyente a una entidad financiera por la concesión de un préstamo hipotecario solicitado voluntariamente sí son deducibles. Olvidándonos ahora, puesto que estamos en un escenario distinto, de los tres requisitos que exige la jurisprudencia para justificar la deducibilidad fiscal de un gasto en el ámbito de una actividad económica (donde existe obligación de llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio⁵), y entre los que no se encuentra la involuntariedad del gasto, como regla general, para los contribuyentes del IRPF que no tengan la condición de empresarios o profesionales los intereses son fiscalmente deducibles en varios supuestos:

- Si están correlacionados con la obtención de ingresos⁶: así ocurre, por ejemplo, respecto a los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejo-

⁴ Tampoco en la renta de sociedades (art. 15 e) LIS).

⁵ Para que un gasto sea fiscalmente deducible, además de haberse devengado, es preciso que cumpla tres requisitos: correlación con el ingreso fiscal, esto es, que el gasto esté afecto o vinculado a la actividad económica; contabilización, es decir, que esté correctamente contabilizado y, por último, justificación (mediante factura completa o documento equivalente). Véase, por todas, Sentencia del TS 1088/2022, de 21 de julio (rec. núm. 5309/2020 –NFJ087035–).

⁶ Retomando puntualmente el ámbito de las actividades económicas, la Dirección General de Tributos (DGT), en la Consulta V0458/2018, de 20 de febrero (NFC067923), interpretó que ciertos gastos volun-

ra de un bien inmueble que genere rendimientos del capital inmobiliario (art. 23.1 a).1.º Ley del IRPF).

- Cuando, por razones de política legislativa, se haya previsto expresamente en la ley; así ocurría hasta 2013 respecto a los intereses de los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición, rehabilitación o ampliación, o adecuación de la vivienda habitual⁷.

Parece, entonces, que la voluntariedad del gasto no tiene por qué ser una característica que impida que los intereses de demora exigibles cuando se solicita un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, o si se solicita la suspensión de un acto administrativo, puedan tener la consideración de pérdida patrimonial en el IRPF.

Según hemos explicado, de acuerdo con la jurisprudencia aplicable y desde un punto de vista técnico, los intereses de demora tributarios abonados por la Hacienda pública a un contribuyente no empresario o profesional no se califican como rendimientos sino como ganancias patrimoniales no procedentes de transmisiones. Consecuentemente, los intereses de demora tributarios pagados por un contribuyente no empresario o profesional, mientras el legislador no diga otra cosa, y siendo coherente con la jurisprudencia del TS, deberían tener la consideración de pérdidas patrimoniales.

Prima pues en este escenario el carácter indemnizatorio de los intereses de demora a la hora de concretar su calificación técnico-jurídica en el IRPF; es decir, mientras que en el ámbito empresarial parece que la dimensión financiera de los intereses de demora tributarios prevalece (lo que lleva a considerarlos como gastos financieros deducibles), en el ámbito particular, se pone el énfasis en la dimensión indemnizatoria o compensatoria de los intereses de demora tributarios, circunstancia que permite su conceptualización como variación patrimonial (Sentencia del TS 24/2023, de 12 de enero, rec. núm. 2059/2020 –NFJ088522–), al igual que ocurre con otro tipo de indemnizaciones (por ejemplo, por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, ex art. 37.1 g) Ley del IRPF).

tarios (en este caso, unas aportaciones a Cámaras oficiales de comercio, realizadas voluntariamente por una empresa) son fiscalmente deducibles. La DGT consideró que las entidades receptoras «prestan numerosos servicios a todas las empresas que ejercen las actividades de comercio, industria y navegación, y desarrollan múltiples funciones a su favor», por lo que pueden el gasto debe interpretarse que está correlacionado con la obtención de ingresos. Aunque, como hemos apuntado, este criterio interpretativo debe enmarcarse en el ámbito de la actividad empresarial, puede servir como pauta orientativa para contribuyentes ajenos a dicha esfera.

⁷ Desaparecida esta deducción en cuota con efectos desde el 1 de enero de 2013, sin embargo, la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF la mantiene en las mismas condiciones existentes a 31 de diciembre de 2012, respecto a aquellas viviendas habituales adquiridas antes de esa fecha y por las que el contribuyente se hubiera practicado deducción por inversión en vivienda habitual en algún periodo impositivo anterior.

No vamos a reiterar aquí nuestros comentarios sobre otros aspectos accesorios, pero también relevantes, de la calificación de los intereses de demora tributarios como variaciones patrimoniales, por ejemplo, la eventual deducción de otros gastos anejos al acto que da origen al pago o abono de los intereses de demora tributarios, como pudieran ser los honorarios de abogado y procurador que hubiera tenido que pagar el contribuyente para la impugnación de la liquidación sujeta a regularización tributaria⁸.

También merece un comentario, siquiera breve, la incardinación de los intereses de demora tributarios en la base imponible general del IRPF, ya se trate de una ganancia o de una pérdida patrimonial, al entenderse que, en ambos casos, se trata de ingresos que no proceden de transmisión alguna. Si, como defendemos, el contribuyente pudiera declarar los intereses de demora tributarios pagados a la Hacienda pública como pérdida patrimonial, eso sí, en la parte general de su base imponible (art. 45 Ley del IRPF) pues la jurisprudencia del TS considera los intereses cobrados como ganancias no procedentes de transmisiones, solo podría compensar dicha pérdida (art. 48 b) Ley del IRPF), en primer lugar y sin límite con ganancias de patrimonio asimismo no procedentes de transmisiones (premios, subvenciones, etc., incluso, con los propios intereses de demora, cuando hayan sido pagados al contribuyente por la Hacienda pública), o bien, en segundo lugar, con el límite del 25 % del saldo positivo compuesto por los rendimientos netos del trabajo, del capital inmobiliario y de las actividades económicas, así como de las imputaciones de renta.

Para finalizar, sí entendemos oportuno reiterar la petición de una actuación positiva urgente del legislador tributario en esta materia. No parece de recibo que sea la jurisprudencia quien esté perfilando el tratamiento fiscal de unos importes tan habituales como, en ocasiones, cuantiosos.

Reclamamos la **regulación expresa en la Ley del IRPF** de los intereses de demora tributarios, bien como supuestos de no sujeción o de exención (en cuyo caso, el contribuyente ni los tendría que declarar como renta cuando los percibiera –así se ha estado haciendo de hecho desde la Sentencia del TS 1651/2020, de 3 de diciembre [rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–], hasta el cambio de criterio por Sentencia del TS 24/2023, de 12 de enero [rec. núm. 2059/2020 –NFJ088522–], ni se los podría deducir como pérdida cuando fuera él quien los abonara a la Hacienda pública); o bien como rentas sujetas, tal y como resulta actualmente de la jurisprudencia del TS: en concepto de ingresos o gastos financieros, en el ámbito de las actividades económicas (Sentencias 150/2021, de 8 de febrero [rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–], respecto del IS y 1091/2023, de 24 de julio [rec. núm. 515/2022 –NFJ090487–], respecto de rendimientos de actividades económicas en el IRPF); o bien como ganancias y pérdidas de patrimonio en el IRPF, cuando el contribuyente no actúe en el ámbito empresarial o profesional⁹.

⁸ Puede verse sobre este particular, Banacloche Palao (2023), publicado en esta revista.

⁹ Descartamos como menos probable, aunque también hemos barajado esta posibilidad en Banacloche Palao (2023) citado, la calificación de los intereses de demora tributarios como rendimientos del capital mobiliario en el IRPF, aunque, en nuestra opinión, podrían tener encaje sin demasiado esfuerzo interpre-

Restaría por hacer un último y breve comentario acerca de la limitación sobre la deducción de los gastos financieros, a la que alude la Sentencia del TS objeto de este análisis. De acuerdo con el artículo 16 de la LIS, si los gastos financieros netos de un periodo impositivo de un año de duración no superan 1.000.000 de euros serán deducibles fiscalmente sin sujeción a límite alguno. En otro caso, los gastos financieros serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

Desde la entrada en vigor de la reciente Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, se han introducido algunas novedades en la citada deducción.

Para los periodos impositivos que se inicien a partir del año que viene (1 de enero de 2024), se modifica la regla de limitación a fin de adaptarla a la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (ATAD).

En este sentido, en el cómputo del beneficio operativo se excluirán los ingresos, gastos o rentas que no se hayan consignado en la base imponible del impuesto correspondiente (renta o sociedades). Esta modificación afectará, por ejemplo, a las rentas exentas, las cuales no se tendrán en cuenta a la hora de computar el beneficio, reduciendo, por tanto, el límite de gasto financiero deducible. Por otra parte, los fondos de titulización hipotecaria y de titulización de activos, a los que hasta ahora no se les aplicaba la limitación general del gasto financiero, pasan a quedar afectados por dicho límite desde la vigencia de la Ley 13/2023.

Referencia bibliográfica

Banacloche Palao, C. (2023). A vueltas con la tributación de los intereses de demora tributarios. *Revista de Contabilidad y Tri-*

butación. CEF, 482, 113-152. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18659>

tativo en la definición de «capitales cedidos» que contiene el artículo 25 de la Ley del IRPF, el cual, bajo la rúbrica «Rendimientos del capital mobiliario», enuncia:

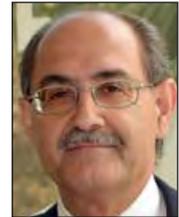
Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: [...] 2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses o cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Metaverso y economías virtuales: una propuesta de registro contable para el patrimonio digital de las empresas

Isidoro Guzmán Raja (autor de contacto)

*Profesor titular de Universidad.
Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas.
Universidad Politécnica de Cartagena (España)*

isidoro.guzman@upct.es | <https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>



Manuela Guzmán Raja

*Doctora en Administración y Dirección de Empresas.
Universidad Politécnica de Cartagena (España)*

manoli.guzman@upct.es | <https://orcid.org/0000-0003-1762-4154>



Este trabajo ha obtenido el **1.º Premio «Estudios Financieros» 2023** en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El jurado ha estado compuesto por: don Emilio Álvarez Pérez-Bedia, don Oriol Amat Salas, don Xavier Llopart Pérez, doña Rosa Puigvert Colomer y doña Rosalía Soler Villa.

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

Extracto

El presente estudio analiza el concepto de *metaverso* como realidad virtual emergente desde el punto de vista económico y contable, puesto que en los últimos tiempos se viene vislumbrando que será un medio utilizado por las empresas para desarrollar sus negocios, tal como lo evidencian las importantes cifras de recursos que se vienen destinando a este nuevo ecosistema digital, que actualmente se cifran en 500.000 millones de euros, y cuya puesta en marcha se espera en un plazo de tiempo que no se atisba demasiado largo.



Cómo citar: Guzmán Raja, I. y Guzmán Raja, M. (2023). Metaverso y economías virtuales: una propuesta de registro contable para el patrimonio digital de las empresas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 125-164. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18993>



Tras el análisis inicial del concepto de metaverso y sus principales características, desde la parcela económica se abordan los principales bastiones en los que se apoya dicha realidad virtual, como la tecnología de registros distribuidos o tecnología DLT, cuyo principal exponente es *blockchain*, así como la tokenización de activos en el contexto tecnológico citado, evaluándose posteriormente los distintos tipos de activo digitales o criptoactivos actualmente generados en los entornos metaversianos, a fin de dar respuesta a la problemática de su registro contable, dada la escasa y difusa normativa actualmente publicada al efecto, que mayoritariamente se encuentra en fase de borrador y consulta, y que hasta ahora no termina de dar respuesta cualificada a esta nueva realidad que afecta al patrimonio de las empresas.

Palabras claves: metaverso; activos digitales; tokenización de activos.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Publicado: 05-10-2023



Metaverse and virtual economies: a proposal to account digital assets and liability of companies

Isidoro Guzmán Raja (corresponding author)

Manuela Guzmán Raja

This paper has won the **1st Financial Studies 2023 Award** in the category of **Accounting and Business Administration**.

The jury members were: Mr. Emilio Álvarez Pérez-Bedia, Mr. Oriol Amat Salas, Mr. Xavier Llopart Pérez, Mrs. Rosa Puigvert Colomer and Mrs. Rosalía Soler Villa.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity of the authors.

Abstract

The present study analyzes the concept of the metaverse as an emerging virtual reality from an economic and accounting perspective, as it has been increasingly evident in recent times that it will be a medium used by companies to develop their businesses. This is evidenced by the significant resources being allocated to this new digital ecosystem, currently estimated at 500 billion euros, with its implementation expected within a timeframe that does not appear too distant.

Following the initial analysis of the concept of the metaverse and its key features, from an economic standpoint, the study explores the primary foundations upon which this virtual reality relies, such as distributed ledger technology or DLT, with its primary exponent being blockchain.



Citation: Guzmán Raja, I. y Guzmán Raja, M. (2023). Metaverso y economías virtuales: una propuesta de registro contable para el patrimonio digital de las empresas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 125-164. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18993>



Additionally, it examines the tokenization of assets within the mentioned technological context. Subsequently, the study evaluates the diverse types of digital assets or crypto-assets currently generated in metaverse environments in order to address the issue of their accounting record. This is especially relevant due to the limited and ambiguous regulations currently in place, which are mostly in draft and consultation phases, and have so far failed to provide a qualified response to this new reality that impacts a company's assets.

Keywords: metaverse; digital assets; asset tokenization.

Received: 03-05-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Published: 05-10-2023



Sumario

1. Introducción
2. El metaverso y sus fundamentos
 - 2.1. Conceptualización del metaverso
 - 2.2. Principales características del metaverso
3. El metaverso desde la perspectiva económica
 - 3.1. La tecnología de registros distribuidos (DLT)
 - 3.2. La tokenización de activos
 - 3.2.1. El concepto de token y su desarrollo en el seno de la tecnología *blockchain*
 - 3.2.2. Clasificación de los activos tokenizados: estado de la cuestión
4. Propuesta para el registro contable de activos digitales
 - 4.1. Propuesta de registro contable para los *E-money Tokens* (criptomonedas)
 - 4.1.1. Registro contable de los *E-money Tokens* por parte del emisor
 - 4.1.2. Registro contable de los *E-money Tokens* por parte del tenedor
 - 4.2. Propuesta de registro contable para los *Utility Tokens*
 - 4.2.1. Registro contable de los *Utility Tokens* por parte del emisor
 - 4.2.2. Registro contable de los *Utility Tokens* por parte del tenedor
 - 4.3. Propuesta de registro contable para los *Security Tokens*
 - 4.3.1. Registro contable de los *Security Tokens* por parte del emisor
 - 4.3.2. Registro contable de los *Security Tokens* por parte del tenedor
 - 4.4. Propuesta de registro contable para los *Asset-referenced Tokens*
 - 4.5. Propuesta de registro contable para los *Non Fungible Token* (NFT)
 - 4.5.1. Registro contable de los *Non Fungible Token* (NFT) por parte del emisor
 - 4.5.2. Registro contable de los *Non Fungible Token* (NFT) por parte del tenedor
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas



El metaverso está aquí, y no solo está transformando cómo vemos el mundo, sino cómo participamos en él, desde la fábrica hasta la sala de reuniones.

Satya Nadella. CEO de Microsoft (2022).

1. Introducción

Desde hace no demasiado tiempo, se ha integrado en el lenguaje común el vocablo «metaverso», que está suscitando verdaderos ríos de tinta sobre su significado, así como en lo que respecta a sus posibles repercusiones a nivel empresarial y social, siendo llamativo que hasta la fecha no se haya llegado a un consenso sobre su definición, lo que evidencia la dificultad para delimitar su verdadera conceptualización y repercusiones en un futuro, que no parece muy lejano.

El citado vocablo fue utilizado por primera vez en 1992 por Neal Stephenson, en su novela de ficción *Snow crash* (Ball, 2022), coexistiendo actualmente diversas definiciones del mismo, entre las que hemos seleccionado inicialmente la proferida por Mark Zuckerberg, fundador de la red social Facebook¹, y gran defensor de la puesta en marcha del metaverso, hasta el punto de que recientemente ha cambiado la denominación social de dicha compañía por la de Meta precisamente el honor a este «nuevo mundo digital» que el mismo identifica con «la siguiente versión de internet²» (García, 2021).

¹ Fundada en 2004, a finales de 2020 se situó como la quinta empresa más grande a nivel mundial por capitalización bursátil (García, 2021).

² El término «internet» procede del acrónimo formado por las palabras inglesas «International Network» (Ruiz, 2014).

Sintéticamente, el CEO de Meta define el *metaverso* como «una réplica tridimensional digital del mundo real en la que interactuarían personas entre sí representadas con avatares³ virtuales, con objetos y en distintos espacios» (Borondo, 2022), planteamiento que de ser cierto permitiría trabajar, relacionarse, hacer negocios y divertirse en ese nuevo entorno digital, en el que lógicamente tendrían cabida cuestiones laborales, educativas, recreativas e incluso médicas (Ernst & Young, 2022).

En este contexto, a partir de los distintos enfoques conceptuales que el metaverso viene suscitando entre la comunidad científica, el presente trabajo pretende abordar el estudio y análisis de los efectos económicos y contables que se derivaran sobre los diferentes entes participantes en el mismo, lo que evidencia la necesaria y oportuna actuación de los correspondientes organismos oficiales en sus distintos campos de actuación, que más pronto que tarde deberán generar *ex novo* las nuevas legislaciones necesarias para regular las actividades empresariales en el entorno metaversiano.

En atención a lo expuesto anteriormente, el resto del trabajo se estructura de la siguiente forma: en el epígrafe segundo se analiza el concepto de metaverso y sus características principales, mientras que en el epígrafe tercero se aborda su perspectiva económica desde el punto de vista de la tecnología de DLT y la tokenización de activos, dedicándose en exclusiva el epígrafe cuarto a evaluar los aspectos contables de los diferentes tipos de criptoactivos actualmente conocidos, a cuyos efectos se analizan los pronunciamientos normativos a nivel internacional y nacional, recogiendo finalmente el epígrafe quinto las principales conclusiones del estudio.

2. El metaverso y sus fundamentos

2.1. Conceptualización del metaverso

El término «metaverso» es un acrónimo formado por las palabras «meta», cuyo significado es «más allá», y «universo», aunque, sin embargo, no deben confundirse los conceptos de «metaverso» y «mundo virtual», pues aunque ambos «son espacios digitales en tres dimensiones, con posibilidades multiplataforma y diversos niveles de inmersión, donde miles de individuos simultáneamente se interrelacionan telepresencialmente mediante avatares» (Martin *et al.*, 2022), sus características no son exactamente las mismas, destacando en el caso del metaverso como una de sus peculiaridades esenciales la descentralización, que denota la inexistencia de propiedad en favor de un tercero (Dans, 2022), siendo por ello

³ Según el Diccionario de la Lengua Española, un avatar es una «representación gráfica de la identidad virtual de un usuario en entornos digitales» (RAE, 2023).

concebido como un espacio virtual colectivo y abierto, que deriva de la convergencia entre la realidad física y digital virtualmente mejorada (Collosa, 2022).

Kaplan y Haenlein (2009) conceptualizan el metaverso como «un entorno donde los humanos interactúan e intercambian experiencias virtuales mediante uso de avatares, a través de un soporte lógico⁴ en un ciberespacio, el cual actúa como una metáfora del mundo real, pero sin tener necesariamente sus limitaciones», debiendo precisarse que los términos «internet» y «ciberespacio» no son sinónimos como generalmente se piensa, pues mientras el primero de ellos (internet) se refiere a «una gran red mundial en donde las computadoras pueden comunicarse porque están unidas a través de conexiones de varios tipos» gracias a que utilizan un mismo lenguaje (protocolo) común (Market, 2022), el segundo (ciberespacio) es el lugar en el que «se produce la comunicación» y su correspondiente intercambio (Linube, 2023), lo que motiva que si no existiese internet tampoco podría existir el ciberespacio.

Sin embargo, alternativamente a lo que ocurre en internet, donde es posible interactuar sin ningún tipo de limitaciones de espacio y tiempo a través de un ordenador, teléfono móvil inteligente o *tablet*, en el metaverso los límites de la pantalla del dispositivo utilizado se disipan, ofreciendo una realidad alternativa de carácter inmersivo, donde es posible el movimiento y la relación con terceros a través de los mencionados avatares, que representan a las personas del mundo real (Kanashiro, 2022).

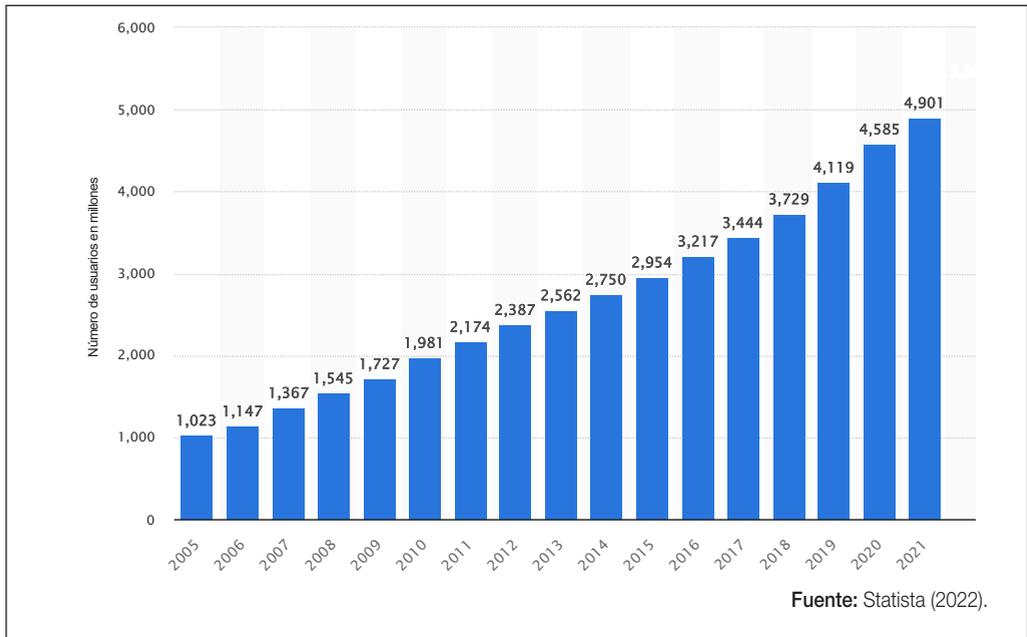
El desarrollo de internet ha tenido hasta ahora tres etapas diferenciadas, surgiendo la primera a comienzos de los años 90, conocida como Web1, en la que destaca la presencia de grandes emisores de contenidos con una pasividad manifiesta de los internautas, mientras que en la segunda etapa o Web2, iniciada en los albores del siglo XXI, se observa un importante cambio en el papel de sus usuarios, que pasan a convertirse en *prosumer*, puesto que son capaces de producir contenidos además de consumirlos (Ruiz, 2014). Actualmente estamos instalados en la etapa tercera o Web3, que se distingue por el aumento de la interacción de los cibernautas, situando los expertos al metaverso en este estadio tecnológico, donde muy probablemente será uno de los grandes protagonistas (García, 2021).

Una de las características más llamativas de internet ha sido su rápida difusión con relación a otros inventos de la humanidad, pues ya en 1995, tras un lustro desde su implantación, era utilizada por 50 millones de personas en todo el mundo, mientras que en el caso del teléfono, la electricidad y el automóvil se necesitaron 35, 46 y 55 años respectivamente para alcanzar dicha cifra de usuarios (Market, 2022). Además, el crecimiento de la red

⁴ Se conoce como *soporte lógico* al sistema formal o *software* que conforma el conjunto de componentes lógicos para la realización de tareas específicas, en contraposición al grupo de componentes físicos denominados *hardware*, de tal manera que la interacción entre ambos permite la operatividad de los dispositivos, es decir, el *software* envía instrucciones que el *hardware* ejecuta, haciendo posible su funcionamiento (Wikipedia, 2023).

se muestra imparable, como se puede constatar en el gráfico 1, donde se observa que en 2021 fue utilizada por más de 4.900 millones de personas, con un crecimiento acumulado del 379,08 % en el periodo 2005 a 2021.

Gráfico 1. Número de usuarios de internet en el mundo (periodo 2005-2021)

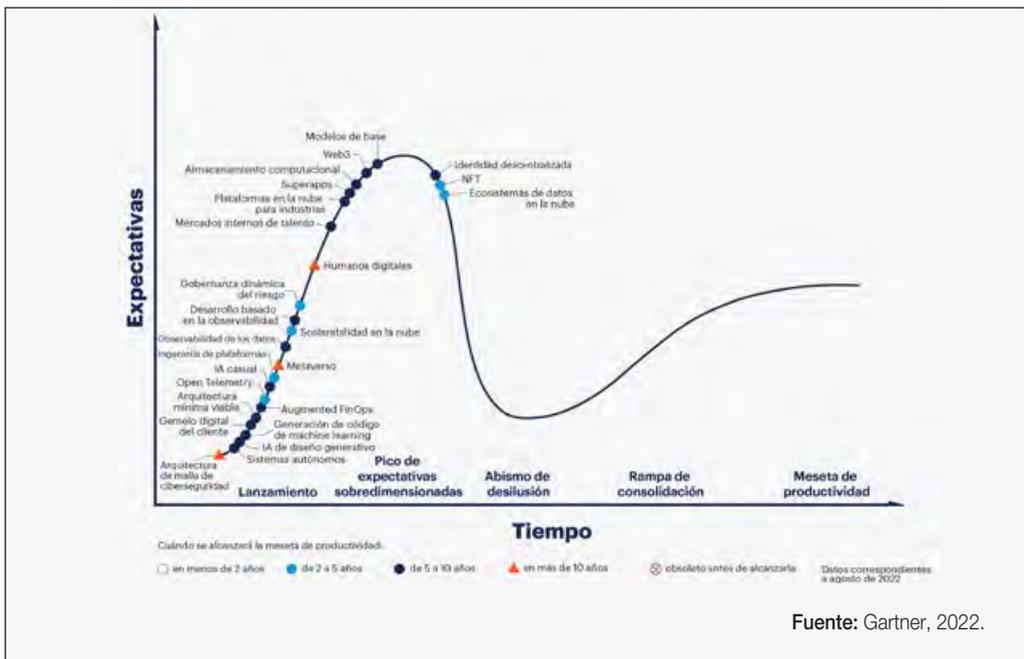


No obstante, aunque estamos hablando en todo momento del metaverso en sentido único, y asumiendo de forma tácita su presencia en la Web3, lo cierto es que actualmente no se da esa realidad, existiendo alternativamente varios «protometaversos», aparecidos en la Web2 (Ewolf, 2022), que vendrían a ser espacios virtuales que comparten algunos rasgos del metaverso, pero que no llegan plenamente a alcanzar dicho estatus debido a determinadas carencias, encontrándose entre los más conocidos a nivel internacional Roblox, Zepeto, Decentraland y Sandbox, todos ellos con moneda oficial emitida en formato de criptomoneda bajo los apelativos de roblox, zem, mana y land, respectivamente (Ramos, 2022). España también tiene su propio protometaverso, nacido en 2020 bajo el nombre de Uttopion, cuya facturación alcanzó a finales de 2022 un importe superior al millón de euros, y donde pueden crearse negocios o, alternativamente, ser utilizado para eventos deportivos o musicales (Carvajal, 2022).

En cualquier caso, aun existiendo los protometaversos expuestos y otros muchos, lo cierto es que en el día de hoy se desconoce si finalmente se podrá conseguir la existencia

de un único metaverso, cuya característica principal debiera ser la «interoperatividad», para que cualquier avatar de las diferentes plataformas pueda transportar su identidad, lo que todavía no está conseguido, si bien, el Hype Cycle o Ciclo de Sobreexpectación de Gartner⁵ para 2022 recogido en el gráfico 2, posiciona al metaverso en la fase 1 ascendente de «lanzamiento», previendo un horizonte temporal superior a 10 años para alcanzar la última fase o «meseta de productividad», lo que hace prever que su existencia podría ser conseguida en un futuro no demasiado distante.

Gráfico 2. Hype Cycle para tecnologías emergentes 2022



2.2. Principales características del metaverso

Cuando se hace referencia al metaverso es obligado hacer mención de la tipología de tecnologías que están relacionadas con el mismo, y que comúnmente suelen confundirse con el citado concepto, cuando en realidad ya existían con anterioridad, si bien es cierto que el propio

⁵ La metodología del Hype Cycle de Gartner, generalmente conocida como «Curva de Gartner», permite conocer la evolución temporal de una determinada tecnología, proporcionando información para su implementación en los objetivos de negocio específicos (Gartner, 2023).

metaverso ha generado la necesidad de su mejora. Nos referimos en concreto a los conceptos de «realidad virtual» (*virtual reality*, VR), «realidad aumentada» (*augmented reality*, AR) y «realidad mixta» (*mixed reality*, MR), utilizándose también el término de «realidad extendida» (*extended reality*, XR) para hacer referencia a los tres conceptos citados de manera global (Ramos, 2022).

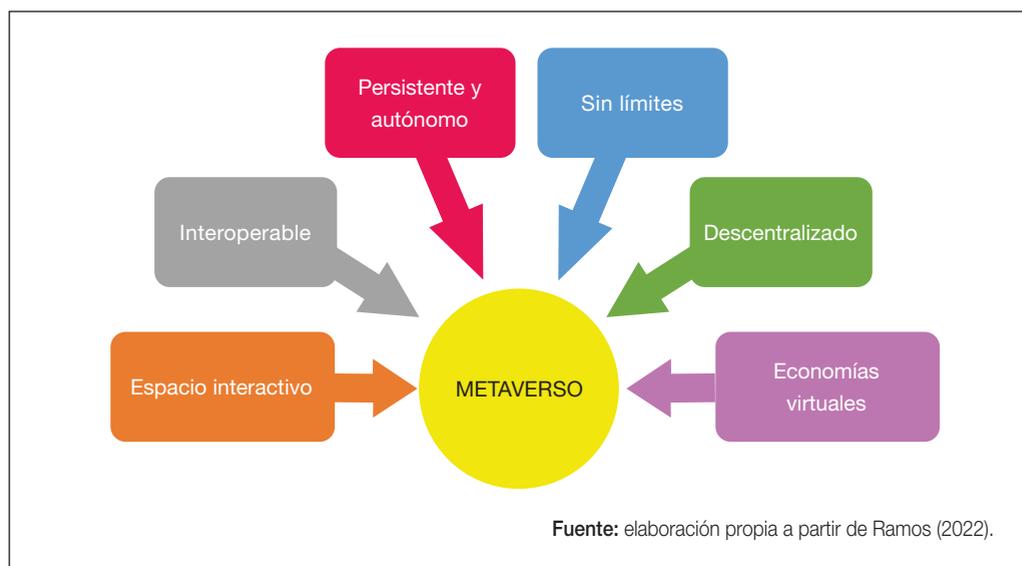
Cronológicamente es la *realidad virtual* (VR) la que aparece en primer lugar, al inicio de los años 60, permitiendo la transformación de nuestro entorno físico en otro de realidad simulada, proporcionando así una experiencia de inmersión en un nuevo mundo, surgiendo a partir de los años 90 la *realidad aumentada* (AR), que a diferencia de la anterior, conecta el mundo físico con superposiciones virtuales en tiempo real; finalmente, la *realidad mixta* (MR), de más reciente creación, genera una combinación de elementos reales y virtuales, instaurando adicionalmente un entendimiento de dichos elementos con el entorno en el que se ubican, hasta el punto de ser capaces de interactuar con el mismo, por lo que los expertos opinan que la MR viene a ser la AR mejorada. Así, mientras que para acceder a la VR y AR es necesario el uso de gafas especiales, la MR intenta eludir dicho dispositivo por un prototipo de lentillas, lo que en definitiva vendría a suponer estar en constante contacto con una información masiva y permanente. En cuanto a la *realidad extendida* (XR), realmente no es una nueva tecnología, aunque pudiera parecerlo, sino que engloba todas las de carácter inmersivo anteriormente comentadas, debido a que el avance de cada una de ellas está provocando una mayor interposición entre las mismas (Sáez, 2021).

Ilustración 1. Realidad mixta



En el contexto tecnológico descrito, y dado que el metaverso representaría «un mundo virtual que se presenta como alternativa a nuestro mundo físico» (Actualizatec, 2023), estaría basado fundamentalmente en la MR, puesto que admite la interacción de sus usuarios y objetos de la realidad digital, y, en este sentido, teniendo en cuenta su definición genérica, supuestamente debería tener las características que se recogen en el gráfico 3.

Gráfico 3. Características del metaverso



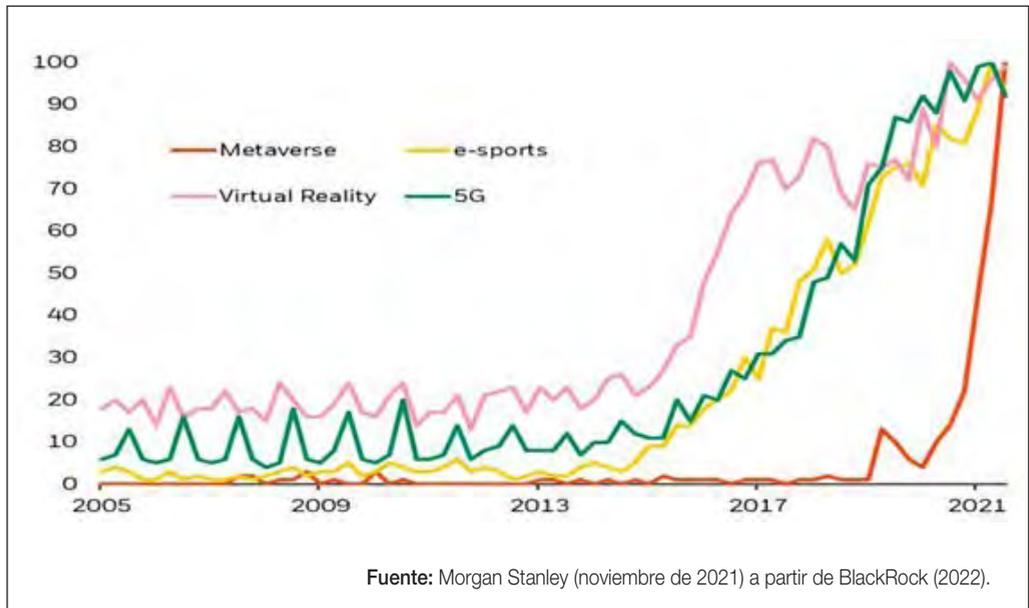
Considerando la información del gráfico 3, el metaverso debe ser concebido como un lugar donde un usuario (avatar) puede interactuar con cualquier otro y con el propio universo virtual que le rodea (espacio interactivo), con independencia de la plataforma digital de la que proceda (interoperatividad), y con capacidad de existencia independiente de la presencia de usuarios en su seno (persistente y autónomo), aforo ilimitado de usuarios con actuación simultánea y de las actividades a realizar (sin límites), y sin que su propiedad sea detentada por un ente concreto (descentralizado), debiendo ser posible en todo caso que en su seno los usuarios puedan desarrollar actividades económicas, que generen la presencia de mercados donde poder comprar, vender e intercambiar activos digitales (economías digitales).

Por consiguiente, aceptando que el metaverso es un conjunto de tecnologías coordinadas que promueven la existencia de una realidad virtual de carácter inmersivo, surge la necesidad de acuñar nuevas legislaciones específicas aplicables en el contexto del citado ecosistema digital, con el fin de regular los actos y transacciones derivadas de sus usuarios, aunque, de momento, sea preciso aplicar la normativa existente en el mundo real para abordar los hechos digitales, que, por otra parte, ya son una realidad y están produciéndose en ese mundo paralelo.

3. El metaverso desde la perspectiva económica

Tras analizar en el epígrafe anterior los aspectos conceptuales y técnicos del metaverso, entramos en la parte esencial de nuestro estudio, dirigido a los detonantes económicos que el mismo puede generar o, mejor dicho, que ya está generando según la información que se viene conociendo. En este sentido, aunque parece existir un cierto grado de escepticismo respecto a la efectiva implantación del metaverso, la tendencia de las alusiones al citado término en las reuniones de las empresas al inicio de la década de 2020 ha sido realmente espectacular respecto a otras tecnologías previas, tal como queda acreditado en el gráfico 4, lo que permite afirmar que este nuevo posible nicho de mercado está «en el radar» del sector empresarial.

Gráfico 4. *Momentum* de las menciones al metaverso en las transcripciones de las empresas⁶

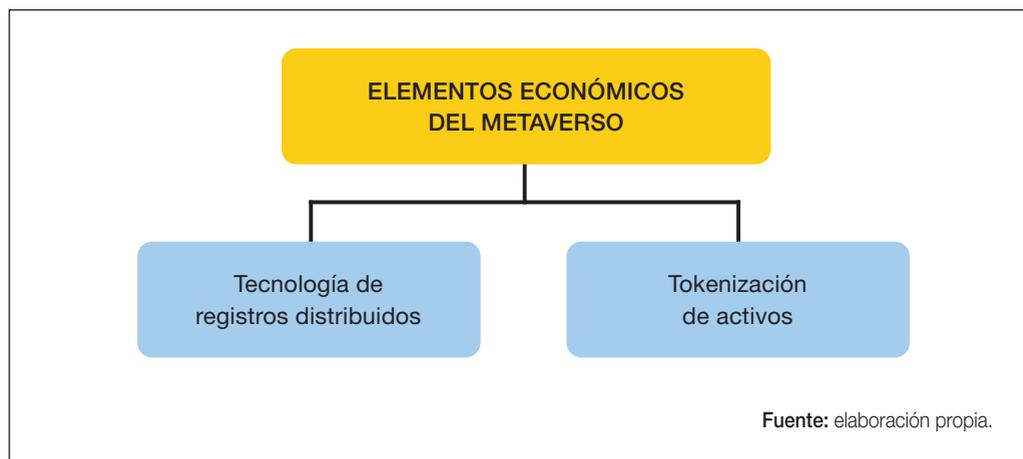


Es obvio que el crecimiento de las compañías es un objetivo de capital importancia para asegurar su supervivencia, y, por tal motivo, en sus planes de negocio suele estar presente su internacionalización, aspecto este último que pasa a tener un enfoque diferenciado cuando se contemplan las posibilidades de los ecosistemas digitales que representan los

⁶ El gráfico 4 muestra la velocidad de las menciones de determinados temas tecnológicos del máximo interés en las transcripciones de las empresas a nivel mundial, siendo un valor de 100 el pico de popularidad del término (BlackRock, 2022).

protometaversos, y mucho más en el caso de poder alcanzarse, como se pretende, la existencia de ese añorado metaverso, tomando por ello especial relevancia empresarial los dos elementos esenciales en los que está soportado, recogidos en el gráfico 5.

Gráfico 5. Elementos del metaverso desde la perspectiva económica



3.1. La tecnología de registros distribuidos (DLT)

En lo que se refiere a la *tecnología de registros distribuidos*, también conocida tecnología DLT⁷, se entiende por «registro distribuido» una base de datos descentralizada en el sentido de estar distribuida en varios nodos, de tal manera que ante posibles cambios en el registro de cada nodo, el resto se actualizará de manera independiente, no existiendo una autoridad central capaz de administrar la base de datos, gozando, por tanto, todos los nodos del mismo nivel de mando (Rodríguez, 2019).

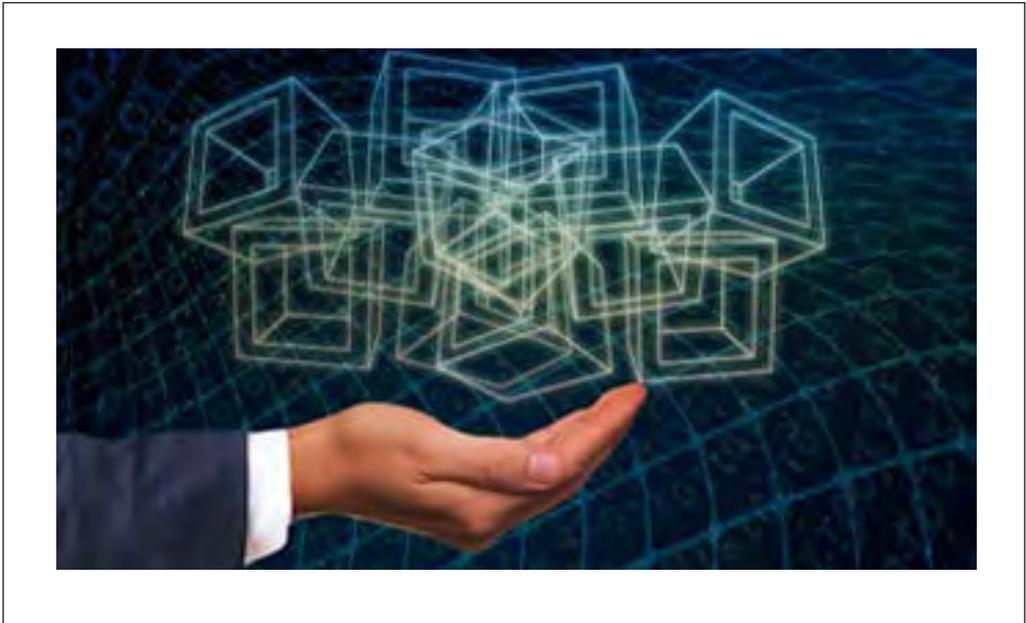
El mayor exponente de la tecnología DLT es *blockchain*⁸ o «cadena de bloques», que se identifica con «una base de datos que se halla distribuida entre diferentes participantes, protegida criptográficamente y organizada en bloques de transacciones relacionados entre sí matemáticamente» (Preukschat *et al.*, 2017), permitiendo el almacenamiento simultáneo de la información (registros) en todos los nodos (ordenadores) que componen dicha cade-

⁷ Acrónimo del término anglosajón *Distributed Ledger Technology* (Rodríguez, 2019).

⁸ Aunque se suelen tomar como sinónimos los conceptos de tecnología DLT y *blockchain*, lo cierto es que no lo son por cuanto la tecnología DLT es anterior, considerándose a *blockchain* como una versión avanzada de esta última, con determinados aspectos específicos, como, por ejemplo, los algoritmos de consenso, entre otros (Rodríguez, 2019).

na, y a la que pueden acceder los participantes que tengan autorización, siendo la propia base de datos capaz de añadir «nuevos bloques» mediante validación por procedimiento criptográfico (Bonsón y Bednarova, 2018).

Ilustración 2. Cadena *blockchain*



Aunque los albores de la tecnología DLT se remontan al inicio de los años 90, es a partir de los trabajos de Satoshi Nakamoto (2008)⁹ cuando se empieza a conocerse de forma generalizada mediante la aplicación de *blockchain* como soporte en 2009 de la primera moneda virtual, el bitcóin (BTC), cuyas transacciones no están respaldadas por ninguna autoridad oficial, como un banco central o gobierno, a pesar de lo cual ha tenido un desarrollo espectacular en su breve periodo de tiempo de existencia.

Desde una perspectiva mercantil, *blockchain* equivaldría a «un libro mayor compartido e inmutable, que facilita el proceso de registro de transacciones y seguimiento de activos en una red de negocios» (IBM, 2022), pudiéndose, por tanto, realizar en su seno transacciones económicas soportadas en activos criptográficos, siendo posible su intercambio entre dos partes de forma segura y sin la intervención de una entidad que valide las transacciones, cuestión esta última de especial relevancia, por cuanto se eliminan los costes derivados de la intervención de inter-

⁹ La identidad de Nakamoto es prácticamente desconocida, por lo que se cree que el autor o autores de la tecnología *blockchain* han querido quedar en el anonimato (González, 2022).

mediarios, dado que la propia construcción de la red es la que soporta los costes necesarios para llevar a cabo su objetivo, a diferencia del modelo tradicional de transacciones económicas, donde siempre debe estar presente un tercero que las autorice y valide (Parrondo, 2022b).

3.2. La tokenización de activos

3.2.1. El concepto de token y su desarrollo en el seno de la tecnología *blockchain*

Un segundo elemento fundamental para el futuro desarrollo económico del metaverso y, por ende, de los protometaversos existentes actualmente, es la denominada *tokenización de activos*, a cuyos efectos procede, en primer lugar, delimitar el término «token», que traducido al español significa «ficha», y que en un contexto tecnológico de cadena de bloques es «la representación digital de activos físicos en libros de contabilidad distribuidos, o la emisión de clases de activos tradicionales en forma tokenizada» (OCDE, 2020).

De esta forma, pueden producirse básicamente dos situaciones, y así, cuando se trata de tokenizar un activo real en el contexto de una *blockchain*, se crea un activo digital que perdura en la cadena a través del token emitido, mientras que el activo real sigue existiendo en el mundo físico; sin embargo, en el caso de que el token sea creado directamente en el seno de la propia cadena de bloques, el activo digital correspondiente persistirá exclusivamente dentro de la misma, encontrándonos en este caso ante lo que se suele denominar «token nativo» (Rey, 2022). Los gráficos 6 y 7 recogen las dos situaciones expuestas sobre la tokenización de activos.

Gráfico 6. Tokenización de activos reales fuera de la cadena de bloques

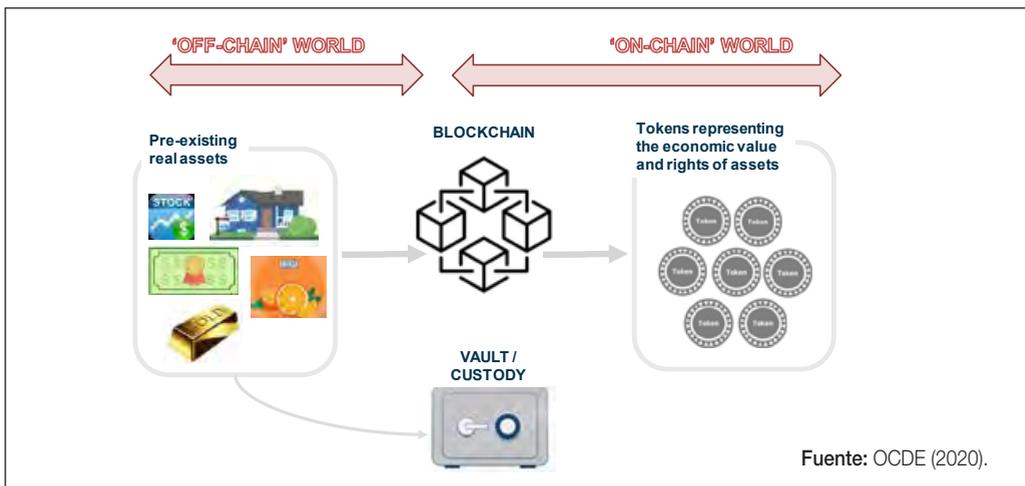
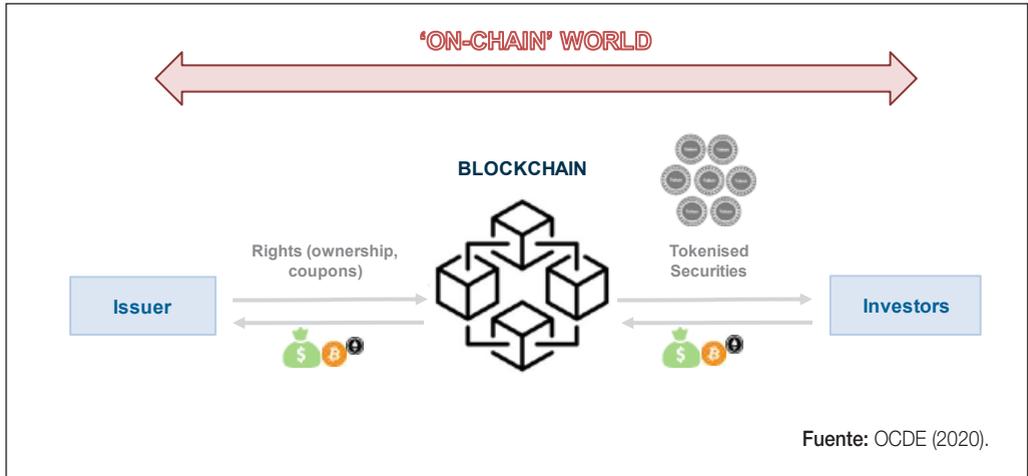


Gráfico 7. Tokenización de activos «nativos» de la cadena de bloques



Por tanto, la tokenización de activos permite el intercambio de activos digitales en mercados organizados, surgiendo de esta forma la llamada «desmaterialización» de la economía, puesto que algunos bienes y derechos que por su propia naturaleza no han sido susceptibles de mercantilización hasta ahora, a partir de esta innovación tecnológica podrán ser objeto de comercio en el ecosistema digital que representa el metaverso (Preukschat, 2017), por lo que la regulación de estas operaciones desde las perspectivas jurídica, económica y contable es imprescindible para un adecuado desarrollo de los mercados virtuales, siendo precisamente el registro contable de los mencionados activos digitales, más conocidos como criptoactivos, el nudo gordiano de nuestro trabajo, al que se dedican los siguientes epígrafes.

3.2.2. Clasificación de los activos tokenizados: estado de la cuestión

Para abordar la tokenización de activos es necesario considerar la definición de «criptoactivo», término que cada vez va tomando mayor énfasis en el desarrollo económico de las empresas, y que la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) define como la «representación digital de un derecho, activo o valor que puede ser transferida o almacenada electrónicamente, utilizando tecnologías de registro distribuido u otra tecnología similar» (CNMV, 2022, p. 4.109).

Sobre la regulación de los criptoactivos cabe precisar la publicación en fechas muy recientes de dos importantes normas. Por una parte, la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión (LMVSI), cuyo preámbulo la erige como la nueva «ley marco» de los mercados de valores¹⁰, y que en el tema que nos ocupa tiene de

¹⁰ La LMVSI sustituye al hasta ahora vigente Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, en el que se recogía el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

relevante que entre sus objetivos principales se encuentre precisamente la adaptación de dicha legislación a la digitalización de los mercados de valores bajo la figura de la «tokenización» de valores negociables y otros instrumentos financieros soportados en tecnologías DLT. En este sentido, justo es reconocer la posición de anticipación mostrada por España a través de la citada legislación, que de esta forma evita la ralentización en la aplicación de la norma al haber previsto *ex ante* la designación de la CNMV como autoridad competente para supervisar la emisión, oferta y admisión a negociación de determinados criptoactivos que no sean instrumentos financieros, habiéndose recogido, además, el régimen de infracciones y sanciones aplicable (Ley 6/2023, preámbulo II). La segunda norma a la que nos referimos es el Reglamento de Mercados de Criptoactivos (UE, 2023), aprobado por el Parlamento Europeo con fecha de 20 de abril de 2023, más conocido como Reglamento MiCA¹¹, cuyo primer borrador se remonta a septiembre de 2020 (UE, 2020), estando prevista su entrada en vigor 20 días después de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, y su aplicación directa en todos los Estados miembros 18 meses más tarde, si bien algunas de sus disposiciones lo harán en plazo de 12 meses (UE, 2023, art. 149).

Los principales objetivos del citado Reglamento MiCA (UE, 2023, art. 1) son textualmente los que se recogen a continuación:

- a) Requisitos de transparencia e información en relación con la emisión, la oferta pública y la admisión a negociación de criptoactivos en una plataforma de negociación de criptoactivos («admisión a negociación»).
- b) Requisitos para la autorización y supervisión de los proveedores de servicios de criptoactivos, los emisores de fichas referenciadas a activos y los emisores de fichas de dinero electrónico, así como para su funcionamiento, organización y gobernanza.
- c) Requisitos para la protección de los titulares de criptoactivos en la emisión, la oferta pública y la admisión a negociación.
- d) Requisitos para la protección de los clientes de los proveedores de servicios de criptoactivos.
- e) Medidas dirigidas a prevenir las operaciones con información privilegiada, la divulgación ilícita de información privilegiada y la manipulación del mercado en relación con los criptoactivos, con el fin de garantizar la integridad de los mercados de criptoactivos.

En concreto, el Reglamento MiCA regula de forma específica tres categorías de criptoactivos o tokens a partir del criterio de estabilización de su valor por referencia a otros activos (UE, 2023, Introducción, 18), reconociendo adicionalmente dos categorías más, que no reglamenta, cuáles son los criptoactivos asimilables a instrumentos financieros, y aquellos otros «que sean únicos y no fungibles con otros criptoactivos», denominados general-

¹¹ Reglamento MiCA es el acrónimo del Reglamento europeo sobre «Markets in Crypto-Assets».

mente *Non Fungible Token*, y más conocidos por su acrónimo en inglés «NFT» (UE, 2023, Introducción, 3 y art. 2, apdos. 3 y 4 a). Por otra parte, también cabe subrayar que entre la propuesta inicial del citado reglamento publicada en 2020 y el texto definitivo aprobado en 2023 se observan determinadas matizaciones sobre las diferentes categorías reguladas, e incluso un cambio de orden en la exposición de estas, habiendo seguido en el presente trabajo la ordenación contenida en la norma definitiva (UE, 2023), que pasamos a analizar¹²:

- a) *E-money Tokens*. La principal cualidad de estos activos digitales es mostrar un valor estable con referencia a una única moneda oficial, siendo su función similar a la del dinero electrónico (UE, 2009), por lo que su utilización está prevista para realizar pagos (UE, 2023, art. 3.1.7). Al respecto, el Reglamento MiCA matiza la conceptualización de la moneda que deberá ser tomada como referente para evaluar la estabilización del valor del token, y en este aspecto, aunque en la redacción inicial de la norma (UE, 2020, Introducción, 9) se hacía referencia al valor de «una moneda fiat de curso legal», en el texto finalmente aprobado (UE, 2023, Introducción, 18) se refiere a una «sola moneda oficial».
- b) *Asset-referenced Tokens*. Este tipo de tokens, al igual que los *E-money Tokens*, tiene como objetivo conservar un valor estable, aunque en este caso referido a cualquier otro valor o derecho, o a una combinación de ambos, incluidas una o varias monedas oficiales (UE, 2023, art. 3.1.6), coincidiendo en esencia su conceptualización con la propuesta inicial, sin bien con el matiz de la modificación de los activos de referencia, por cuanto en la versión de 2020 se hacía alusión a «una o varias materias primas, uno o varios criptoactivos, o una cesta de esos activos», habiéndose suprimido finalmente dicha especificación detallada.
- c) *Utility Tokens*. El Reglamento MiCA hace referencia a una tercera categoría de manera genérica, señalando que pertenecerán a ella todos los demás activos criptográficos que no se puedan incardinar en las categorías de *E-money Tokens* y *Asset-referenced Tokens*, apostillando que existe una amplia variedad de ellos, entre los que cita expresamente a los *Utility Tokens* (UE, 2023, Introducción, 18), que posteriormente, en su articulado, define como «un tipo de criptoactivo utilizado únicamente para dar acceso a un bien o un servicio prestado por el emisor» (UE, 2023, art. 3.1.9), y que generalmente son emitidos a través de las denominadas *Initial Coin Offering* (ICO) (Fernández, 2022).

Llama la atención que en la versión inicial del Reglamento MiCA (UE, 2020, Introducción, 9) fuese precisamente esta la primera categoría a la que se hacía referencia, señalando expresamente que los *Utility Tokens* tenían «fines no financieros relacionados con la explotación de una plataforma digital y de servicios digitales», mientras que en la norma aprobada (UE, 2023, Introducción, 18), a con-

¹² Con carácter general se hará referencia a cada una de las diferentes categorías de tokens por su acepción inglesa, al ser la más comúnmente utilizadas en el argot mercantil.

trario sensu, se elimina tal afirmación, por lo que cabe interpretar que pudieran asimilarse a activos financieros, aunque, por otra parte, se introduce el término «únicamente», que parece querer reafirmar su exclusividad para el fin previsto, todo lo cual resulta contradictorio, opinando por nuestra parte que este tipo de tokens es susceptible de especulación en la medida en que sus tenedores tengan ese propósito, dado que pueden tener potencialmente intención de generar valor para sus titulares (Fernández, 2022).

- d) *Security Tokens*¹³. Esta categoría no se halla expresamente regulada en el Reglamento MiCA, aunque la citada norma se hace eco de la misma de forma indirecta al mencionar que «algunos criptoactivos, en particular los que se consideran instrumentos financieros, tal como se definen en la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, entran en el ámbito de aplicación de la legislación de la Unión vigente en materia de servicios financieros» (UE, 2023, Introducción, 3 y art. 2, apdo. 4 a), y, en este sentido, cabe precisar que esta calidad de tokens se asimila a activos financieros o títulos-valores tradicionales, tales como acciones, obligaciones u otros instrumentos financieros, poniéndose en circulación mediante ventas masivas conocidas como *Security Token Offering* (STO) (Labe Abogados, 2021).
- e) *Non Fungible Token*. Al igual que en el caso anterior, el Reglamento MiCA se refiere expresamente a esta categoría de token simplemente para aclarar que no le es aplicable (UE, 2023, Introducción, 3 y art. 2, apdo. 3), y ello a pesar de que pueden ser definidos como «una representación digital que acredita, identifica y autentifica la propiedad de un activo subyacente» (Parrondo, 2022c), y, por tanto, se podría entender *a priori* que están relacionados de alguna manera con los *Asset-referenced Tokens*, por lo que inicialmente los consideramos incluidos en dicha clase, en la medida en que su valor subyacente está relacionado con la idiosincrasia propia del proyecto (marca) con base en su peculiaridad de «no fungibilidad».

Otros organismos internacionales también se han posicionado sobre la conceptualización de los criptoactivos, y, en ese sentido, la Autoridad Bancaria Europea (European Banking Authority, EBA) define dicho elemento patrimonial como:

un activo que: a) depende principalmente de la criptografía y de la DLT o de una tecnología similar como parte de su valor percibido o inherente, b) no está emitido ni garantizado por un banco central o una autoridad pública, y c) puede utilizarse como medio de intercambio y/o con fines de inversión y/o para acceder a un bien o servicio.

Por su parte, la Autoridad Europea de Valores y Mercados (European Securities and Markets Authority, ESMA) opina que se trata de «toda representación digital de un interés, que

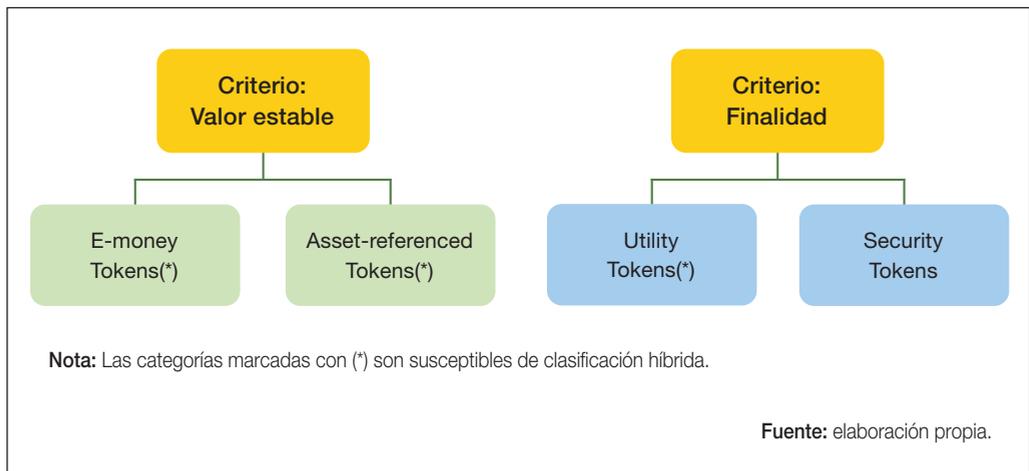
¹³ La traducción española del término *security tokens* se suele realizar ocasionalmente mediante la expresión «tokens de seguridad», lo que pueda llamar a confusión por cuanto el término inglés «securities» se refiere a valores en el «capital» (acciones) o «deuda» (bonos/obligaciones) de otra compañía y no al concepto de «seguridad».

puede tener un valor, un derecho a recibir un beneficio o a realizar funciones específicas o puede no tener un propósito o uso específico» (PWC, 2021).

Asimismo, desde la perspectiva contable también han existido actuaciones por parte de los organismos europeos, si bien todavía no existe normativa publicada aplicable de forma efectiva. En este sentido, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Board, IASB) no se ha pronunciado hasta el momento, encontrándose en lo que podemos denominar un periodo de reflexión para decidir cuál podría ser el marco contable más adecuado para tales activos digitales, mientras que el Grupo Asesor Europeo de Información Financiera (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG), en un *Discussion Paper* (DP), publicado en julio de 2020 (EFRAG, 2020), daba un paso adelante al expresar una definición sobre los criptoactivos en términos similares a la acuñada por la CNMV (2022), planteando además en dicho documento un intento de armonización regulatoria a nivel europeo (EFRAG, 2020, apéndice 2), que básicamente viene a coincidir con la contenida en el Reglamento MiCA, si bien, adicionalmente, incluye la nueva categoría de los *Hybrid Tokens*, que se distinguen por combinar diferentes características de otros tokens, como, por ejemplo, ocurre en los casos de los *E-money Tokens* y los *Utility Tokens*, haciéndose también eco de las denominadas *Stablecoins*, que se identifican como criptomonedas asociadas a otro activo mediante una relación de paridad para darles mayor estabilidad en comparación con las *E-money Tokens*.

A la vista de los planteamientos anteriormente expuestos, el gráfico 8 recoge una primera aproximación a la clasificación de los tokens de acuerdo con los criterios de «estabilización de valor» y «finalidad», habiendo considerado también la posible existencia de «tokens híbridos», en la medida en que algunos de ellos sean susceptibles de un criterio de registro alternativo.

Gráfico 8. Criterios para la clasificación de la tokenización de activos



De acuerdo con el contenido del gráfico 8, las categorías de *E-money Tokens* y *Asset-referenced Tokens* giran en torno al criterio de estabilización de su valor, al determinarlo así la norma que los regula, en el primer caso respecto de una moneda oficial, y en el segundo de una manera más genérica, por cuanto dicha estabilización puede estar referida a una o varias monedas oficiales, así como a cualquier otro valor o derecho, o a una combinación de ambos. En cuanto a los *Security Tokens*, estos se identifican con la finalidad concreta de invertir en instrumentos financieros, viniendo a representar la propiedad de una entidad (acciones/participaciones sociales) o un crédito contra su emisor (bono), otorgando, por tanto, a sus tenedores el derecho a recibir efectivo u otro activo financiero. Por último, los *Utility Tokens* se emiten con una finalidad concreta, cual es la de tener acceso a un bien o servicio suministrado por su emisor.

Sin embargo, los *E-money Tokens*, los *Utility Tokens* y los *Asset-referenced Tokens* pueden alternativamente ser adquiridos tras su emisión con finalidades especulativas en mercados secundarios, y, en ese sentido, su regulación se torna más compleja dada su semejanza con instrumentos financieros, lo que en todo caso debe tenerse presente desde el punto de vista de la implementación de la normativa contable que, *de lege ferenda*, los debería regular.

4. Propuesta para el registro contable de activos digitales

El profesor Fernández Pirla (1974) opina que «la Contabilidad es, ante todo, ciencia económica, por la naturaleza de los elementos sobre los que opera, por el fin que persigue –el conocimiento de la situación económica– y por los métodos que utiliza», y, en ese sentido, la ciencia contable se enfrenta cada día a nuevos retos para el registro de la infinidad de hechos económicos generados por el devenir de los mercados como consecuencia de los avances tecnológicos, que están poniendo en jaque a los organismos reguladores para procurar las necesarias normativas que permitan alcanzar la «imagen fiel» del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las empresas, situación esta que toma especial carta de naturaleza cuando hablamos de los nuevos ecosistemas digitales o protometaversos, que teóricamente confluirán en el esperado futuro metaverso, y que hacen necesario el análisis de la situación existente para plantear de forma inmediata las soluciones que están siendo demandadas por los sujetos económicos.

En este sentido, para examinar la naturaleza contable de las distintas categorías de activos criptográficos existentes hasta el momento en los entornos metaversianos, es necesario verificar si, efectivamente, estos cumplen la definición de «activo», que según el Marco Conceptual de la Normas de Información Financiera se identifica con todo «recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados y del cual se obtienen beneficios económicos futuros», pudiéndose afirmar que los activos criptográficos cumplen dicha definición por los siguientes motivos (EFRAG, 2020, apdo. 3.3)¹⁴:

¹⁴ La definición de activo coincide con la recogida en el Plan General de Contabilidad español (RD 1514/2007, PGC, parte I).

- a) Son un recurso económico presente, puesto que otorgan derecho a la obtención de beneficios económicos futuros al ser una representación de valor o derechos contractuales creados, transferidos y almacenados en una red DLT.
- b) Se esperan beneficios económicos futuros procedentes de su valor intrínseco, que refleja la capacidad actual o futura de generación de flujo de efectivo, de su valor percibido, que a su vez es un subproducto de la dinámica de oferta y demanda, y de su utilidad económica esperada derivada de los derechos de participación o consumo de bienes o servicios de la red.
- c) Puede ser controlado por la entidad titular, entendiéndose por «control» el poder de obtener los beneficios económicos que generará el activo y restringir el acceso de otros a esos beneficios.
- d) Procede de transacciones pasadas en la red DLT, por cuanto la compra de un criptoactivo se efectúa fundamentalmente mediante la entrega de moneda fiduciaria, o por intercambio con otros criptoactivos, por actividades de minería, como retribución de bienes y servicios.

Con base en lo anterior, a continuación realizamos una propuesta básica para el registro contable de las diferentes categorías de tokens recogidas en el gráfico 8, planteamiento que se analiza desde la doble perspectiva de sus emisores y tenedores.

4.1. Propuesta de registro contable para los *E-money Tokens* (criptomonedas)

Las *criptodivisas* o *criptomonedas* se definen por el Banco Central Europeo (BCE) como «un tipo de dinero no regulado, digital, que se emite y por lo general se controla por sus desarrolladores y que es utilizado y aceptado entre los miembros de una comunidad virtual determinada» (Loza, 2019), incardinándolas el Reglamento MiCA dentro de las categorías de tokens que regula directamente, aunque por sus propias características pueden ser calificadas como una clase de token singular, por cuanto, a diferencia del resto, para su puesta en circulación es necesaria la existencia de una red DLT propia, así como la realización de «procesos de minería»¹⁵, y cuya única finalidad se concreta, *a priori*, como medio de pago, si bien es cierto que con posterioridad pueden existir mercados secundarios que permitan la especulación sobre este tipo de activos.

En consecuencia, a efectos contables, su contabilización podría regirse por los criterios que seguidamente exponemos.

¹⁵ Los procesos de minería se basan en algoritmos de consenso, que a su vez pueden ser de *prueba de trabajo* (*proof of work*, PoW) o de *prueba de participación* (*proof of stake*, PoS) (Campaña et al., 2021).

4.1.1. Registro contable de los *E-money Tokens* por parte del emisor

Teniendo en cuenta que la emisión de *criptomonedas* no da lugar a la existencia de un reclamo contra el emisor (EFRAG, 2020, apdo. 4.10 b), su puesta en circulación implica el reconocimiento del nuevo elemento patrimonial en el activo corriente del emisor, dentro de la rúbrica de «existencias» de acuerdo a su finalidad, siendo su contrapartida el ingreso derivado del coste de los trabajos de minería ejecutados a tal fin, debiendo aplicarse por tanto a nivel internacional la NIC 2 de «Inventarios» (IASB, 2005a), mientras que en España sería competente la norma de registro y valoración (NRV) 10.^a de «Existencias» del PGC (RD 1514/2007, parte II).

En cuanto a la valoración, la *criptomoneda* generada se registraría por el importe de los costos de minería, a cuyos efectos se propone su registro en la cuenta «Ingresos por emisión de *Criptomoneda X*». Posteriormente, cuando se produzca la enajenación de la *criptodivisa* a terceros, o bien su uso como medio de pago, se generarán los correspondientes resultados para la compañía emisora, a cuyos efectos podría emplearse la cuenta «Ingresos por ventas de *criptomonedas*».

Según lo anterior, el esquema contable a practicar en los libros del emisor por la puesta en circulación y venta de *criptodivisas* podría ser el siguiente (se asume que la emisión ha sido colocada en su totalidad):

Operación: Por la emisión de <i>E-money Tokens</i>			
Cuenta	Debe	Haber	
Existencias (<i>Criptomoneda X</i>)	A		
Ingresos por emisión de <i>Criptomoneda X</i>		A	

Operación: Por la venta de <i>E-money Tokens</i> (supuesto de beneficios)			
Cuenta	Debe	Haber	
Tesorería	B		
Existencias (<i>Criptomoneda X</i>)		A	
Ingresos por ventas de <i>criptomonedas</i>		B – A	

4.1.2. Registro contable de los *E-money Tokens* por parte del tenedor

Según el Reglamento MiCA (UE, 2023, art. 3.1.7), las *criptomonedas* deben gozar de estabilidad en su valoración, y, por tanto, en principio, cabe pensar que sus tenedores las adquieren para utilizarlas como medio de pago, aunque, sin embargo, dichos activos digitales son

susceptibles de diversas interpretaciones en cuanto a su contabilización, y, en este sentido, el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF, 2019) y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, 2019) proponen su registro bajo diferentes puntos de vista. Así, un primer enfoque es su reconocimiento como activos inmateriales, planteamiento que acarrea importantes problemas en cuanto a la fijación de su vida útil, y, por ende, sobre la estimación de su valor amortizable, si bien, considerando que la NIC 38 de «Activos intangibles» (IASB, 2004, pfo. 3) recoge expresamente el caso de entidades que puedan tener «activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades», un planteamiento alternativo para el reconocimiento de las criptodivisas con base en la finalidad perseguida por el tenedor sería la aplicación de la NIC 2 (IASB, 2005a).

Una tercera opción para el registro contable de las monedas criptográficas sería su inclusión en balance como «efectivo», si bien dicho planteamiento ha sido rechazado por los organismos reguladores, por cuanto no son aceptadas con carácter general como medio de pago por no ser identificables con monedas de curso legal (CINIIF, 2019; ICAC, 2019; AECA, 2022).

Finalmente, su posible contabilización como un activo financiero, *a priori*, no sería posible dado que el tenedor de una criptomoneda no tiene capacidad para exigir efectivo u otro activo financiero a cambio de ella, por no estar en posesión de derechos contractuales salvo su titularidad (AECA, 2022; CINIIF, 2019; ICAC, 2019), aunque, no obstante, a partir del pronunciamiento del EFRAG (2020, apéndice 2) sobre la categoría de *Hybrid Tokens*, opinamos que si el propósito del tenedor tuviese como objetivo primordial su especulación, las criptodivisas deberían ser contabilizadas en calidad de activos financieros (véase epígrafe 4.3.2) dentro del activo corriente de su balance, a cuyos efectos se debería considerar la NIIF 9 de «Instrumentos financieros» (IASB, 2021) a nivel internacional y la NRV 9.^a del PGC sobre la misma temática en España (RD 1514/2007, parte II).

De acuerdo con la exposición anterior, los apuntes contables a realizar en los libros del tenedor de las criptomonedas según su finalidad serían los siguientes:

Operación: Por la adquisición de <i>E-money Tokens</i> como medio de pago			
Cuenta	Debe	Haber	
Activo intangible (Criptomoneda X)	A		
Tesorería		A	

Operación: Por la adquisición de <i>E-money Tokens</i> para su venta (actividad principal)			
Cuenta	Debe	Haber	
Existencias (Criptomoneda X)	A		
Tesorería		A	

Operación: Por la adquisición de *E-money Tokens* para especulación

Cuenta	Debe	Haber
Activo no financiero para negociar (Criptomoneda X)	A	
Tesorería		A

En el balance de situación del tenedor, las criptodivisas figurarían en el activo no corriente en el caso de su contabilización como un intangible, mientras que en los dos casos restantes se incardinarían dentro de activo corriente. En cuanto a la cuenta de «Activo no financiero para negociar (Criptomoneda X)», esta deberá ser considerada como cartera de negociación en el corto plazo, y, por tanto, con carácter general, sujeta a ajustes en el precio con repercusión en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4.2. Propuesta de registro contable para los *Utility Tokens*

De acuerdo con el contenido del Reglamento MiCA (UE, 2023, art. 3.1.9), este tipo de token «únicamente» tiene como objetivo la compra de un bien o servicio a su emisor, por lo que su tratamiento contable podría atender a los razonamientos que se exponen a continuación.

4.2.1. Registro contable de los *Utility Tokens* por parte del emisor

Teniendo en cuenta que los *Utility Tokens* representan un «anticipo» sobre la obtención de un bien o la prestación de un servicio, se debe tener presente el contenido de la NIIF 15 (IASB, 2014), relativa a «Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes», según la cual, en el caso de que una entidad reciba un pago anticipado por parte de un cliente, contablemente «reconocerá un pasivo por contrato por el importe del pago anticipado por su obligación de ejecución consistente en transferir, o en estar dispuesta a transferir, bienes o servicios en el futuro. La entidad dará de baja en cuentas el pasivo por contrato (y reconocerá ingresos ordinarios) cuando transfiera dichos bienes o servicios y satisfaga, por tanto, su obligación de ejecución» (IASB, 2014; NIIF 15, pfo. B44). Sobre el particular, la normativa doméstica aplicable sería la Resolución de 10 de febrero de 2021, en lo preceptuado por su artículo 28 (ICAC, 2021).

Por consiguiente, el registro contable de los *Utility Tokens* por parte del emisor generará a nivel patrimonial un aumento simultáneo de activo y pasivo, pudiendo ambas partidas incardinarse respectivamente en las masas de activo corriente y pasivo corriente, en la medida en que el plazo para la colocación de los tokens emitidos y el devengo del ingreso se puedan prever en el corto plazo, a cuyos efectos sugerimos la utilización de las cuen-

tas de «Tokens emitidos» y «Tokens emitidos pendientes de aplicación», con el siguiente movimiento:

- Cuenta *Tokens emitidos*:
 - a) Se cargará por el importe de la emisión, con abono a la cuenta «Tokens emitidos pendientes de aplicación».
 - b) Se abonará por el importe de los tokens vendidos en la fecha de su colocación, con cargo a cuentas de tesorería, sin perjuicio de que, en su caso, el *white paper*¹⁶ del emisor pueda contemplar la cancelación total o parcial de la emisión no enajenada.

- Cuenta *Token emitidos pendientes de aplicación*:
 - a) Se abonará por el importe de la emisión, con cargo a la cuenta «Tokens emitidos».
 - b) Se cargará por el importe de los tokens aplicados a su finalidad, con abono a una cuenta de ingresos.

Con base en el movimiento de las cuentas mencionadas, los apuntes contables a practicar en los libros del emisor serían los que se incluyen a continuación (se supone que la emisión se ha colocado en su totalidad):

Operación: Por la emisión de <i>Utility Tokens</i>			
Cuenta	Debe	Haber	
Tokens emitidos	A		
Tokens emitidos pendientes de aplicación		A	

Operación: Por la colocación de <i>Utility Tokens</i>			
Cuenta	Debe	Haber	
Tesorería	A		
Tokens emitidos		A	

¹⁶ El Reglamento MiCA contempla la obligación por parte de los emisores de publicar un documento informativo bajo la denominación de *White Paper* (UE, 2023, art. 4), recogiendo un periodo de 12 meses para llevar a cabo la oferta pública a que se refiera el *Utility Token* (UE, 2023, art. 4.6).

Operación: Por venta/prestación de servicios mediante <i>Utility Tokens</i>		
Cuenta	Debe	Haber
Tokens emitidos pendientes de aplicación	A	
Ingresos por ventas/prestación de servicios		A

Respecto de este último asiento contable, una de las cuestiones a precisar es el criterio de devengo del ingreso derivado del token, y, en este aspecto, de acuerdo con lo preceptuado por la NIIF 15 (IASB, 2021, pfo. 32) sobre la satisfacción de las obligaciones de ejecución, la entidad emisora deberá concretar si el citado ingreso debe registrarse «a lo largo del tiempo» o «en un momento concreto del tiempo», para lo cual es necesario considerar la naturaleza de la obligación de desempeño contenida en el token emitido.

4.2.2. Registro contable de los *Utility Tokens* por parte del tenedor

En cuanto a la contabilidad del tenedor, considerando las características de este tipo de tokens según el Reglamento MiCA (2023), en nuestra opinión su calificación es de naturaleza híbrida, y, en ese sentido, para su reconocimiento contable debe considerarse la finalidad que en cada caso pueda atribuirle el tenedor.

Así, cuando su propósito sea estrictamente obtener el servicio o bien a qué se refiere el token, el activo tendrá carácter no financiero, y, por tanto, sería de aplicación a nivel internacional la NIC 2 (IASB, 2005a), mientras que en la normativa española se debería contemplar la NRV 10.^a del PGC (RD 1514/2007, parte II), siendo los apuntes a practicar los que se recogen seguidamente, a cuyos efectos la cuenta «Activo no financiero (*Utility Token*)» registra la compra de los tokens en concepto de anticipo al emisor, que en el asiento posterior se aplican a la finalidad prevista (compra de bienes o disfrute de servicios) (se supone consumida la totalidad de tokens adquiridos):

Operación: Por la adquisición de <i>Utility Tokens</i> para aplicar a su finalidad		
Cuenta	Debe	Haber
Activo no financiero (<i>Utility Tokens</i>)	A	
Tesorería		A

Operación: Por la aplicación de <i>Utility Tokens</i> a su finalidad		
Cuenta	Debe	Haber
Compras/Prestación de servicios	A	

Operación: Por la aplicación de <i>Utility Tokens</i> a su finalidad			
Cuenta	Debe	Haber	
Activo no financiero (<i>Utility Tokens</i>)			A

En el supuesto de que el tenedor hubiese adquirido el token con el propósito de especular, dicho token tendría naturaleza de instrumento financiero (véase epígrafe 4.3.2), y, en consecuencia, se deberá registrar según la NIIF 9 (IASB, 2021), y en España según la mencionada NRV 9.^a (RD 1514/2007, parte II), a cuyos efectos practicaría el asiento contable que se incluye a continuación, donde se propone el uso de la cuenta «Activo no financiero para negociar (*Utility Token*)» con el fin de expresar la naturaleza de la inversión realizada, que debería inscribirse en el activo corriente a corto plazo, sujeta a cambios con repercusión en la cuenta de resultados (se supone que la totalidad de la emisión ha sido destinada a fines especulativos).

Operación: Por la adquisición de <i>Utility Tokens</i> para especulación			
Cuenta	Debe	Haber	
Activo no financiero para negociar (<i>Utility Tokens</i>)	A		
Tesorería			A

4.3. Propuesta de registro contable para los *Security Tokens*

Aunque esta categoría, como se dijo, no está regulada en el Reglamento MiCA (2023), dicho texto legal hace referencia a la misma cuando menciona la Directiva 2014/65/UE (UE, 2023, Introducción, 3 y art. 2, apdo. 3 a), encargada de regular el mercado de instrumentos financieros, pudiéndose, por tanto, catalogar contablemente a los *Security Tokens* como instrumentos de patrimonio o deuda, según tengan relación con la participación de sus tenedores en el capital de la entidad, o en emisiones de deuda documentadas en obligaciones o bonos (EFRAG, 2020, pfo. A2.19).

Sin perjuicio de lo anterior, desde la perspectiva contable debe contemplarse, además, la existencia de algunos tokens que no reuniendo las características propias de los *Security Tokens*, pudieran estar expuestos a un cierto riesgo de inversión, por lo que en puridad deberían ser incluidos dentro de esta clase de tokens, y no de la que originariamente permitió su emisión, como, por ejemplo, sería el caso mencionado de los *Utility Tokens*. Sobre el particular, el EFRAG recoge en su DP la correspondiente disquisición sobre el tratamiento de los *Security Tokens*, a cuyo respecto propone la doble posible solución de modificar la definición de activo financiero incluida en la NIC 32 (IASB, 2005b), o bien desarrollar una nueva norma

específica para los criptoactivos en la que estos se califiquen como un activo único, sin que, de momento, se haya aportado una solución definitiva por dicho organismo (Parrondo, 2022a).

Por consiguiente, nuestra propuesta para el reconocimiento contable de los *Security Tokens* estaría basada en los siguientes argumentos.

4.3.1. Registro contable de los *Security Tokens* por parte del emisor

Asumiendo que, de acuerdo con su propósito, los *Security Tokens* se pueden calificar como instrumentos financieros, para su registro contable sería de aplicación a nivel internacional y nacional respectivamente la NIIF 9 y NRV 9.^a del PGC (RD 1514/2007, parte II), debiendo cargarse una cuenta de activo financiero en el momento de su emisión, cuya contrapartida será alternativamente una cuenta de patrimonio o pasivo, según que el token represente una participación en el capital de la entidad emisora, o un pasivo generado por la misma como deuda corporativa, siendo los asientos contables a practicar según la naturaleza del token los que se insertan a continuación (se supone en ambos casos que la emisión se coloca en su totalidad):

a) Asientos contables por la emisión de *Security Tokens* representativos de «patrimonio neto»

Operación: Por la emisión de <i>Security Tokens</i>			
Cuenta	Debe	Haber	
Tokens financieros emitidos	A		
Capital social pendiente de formalizar		A	

Operación: Por la colocación de <i>Security Tokens</i>			
Cuenta	Debe	Haber	
Tesorería	A		
Tokens financieros emitidos		A	

Operación: Por el registro del patrimonio neto por colocación de <i>Security Tokens</i>			
Cuenta	Debe	Haber	
Capital social pendiente de formalizar	A		
Capital social		A	

b) Asientos contables por la emisión de *Security Tokens* representativos de «deuda corporativa»

Operación: Por la emisión de los <i>Security Tokens</i>			
Cuenta	Debe	Haber	
Tokens financieros emitidos	A		
Deuda corporativa		A	

Operación: Por la colocación de <i>Security Tokens</i>			
Cuenta	Debe	Haber	
Tesorería	A		
Tokens financieros emitidos		A	

4.3.2. Registro contable de los *Security Tokens* por parte del tenedor

En cuanto a la contabilidad del tenedor, partiendo de la base de que tanto los instrumentos financieros representativos de patrimonio como de deuda se encuentran sujetos a variaciones en el precio, y que otros tipos de token inicialmente de carácter no financiero también pudieran ser adquiridos para especulación, el registro contable de dichos elementos patrimoniales estaría sujeto a la misma normativa mencionada para el caso de los emisores, sin bien con las connotaciones relativas a la actuación de los tenedores, pudiendo practicarse los siguientes apuntes contables:

Operación: Por la adquisición de <i>Security Tokens</i> para especulación			
Cuenta	Debe	Haber	
Activo financiero (<i>Security Tokens</i>)	A		
Tesorería		A	

Operación: Por la adquisición de <i>Security Tokens</i> de carácter no financiero para especulación			
Cuenta	Debe	Haber	
Activo no financiero para negociar	A		
Tesorería		A	

4.4. Propuesta de registro contable para los *Asset-referenced Tokens*

Esta categoría de tokens se corresponde, según el EFRAG (2020, pfo. A2.20), con «una representación de la propiedad de los activos físicos (por ejemplo, recursos naturales como el oro o el petróleo), estando basado su valor inherente de tokens en sus activos subyacentes», siendo considerados por el Reglamento MiCA bajo la característica de mantener un valor estable (UE, 2023, Introducción, 18 y art. 3, apdo. 3.6), por lo que en síntesis, los *Asset-referenced Tokens* son representaciones digitales de activos reales, que otorgan la propiedad del activo subyacente y pueden ser objeto de intercambio (Algorand, 2021).

Contablemente, opinamos que los *Asset-referenced Tokens* deberían reconocerse de acuerdo con las características del activo subyacente, y, en consecuencia, la normativa contable de aplicación sería la que se refiere a este último, tanto en los libros del emisor como del tenedor. No obstante, desde la particular perspectiva del tenedor, en la medida en que esta clase de tokens se adquiera con el exclusivo propósito de especulación en mercados secundarios, su tratamiento contable se asimilaría al de instrumentos financieros (véase epígrafe 4.3.2), y, por tanto, su regulación se debería realizar al amparo de la NIIF 9, siendo a su vez la norma doméstica aplicable la NRV 9.^a del PGC (RD 1514/2007, parte II).

4.5. Propuesta de registro contable para los *Non Fungible Tokens* (NFT)

Un *Non Fungible Token* o NFT es un activo criptográfico que se define como «un archivo digital único en el mundo que tiene un único propietario y no puede ser duplicado, ni se puede dividir», siendo necesario para su seguimiento garantizar su exclusividad y la utilización de la red *blockchain* (Ludeña, 2022).

Resulta paradójico que dichos activos digitales no se encuentren regulados por ninguna disposición concreta, incluido en Reglamento MiCA (UE, 2023, art. 2, apdo. 3), que expresamente renuncia a su reglamentación, por lo que atendiendo a su naturaleza intrínseca, opinamos que contablemente deberían registrarse según su activo subyacente, que en este caso es de naturaleza inmaterial generado internamente, motivo por el cual no se admitiría, en principio, su activación en balance debido al problema que supone su valoración, si bien, dada su particular naturaleza y mercado, podría ser objeto de reconocimiento contable de acuerdo con los argumentos que se esgrimen a continuación:

4.5.1. Registro contable de los *Non Fungible Tokens* (NFT) por parte del emisor

Desde la perspectiva del emisor, la activación inicial podría aceptarse por el valor de coste del proyecto, que puede determinarse identificando los costos asumidos para tal fin,

a cuyos efectos sería aplicable internacionalmente la NIC 38 (IASB, 2004), mientras que en España lo sería la NRV 5.^a (RD 1514/2007, parte II), siendo el fondo de la cuestión si dicha valoración debiera ser o no a valor razonable. En este sentido, considerando la existencia de mercados especializados en la compraventa de este tipo de activos digitales, coincidimos con Parrondo (2022c) en que, tras la activación inicial, sería adecuado ajustar su valoración a valor razonable con contrapartida en patrimonio neto, generándose posteriormente el ingreso correspondiente llegado el momento de su posible enajenación.

Según lo anterior, el emisor del NFT debería registrar los siguientes apuntes:

Operación: Por la emisión de NFT			
Cuenta	Debe	Haber	
Activo intangible (NFT)	A		
Ingresos por emisión de NFT		A	
Operación: Por el ajuste a valor razonable de NFT emitidos (supuesto de beneficios)			
Cuenta	Debe	Haber	
Activo intangible (NFT)	B		
Patrimonio neto		B	
Operación: Por la venta del NFT (supuesto de beneficios)			
Cuenta	Debe	Haber	
Tesorería	C		
Activo intangible (NFT)		A + B	
Ingresos por ventas de NFT		C - (A + B)	

En los asientos anteriores, la cuenta de «Ingreso por emisión de NFT» recogería el procedente de los costes de su emisión, mientras que la «Patrimonio neto» registraría la variación en precio, aflorando la de «Ingreso por venta de NFT» el resultado (beneficio) derivado de la venta de tales activos digitales con base en su coste.

4.5.2. Registro contable de los *Non Fungible Tokens* (NFT) por parte del tenedor

En cuanto a la contabilidad del tenedor, considerando que los NFT responden a la calificación de activos inmateriales, la normativa internacional de aplicación sería la NIC 38 (IASB, 2004) o alternativamente NRV 5.^a del PGC en España (RD 1514/2007, parte II), si bien, en nuestra opinión, esta categoría también podría ser tratada como *Hybrid Tokens* (EFRAG, 2020, apéndice 2), y, en ese aspecto, en la medida en que el propietario del NFT desee especular con su precio, se registraría como activo financiero (véase epígrafe 4.3.2).

En consecuencia, los apuntes contables a practicar serían los siguientes:

Operación: Por la adquisición de NFT			
Cuenta	Debe	Haber	
Activo intangible (NFT)	A		
Tesorería			A

Operación: Por la adquisición del NFT para especulación			
Cuenta	Debe	Haber	
Activo no financiero para negociar (NFT)	A		
Tesorería			A

Como resumen del análisis contable realizado, el cuadro 1 recoge el detalle de la normativa contable aplicable a nivel internacional y nacional para cada tipo de tokens, teniendo en cuenta su dualidad para el caso de tokens híbridos.

Cuadro 1. Normativa contable aplicable a las diversas categorías de tokens

Panel A: Contabilidad del «Emisor»					
Categoría	<i>E-money Tokens</i>	<i>Utility Tokens</i>	<i>Security Tokens</i>	<i>Asset-referenced Tokens</i>	<i>Non Fungible Tokens (NFT)</i>
Norma internacional	NIC 2	NIIF 15	NIIF 9	Normativa activo subyacente	NIC 38

Panel A: Contabilidad del «Emisor»

Categoría	<i>E-money Tokens</i>	<i>Utility Tokens</i>	<i>Security Tokens</i>	<i>Asset-referenced Tokens</i>	<i>Non Fungible Tokens (NFT)</i>
Norma nacional	NRV 10. ^a	Resolución ICAC 2021	NRV 9. ^a	Normativa activo subyacente	NRV 5. ^a

Panel B: Contabilidad del «Tenedor»

Categoría	<i>E-money Tokens</i>	<i>Utility Tokens</i>	<i>Security Tokens</i>	<i>Asset-referenced Tokens</i>	<i>Non Fungible Tokens (NFT)</i>
Norma internacional	NIC 38 NIC 2 NIIF 9(1)	NIC 2 NIIF 9(1)	NIIF 9	Normativa activo subyacente NIIF 9(1)	NIC 38 NIIF 9(1)
Norma nacional	NRV 5. ^a NRV 10. ^a NRV 9. ^a (1)	NRV 10. ^a NRV 9. ^a (1)	NRV 9. ^a	Normativa activo subyacente NRV 9. ^a (1)	NRV 5. ^a NRV 9. ^a (1)

(1) Normativa aplicable para el tratamiento híbrido del token como instrumento financiero.

5. Conclusiones

En los últimos tiempos estamos asistiendo a un continuo e imparable avance tecnológico, en el que cabe situar al metaverso como un multiespacio funcional y abierto donde es posible realizar actividades mercantiles, que hasta hace relativamente poco tiempo estaban reservadas exclusivamente al mundo real o físico. En este sentido, la parcela económica no ha sido ajena a la actividad metaversiana, donde vienen emergiendo cada vez con más ímpetu nuevas formas de valor en forma de *activos digitales* o *criptoactivos*, provocando lo que se ha dado en llamar la *tokenización de la economía*, cuestión que, si cabe, cobra mayor carta de naturaleza en el contexto del metaverso, por cuanto el pronóstico de expertos solventes en el desarrollo de nuevas tecnologías emergentes prevén su futuro desarrollo en plazos de tiempo relativamente cortos.

En el escenario mencionado, nuestro trabajo analiza el concepto de metaverso, junto a sus principales características y su enfoque económico, para posteriormente, a partir del análisis de los documentos emitidos por los principales organismos reguladores a nivel europeo y nacional, realizar una propuesta sobre el posible tratamiento contable de las distintas categorías de activos digitales generados en los ambientes metaversianos desde la

doble óptica de emisores y tenedores, con el fin de ayudar a las entidades afectadas, sobre todo en estos momentos de evidente carencia de normativa aplicable al efecto, pues si bien es cierto que en fechas muy recientes se han publicado sobre la materia la LMVSI (marzo 2023) y el Reglamento MiCA (abril 2023), en la esfera contable se siguen esperando los correspondientes pronunciamientos normativos.

Decía el cofundador de Appel, Steve Jobs, que «aquellos que están lo suficientemente locos como para creer que pueden cambiar el mundo son quienes lo cambian», y, en ese sentido, los autores del trabajo no sabemos si realmente estamos o no en ese grupo, pero lo que sí percibimos es que la realidad del metaverso se acerca cada vez más de una manera evidente, y la profesión contable debe dar cumplida respuesta a los retos que del mismo se puedan derivar, a lo que modestamente ha querido contribuir este estudio, que esperamos sirva de acicate para impulsar de forma fehaciente la actividad científica por parte de los estudiosos de la Contabilidad.

Referencias bibliográficas

- Algorand. (2021). Tokenización de activos: una guía para instituciones financieras y fintechs. *Algorand*. <https://www.algorand.com/es/resources/blog/asset-tokenization-guide-for-financial-institutions>
- Actualizatec. (2023). Realidad virtual, aumentada y mixta, ¿qué son? *Actualizatec*. <https://actualizatec.com/blog/realidad-virtual-aumentada-mixta/>
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). (2022). *Registro contable de las criptomonedas*. Opinión emitida. Comisión de Principios y Normas de Contabilidad. Ed. AECA.
- Ball, M. (2022). *El meta-verso y cómo lo revolucionará todo*. Editorial Deusto.
- BlackRock. (2022). Entrar al metaverso. *BlackRock*. <https://www.blackrock.com/es/profesionales/vision-de-mercado/entrar-al-metaverso>
- Bonsón, E. y Bednárová, M. (2018). Blockchain y los registros contables consensuados compartidos (RC3). *Revista AECA*, 123, 4-5.
- Borondo, S. (2022). El metaverso de Zuckerberg no convence, pero el concepto puede tener futuro. *El Correo*. <https://www.elcorreo.com/tecnologia/internet/metaverso-zuckerberg-convence-20220830111410-nt.html?ref=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F>
- Campaña Iza, X., Zumba Sampedro, X., Morales Morales, M. y Morales Cardoso, S. (2021). Análisis comparativo de métodos de consenso sobre plataformas bloc-

- kchain. *Revista Tecnológica ESPOL*, 33 (2), 24-42. <https://doi.org/10.37815/rte.v33n2.828>
- Carvajal, R. (2022). Utopion: el primer metaverso «made in Spain». *La Razón*. <https://www.larazon.es/economia/20220925/yi7rcnt5rjhnhnkuvicy6wqwrym.html>
- Collosa, A. (2022). Tributación en el metaverso: Algunas consideraciones preliminares. *CIAT*. https://www.ciat.org/ciatblog-tributacion-en-el-metaverso-algunas-consideraciones-preliminares/#_ftn3
- CNMV (Comisión Nacional del Mercado de Valores). (2022). *Circular 1/2022, de 10 de enero, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, relativa a la publicidad sobre criptoactivos presentados como objeto de inversión*. <https://www.boe.es/boe/dias/2022/01/17/pdfs/BOE-A-2022-666.pdf>
- CINIIF (Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera). (2019). *Tenencia de criptomonedas*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2019/es-holdings-of-cryptocurrencies-june-2019.pdf>
- Dans, E. (2022). ¿Metaverso o mundo virtual? *Enrique Dans*. <https://www.enriquedans.com/2022/06/metaverso-o-mundo-virtual.html>
- EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). (2020). *Discussion paper accounting for crypto-assets (liabilities): holder and issuer perspective*. <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG%2520Discussion%2520Paper-Accounting%2520for%2520Crypto-Assets%2520%28Liabilities%29-%2520July%25202020.pdf>
- Ernst & Young. (2022). *Cómo el metaverso y la Web3 están creando desafíos fisca-*
- les. *EY*. https://www.ey.com/es_pa/tax/how-the-metaverse-and-web3-are-creating-real-tax-issues
- Ewolf, R. (2022). Protometaversos. Que lejos queda eso del Metaverso ¿verdad? *NivelOculto*. <https://niveloculto.com/protometaversos/>
- Fernández Pirla, J. M. (1974). *Teoría Económica de la Contabilidad*. ICE.
- Fernández Sequeira, A. (2022). Diferencias entre Security tokens y Utility tokens. Aspectos legales y regulaciones actuales (ESMA, MIFID II y TRD). https://www.linkedin.com/pulse/diferencias-entre-security-tokens-y-utility-aspectos-agustin/?trk=portfolio_article-card_title&originalSubdomain=es
- García, E. (2021). ¿Cómo invertir en Facebook 2021: comprar acciones, fondos de inversión y otras vías? *Finect*. <https://www.finect.com/usuario/eduardogarcia/articulos/como-invertir-acciones-facebook-2021>
- Gartner. (2022). *Hype Cycle 2022*. <https://emtemp.gcom.cloud/ngw/globalassets/intl-es/information-technology/images/hype-cycle-para-las-tecnologias-emergentes-2022-es.png>
- Gartner. (2023). *Hype Cycle de Gartner*. <https://www.gartner.es/es/metodologias/hype-cycle#:~:text=El%20Hype%20Cycle%20de%20Gartner%20es%20una%20representaci%C3%B3n%20gr%C3%A1fica%20en,reales%20y%20aprovechar%20nuevas%20oportunidades>
- González, J. (2022). ¿Quiénes Satoshi Nakamoto, el creador de Bitcoin? *Criptonoticias*. <https://www.criptonoticias.com/cryptopedia/quien-satoshi-nakamoto-creador-bitcoin/>
- IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad). (2004). *NIC 38. Activos intangibles*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/nic/ES_GVT_2021_NIC38.pdf

- IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad). (2005a). *NIC 2. Inventarios*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/nic/ES_GVT_2021_NIC02.pdf
- IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad). (2005b). *NIC 32. Instrumentos financieros: presentación*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/nic/ES_GVT_2021_NIC32.pdf
- IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad). (2014). *NIIIF 15. Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. <https://niif.info/wp-content/uploads/2021/02/NIIIF-15-Ingresos-de-Actividades-Ordinarias.pdf>
- IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad). (2021). *NIIIF 9. Instrumentos financieros*. <https://www.icac.gob.es/node/718>
- IBM. (2022). ¿Tecnología Blockchain? *IBM*. <https://www.ibm.com/es-es/topics/what-is-blockchain>
- ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). (2019). *Emisión de criptomoneda*. BOICAC, 120, Consulta 4. <https://www.icac.gob.es/node/303>
- ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). (2021). *Resolución de 10 de febrero de 2021, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios*. <https://www.boe.es/boe/dias/2021/02/13/pdfs/BOE-A-2021-2155.pdf>
- Kanashiro Castañeda, C. A. (2022). Realidad virtual (metaverso) un desafío para la contabilidad. *Página 3*. <https://pagina3.pe/columna/realidad-virtual-metaverso-un-desafio-para-la-contabilidad/>
- Kaplan, A. M. y Haenlein, M. (2009). The fairyland of Second Life: Virtual social worlds and how to use them. *Business horizons*, 52 (6), 563-572.
- Labe Abogados. (2021). ¿Qué son las «security token offering» y como pueden ayudar a mi empresa? *Cinco Días*. https://cinco-dias.elpais.com/cinco-dias/2021/06/21/extras/1624294126_601242.html
- Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión (LMVSI). <https://boe.es/boe/dias/2023/03/18/pdfs/BOE-A-2023-7053.pdf>
- Linube. (2023). ¿Por qué internet y el ciberespacio no son lo mismo? *Linube*. <https://linube.com/blog/ciberespacio-no-es-internet/>
- Loza Corea, M. (2019). Sobre el concepto de criptodivisas, criptomonedas o monedas virtuales. *Govertis*. <https://www.govertis.com/sobre-el-concepto-de-criptodivisas-criptomonedas-o-monedas-virtuales>
- Ludeña, J. A. (2022). Token no fungible (NFT). *Economipedia*. <https://economipedia.com/definiciones/token-no-fungible-nft.html>
- Market, G. (2022). ¿Qué es Internet? Definición y origen. Sus términos y datos curiosos. *T+i*. https://www.tecnologia-informatica.com/que-es-internet-nacio-como-funciona-internet/#%C2%BFQu%C3%A9_es_Internet?
- Martin Ramallal, P., Sabater Wasaldua, J. y Ruiz Mondaza, M. (2022). Metaversos y mundos virtuales, una alternativa a la transferencia del conocimiento: el Caso Off-2020. *Fonseca, Journal of Communication*, 24, 87-107. <https://doi.org/10.14201/fjc.28287>
- Nakamoto, S. (2008). Bitcoin. A peer-to-peer electronic cash system. *Bitcoin*. <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>

- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). (2020). *The Tokenisation of Assets and Potential Implications for Financial Markets*. <https://www.oecd.org/finance/The-Tokenisation-of-Assets-and-Potential-Implications-for-Financial-Markets.htm>
- Parrondo, L. (2022a). «Blockchain», criptoactivos y metaverso: la internacionalización de las empresas desde su creación. *Harvard Deusto Business Review*, 322, 40-48.
- Parrondo, L. (2022b). Token Security, propuesta de tratamiento contable. *Técnica contable y financiera*, 54, 8-15.
- Parrondo, L. (2022c). NFTs: la contabilización de activos intangibles. *Técnica contable y financiera*, 52, 8-13.
- Preukschat, A., Kuchkovsky, C., Gómez Lardies, G., Díez García, D. y Molero, I. (2017). *Blockchain, la revolución industrial de internet*. Gestión 2000. https://www.planetadelibros.com/libros_contenido_extra/36/35615_Blockchain.pdf
- PWC. (2021). El impacto regulatorio de la Propuesta MiCA. PWC. <https://www.pwc.es/es/auditoria/assets/impacto-regulatorio-mica-en%20los-criptoactivos.pdf>
- Ramos, P. (2022). *Metaverso para callar a tu cuñado: guía rápida para entender el metaverso*. Editorial Amazon Italia Logistica.
- RAE (Real Academia Española). (2023). *Diccionario de la Lengua Española*. <https://dle.rae.es/avatar?m=form>
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2007/BOE-A-2007-19884-consolidado.pdf>
- Rey Rodríguez, L. (2022). Tokenización de activos: qué es y qué implicación tiene en los mercados. *Fundspeople*. <https://fundspeople.com/es/glosario/tokenizacion-de-activos-que-es-y-que-implicacion-tiene-en-los-mercados/>
- Rodríguez, N. (2019). Blockchain Vs. Tecnología De Registro Distribuido (DLT). *101 Blockchains*. <https://101blockchains.com/es/blockchain-vs-tecnologia-de-registro-distribuido-dlt/>
- Ruiz, A. (2014). ¿En qué grandes fases se divide la historia de internet? <https://www.mastermarketingdigital.com/everriculum/2014/09/06/en-que-grandes-fases-se-divide-la-historia-de-internet/>
- Sáez Hurtado, J. (2021). Realidad Virtual, Aumentada y Extendida: Qué son, diferencias y futuro del sector. *IEBS*. <https://www.iebschool.com/blog/realidad-extendida-virtual-aumentada-mixta-tecnologia/>
- Statista. (2022). Número mundial de usuarios de Internet 2005-2021. *Statista*. <https://es.statista.com/estadisticas/541434/numero-mundial-de-usuarios-de-internet/>
- UE (Unión Europea). (2009). *Directiva sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio, así como sobre la supervisión prudencial de dichas entidades, por la que se modifican las Directivas 2005/60/CE y 2006/48/CE y se deroga la Directiva 2000/46/CE*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0110&from=EN>
- UE (Unión Europea). (2020). *Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937*. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:f69f89bb-fe54-11ea-b44f-01aa75ed71a1.0003.02/DOC_1&format=PDF
- UE (Unión Europea). (2023). *Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 20*



de abril de 2023, sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937. <https://www.>

europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0117_ES.pdf

Wikipedia. (2023). Software. <https://es.wikipedia.org/wiki/Software>

Isidoro Guzmán Raja. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Murcia y profesor titular de la Universidad Politécnica de Cartagena, adscrito al Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas, Área de Economía Financiera y Contabilidad, es auditor de cuentas inscrito en Registro Oficial de Auditores (ROA), y miembro del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y del Registro de Expertos Contables (RECJ). En la esfera docente, ha impartido clases durante más de cuatro décadas en las áreas de contabilidad financiera, contabilidad de las operaciones societarias y contabilidad pública, mientras que en su faceta investigadora tiene publicados más de medio centenar de artículos científicos en diversas revistas nacionales e internacionales, así como varios libros relacionados con la docencia en las áreas citadas, habiendo obtenido también diversos premios a lo largo de su trayectoria profesional. <https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>

Manuela Guzmán Raja. Doctora en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad Politécnica de Cartagena y Máster en Contabilidad y Finanzas Corporativas con premio extraordinario por la misma universidad, ha venido desarrollando su actividad profesional desde temprana edad en el departamento de administración de la empresa privada, así como en organismos públicos. En su faceta investigadora, ha publicado diversos artículos científicos relacionados con la historia de la contabilidad y otras materias, y ha recibido diversos premios, entre los que destaca haber obtenido en dos ocasiones en coautoría el Primer Premio de Artículos en Contabilidad y Administración de Empresas, otorgado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (ediciones 2013 y 2021). <https://orcid.org/0000-0003-1762-4154>



Rentabilidad económica en hoteles y restaurantes: un enfoque económico-contable y de localización

Rubén Lado-Sestayo (autor de contacto)

Profesor contratado doctor (acreditado a profesor titular).

Universidad de Santiago de Compostela (España)

ruben.lado.sestayo@usc.es | <https://orcid.org/0000-0003-3760-2868>

Milagros Vivel-Búa

Profesora titular (acreditada a profesora catedrática).

Universidad de Santiago de Compostela (España)

mila.vivel@usc.es | <https://orcid.org/0000-0002-8829-3746>

María Amparo Centeno-Carballido

Profesora e investigadora.

Universidad de La Coruña (España)

amparo.centeno@udc.es

Jessica Lorenzo-González

Investigadora en formación.

Universidad de Santiago de Compostela (España)

jessica.lorenzo.gonzalez@rai.usc.es

Extracto

La rentabilidad económica es una variable estratégica en la gestión corporativa turística, que fue fuertemente erosionada durante la reciente pandemia generada por el virus SARS-CoV-19. Este trabajo evalúa los determinantes de rentabilidad en una muestra de hoteles y restaurantes españoles durante el periodo 2018-2021, poniendo especial foco en la situación de pandemia. Al mismo tiempo, considera como posibles determinantes, tanto variables propias del negocio, que emanan de sus informes contables, como variables relativas a su ubicación geográfica, ya que las estadísticas denotan una heterogeneidad territorial en el efecto de la pandemia. La evidencia empírica obtenida muestra que ambas variables son relevantes, tanto para hoteles como restaurantes, sin existir importantes diferencias entre ambos negocios. Así, tanto los gestores corporativos como los responsables de gestión de los destinos turísticos han de considerarlas para mejorar la rentabilidad de la empresa turística.

Palabras clave: hotel; restaurante; localización; turismo; pandemia; SARS-CoV-19; COVID.

Recibido: 31-01-2023 / Aceptado: 06-09-2023 / Publicado (en avance *online*): 18-09-2023

Cómo citar: Lado-Sestayo, R., Vivel-Búa, M., Centeno-Carballido, M.^a A. y Lorenzo-González, J. (2023). Rentabilidad económica en hoteles y restaurantes: un enfoque económico-contable y de localización. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 165-190. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18583>



Economic profitability in hotels and restaurants: an economic-accounting and location approach

Rubén Lado-Sestayo (corresponding author)

Milagros Vivel-Búa

María Amparo Centeno-Carballido

Jessica Lorenzo-González

Abstract

Economic profitability is a strategic variable in corporate tourism management, which was strongly eroded during the recent pandemic generated by the SARS-CoV-19 virus. This paper evaluates the determinants of profitability in a sample of Spanish hotels and restaurants during the period 2018-2021, with a special focus on the pandemic situation. At the same time, it considers as possible determinants both business-specific variables, which emanate from their accounting reports, and variables related to their geographical location, since the statistics denote a territorial heterogeneity in the effect of the pandemic. The empirical evidence obtained shows that both variables are relevant for both hotels and restaurants, with no major differences between the two businesses. Thus, both corporate managers and those responsible for the management of tourist destinations must consider them in order to improve the profitability of the tourism business.

Keywords: hotel; restaurant; location; tourism; pandemic; SARS-CoV-19; COVID.

Received: 31-01-2023 / Accepted: 06-09-2023 / Published (online preview): 18-09-2023

Citation: Lado-Sestayo, R., Vivel-Búa, M., Centeno-Carballido, M.^a A. y Lorenzo-González, J. (2023). Rentabilidad económica en hoteles y restaurantes: un enfoque económico-contable y de localización. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 165-190. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18583>



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Revisión de la literatura
 - 3. Estudio empírico
 - 3.1. Metodología
 - 3.2. Muestra y estudio estadístico descriptivo
 - 3.3. Resultados
 - 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido elaborado por el grupo de investigación Valoración financiera aplicada (VALFINAP), con código GI-1866 (Universidad de Santiago de Compostela), seleccionado en la convocatoria 2022 de Grupos de Investigación promovida por el CEF.- Centro de Estudios Financieros.

1. Introducción

La pandemia generada por el virus SARS-CoV-19 ha tenido un notable impacto en el sector turístico español, influyendo negativamente en variables tales como el volumen de facturación, el número de empresas activas y el número de trabajadores, entre otros. Por ejemplo, las restricciones impuestas durante la pandemia afectaron notablemente a la demanda, lo que se pudo constatar en el hecho de que las pernoctaciones hoteleras descendieron un 73,3 % entre 2019 y 2020, lo que representa la mayor caída de la serie histórica en España de acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística, en adelante INE (2020). Asimismo, la mayoría de estas pernoctaciones se concentraron en el periodo estival, particularmente, un 42 % de mayo a septiembre, si bien el balance del verano fue muy desigual por destinos turísticos. Centrándonos en el sector hostelero, el cual tiene una fuerte dependencia del consumo interno, y de acuerdo con la Encuesta de Presupuestos Familiares española (INE, 2021), el consumo medio fuera de los hogares españoles descendió casi un 37 % en 2020, así como el gasto per cápita. El sector hostelero español representaba un 6,4 % del producto interior bruto (PIB) nacional desde el año 2017 y generaba empleo a más 1,7 millones de personas. Sin embargo, como consecuencia de las restricciones impuestas por la pandemia, su facturación se redujo a la mitad en 2020, y se cerraron casi un tercio de las empresas de hostelería con la consiguiente caída drástica del empleo. De este modo, la hostería experimentó una drástica caída en su contribución a la economía española, representando tan solo el 3,5 % del PIB en 2020.

En este contexto, cabe recordar que las restricciones impuestas al sector turístico en España durante la pandemia fueron diferentes según la región, sobre todo, en términos de rigidez o flexibilidad en las aperturas y protocolos a aplicar en la prestación de los servicios, influyendo ello en su supervivencia y/o viabilidad. Además, esta circunstancia en la regulación de la actividad es crítica si consideramos que no todas las regiones y, particularmente, los destinos turísticos españoles, están igualmente expuestos al turismo internacional. En consecuencia, el impacto de la pandemia sobre el sector turístico español fue no solo importante, sino también heterogéneo a nivel territorial, configuran un foco de estudio crítico en aras de establecer planes de acción a futuro que no ponga en jaque su rentabilidad y supervivencia. De hecho, en la actualidad, evitar o mitigar los cierres empresariales y favorecer la recuperación o resiliencia empresarial son prioridades de los partícipes en las decisiones en el ámbito turístico.

Esta investigación tiene como objetivo analizar, en el contexto temporal caracterizado por la pandemia COVID, la rentabilidad en las empresas turísticas españolas, concretamente, hoteles y restaurantes, considerando no solo características propias a nivel de empresa o negocio sino también otras características ligadas al entorno o ubicación en la que se desarrollan su actividad y/o prestan sus servicios. Todo ello en línea con la literatura académica previa que ha subrayado que no solo las decisiones de los gestores turísticos sino también aquellas ligadas a los responsables del diseño e implementación de políticas desde

el ámbito institucional ejercen una influencia en la rentabilidad de este tipo de empresas (Vivel-Búa, Lado-Sestayo y Otero-González, 2018 y 2019). En esta línea, existen autores que han destacado cómo las decisiones de localización, que es una de las decisiones más importantes a tomar cuando una empresa turística inicia su actividad, han condicionado de manera significativa la resiliencia y capacidad de adaptación a las consecuencias de la crisis motivada por la pandemia (Vivel-Búa y Lado-Sestayo, 2021; Kim y Lee, 2020). El foco de estudio se establece sobre hoteles y restaurantes porque, por una parte, son el tipo de negocio turístico que mayor contribución realiza al PIB turístico y, por otra, debido a la disponibilidad de datos para abordar un análisis en detalle e integral.

Ante la necesidad de identificar los factores que permitan potenciar la rentabilidad de las empresas turísticas como un primer paso en su recuperación y crecimiento post-COVID, y debido a las diferencias observadas entre destinos turísticos españoles, cobra especial interés el estudio del impacto de las características internas y externas sobre la rentabilidad empresarial incluyendo el impacto de la crisis motivada por la pandemia de la COVID-19. Por tanto, este foco de estudio es la principal contribución de esta investigación dado que los resultados obtenidos no solo serán relevantes desde el punto de vista de la gestión empresarial a nivel de negocio, sino también desde la óptica de la planificación y gestión de los destinos turísticos españoles. En este sentido, debe subrayarse que el sector turístico español abarca un conjunto amplio y heterogéneo de actividades en un conjunto de destinos orientados a diferentes tipos de turismo. Por ejemplo, en España conviven destinos con orientación a diferentes tipos de demanda, tales como el turismo urbano, el turismo de sol y playa, el turismo de montaña, el turismo religioso, etc., reflejando, entre otros, importantes diferencias en la estacionalidad o en el propio tamaño de las empresas turísticas. Esta diversidad, unido a la posición que ocupa España como potencia turística internacional, plantean que focalizar un estudio en los establecimientos hoteleros y de restauración españoles sea de especial interés también para la literatura académica, tanto a nivel teórico como empírico, configurando otra contribución fundamental de este trabajo.

Este trabajo se organiza en cuatro epígrafes. Tras esta introducción, el epígrafe segundo expone una revisión de la literatura previa y, a continuación, el epígrafe tercero se centra en el estudio empírico. El análisis comienza por una exposición de la muestra y metodología y, finalmente, la presentación de los principales resultados obtenidos. El trabajo concluye con un epígrafe cuarto que recoge las principales conclusiones obtenidas, identificando también las implicaciones para la gestión de los resultados obtenidos.

2. Revisión de la literatura

El estudio de la rentabilidad en el sector turístico se configura como una línea de investigación muy prolífica y dinámica en la literatura académica. Así, desde los primeros trabajos que abordaron su estudio con base en el uso de un conjunto reducido de datos contables y con un enfoque analítico más bien descriptivo, hasta estudios más recientes que realizaron

análisis empíricos con un conjunto más amplio de datos que no solo se refieren a la empresa sino también al entorno y que son evaluados con técnicas econométricas más complejas.

Focalizándonos en el entorno, la localización es uno de los principales atributos que definen a un establecimiento hotelero, y una de las características diferenciales de los establecimientos de restauración. En otros ámbitos como, por ejemplo, el de la innovación (López-Fernández *et al.*, 2021), ha sido puesto de relieve y, a efectos de este trabajo, el sector turístico y sus servicios no son ajenos. De este modo, la literatura académica ha prestado una especial atención a su impacto sobre la rentabilidad turística, desarrollándose diferentes modelos teóricos (Lado-Sestayo *et al.*, 2020). Siguiendo la síntesis de revisión realizada por Lado-Sestayo *et al.* (2017), existen tres perspectivas para clasificar los factores relativos al destino turístico: modelos de posicionamiento urbanístico, modelos de aglomeración y modelos de mercado. En relación con los modelos de posicionamiento urbanístico, estos postulan que las empresas hoteleras buscarán proximidad al centro y a nodos de transporte, ya que ello es demandado por sus clientes (Egan y Nield, 2000; Ashworth y Tunbridge, 1990). Según los modelos de aglomeración, los hoteles buscarán ubicaciones donde se concentre la actividad económica, tales como ciudades, con el ánimo de obtener economías de urbanización (Jacobs, 1969), o donde se concentre la actividad de empresas relacionadas con el sector, buscando economías de aglomeración (Glaeser *et al.*, 1992). Finalmente, de acuerdo con los modelos de mercado, la ubicación de los establecimientos se determinará por la búsqueda de una intensidad competitiva baja, bien a través de la diferenciación o bien a través de una elevada concentración de mercado (Lado-Sestayo *et al.*, 2016; Urtasun y Gutiérrez, 2006).

Los planteamientos teóricos anteriores han sido evaluados en diversos estudios para el sector hotelero, analizando el impacto de la localización sobre variables clave tales como la rentabilidad, la supervivencia o el fracaso. Sin embargo, estos planteamientos no han sido evaluados para el sector de la restauración. De hecho, si atendemos al tipo de empresa analizada en investigaciones precedentes, a nuestro conocimiento, los únicos trabajos centrados en evaluar el impacto de la localización en las empresas de restauración se pueden catalogar en tres grandes grupos. Primero, se agruparían los trabajos centrados en evaluar la distribución espacial de los establecimientos sin evaluar su impacto en los resultados empresariales, tales como Tzeng *et al.* (2002), Prayag *et al.* (2012). Segundo, se considerarían los trabajos que exponen las aproximaciones teóricas desarrolladas por Parsa *et al.* (2005, 2011). Finalmente, una tercera categoría de trabajos sería Yang *et al.* (2017) y Jung y Jang (2019) que realizaron una traslación de los modelos teóricos centrados en las externalidades y efectos de la aglomeración. En consecuencia, la revisión de estudios previos nos muestra la existencia de diferentes gaps en el estudio de la localización y las empresas turísticas, los cuales pretende contribuir el presente estudio. En particular se observan dos carencias principales: una falta de estudios centrados en restaurantes y una falta de estudios que evalúen el impacto de la localización en empresas turísticas incluyendo la crisis motivada por la COVID-19.

Asimismo, la evaluación empírica de los postulados planteados por estos modelos no ha sido amplia en la literatura previa, limitándose en la mayoría de los estudios a trabajos

centrados en una única o unas pocas ubicaciones o emplazamientos geográficos. Entre las principales dificultades para la generación de resultados se encuentran la complejidad para acceder a información individualizada de las empresas, así como la necesidad de combinar múltiples fuentes de información para el destino turístico, por ejemplo, para obtener una georreferenciación adecuada de su ubicación. Asimismo, este elevado volumen de información requiere un tratamiento específico para su máxima explotación, además de herramientas y técnicas de georreferenciación que no son propias del área de estudio de la economía financiera. Por ello, y desde un punto de vista empírico con el objetivo de evaluar la rentabilidad empresarial, la interrelación entre ambos elementos, empresa y destino, con fuentes de información diferentes y que requieren un tratamiento complejo, ha sido analizada solo en casos particulares y por muy pocos autores (Yang *et al.*, 2015; Lado-Sestayo *et al.*, 2017). A pesar de estas dificultades, la difusión de nuevas técnicas, modelos y herramientas ha permitido que de manera incipiente se desarrolle una perspectiva espacio-temporal para el análisis de las variables contables y económico-financieras abriendo nuevas oportunidades de investigación que son especialmente relevantes en el sector turístico. Gracias a ello, las posibles interrelaciones y sinergias entre ambas dimensiones, esto es, localización y empresas, han ido muy recientemente incorporándose en los estudios sobre la rentabilidad. Esta investigación pretende contribuir a este desarrollo de la literatura.

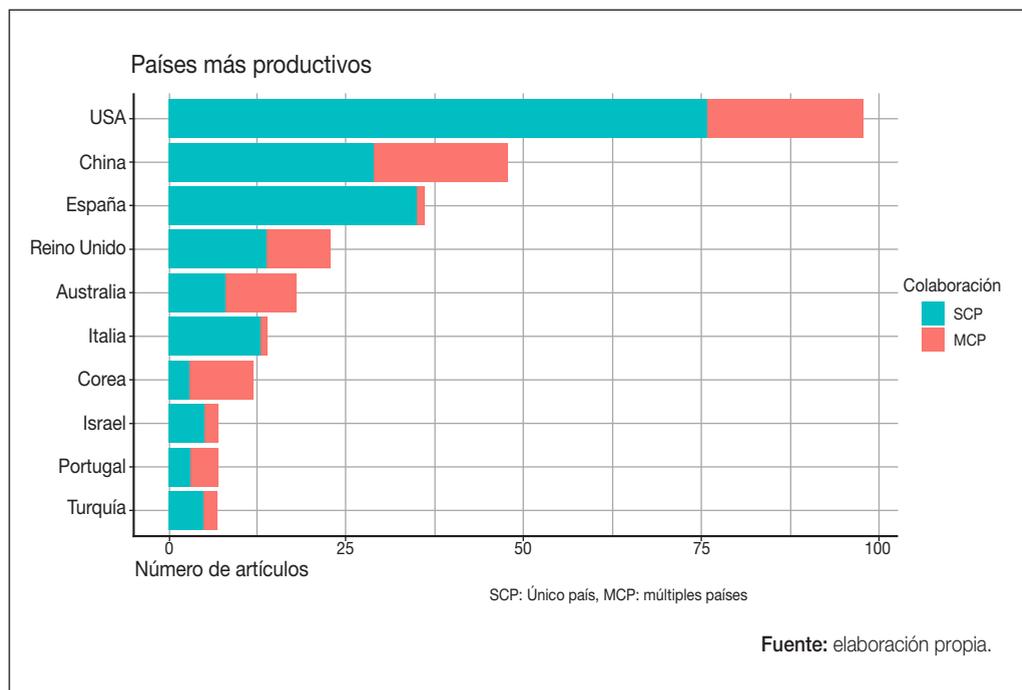
Una revisión de la literatura previa permite identificar dos grandes bloques o categorías de variables propuestas como determinantes de la rentabilidad turística. En primer lugar, aquellos determinantes propios de los recursos y capacidades de cada empresa y, en segundo lugar, como antes se indicó, los determinantes propios de la localización. Entre las variables características de los recursos y capacidades de cada empresa destaca particularmente el tamaño, pues se trata de una decisión clave en los hoteles y restaurantes condicionando la existencia de economías de escala y costes fijos, por lo que se han encontrado efectos dispares del mismo que podrían explicarse por diferencias en función del ciclo económico (Graham y Harris, 1999; Lee y Jang, 2007). Además del tamaño, la liquidez y el nivel de endeudamiento han sido otras variables identificadas con impacto significativo, si bien el signo de su efecto encontrado en la literatura no ha sido unánime. Ello podría relacionarse con la divergencia entre la teoría de la *pecking order* y la teoría de costes de agencia respecto del nivel óptimo de endeudamiento y nivel de liquidez (Morck *et al.*, 1988; Myers y Majluf, 1984; Jensen, 1986), muy popular en el ámbito financiero. En cuanto a los determinantes propios de la localización, la demanda ha sido uno de los principales factores estudiados, encontrándose, como cabría esperar, como una relación positiva con la rentabilidad (Lado-Sestayo *et al.*, 2016). Otro determinante destacado en investigaciones precedentes ha sido la estacionalidad. Finalmente, la distancia de cada empresa a nodos de interés como, por ejemplo, aeropuertos y estaciones ferroviarias, la existencia de economías de aglomeración o urbanización y la estructura de mercado han sido los principales elementos estudiados, reflejando la traslación de los modelos teóricos de localización antes expuestos.

Finalmente, con el objetivo de sintetizar la literatura académica acerca de los factores determinantes de la rentabilidad en el sector turístico, este epígrafe finaliza con la exposi-

ción de los principales resultados obtenidos con análisis bibliométrico. En concreto, este análisis se ha centrado en evaluar dentro de la Web of Science Core Collection aquellos trabajos que tuviesen en el «Topic» (título, *abstract* o palabra clave), el término «Profitability», y que estuviesen publicados en una revista indexada en la categoría de «Hospitality, Leisure, Sports & Tourism». Se han seleccionado solamente artículos, excluyendo otro tipo de publicaciones tales como actas de congresos.

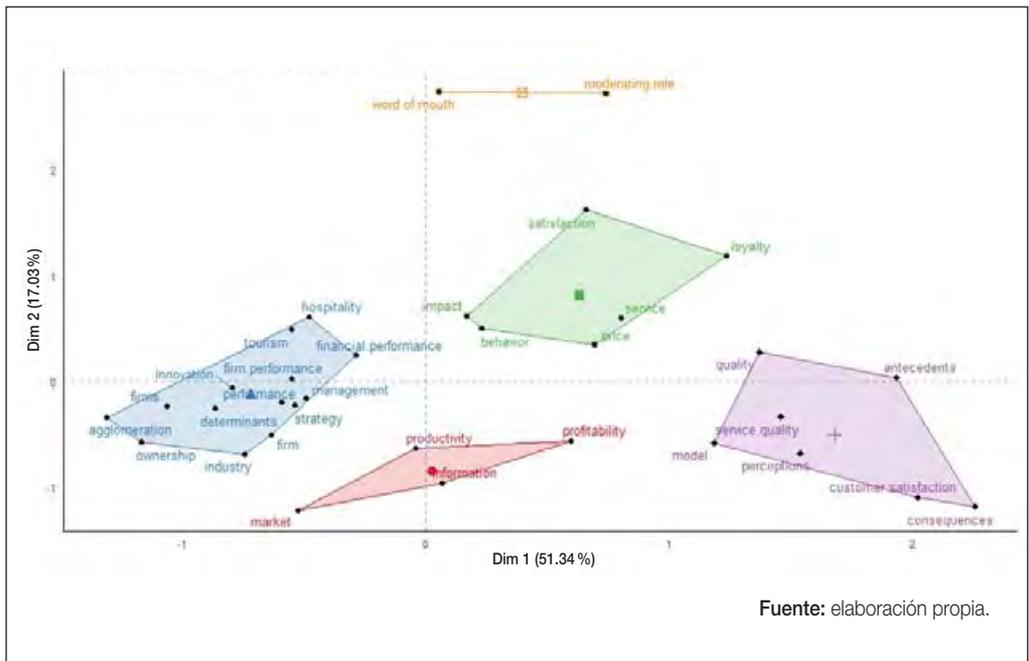
Los resultados obtenidos con el análisis bibliométrico muestran un total de 323 artículos publicados desde el año 1995 al año 2023, con una antigüedad media de 7,99 años. Desde el año 1995 al año 2005, ambos incluidos, se han publicado un total de 12 trabajos, lo que demuestra que se trata de un tema de estudio muy reciente. Los seis autores más prolíficos con el número de artículos publicados en esta línea son Jang (21), Chen M. H. (10), Lee (10) Lado-Sestayo (8), Vivel-Búa (7) y Chen C. M. (7). Por países, tal y como podemos comprobar en la figura 1, se observa que la afiliación de autores a Estados Unidos y China lidera el *ranking*, con una elevada colaboración entre países, seguido en tercer lugar por autores afiliados a España, la cual presenta una elevada publicación en artículos firmados exclusivamente por investigadores nacionales.

Figura 1. Producción científica por países en la Web of Science sobre rentabilidad en el sector turístico



Si atendemos a una clasificación de los temas más relevantes publicados a partir de las palabras clave establecidas por la Web of Science, y utilizando un análisis de correspondencias múltiple, es posible identificar un total de cinco grandes grupos de estudios o clústeres tal y como podemos observar en la figura 2. La principal agrupación de estudios se centra en cuestiones relacionadas con la rentabilidad empresarial y financiera, en empresas hoteleras y analizando tanto los determinantes como las economías de aglomeración. El resto de clústeres presentan una menor concentración y diversidad.

Figura 2. Estructura conceptual de los estudios sobre rentabilidad en el sector turístico publicados en la Web of Science



3. Estudio empírico

Este epígrafe expone el estudio empírico realizado para identificar los determinantes de rentabilidad en hoteles y restaurantes españoles durante la época de pandemia COVID. En primer lugar, se expone la metodología aplicada y, a continuación, un estudio estadístico-descriptivo de la muestra utilizada. Finalmente, se muestran los resultados obtenidos a través de los modelos econométricos estimados.

3.1. Metodología

El objetivo del trabajo es evaluar los determinantes de la rentabilidad de las empresas turísticas, particularmente hoteles y restaurantes, teniendo en cuenta tanto variables de la propia empresa, en línea con la literatura acerca de recursos y capacidades, como variables propias de la localización, en línea con la literatura acerca de los modelos de localización. Para llevar a cabo este análisis se utiliza un periodo temporal de cuatro años y un total de 55.654 observaciones.

Se plantea, por tanto, la estimación de la siguiente expresión:

$$\text{Rentabilidad}_{ijt} = c_{ijt} + X_{jt} \beta_{1ijt} + X_{it} \beta_{2ijt} + T_t + \varepsilon_{ijt}$$

El parámetro c_{ijt} representa las características propias de cada empresa i , ubicada en el destino turístico j , en el momento t . El planteamiento incluye variables propias del destino turístico, que cambian a lo largo del tiempo, pero no entre establecimientos (X_{jt}) y variables propias de cada empresa que cambian a lo largo del tiempo, así como un efecto temporal común a todas las empresas y destinos. Si bien este planteamiento representa un número elevado de posibles efectos de corte temporal y transversal, así como los distintos tipos de heterogeneidad inobservable, no resulta estimable desde una aproximación econométrica por falta de grados de libertad, de modo que se imponen restricciones.

En primer lugar, se estima un modelo por mínimos cuadrados ordinarios (MCO). Como consecuencia, la expresión objetivo se reduce al considerar que c_{ijt} es constante y que los efectos son comunes a todas las empresas $\beta_{1ijt} = \beta_1$ y $\beta_{2ijt} = \beta_2$. Dichas restricciones implican asumir que no existe heterogeneidad inobservable, esto es, no se recoge la existencia de diferencias entre establecimientos o destinos más allá de las recogidas en las variables explicativas del modelo X_{jt} e X_{it} . Entre otros aspectos, ello supone no considerar la existencia de diferencias en la gestión del establecimiento y del destino o el tipo de turismo al que se orienta cada ubicación o establecimiento. Por tanto, esta es una de las alternativas más restrictivas y que podría provocar que los parámetros estimados estén sesgados. No obstante, la utilidad de la estimación de dicho modelo reside así en su utilización como elemento de comparación.

Una primera alternativa al modelo estimado por MCO supone incluir efectos de carácter aleatorio para cada empresa, relajando la restricción de que c_{ijt} es constante. En consecuencia, se asume que c_{ijt} presenta una parte constante y una parte de carácter aleatoria propia de cada empresa, $c_{ijt} = c + u_i$. Así, tras estimar el modelo por mínimos cuadrados generalizados, a través del test de Breusch y Pagan (1979), es posible evaluar la hipótesis nula de nulidad del parámetro u_i (en caso de cumplimiento estaríamos ante un modelo que podría estimarse por MCO). Posteriormente, una segunda alternativa al modelo por MCO consiste en incluir un parámetro fijo propio de cada empresa, esto es, $c_{ijt} = c + f_i$, de modo que será constante

para cada empresa y no aleatorio. A través de un test F de nulidad de parámetros es posible evaluar la hipótesis de que el efecto fijo propio de cada empresa es nulo. En el caso de que tanto el modelo de efectos aleatorios como el modelo de efectos fijos sean preferibles frente al modelo estimado por MCO, se selecciona aquel más eficiente. Esta condición la cumple el modelo de efectos aleatorios siempre y cuando la correlación entre u_i y las variables explicativas X_{it} e X_{it} sea nula, pues su presencia puede provocar una estimación inconsistente y en dicha situación se optará por el modelo de efectos fijos. Para evaluar la consistencia se utilizará el test de Hausman (1978).

En todos los modelos estimados en el desarrollo de este trabajo se ha incluido en la estimación de la varianza el ajuste propuesto siguiendo el método de Huber y White (Huber, 1967; White, 1980, 1982), cuya síntesis puede encontrarse en Williams (2000). Este método otorga una mayor robustez en la interpretación de resultados ante problemas de mala especificación del modelo y permite corregir los problemas derivados de la heterocedasticidad.

3.2. Muestra y estudio estadístico descriptivo

La muestra de estudio se ha construido a partir de una selección de empresas con información disponible en la base de datos SABI y cuyo código de actividad CNAE se refiera al 5510, «Hoteles y alojamientos similares», y al código IAE 671, «Servicios en restaurantes». Posteriormente, la información obtenida se ha georreferenciado utilizando el *software* Qgis, apoyando el proceso en la API de Google Maps y Bing Maps, a través del *software* R, y finalmente se han eliminado aquellas empresas con más de un establecimiento. El periodo de recolección de datos ha sido 2018-2021, ambos incluidos, garantizando así dos años tras la pandemia y dos años prepandemia.

Los datos recopilados con información contable se han georreferenciado sobre un mapa vectorial de España de límites administrativos por municipio obtenido del INE. Sobre este mapa se han proyectado los puntos turísticos identificados por el INE, seleccionando aquellos con información desde el año 2015. De acuerdo con el INE, se considera punto turístico a aquellos municipios donde existe una concentración significativa de oferta turística. La información sobre el número de visitantes nacionales e internacionales de cada punto turístico se ha obtenido de la Encuesta de Ocupación Hotelera (EOH). La proyección utilizada en el manejo de la información vectorial ha sido ETRS89. Cada establecimiento se ha asignado a un destino turístico a partir de polígonos Thyssen, los cuales asignan el área de influencia de cada destino a partir de las intersecciones que generan las mediatrices de distancia euclídea entre ellos.

Previo a la estimación econométrica, la muestra de datos construida ha sido sometida a un proceso de depurado de la información, eliminando aquellas observaciones de empresas en situación de quiebra o inactividad, así como aquellas que corresponden a errores de codificación, tales como empresas con valores negativos en partidas contables estrictamente positivas. Posteriormente, y para garantizar la eliminación de valores atípicos, se ha llevado

a cabo el método de eliminación de *outliers* propuesto por Billor, Hadi y Velleman (2000), eliminándose un total de 1.615 observaciones y manteniendo 55.654 observaciones, de las cuales 43.618 observaciones corresponden a restaurantes (17.152 empresas) y 12.036 observaciones corresponden a hoteles (4.279 empresas).

De acuerdo con el modelo planteado en el apartado correspondiente a la metodología, se ha optado por definir las variables de acuerdo con lo señalado en la tabla 1. Así, como medida de rentabilidad, se utiliza la rentabilidad económica, lo que elimina el impacto de las decisiones acerca de la estructura de capital sobre el resultado. En relación con las variables internas, que representan los recursos y capacidades de la empresa, se utiliza una ratio de tesorería, una ratio de endeudamiento y una medida del tamaño. La ratio de tesorería se calcula a partir de la tesorería disponible respecto del activo total, pues se pretende evaluar el impacto de la disponibilidad de fondos en línea con los planteamientos de la teoría de *pecking order* y de costes de agencia. La ratio de endeudamiento utiliza el pasivo total, en tanto que no disponemos de información sobre el vencimiento de las diferentes obligaciones ni detalle sobre el coste individualizado de las mismas. Respecto al tamaño, se ha utilizado el logaritmo neperiano para evaluar cambios porcentuales del mismo, y permitir comparaciones entre empresas del mismo tamaño, tal y como ocurre en el caso de las diferencias entre hoteles y restaurantes.

Centrándonos en las variables de localización utilizadas, estas se refieren, en primer lugar, a la cuota de mercado en el destino turístico como medida de poder de mercado. En segundo lugar, para la estructura de mercado, se utiliza el índice de Herfindahl, pues además de permitir comparar diferentes destinos, ha sido utilizado a partir del desarrollo de Cowling y Waterson (1976) que relaciona dicho indicador con el margen obtenido por la empresa en trabajos previos (Pan, 2005; Davies, 1999; Lado-Sestayo *et al.*, 2016; Somohano-Rodríguez y Madrid-Guijarro, 2022). Finalmente, en tercer lugar, se ha optado por medir la demanda a través de su variación porcentual en términos anuales, pues ello permite comparar destinos de diferente tamaño al mismo tiempo que es una medida que considera la posible relación entre oferta y demanda del destino. Además, se calcula el porcentaje de demanda nacional como medida de exposición al turismo internacional, lo que es especialmente relevante en el contexto de restricciones de movimiento derivadas de la pandemia por COVID-19.

Tabla 1. Definición de variables

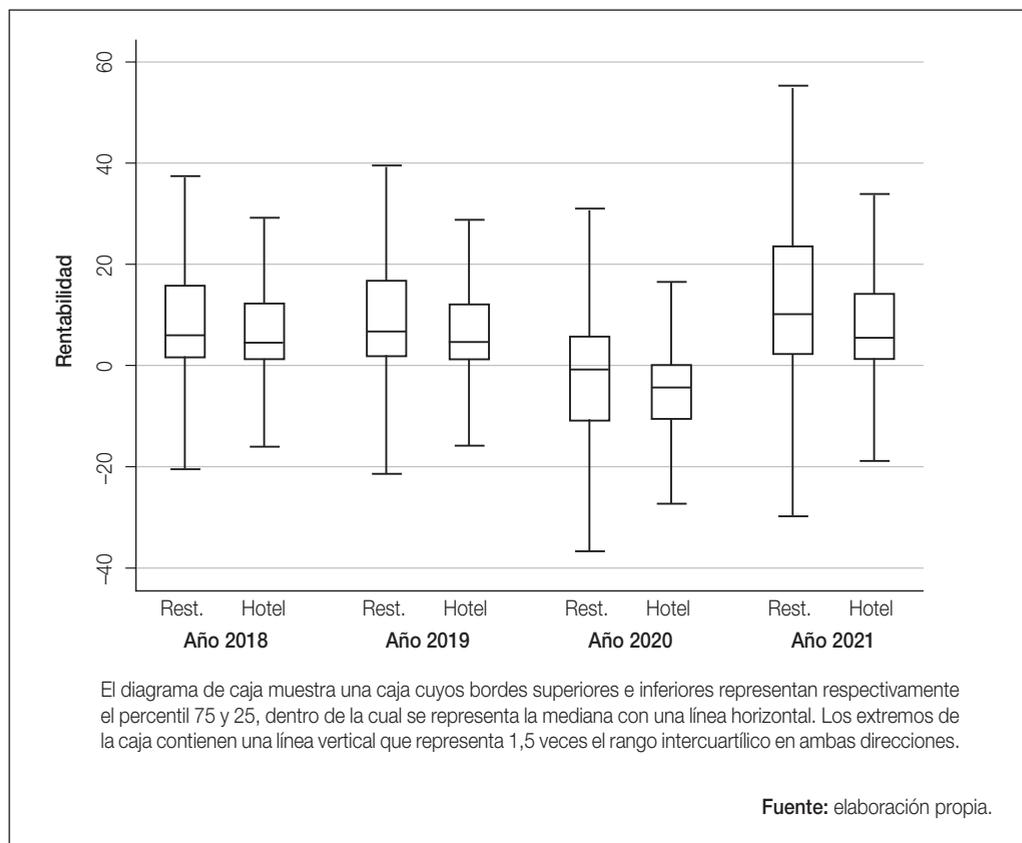
Variable [etiqueta]	Definición	Relación esperada
Rentabilidad económica [Rentabilidad]	$\frac{\text{BAIT}}{\text{Activo total}}$	

Variable [etiqueta]	Definición	Relación esperada
Tesorería [Tesorería]	$\frac{\text{Tesorería}}{\text{Activo corriente}}$	+/-
Endeudamiento [Endeudamiento]	$\frac{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}}{\text{Total patrimonio neto y pasivo}}$	+/-
Tamaño [Tamaño]	Logaritmo neperiano del activo total	+/-
Cuota de mercado [Cuota de mercado]	$\frac{\text{Importe neto de cifra de ventas}}{\text{Suma del importe neto de cifra de ventas de todas las empresas del destino turístico}} \times 100$	+
Estructura de mercado [Concentración de mercado]	Índice de Herfindhal de cada destino turístico expresado en puntos porcentuales	+
Demanda [Var_demanda]	Tasa de variación anual del número de visitantes expresado en puntos porcentuales	+
Porcentaje nacional [Porcentaje_nacional]	Porcentaje anual de visitantes españoles respecto del total de visitantes expresado en puntos porcentuales	+/-

Fuente: elaboración propia.

Un estudio de la evolución temporal de la rentabilidad a través de un diagrama de caja muestra un comportamiento muy similar entre hoteles y restaurantes, con una caída importante en el año 2020 especialmente acusada en el caso de los hoteles (figura 3). Asimismo, se observa una recuperación en el año 2021, siendo importante destacar que podría deberse a la desaparición del mercado de las empresas menos rentables, en tanto que los datos solo reflejan la situación de las empresas que continúan con su actividad.

Figura 3. Diagrama de caja de la rentabilidad



Un estudio descriptivo del conjunto de variables explicativas muestra que los restaurantes obtienen una mayor rentabilidad media en el horizonte temporal analizado, si bien las diferencias entre establecimientos son más acusadas, pues se constata una mayor dispersión (tabla 2). No se observan diferencias relevantes en el valor de la ratio de tesorería, pues en ambos casos la proporción de tesorería respecto al pasivo corriente se sitúa, en media, en torno a valores próximos al 50 %. Sí se observa una diferencia notable tanto en el nivel de endeudamiento, que es mayor en los restaurantes, como en el tamaño, que es mayor en el caso de hoteles. La mayor financiación con recursos propios en el caso de los hoteles podría explicarse por la mayor inversión inicial realizada, que puede presentar además un ciclo largo de tesorería de mayor duración.

Si nos centramos en el estudio descriptivo de las variables propias de la localización, observamos que la cuota de mercado es muy superior en el caso de los hoteles, pues se sitúa en valores medios alrededor del 2 %, frente al 0,43 % observado en los restaurantes. Ello genera

una mayor concentración de mercado, que multiplica por prácticamente seis los valores observados para hoteles frente a restaurantes. Consecuentemente, cabría esperar que los hoteles enfrenten un nivel de competencia inferior. La variación de la demanda ha presentado una mejor evolución en los restaurantes que en los hoteles, y una ligera menor proporción de visitantes nacionales, lo que refleja las diferencias de composición entre destinos turísticos, y que podrían explicarse, entre otros motivos, por la existencia en ciertos destinos de grandes complejos con numerosos servicios frente a otros destinos con hoteles urbanos de menor tamaño.

Tabla 2. Análisis descriptivo de las variables utilizadas

Restaurantes						
Variable	N	Media	Desviación típica	p25	p50	p75
Rentabilidad	43618	7,529	21,172	-0,141	5,266	15,767
Tesorería	43618	50,498	31,749	21,066	51,600	79,886
Endeudamiento	43618	58,008	27,084	36,764	61,469	81,577
Tamaño	43618	12,246	1,144	11,477	12,235	13,002
Cuota de mercado	43618	0,438	0,678	0,044	0,170	0,510
Concentración de mercado	43618	1,062	1,532	0,350	0,562	1,176
Var_demanda	43618	5,411	51,715	-6,181	3,252	14,392
Porcentaje nacional	43618	57,026	23,489	38,161	60,211	78,045

Fuente: elaboración propia.

Hoteles						
Variable	N	Media	Desviación típica	p25	p50	p75
Rentabilidad	12036	4,833	17,325	-1,783	2,850	9,976
Tesorería	12036	51,006	32,752	19,822	52,793	81,712
Endeudamiento	12036	48,632	29,276	22,734	48,381	74,355
Tamaño	12036	13,874	1,602	12,800	13,816	14,915
Cuota de mercado	12036	1,819	2,701	0,237	0,749	2,154

Hoteles						
Variable	N	Media	Desviación típica	p25	p50	p75
Concentración de mercado	12036	5,905	6,702	1,894	3,649	7,162
Var_demanda	12036	3,077	56,269	-13,270	2,351	9,327
Porcentaje nacional	12036	58,450	24,989	38,433	62,643	79,782

Fuente: elaboración propia.

3.3. Resultados

En primer lugar, el estudio empírico evalúa la existencia de patrones de localización relacionados con la rentabilidad, esto es, si mayores valores de rentabilidad por parte de una empresa conllevan que las empresas próximas presenten un mayor o menor valor de rentabilidad. Para ello, el primer paso ha sido calcular el test I de Moran (1950).

$$I = \frac{N}{S_0} \frac{\sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N w_{ij} (X_i - \bar{X})(X_j - \bar{X})}{\sum_{i=1}^N (X_i - \bar{X})^2}$$

Donde $\frac{N}{S_0}$ representa el número de empresas dividido entre la suma de todos los pesos espaciales. Los pesos espaciales representan el impacto de varias empresas sobre la empresa de referencia y dicha información se recoge a través de una matriz w_{ij} que es una matriz cuadrada estandarizada por filas, donde cada fila recoge la interacción entre una empresa y sus empresas consideradas próximas. La estandarización de la matriz implica que la suma de todos los pesos espaciales, es decir, de todos los valores de una misma fila, suma uno. Así, cada peso espacial representa en términos porcentuales el impacto que una empresa recibe de su competidor próximo. Para este estudio se ha considerado como competidores directos las diez empresas más próximas de la misma actividad, es decir, hotel y restaurante respectivamente, y cada empresa pondera en función inversa a su distancia. Por tanto, en cada fila todas las empresas reciben una ponderación de cero excepto las diez más próximas, que reciben una ponderación inversamente proporcional a la distancia a la empresa de referencia. Como puede deducirse de la expresión anterior, el test de Moran evalúa las desviaciones respecto de la media de la empresa en función de las desviaciones respecto de la media de los competidores más próximos, ponderados de manera inversamente proporcional a su distancia, y es por tanto una medida de autocorrelación espacial.

Los valores obtenidos para el test de Moran se pueden observar en la tabla 3. Los resultados confirman que la rentabilidad presenta una autocorrelación espacial positiva y significativa, es decir, valores elevados de rentabilidad en una empresa están próximos a valores elevados de rentabilidad en las diez empresas más próximas de la misma actividad, y valores negativos de rentabilidad están próximos a valores negativos en las diez empresas más próximas de la misma actividad. Así, podemos considerar que existen clústeres o localizaciones específicas que son especialmente beneficiosas para las empresas y otras con el efecto contrario en el periodo 2018-2021 analizado. Además, se observa que la intensidad de la autocorrelación espacial crece de manera notable en el año 2020, durante el cual tuvo lugar el confinamiento que, tal y como se ha señalado anteriormente, ha presentado diferencias notables entre destinos turísticos y entre las distintas regiones.

Tabla 3. Test I de Moran

Test I de Moran	Hoteles	Restaurantes
Año 2018	0,037 [<0,001]	0,024 [<0,001]
Año 2019	0,050 [<0,001]	0,024 [<0,001]
Año 2020	0,087 [<0,001]	0,048 [<0,001]
Año 2021	0,047 [<0,001]	0,052 [<0,001]

Fuente: elaboración propia.

En la tabla 4 se muestran los resultados de los modelos econométricos estimados para identificar los determinantes de rentabilidad en las empresas de restauración españolas. Tanto el test de significatividad de efectos aleatorios como el test de significatividad de efectos fijos indican que los modelos con efectos transversales mejoran la estimación frente a los modelos estimados por MCO. Así, se hace necesaria la estimación del test de Hausman (1978), el cual denota la inconsistencia de los coeficientes estimados a través del modelo de efectos aleatorios. Por tanto, presentan menor sesgo los coeficientes estimados mediante el modelo de efectos fijos.

Los resultados obtenidos indican que la tesorería se relaciona positivamente con la rentabilidad, mientras que el endeudamiento la reduce. Estos resultados confirman lo planteado por la teoría de la *pecking order*, que otorga prioridad a los fondos internos para la realización de nuevas inversiones. El hecho de que se trate por lo general de empresas de tamaño muy reducido, donde coincide gestor y propietario podría explicar el bajo impacto

de los costes de agencia. Respecto al tamaño, se observan economías de escala, esto es, que un mayor tamaño aumenta la rentabilidad obtenida. Estos resultados se obtienen solo al incluir efectos fijos, lo que podría ser debido a que se trata, junto con la concentración de mercado, de variables con cambios muy reducidos a lo largo de un periodo de tiempo no muy extenso dado que se consideran cuatro años. En relación con las variables específicas de la localización, se confirma la relación positiva entre cuota de mercado, rentabilidad y los postulados de la estructura-conducta-resultado. Una vez incorporado el tamaño de la empresa, persiste una relación positiva entre la concentración de mercado y la rentabilidad. La variación de la demanda presenta el signo esperado (positivo), mientras que la orientación al mercado nacional de un destino turístico ha tenido un impacto negativo, una vez considerado el efecto del resto de variables. El hecho de que la economía española no hubiese alcanzado niveles de actividad previos a la pandemia, unido a una posible reducción del nivel de competencia derivado del cierre empresarial posterior al fin de las restricciones de movilidad, es posible que expliquen este mejor desempeño de los destinos internacionales a pesar de las mayores restricciones durante las restricciones de movilidad. En cuanto al efecto temporal, cabe destacar el impacto del año 2020, que reduce un total de once puntos la rentabilidad obtenida respecto del año 2018.

Tabla 4. Resultados de los modelos econométricos. Restaurantes

Variables	MCO	Ef. aleatorios	Ef. fijos
Tesorería	0,150*** (0,00302)	0,164*** (0,00345)	0,170*** (0,00610)
Endeudamiento	-0,0957*** (0,00352)	-0,164*** (0,00435)	-0,443*** (0,0123)
Tamaño	-1,114*** (0,0975)	-0,729*** (0,117)	7,762*** (0,544)
Cuota de mercado	3,928*** (0,165)	4,124*** (0,221)	4,375*** (0,507)
Concentración de mercado	-0,926*** (0,0898)	-0,755*** (0,0907)	0,426* (0,229)
Var_demanda	0,0530*** (0,00609)	0,0534*** (0,00418)	0,0430*** (0,00563)

Variabes	MCO	Ef. aleatorios	Ef. fijos
◀			
Porcentaje nacional	-0,0141*** (0,00437)	-0,0115* (0,00599)	-0,0882*** (0,0229)
2019	0,448* (0,242)	-0,423** (0,198)	-2,405*** (0,179)
2020	-8,462*** (0,489)	-9,698*** (0,360)	-11,04*** (0,544)
2021	0,510 (0,521)	-1,537*** (0,398)	-4,341*** (0,562)
Constante	20,46*** (1,355)	19,73*** (1,489)	-63,94*** (6,484)
Observaciones (grupos)	43618	43618 (17152)	43618 (17152)
F test	842,84***	-	-
R^2	0,173	-	-
R^2 within	-	0,278	0,320
R^2 between	-	0,0972	0,0242
R^2 overall	-	0,167	0,0765
Rho	-	0,490	-
Test de heterocedasticidad	467,86***	-	-
Test de efectos aleatorios	-	2457,55***	-
Test de efectos fijos	-	-	2,91***
Test de Hausman	-	2693,15***	

F test es un test F de nulidad de los parámetros estimados. Los diferentes R^2 miden la bondad de ajuste de los modelos. *Rho* representa el porcentaje de varianza correspondiente al efecto aleatorio. Los test de heterocedasticidad, nulidad de los efectos fijos, efectos aleatorios, y Hausman se corresponden con el test de Breusch-Pagan, el test F de nulidad de efectos fijos, el test Breusch y Pagan (1979) y el test de Hausman (1978), respectivamente.

Fuente: elaboración propia.

En la tabla 5 se muestran los resultados de los modelos econométricos estimados para las empresas hoteleras españolas y su rentabilidad. Nuevamente, tanto el test de significatividad de efectos aleatorios como el test de significatividad de efectos fijos muestran que los modelos con efectos transversales mejoran la estimación frente a los modelos estimados por MCO. Además, el test de Hausman denota la inconsistencia de los coeficientes estimados a través del modelo de efectos aleatorios, presentando los coeficientes estimados menor sesgo en el modelo de efectos fijos.

Los resultados obtenidos para la muestra de hoteles presentan el mismo signo que aquellos obtenidos en la muestra de restaurantes, si bien no se obtiene significatividad estadística de la concentración de mercado y la cuota de mercado presenta un impacto mucho menor. Esto último podría deberse a que cambios de un punto porcentual en un hotel representa una ponderación mucho menor respecto a la situación de partida, que los cambios en un punto porcentual en la cuota de mercado de un restaurante. A este respecto, cabe recordar que la cuota de mercado media de un hotel analizado en este estudio es de 1,819 frente a la cuota media de 0,438 que presenta un restaurante, proporción de cuatro a uno que prácticamente coincide con la proporción observada en los coeficientes.

Tabla 5. Resultados de los modelos econométricos. Hoteles

Hoteles	MCO	Ef. aleatorios	Ef. fijos
Tesorería	0,0689***	0,0817***	0,107***
	(0,00459)	(0,00529)	(0,00982)
Endeudamiento	-0,0523***	-0,0919***	-0,427***
	(0,00460)	(0,00646)	(0,0292)
Tamaño	-1,784***	-1,739***	9,864***
	(0,120)	(0,134)	(1,520)
Cuota de mercado	0,690***	0,771***	1,048***
	(0,0561)	(0,0760)	(0,172)
Concentración de mercado	-0,115***	-0,104***	-0,0808
	(0,0296)	(0,0289)	(0,0794)
Var_demanda	0,0305***	0,0355***	0,0355***
	(0,00612)	(0,00501)	(0,00560)

Hoteles	MCO	Ef. aleatorios	Ef. fijos
◀			
Porcentaje nacional	-0,0381*** (0,00662)	-0,0404*** (0,00888)	-0,0850*** (0,0292)
2019	-0,165 (0,367)	-0,507 (0,321)	-1,957*** (0,293)
2020	-12,26*** (0,569)	-12,14*** (0,488)	-11,41*** (0,648)
2021	-1,392** (0,652)	-2,375*** (0,584)	-4,384*** (0,725)
Constante	33,41*** (2,000)	34,39*** (2,114)	-109,1*** (20,48)
Observaciones (grupos)	12036	12036 (4279)	12036 (4279)
R^2	0,205	-	-
F test	285,6	-	-
R^2 within	-	0,299	0,358
R^2 between	-	0,201	0,00859
R^2 overall	-	0,0988	0,00572
Rho	-	0,387	
Test de heterocedasticidad	308,36	-	-
Test de efectos aleatorios	-	239,50***	-
Test de efectos fijos	-	-	2,35***
Test de Hausman	-	871,79***	

F test es un test F de nulidad de los parámetros estimados. Los diferentes R^2 miden la bondad de ajuste de los modelos. *Rho* representa el porcentaje de varianza correspondiente al efecto aleatorio. Los test de heterocedasticidad, nulidad de los efectos fijos, efectos aleatorios, y Hausman se corresponden con el test de Breusch-Pagan, el test F de nulidad de efectos fijos, el test Breusch y Pagan (1979) y el test de Hausman (1978), respectivamente.

Fuente: elaboración propia.

4. Conclusiones

Este trabajo ha evaluado el impacto de variables relativas a los recursos y capacidades y de localización sobre la rentabilidad económica de los hoteles y restaurantes españoles en el periodo 2018-2021, a través de una muestra de 4.279 hoteles y 17.152 restaurantes con un total de 55.654 observaciones. La metodología utilizada ha consistido en la estimación de modelos econométricos de datos de panel, particularmente el modelo de efectos aleatorios y el modelo de efectos fijos.

El análisis descriptivo de la información ha señalado la existencia de patrones espaciales de rentabilidad, tanto en hoteles como en restaurantes. Posteriormente, tras la estimación de los diferentes modelos econométricos para explicar dichas diferencias, se ha encontrado evidencia estadísticamente significativa de la importancia de combinar información contable con variables espacio-temporales en el estudio de la rentabilidad empresarial en las empresas turísticas.

En términos globales, los resultados obtenidos han señalado la existencia de similitudes importantes entre los determinantes entre empresas hoteleras y de restauración, esto es, que tanto las características internas, la localización como los efectos temporales tienen un impacto similar independientemente del tipo de actividad al que se dedique la empresa. Por tanto, estos resultados definen una primera implicación, en este caso en el ámbito académico, al confirmar que los postulados teóricos desarrollados para evaluar el impacto de localización en el ámbito hotelero parecen ser válidos para evaluar el impacto de localización en la hostelería. Asimismo, desde el plano más técnico, una segunda implicación se refiere a que ello actúa como medida de robustez de las estimaciones econométricas realizadas. Finalmente, en el ámbito puramente de la gestión turística, la evidencia obtenida implica que tanto los gestores de destinos turísticos como de empresas turísticas podrían anticipar que el impacto positivo de ciertas medidas sobre una decisión, como por ejemplo la mayor o menor orientación al turismo internacional, tendría consecuencias similares en ambas actividades.

Un estudio detallado de los resultados obtenidos y particularmente de los coeficientes estimados apunta a que el impacto de la crisis motivada por la COVID-19 ha sido importante, reduciendo en once puntos porcentuales la rentabilidad obtenida, lo que es especialmente relevante si consideramos que la rentabilidad media obtenida arroja un valor de 7,5 y 4,8 para restaurantes y hoteles, respectivamente. Debe remarcar que ello ya tiene en cuenta el impacto del resto de variables recogidas en el modelo y que estos resultados incluyen el efecto de las ayudas recibidas en el sector, entre las que podrían encontrarse los expedientes de regulación temporal de empleo o diferentes programas de fomento de la demanda establecidos en determinadas comunidades autónomas, en tanto que se trata de información de las cuentas anuales que alcanza hasta finales del año 2021. Además del efecto temporal del año 2020, la significatividad de los efectos fijos del modelo econométri-

co apunta a que existen características propias de cada empresa de carácter inobservable que afectan significativamente al resultado, y que son invariantes en el tiempo. Entre estas características podríamos encontrarnos, por ejemplo, con la calidad del equipo directo, la imagen de marca, u otros intangibles no reflejados en la información contable. Así, en la evaluación de cómo evoluciona el desempeño de una empresa turística, por ejemplo, de cara al establecimiento de políticas retributivas, no debería limitarse a evaluar el resultado conseguido a partir de la información contable, sino que debe considerar además estas diferencias. Ello es especialmente útil para la gestión de cadenas de hoteles independientes, donde si bien podrían coincidir establecimientos similares en términos de liquidez, endeudamiento y tamaño, el capital humano u otras características específicas del establecimiento podrían generar diferencias importantes. De hecho, los resultados del modelo de efectos aleatorios apuntan a que la ponderación de estos factores no observables podría en su conjunto alcanzar valores de entre un 40 o 50 %. En lo relativo a las variables incluidas en el modelo, el impacto de la tesorería y del endeudamiento alerta sobre el potencial impacto de una subida de tipos de interés sobre las empresas turísticas, pues el efecto de la tesorería y el endeudamiento presentan signos opuestos, lo que apunta a la importancia de una adecuada gestión financiera para evitar consecuencias sobre la rentabilidad obtenida, lo que podría ocurrir, por ejemplo, si la presión por asumir los pagos comprometidos con la deuda implica una reducción del margen obtenido para favorecer un incremento de ventas que otorgue una mayor liquidez.

La significatividad estadística de las variables de localización apunta a que las diferencias en la estructura de mercado y la diferente dependencia del turismo internacional puede explicar una parte importante de las diferencias en los resultados obtenidos durante la crisis vivida por la COVID-19. De hecho, se ha observado que la estructura de oferta de servicios en los diferentes destinos turísticos no es homogénea. Estos resultados están, por tanto, en línea con los estudios previos centrados en hoteles, y otorgan nueva información sobre restaurantes, confirmando que las empresas turísticas presentan los mismos determinantes de la rentabilidad independientemente de que su actividad se centre en el alojamiento o la restauración.

Entre las principales limitaciones encontradas y líneas de trabajo futuro, cabe señalar que el elevado volumen de información manejado ha supuesto que no fuese posible revisar individualmente cada una de las observaciones, teniendo que acudir a criterios de depurado y detección de errores automatizados. A este respecto, líneas de trabajo futuro deberían considerar diferentes variables para la consideración de los determinantes, en tanto que ello contribuiría a detectar la sensibilidad de los resultados a decisiones subjetivas de los autores. En particular, la consideración de la cuota de mercado en términos relativos y no absolutos, el uso del gasto turístico en lugar del número de visitantes como indicador de demanda, o la distribución del turismo internacional con una cierta desagregación entre mercados emisores, así como el uso de ratios y medidas alternativas de endeudamiento y liquidez podrían ir en esta dirección.

Referencias bibliográficas

- Ashworth, G. J. y Tunbridge, J. E. (1990). *The tourist-historic city*. Routledge.
- Billor, N., Hadi, A. S. y Velleman, P. F. (2000). BACON: blocked adaptive computationally efficient outlier nominators. *Computational statistics & data analysis*, 34(3), 279-298.
- Breusch, T. S. y Pagan, A. R. (1979). A simple test for heteroscedasticity and random coefficient variation. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 1.287-1.294.
- Cowling, K. y Waterson, M. (1976). Price cost margins and market structure. *Economica*, 43, 276-274.
- Davies, B. (1999). Industrial organization the UK hotel sector. *Annals of tourism research*, 26(2), 294-311.
- Egan, D. J. y Nield, K. (2000). Towards a theory of intraurban hotel location. *Urban Studies*, 37(3), 611-621.
- Glaeser, E. L., Kallal, H. D., Scheinkman, J. A. y Shleifer, A. (1992). Growth in cities. *Journal of Political Economy*, 100(6), 1.126-1.152.
- Graham, I. C. y Harris, P. J. (1999). Development of a profit planning framework in an international hotel chain: a case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 11(5), 198-208.
- Hausman, J. A. (1978). Specification tests in econometrics. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 1.251-1.271.
- Huber, P. J. (1967). Under nonstandard conditions. En *Proceedings of the Fifth Berkeley Symposium on Mathematical Statistics and Probability: Weather Modification* (p. 221). University of California Press.
- INE. (2020). *Encuesta de ocupación hotelera*.
- INE. (2021). *Encuesta de presupuestos familiares*.
- Jacobs, J. (1969). *The economy of cities*. Random House.
- Jensen, M. C. (1986). Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers. *The American economic review*, 76(2), 323-329.
- Jung, S. S. y Jang, S. S. (2019). To cluster or not to cluster? Understanding geographic clustering by restaurant segment. *International Journal of Hospitality Management*, 77, 448-457.
- Kim, B. y Lee, S. (2020). The impact of material and immaterial sustainability on firm performance: The moderating role of franchising strategy. *Tourism Management*, 77, 103999.
- Lado-Sestayo, R., Otero-Gonzalez, L., Vivel-Búa, M. y Martorell-Cunill, O. (2016). Impact of location on profitability in the Spanish hotel sector. *Tourism Management*, 52, 405-415.
- Lado-Sestayo, R., Vivel-Búa, M. y Otero-González, L. (2017). Determinants of TRevPAR: hotel, management and tourist destination. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*.
- Lado-Sestayo, R., Vivel-Búa, M. y Otero-González, L. (2020). Connection between hotel location and profitability drivers: an analysis of location-specific effects. *Current Issues in Tourism*, 23(4), 452-469.
- Lee, M. J. y Jang, S. S. (2007). Market diversification and financial performance and stability: A study of hotel companies. *International Journal of Hospitality Management*, 26(2), 362-375.

- López-Fernández, J. M., Maté-Sánchez-Val, M. y Somohano-Rodríguez, F. M. (2021). The effect of micro-territorial networks on industrial small and medium enterprises' innovation: A case study in the Spanish region of Cantabria. *Papers in Regional Science*, 100(1), 51-77.
- Moran, P. A. (1950). A test for the serial independence of residuals. *Biometrika*, 37(1/2), 178-181.
- Morck, R., Shleifer, A. y Vishny, R. W. (1988). Management ownership and market valuation: An empirical analysis. *Journal of Financial Economics*, 20, 293-315.
- Myers, S. C. y Majluf, N. S. (1984). Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have. *Journal of Financial Economics*, 13(2), 187-221.
- Pan, C. M. (2005). Market structure and profitability in the international tourist hotel industry. *Tourism Management*, 26(6), 845-850.
- Parsa, H. G., Self, J. T., Njite, D. y King, T. (2005). Why restaurants fail. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 46(3), 304-322.
- Parsa, H. G., Self, J., Sydnor-Busso, S. y Yoon, H. J. (2011). Why restaurants fail? Part II- The impact of affiliation, location, and size on restaurant failures: Results from a survival analysis. *Journal of Foodservice Business Research*, 14(4), 360-379.
- Prayag, G., Landré, M. y Ryan, C. (2012). Restaurant location in Hamilton, New Zealand: Clustering patterns from 1996 to 2008. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*.
- Somohano-Rodríguez, F. M. y Madrid-Guijarro, A. (2022). Do industry 4.0 technologies improve Cantabrian manufacturing SMEs performance? The role played by industry competition. *Technology in Society*, 70, 102019.
- Tzeng, G. H., Teng, M. H., Chen, J. J. y Opricovic, S. (2002). Multicriteria selection for a restaurant location in Taipei. *International Journal of Hospitality Management*, 21(2), 171-187.
- Urtasun, A. y Gutiérrez, I. (2006). Hotel location in tourism cities: Madrid 1936-1998. *Annals of Tourism Research*, 33(2), 382-402.
- Vivel-Búa, M. y Lado-Sestayo, R. (2021). Contagion Effect on Business Failure: A Spatial Analysis of the Hotel Sector. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 10963480211023804.
- Vivel-Búa, M., Lado-Sestayo, R. y Otero-González, L. (2018). Risk determinants in the hotel sector: Risk credit in MSMEs. *International Journal of Hospitality Management*, 70, 110-119.
- Vivel-Búa, M., Lado-Sestayo, R. y Otero-González, L. (2019). Influence of firm characteristics and the environment on hotel survival across MSMEs segments during the 2007-2015 period. *Tourism Management*, 75, 477-490.
- White, H. (1980). A heteroskedasticity-consistent covariance matrix estimator and a direct test for heteroskedasticity. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 817-838.
- White, H. (1982). Maximum likelihood estimation of misspecified models. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 1-25.
- Williams, R. L. (2000). A note on robust variance estimation for cluster-correlated data. *Biometrics*, 56(2), 645-646.
- Yang, Y., Roehl, W. S. y Huang, J. H. (2017). Understanding and projecting the restaurantscape: the influence of neighborhood



sociodemographic characteristics on restaurant location. *International Journal of Hospitality Management*, 67, 33-45.

machine learning tools and web GIS. *International Journal of Hospitality Management*, 47, 14-24.

Yang, Y., Tang, J., Luo, H. y Law, R. (2015).
Hotel location evaluation: A combination of

Rubén Lado-Sestayo. Profesor titular en la Universidad de Santiago de Compostela. Es autor de numerosos libros, capítulos y artículos, entre ellos 21 artículos en revistas indexadas JCR y más de 40 en otros índices. Es conferenciante invitado en diversos cursos y ponencias y colabora y coordina con entidades y empresas en la realización de diversos informes y estudios. Ha recibido varios premios de investigación en su trayectoria. <https://orcid.org/0000-0003-3760-2868>

Milagros Vivel-Búa. Profesora titular en la Universidad de Santiago de Compostela (acreditada a profesora catedrática por la ANECA). Es autora de numerosos libros, capítulos y artículos, entre ellos 27 artículos en revistas indexadas JCR y más de 40 en otros índices. Es conferenciante invitada en diversos cursos y ponencias y colabora y coordina con entidades y empresas en la realización de varios informes y estudios. Ha recibido diversos premios de investigación en su trayectoria. <https://orcid.org/0000-0002-8829-3746>

María Amparo Centeno-Carballido. Profesora en la Universidad de La Coruña. Ha sido profesora de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) y del Centro de Estudios Superiores Universitarios de Galicia (CESUGA), entidad adscrita a la Universidad San Jorge. Ha sido ponente de varios cursos y formaciones a entidades empresariales a través de la Confederación de Empresarios de La Coruña. Es diplomada en Ciencias Empresariales, licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales y dispone de suficiencia investigadora por la Universidad de La Coruña.

Jessica Lorenzo-González. Estudiante de doctorado en la Universidad de Santiago de Compostela en el departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Es máster en Administración y Dirección de Empresas y graduada en Economía por la Universidad de Santiago de Compostela.

Contribución de autores. Todos los autores manifiestan haber contribuido en igual medida a la elaboración de este trabajo.

Contrato de fiducia sobre aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico

Análisis de la consulta 4 del BOICAC 132, de diciembre de 2022

José Alberto Toribio Temprado

Profesor del CEF.- UDIMA (España)

Extracto

Esta consulta analiza el tratamiento contable relativo a un contrato de fiducia sobre el aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico.

Publicado: 05-10-2023

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable relativo a un contrato de fiducia sobre el aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico.

Respuesta

La consulta versa sobre una sociedad no residente que está afecta a un sistema *club-trustee* de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, cuya sede de dirección jurídica y administrativa efectiva se encuentra en Reino Unido.

Según afirma el consultante, de acuerdo con la escritura de adaptación del régimen pre-existente a la Ley de derechos de aprovechamientos por turnos de bienes inmuebles, de fecha 4 de febrero de 2001, e inscrita en el Registro de la Propiedad, la sociedad es dueña de pleno dominio de una serie de fincas situadas en España bajo un contrato fiduciario.

En virtud de la escritura de fiducia y el documento de constitución del club, dicha sociedad resulta ser la propietaria formal de las fincas en beneficio de los que sean socios del club por la adquisición del derecho de ocupación o turno en alguna de ellas. La dirección de esta sociedad pretende su traslado a España.

En la consulta se indica que este tipo de sociedades son conocidas normalmente como *owning company* y tienen a su nombre una serie de inmuebles situados en España cuyo uso está dividido en turnos para el disfrute de los compradores de dichos turnos vacacionales. A tal efecto, se indica que en los documentos públicos se deja evidencia de que la propiedad formal de las fincas en beneficio es propiedad de los socios del club, de forma que la *owning company* está obligada a devolver el importe que obtenga de una potencial venta.

Asimismo, en la consulta se define la fiducia como la figura mediante la cual el fiduciante transfiere la propiedad o dominio de uno o más bienes al fiduciario, a fin de que este los administre o enajene para cumplir con el objetivo de la fiducia definido por el fiduciante. Según se indica, en este tipo de contratos necesariamente hay una actividad de administración, además de la de custodiar y conservar los bienes o derechos entregados en fiducia.

Según señala el consultante, las partes principales en estos tipos de contratos son las siguientes:

- El fiduciario (o fideicomisario). Es la persona o sociedad encargada a la que el fiduciante le hace entrega de los bienes para que los administre o enajene según la finalidad establecida en el contrato. Esto es, la propiedad económica de los bienes no es del fiduciario, este solo los tiene en beneficio de otros que son los que obtienen los réditos y asumen los riesgos asociados a los inmuebles.
- El beneficiario. Es la persona que se beneficia de la administración o enajenación de los bienes que realiza el fiduciario. En este caso los beneficiarios serían los socios o compradores de los turnos vacacionales que forman el club, entidad sin personalidad jurídica que actúa de forma parecida a una «comunidad de propietarios». Los socios pagan los gastos de mantenimiento de los inmuebles y son en última instancia los dueños económicos de los mismos.

A efectos del tratamiento contable de los inmuebles, en el texto de la consulta se remite a la Resolución del inmovilizado material y a los apartados 4, «Elementos de las cuentas anuales», y 5, «Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales», del Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC).

Atendiendo a lo indicado anteriormente, la consulta versa sobre el registro contable de los bienes inmuebles que se pretenden trasladar a una sociedad de un fiduciario español en régimen de fiducia.

En primer lugar, es preciso señalar que la respuesta a la consulta se formula desde una perspectiva estrictamente contable sin entrar, por lo tanto, en el análisis de la legalidad sustantiva en el Derecho español del negocio que constituye el supuesto de hecho.

Asimismo, cabe señalar que la sociedad que formula la consulta es una sociedad extranjera a la que no le resulta de aplicación la normativa contable española y, en consecuencia, este

Instituto no es competente para pronunciarse acerca del registro contable que procede seguir en la operación. No obstante, considerando que la dirección de la sociedad pretende trasladarla a España se da respuesta a la consulta planteada de acuerdo con nuestra normativa.

Respecto a la regulación del aprovechamiento por turno, cabe mencionar la Directiva 1994/47/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 1994, relativa a la protección de los adquirentes en lo relativo a determinados aspectos de los contratos de adquisición de un derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido, cuya transposición se realizó por la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias.

Posteriormente, la Directiva 2008/122/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de enero de 2009, relativa a la protección de los consumidores con respecto a determinados aspectos de los contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio, deroga la Directiva 1994/47/CE. Con estos antecedentes, la Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias, comprende tanto la transposición de la Directiva 2008/122/CE, en el título I, como la incorporación de la Ley 42/1998, en los títulos II y III, con las adaptaciones que requiere esta nueva directiva.

La definición del contrato de aprovechamiento por turno del artículo 2 de la Ley 4/2012, de 6 de julio, es la siguiente:

Se entiende por contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico aquel de duración superior a un año en virtud del cual un consumidor adquiere, a título oneroso, el derecho a utilizar uno o varios alojamientos para pernoctar durante más de un periodo de ocupación.

En este aspecto, cabe señalar que el apartado 4 del artículo 23, «Ámbito subjetivo y objetivo», de la Ley 4/2012, de 6 de julio, establece:

4. El derecho real de aprovechamiento por turno no podrá en ningún caso vincularse a una cuota indivisa de la propiedad, ni denominarse multipropiedad, ni de cualquier otra manera que contenga la palabra propiedad.

A los efectos de publicidad, comercialización y transmisión del derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, podrá utilizarse cualquier otra denominación, siempre que no induzca a confusión a los adquirentes finales y del mismo se desprenda con claridad la naturaleza, características y condiciones jurídicas y económicas de la facultad de disfrute.

Cada uno de los derechos reales de aprovechamiento por turno gravará, en conjunto, la total propiedad del alojamiento o del inmueble, según esté previamente constituida o no una propiedad horizontal sobre el mismo. La reunión de un derecho real de apro-

vechamiento y la propiedad, o una cuota de ella, en una misma persona no implica extinción del derecho real limitado, que subsistirá durante toda la vida del régimen.

El propietario del inmueble, sin perjuicio de las limitaciones que resultan del régimen y de las facultades de los titulares de los derechos de aprovechamiento por turno, podrá libremente disponer de todo o parte de su derecho de propiedad con arreglo a las normas del Derecho privado.

Sobre la duración del régimen de aprovechamiento por turno, en el artículo 24 de la Ley 4/2012, de 6 de julio, se indica:

Artículo 24. Duración.

1. La duración del régimen será superior a un año y no excederá de cincuenta años, a contar desde la inscripción del mismo o desde la inscripción de la terminación de la obra cuando el régimen se haya constituido sobre un inmueble en construcción.
2. Extinguido el régimen por transcurso del plazo de duración, los titulares no tendrán derecho a compensación alguna.

Por otra parte, acerca de las empresas de servicios como uno de los sujetos que interviene en los contratos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, en el apartado 1 c) del artículo 25 de la Ley 4/2012, se dispone:

Artículo 25. Constitución del régimen.

1. El régimen de aprovechamiento por turno deberá ser constituido por el propietario registral del inmueble. Para poder hacerlo, deberá previamente:

- a) Haber inscrito la conclusión de la obra en el Registro de la Propiedad y haberla incorporado al Catastro Inmobiliario. En el caso de que la obra esté iniciada, deberá haber inscrito la declaración de obra nueva en construcción.
- b) Cumplir con los requisitos establecidos para ejercer la actividad turística, disponer de las licencias de apertura y las de primera ocupación de los alojamientos, zonas comunes y servicios accesorios que sean necesarias para el destino. En el caso de que la obra esté tan solo iniciada, bastará haber obtenido la licencia de obra y la necesaria para la actividad turística.

Esta última, tanto si la obra está terminada como si tan solo está iniciada, solamente será exigible en aquellas Comunidades Autónomas donde la comercialización de derechos que impliquen la facultad de disfrute de un alojamiento durante un periodo de tiempo al año tenga, con arreglo a su legislación, la calificación de actividad turística sometida a licencia.

c) Haber celebrado, de conformidad con lo establecido en el presente capítulo, el contrato con una empresa de servicios que reúna los requisitos que a estas se

exijan, salvo que el propietario, cumpliendo los mismos requisitos, haya decidido asumírselos directamente.

Las empresas de servicios no podrán estar domiciliadas en paraísos fiscales y tendrán que tener, al menos, una sucursal domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

d) Haber concertado los seguros o las garantías a que se refiere el artículo 28, así como, en su caso, las garantías por daños materiales por vicios o defectos de la construcción previstas en la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, si fuere el constructor o promotor del inmueble, o en otro caso haber facilitado información del mismo a los titulares de los derechos de aprovechamiento por turno.

La figura jurídica de la fiducia a la que se hace referencia en la consulta no está contemplada en el ordenamiento español y del texto de dicha consulta no pueden derivarse con claridad los derechos y obligaciones de las partes. Por tanto, y de acuerdo con el artículo 34.2 del Código de Comercio que establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica, la presente respuesta a la consulta se realiza a partir de la siguiente estructura de la operación, debiendo el consultante considerar como encaja su rol en la misma.

En la operación parece que intervienen tres sujetos: el propietario inicial de los activos, una sociedad que se configura como propietaria formal y que los gestiona y unos beneficiarios de su uso regulados por la ya mencionada Ley 4/2012.

Respecto a estos últimos, el tratamiento contable de la operación de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles que se plantea, en la medida en que deba calificarse como un arrendamiento a efectos contables en función de las facultades que se otorgan a los adquirentes de los turnos, se realizaría en el contexto de la norma de registro y valoración (NRV) 8.^a, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», incluida en la segunda parte del PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, calificándose como un arrendamiento operativo sobre los activos turísticos dedicados a este fin.

Respecto a la contabilidad en la que deban aparecer estos activos, y atendiendo a la definición de activo del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del PGC, será la entidad que reciba los rendimientos del aprovechamiento por turnos, circunstancia de la cual se deriva su control económico. Estos activos se calificarán como inversiones inmobiliarias, puesto que se trata de inmuebles que se poseen para obtener rentas, tal y como se definen en la quinta parte del PGC.

Si esta misma sociedad presta otros servicios a los receptores del aprovechamiento por turnos, o en el caso de que la propia operación principal fuera una prestación de servicios, los reconocerá de acuerdo con la NRV 14.^a, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», del PGC y su desarrollo realizado por la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración

y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos).

Si estos servicios se prestan por una entidad que no recibe las rentas inmobiliarias, solo reconocerá los ingresos por la prestación de estos servicios sin tener registrados los inmuebles como activos, según la NRV 14.^a y la RICAC de ingresos. También sería este el caso si recibiera las rentas inmobiliarias y los ingresos por la prestación de estos servicios, pero trasladara las mencionadas rentas inmobiliarias a otra entidad que sea propietaria y le haya encomendado este mandato, la cual deberá registrar los inmuebles en su activo, siendo de aplicación el artículo 26, «Actuación por cuenta propia y actuación por cuenta ajena», de la RICAC de ingresos. A este respecto, y en lógica económica, esta entidad prestaría un doble servicio: por un lado, los servicios turísticos a los receptores del aprovechamiento por turnos y, por otro, un servicio de gestión del arrendamiento al propietario, que también deberá reconocerse por su valor razonable en aplicación del apartado 1, «Alcance y regla general», de la NRV 21.^a, «Operaciones entre empresas del grupo», del PGC:

[...] con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

Este principio se entiende de aplicación a cualquier operación sea entre empresas del grupo o no, por la generalidad de la presunción de onerosidad en el tráfico mercantil, cuya naturaleza implica el intercambio de prestaciones recíprocas.

Por último, y a mayor abundamiento de este principio, si es una sociedad la que recibe las rentas inmobiliarias sin ser la que ostente el derecho de propiedad, deberá registrarse contablemente de acuerdo con la realidad económica de la operación.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar toda la información significativa sobre la operación, con la finalidad de que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Análisis y ejemplo de la consulta

Una entidad (*owning company*) ostenta la propiedad formal de una serie de activos inmobiliarios por cuenta de los beneficiarios (*club members*) de un fideicomiso (*trust*). Dichos beneficiarios soportan los costes de mantenimiento y tenencia y tienen derecho al uso y disfrute de los activos bajo un régimen de aprovechamiento por turnos. La entidad propietaria debe además transferir a dichos beneficiarios el producto de la venta de los inmuebles, caso de producirse. El consultante enfatiza que los derechos de propiedad de la entidad

están vacíos de contenido económico efectivo («la propiedad económica de los bienes no es del fiduciario»), y que son los *club members* quienes retienen los riesgos y beneficios derivados de los activos que aquella, en realidad, meramente gestiona. La cuestión central radica en determinar si la *owning company* debe declarar dichos activos en su balance.

Como indica el Instituto en su respuesta, la figura jurídica de la fiducia descrita en la consulta es ajena al Derecho español. Sin embargo, son numerosas las actividades de gestión de activos por cuenta de terceros realizadas bajo otros regímenes (las de sociedades gestoras de fondos de inversión o de pensiones son el ejemplo más obvio), que podrían haberse tomado como referencia para fundamentar una posición sobre el asunto. Es cierto que esos regímenes a los que aludo no implican (a diferencia del trust) transmisión de la propiedad legal de los activos gestionados. Pero eso no supone que la conclusión deba ser necesariamente diferente. Al fin y al cabo, y como recuerda la consulta, «en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica».

Naturalmente, y no contando con otra información que la que aparece en el documento, el análisis siguiente asume como ciertas las afirmaciones que hace el consultante en relación con el contenido de los derechos de la *owning company*. Es decir, que se trata de un derecho de propiedad vacío de significación económica real. En ese sentido, son relevantes al caso las siguientes normas:

1. La definición de activo del Marco Conceptual del PGC y del artículo 36 del Código de Comercio: «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro».
2. El apartado 5 del artículo 8 de la RICAC de 10 de febrero de 2021: «el control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes», entendidos como «flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorro de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente».
3. El artículo 10 de la misma resolución, que establece que «para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores: a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo».

En definitiva, el titular contable de un activo no financiero es el sujeto que lo controla. La consulta no llega al punto de declarar de forma contundente que la *owning company* no debe tratar los activos que gestiona como propios, pero tampoco niega esa posibilidad. En su lugar, se declara de forma genérica que el titular contable de los activos será «la entidad que reciba los rendimientos del aprovechamiento por turnos, circunstancia de la cual se deriva su control económico». La generalidad de esta afirmación es totalmente comprensible, dado lo específico del caso y la falta de datos sobre los poderes de decisión de la *owning*

company y su participación en los flujos de caja que generan los activos (si es que tal participación existe). Ahora bien, la descripción de los acuerdos que efectúa el consultante parece llevar precisamente a esa conclusión: que los activos que gestiona la entidad no deben figurar en su balance a pesar de ostentar su propiedad legal. Aun cuando la escritura de constitución o aportación (*trust deed*) otorgase a la entidad poderes de decisión suficientes como para concluir que tiene «capacidad para decidir plenamente sobre el uso» de los activos parece claro que no podrá «obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes». Como he indicado, el documento no indica nada sobre la participación de la entidad en dichos beneficios, ni sobre la compensación a la que tiene derecho sobre los servicios que presta, ni tampoco sobre los flujos económicos que genera (en su caso) el aprovechamiento por turnos. No obstante, el texto de la consulta parece indicar que son los *club members* quienes reciben *todos* los beneficios económicos derivados del uso de los activos, sea directamente o (como parece) a través de la *owning company*.

Ejemplo

La sociedad A ostenta la propiedad, en tanto que fiduciaria, de una cartera de inversiones inmobiliarias. Está obligada a transferir todos los rendimientos y cargas que producen a los beneficiarios de la estructura fiduciaria, que tienen derecho al uso y disfrute por turnos de las propiedades gestionadas por A. Los servicios de A se retribuyen con una comisión anual igual al 1,5 % del valor de los activos gestionados. El contrato de fiducia obliga a A a llevar una contabilidad separada de los activos, pasivos, ingresos y gastos en los que incurre por cuenta de los beneficiarios. A la vista de la información disponible, A considera que no tiene control sobre los activos objeto del contrato porque son los beneficiarios finales quienes reciben los rendimientos del aprovechamiento por turnos. El valor razonable de los activos gestionados en la fecha de cierre es de 100.000.000.

Solución

La sociedad A no reconoce en su contabilidad propia los activos que gestiona, como tampoco los ingresos, gastos y flujos de caja asociados a su explotación. Se limita a incluir la comisión pactada en su cifra de negocios (art. 26.4 RICAC de 10 de febrero de 2021), además de registrar como corresponda los gastos propios en los que incurra por el cumplimiento de este contrato (arts. 21, 22 y 33.5 de la misma RICAC). Por tanto, el asiento a realizar por el devengo de la comisión anual será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes (1,5 % × 100.000.000)	1.500.000	
705	Prestaciones de servicios		1.500.000



Ejercicio resuelto de la convocatoria para la confección, mediante pruebas selectivas, de dos listas de Técnicos/as de grado medio en gestión administrativa al servicio del Parlamento de Navarra

Fernando Vallejo Torrecilla

Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

(Convocatoria para la confección, mediante pruebas selectivas, de dos listas de Técnicos/as de grado medio en gestión administrativa al servicio del Parlamento de Navarra, aprobada por la Mesa del Parlamento de Navarra, en sesión celebrada el 11 de abril de 2022).

Sumario

Ejercicio de contabilidad pública. Contabilización de diversas operaciones de un ejercicio presupuestario y presentación del resultado presupuestario ajustado y del estado del remanente de tesorería.

Publicado: 05-10-2023



Ejercicio de contabilidad pública

Contabilidad pública

La entidad pública BBB desarrolla su contabilidad conforme al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) aprobado por Orden EHA/1037/2010 y utiliza las cuentas del grupo 0 para registrar sus operaciones presupuestarias.

Dicha entidad presenta los siguientes estados de ejecución del presupuesto a 1 de febrero del ejercicio N:

Estado del presupuesto de gastos (en euros):

Capítulo económico	Créditos iniciales	Previsión definitiva	Autorización	Disposición	Obligaciones reconocidas	Pagos
Gastos de personal	90.000	90.000	85.200	85.200	6.220	4.800
Gastos corrientes en bienes y servicios	2.400	2.400	1.200	1.200	1.200	1.200
Gastos financieros	200	200				
Transferencias corrientes	2.600	2.600	2.500			
Fondo de contingencia y otros imprevistos	200	200				
Inversiones reales	2.100	4.200	3.100	3.100		
Activos financieros	500	500				
Pasivos financieros	1.000	1.000				
Total	99.000	101.100	92.000	89.500	7.420	6.000

Estado del presupuesto de ingresos (en euros):

Capítulo económico	Previsión inicial	Previsión definitiva	Derechos reconocidos	Derechos cobrados	Derechos cancelados
Impuestos directos	9.200	9.200			
Impuestos indirectos	–	–			
Tasas, precios públicos y otros ingresos	2.000	2.000			
Transferencias corrientes	85.000	85.000			
Ingresos patrimoniales	1.400	1.400			
Enajenación de inversiones reales					
Transferencias de capital	1.000	1.000	1.000	1.000	
Activos financieros	100	2.200			
Pasivos financieros	300	300			
Total	99.000	101.100	1.000	1.000	

Nota: A principio de año, se contabiliza un documento AD por todos los gastos comprometidos del capítulo 1.

Asimismo, el balance recogido en las cuentas anuales del ejercicio N-1 contiene los siguientes datos (en euros):

Activo no corriente	Patrimonio neto		
210, «Terrenos y bienes naturales»	200.000	100, «Patrimonio»	250.000
211, (281), «Construcciones»	50.000	120, «Resultados de ejercicios anteriores»	40.000
Activo corriente	Pasivo corriente		
430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente»	25.000	400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente»	20.000
571, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas»	40.300	130, «Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero»	2.100
		475, «Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos»	2.916



Activo corriente		Pasivo corriente	
◀		476, «Organismos de Previsión Social, acreedores»	284
Total	315.300	Total	315.300

A efectos de la realización de esta primera parte del ejercicio, no se tendrá en consideración el IVA en las operaciones.

Desde el 1 de febrero del ejercicio N se han llevado a cabo las siguientes operaciones:

1. El día 2 de febrero se paga la totalidad de las obligaciones pendientes de pago reconocidas en el ejercicio anterior, excepto lo pendiente con entidades públicas, que se pagó en enero. El importe de la cuota del empleador de seguros sociales es el mismo que el correspondiente a las nóminas del ejercicio N y se puede calcular a partir de la información facilitada en el apartado 3.
2. El día 10 de febrero el órgano de contratación aprueba el expediente para la redacción del proyecto y dirección de obra de una instalación fotovoltaica, disponiendo la apertura del procedimiento de adjudicación, así como la autorización del gasto. El valor estimado del contrato asciende a 1.000 euros.
3. El día 27 de febrero se liquida y paga la nómina mensual, conforme al siguiente detalle:
 - Total retribuciones básicas: 4.000 euros.
 - Total retribuciones complementarias: 800 euros.
 - Seguridad Social del empleador: 25 %.
 - Retención por IRPF: 15 %.
 - Seguridad Social a cargo del trabajador: 5 %.

Otra información relativa a la nómina:

- Por acuerdo con los trabajadores, anualmente se suscribe un seguro de vida para todo el personal. El importe anual del total de la póliza asciende a 960 euros.
- Los ingresos resultantes por las retenciones practicadas se registran contablemente a la par que la nómina.
- Las nóminas se abonan mensualmente. Además, en los meses de junio y diciembre, se abona una paga extra, respectivamente.

- Para los cálculos que estime pertinentes, considere que se mantienen durante todo el año los importes de nómina mensual indicados en el punto anterior.
4. El día 3 de marzo se notifica la concesión por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo de una subvención cuyo importe asciende a 1.000 euros para la realización de un estudio sobre el impacto en la ciudadanía de las políticas en materia de vivienda adoptadas en el ejercicio anterior. El importe de la subvención se abonará una vez realizado y justificado el estudio realizado.
 5. Con fecha 1 de marzo se ingresan en la cuenta bancaria de la entidad 85.000 euros, correspondientes a la transferencia prevista de la Administración general de la comunidad autónoma.
 6. El 10 de marzo se paga el recibo correspondiente a la póliza del seguro de vida suscrito para todo el personal.
 7. El 28 de marzo se ingresa en la Tesorería General de la Seguridad Social el importe correspondiente a las cuotas devengadas en el mes de febrero.
 8. El día 6 de junio se adjudica el contrato mencionado en el punto 2 a la empresa ESF, SL por un importe de 800 euros. Como cobertura de la garantía definitiva del 4 % exigida en el pliego regulador, el día 10 de junio el adjudicatario realiza un depósito bancario en la cuenta de la entidad. El pliego establece un plazo de garantía de 4 años desde la entrega del proyecto.
Se libera el saldo disponible autorizado para la licitación.
 9. El día 15 de junio se emiten recibos para el cobro de los impuestos directos, por un importe de 9.800 euros.
 10. El 1 de julio entra en funcionamiento la nueva instalación sostenible de climatización. El coste de esta asciende a 2.100 euros, abonándose la factura correspondiente el día 15 de julio. Dicho coste se financia en su totalidad con una subvención de la Unión Europea, recibida y contabilizada en noviembre de N-1. La adjudicación del contrato para el suministro y puesta en funcionamiento de la instalación se realizó y contabilizó también en noviembre de N-1.
 11. Durante el mes de julio se han recibido ingresos en la cuenta bancaria de la entidad por 12.500 euros.
 12. Cotejados en el mes de agosto los saldos bancarios, se constata que los ingresos indicados en el punto anterior corresponden a:
 - 8.000 euros de los recibos emitidos el 15 de junio para el cobro de los impuestos directos.
 - 4.500 euros con dos tasas autoliquidadas por prestación de servicios el día 15 de julio.

13. El 1 de agosto, se autoriza y firma el contrato para el alquiler durante un año de unos locales para oficinas mientras se realizan las obras de rehabilitación de las oficinas actuales. La duración del contrato es de un año a partir del día de la firma, sin posibilidad alguna de prórroga. El 16 de agosto se abona el importe total del contrato, que asciende a 600 euros.
14. El 16 de agosto se paga la factura correspondiente a la adquisición de una obra de arte declarada como de interés artístico, realizada por un artista local. El importe de la factura asciende a 1.000 euros. La resolución aprobando la adquisición de esta obra se dictó el 15 de enero del ejercicio N. El coste de la obra se financia en su totalidad con una subvención recibida a principios del año N.
15. El 1 de septiembre se concede la subvención autorizada en enero del ejercicio N. El importe concedido asciende a 2.000 euros. Conforme a las bases reguladoras, el abono se realiza anticipadamente. No obstante, la situación actual, caracterizada por una fuerte inestabilidad económica, hace dudar a la entidad BBB de que pueda llevarse a cabo el proyecto subvencionado.
Se libera el saldo disponible autorizado para la subvención.
16. El 1 de diciembre la empresa ESF presenta el proyecto y dirección de obra, adjudicado en el punto 8, para la instalación fotovoltaica. Al día siguiente se abona al adjudicatario el importe acordado. En los próximos días se tramitará el expediente de licitación para la ejecución del proyecto.
17. Realizado un estudio para la estimación global de posibles saldos fallidos, la entidad estima dudoso el cobro de un 25 % de los saldos de deudores del ejercicio N-1.
18. Dotación de amortización. Las amortizaciones se calcularán por el método lineal de acuerdo con los siguientes datos:

Activo	Vida útil
Edificios y construcciones	20 años
Instalaciones	15 años
Obras de arte	Indefinida

Las cuentas 210 y 211 del balance corresponden a la sede de la entidad, adquirida en el ejercicio N-15 por un importe total de 400.000 euros.

19. Se realizan las anotaciones contables pertinentes exigidas por la norma de reconocimiento y valoración 18.^a.
20. Se contabilizan los ajustes por periodificación de gastos correspondientes.

Se pide:

1. Indique las anotaciones contables resultantes de las operaciones e información recogida en los puntos anteriores.
2. Conforme a los datos resultantes de las operaciones indicadas, así como de la información aportada, calcule:
 - Resultado presupuestario ajustado del ejercicio.
 - Remanente de tesorería.

Nota: Solo deben realizarse los asientos solicitados en los apartados 1 a 20 anteriores, pero a efectos del cálculo del resultado presupuestario y del remanente de tesorería, es necesario tener en cuenta la ejecución anual del capítulo 1, a partir de la información que se facilita.

Solución

1. Contabilización de las operaciones

Enero N

Asiento de apertura de la contabilidad

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	200.000	
211 (281)	Construcciones	50.000	
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrado	25.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	40.300	
100	Patrimonio		250.000
120	Resultados de ejercicios anteriores		40.000
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		2.100



Código	Cuenta	Debe	Haber
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrado		20.000
475	Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos		2.916
476	Organismos de Previsión Social, acreedores		284

Notas:

- El saldo de apertura en el ejercicio N de la cuenta 401 es el mismo que el de la cuenta 400 al cierre de N-1 y en el citado importe figuran 1.420 euros de la cuota de diciembre de seguros sociales del empleador.
- En la cuenta 475 figura el importe de las retenciones de IRPF del último trimestre de N-1 (tres pagas ordinarias y la extraordinaria de diciembre).
- La cuenta 476 incluye la cuota del trabajador de seguros sociales de diciembre de N-1. En el PGCP-2010, en el movimiento descrito para esta cuenta, solo se contempla en ella la cuota del trabajador, no la del empleador.

Asiento de carga del presupuesto inicial

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	99.000	
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales		99.000
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales	99.000	
003	Presupuesto de gastos: créditos definitivos		99.000
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales	99.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		99.000
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	99.000	
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales		99.000

Y por la plena disponibilidad de los créditos iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
003	Presupuesto de gastos: créditos definitivos	99.000	
0030	Créditos disponibles		99.000

Modificaciones del presupuesto

Por la modificación en el capítulo 6 de gastos, financiada con remanente de tesorería afectado (capítulo 8 de ingresos, sin llegar al reconocimiento de derechos), según se deduce de la información facilitada en el apartado 10 del enunciado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
007	Presupuesto de ingresos: modificación de previsiones	2.100	
000	Presupuesto ejercicio corriente		2.100
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	2.100	
007	Presupuesto de ingresos: modificación de previsiones		2.100
000	Presupuesto ejercicio corriente	2.100	
0024	Incorporaciones de remanentes de crédito		2.100
0024	Incorporaciones de remanentes de crédito	2.100	
0030	Créditos disponibles		2.100

Operaciones de enero

Por los pagos de las cuotas de seguros sociales y retenciones pendientes de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrado	1.420	
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas	2.916	
476	Organismos de Previsión Social, acreedores	284	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		4.620



Es importante tener en cuenta que estos pagos no pueden figurar en la columna de pagos en el cuadro de ejecución presupuestaria del ejercicio N que presenta el enunciado, ya que en dicho cuadro *únicamente* pueden figurar pagos relativos a *obligaciones reconocidas en el propio ejercicio N*, es decir, que, desde un punto de vista contable, corresponden al *debe* de la cuenta 400, la cual solo incluye *siempre* datos relativos al presupuesto del ejercicio corriente (N), nunca de ejercicios cerrados.

A efectos de comprobación, la justificación del importe de los totales de las fases A y D que presenta el cuadro del enunciado (el total anual) es la siguiente:

• 14 pagas × 4.800	67.200
• Seguridad Social empleador	17.040
• Seguro de vida	960
• Total devengo anual	85.200

El importe mensual de la cuota del empleador de la Seguridad Social es:

$$(67.200 + 960) \times 0,25/12 = 1.420$$

Y el total anual:

$$1.420 \times 12 = 17.040$$

$$\text{Prorrata mensual de las pagas extras: } \frac{2 \times 4.800}{12} = 800$$

$$\text{Prorrata mensual del seguro de vida: } \frac{960}{12} = 80$$

Posteriormente, en el apartado 3, se analiza con más profundidad la composición y contabilización del capítulo 1.

Por los totales de las fases A y D que figuran en el cuadro presentado en el enunciado (de forma global, para todos los capítulos), el asiento resumen es:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	92.000	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		92.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	89.500	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		89.500

En los importes anteriores, dentro del capítulo 1, figura el importe relativo al seguro de vida anual contratado para los trabajadores. Es de suponer que este seguro entra en vigor el 1 de enero y está vigente hasta el cierre del ejercicio N. No obstante, entre las obligaciones reconocidas relativas al mes de enero, no figura su importe, cuando lo normal es que su importe se abone al comienzo del ejercicio (o, al menos, se reconozca la obligación por el total anual), aunque también puede fraccionarse. En el apartado 6 se indica que el recibo correspondiente a la prima anual se abona en marzo.

Por otra parte, ya en los meses de enero y febrero se devenga dicho seguro, en su importe mensual, y se descuenta en la nómina el correspondiente ingreso a cuenta.

Por las obligaciones reconocidas en el capítulo 1, correspondientes a la nómina de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	5.600	
642	Cotizaciones sociales a cargo del empleador	1.420	
6442	Seguros	80	
4130	Acreedores por operaciones devengadas - Periodificaciones		800
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		6.220
4131	Acreedores por operaciones devengadas - Seguros		80

En la cuenta 4130 se registra el importe correspondiente a la prorrata mensual de la paga extra del primer semestre: $(4.000 + 800)/6 = 800$ al mes. Esta cuenta se cargará en la contabilización de la extra de junio por el total acumulado hasta ese momento.

En cuanto a la cuenta 4131, recoge el devengo mensual del seguro de vida del personal (no presupuestario en este mes) a partir de los datos del enunciado, y la falta de más información.



Por el pago del importe líquido de la nómina de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	4.800	
557	Formalización		1.016
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		3.784

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Formalización	1.016	
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		732
476	Organismos de Previsión Social, acreedores		284

En la cuenta 4751 se incluyen tanto las retenciones sobre el líquido abonado como el ingreso a cuenta sobre la retribución en especie que supone el seguro de vida de los trabajadores.

Y por las obligaciones reconocidas y los pagos en el capítulo 2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	1.200	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		1.200

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	1.200	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		1.200

Y por los ingresos contabilizados en enero (derecho reconocido y cobrado de la subvención del apartado 14):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	1.000	

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		1.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	1.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		1.000

Operaciones de febrero y posteriores

1. Por el pago de lo pendiente del ejercicio anterior, excepto las cuotas de seguros sociales del empleador, ya registradas en un asiento anterior de enero ($20.000 - 1.420 = 18.580$):

Código	Cuenta	Debe	Haber
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrado	18.580	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		18.580

2. Por la autorización del gasto en el capítulo 6, previa a la adjudicación del proyecto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	1.000	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		1.000

Se ha hecho directamente en un único asiento, contra el crédito disponible, sin realizar previamente retención de crédito mediante la cuenta 0031.

3. Cálculos, comprobaciones y contabilización de la nómina.

El detalle mensual de los dos tipos diferentes de nóminas es el siguiente:

Conceptos	Mes ordinario (10 pagas)	Junio y diciembre (Ordinaria + Extra)
Retribuciones básicas	4.000	8.000



Conceptos	Mes ordinario (10 pagas)	Junio y diciembre (Ordinaria + Extra)
Retribuciones complementarias	800	1.600
Seguro de vida	80	80
Retención e ingreso a cuenta 15 %	-732	-1.452
Cotización servicios sociales	-284	-284
Seguro no abonado al trabajador	-80	-80
Líquido abonado	3.784	7.864

Las retenciones e ingresos a cuenta en un mes con paga ordinaria se calculan:

• Retención (15 % × 4.800)	720
• Ingreso a cuenta (sobre el seguro de vida, percepción en especie)... (15 % × 80)	12
• Total (720 + 12)	732

Se ha supuesto que el seguro de vida está sujeto a tributación. No es lo habitual.

La retención en los 2 meses con paga extra no supone exactamente el doble que la de una paga ordinaria, ya que el seguro se devenga contablemente en los 12 meses naturales (planteamiento similar al de las cuotas de la Seguridad Social, aunque estas se prorratean entre 12 meses por la normativa que las regula). La retención en un mes con paga extra es: $15\% \times (4.800 + 4.800 + 80) = 1.452$.

La base de cotización mensual a la Seguridad Social será: $\frac{14 \times 4.800 + 960}{12} = 5.680$

Y la cuota mensual del trabajador: $5\% \times 5.680 = 284$.

Y la cuota mensual del empleador: $25\% \times 5.680 = 1.420$.

A partir de los cálculos anteriores, se tendrá que:

Pendiente de pago a fin de año

- Cuenta 4751 (cuotas del último trimestre): $3 \times 732 + 720 = 2.916$ (igual que el año anterior).



- Cuenta 476: 284 (cuota de diciembre del trabajador, igual que el año anterior).
- Cuenta 400: 1.420 (cuota de diciembre del empleador, igual que el año anterior).

Conciliación anual pagos - devengos de capítulo 1

- Devengo anual: 85.200.
- Pendiente de pago en diciembre: $2.916 + 284 + 1.420 = 4.620$.
- Total pagado: $85.200 - 4.620 = 80.580$.

Detalle de pagos

- Trabajadores:
 $10 \text{ meses con paga ordinaria} \times 3.784 + 2 \text{ meses con paga extra} \times 7.864 = 53.568$.
- Seguros: 960.
- Retenciones IRPF:
 $3 \text{ primeros trimestres: } 8 \text{ meses con paga ordinaria} \times 732 + 1 \text{ mes con paga extra} \times 1.452 = 7.308$.
- Seguridad Social:
Empleador: $11 \text{ pagas} \times 1.420 = 15.620$.
Trabajador: $11 \text{ pagas} \times 284 = 3.124$.
- Total pagado: $53.568 + 960 + 7.308 + 15.620 + 3.124 = 80.580$.

Contabilización

Los asientos de la nómina de febrero (y cualquier otro mes ordinario, sin extra) son:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	5.600	
642	Cotizaciones sociales a cargo del empleador	1.420	
6442	Seguros	80	
4130	Acreedores por operaciones devengadas - Periodificaciones		800



Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		6.220
4131	Acreedores por operaciones devengadas - Seguros		80

Se ha supuesto que el seguro sigue sin reconocerse presupuestariamente.

Por el líquido abonado y las retenciones e ingreso a cuenta correspondientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	4.800	
557	Formalización		1.016
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		3.784

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Formalización	1.016	
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		732
476	Organismos de Previsión Social, acreedores		284

Y por el pago de las cuotas de seguros sociales del mes de enero (las retenciones y el ingreso a cuenta correspondientes al primer trimestre se ingresarán en abril):

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrado	1.420	
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas	2.916	
476	Organismos de Previsión Social, acreedores	284	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		4.620

En cuanto al devengo de la nómina de junio o la de diciembre (ordinaria + extra):

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	5.600	
642	Cotizaciones sociales a cargo del empleador	1.420	
6442	Seguros	80	
4130	Acreedores por operaciones devengadas - Periodificaciones	4.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrado		11.020
480	Gastos anticipados		80

Y el pago, descontando las retenciones y el ingreso a cuenta, es:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrado	4.800	
557	Formalización		1.016
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		3.784

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Formalización	1.016	
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		732
476	Organismos de Previsión Social, acreedores		284

A partir del mes de marzo, una vez abonado el importe anual del seguro y reconocido presupuestariamente, se abonará cada mes la cuenta 480, en lugar de la 4131, tal y como se comenta en el apartado 6.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrado	9.600	



Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Formalización		1.736
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		7.864

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Formalización	1.736	
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		1.452
476	Organismos de Previsión Social, acreedores		284

4. Por el devengo de la subvención concedida y notificada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	1.000	
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		1.000

Esta financiación recibida antes de la ejecución del gasto genera una desviación de financiación positiva que se tendrá en cuenta en el cálculo de diversas magnitudes al cierre del ejercicio.

5. Por el reconocimiento del derecho y el cobro de la transferencia:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	85.000	
750	Transferencias		85.000
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	85.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		85.000

6. Por el reconocimiento de la obligación y el pago de la póliza anual del seguro de vida del personal, cuya autorización y compromiso ya se realizaron en enero, saldando además el importe pendiente de aplicar al presupuesto y debitando la cuenta 480 por la parte correspondiente a 10 meses, aún no devengados contablemente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	800	
4131	Acreedores por operaciones devengadas - Seguros	160	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		960
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	960	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		960

7. Por el ingreso en la Tesorería General de la Seguridad Social del importe correspondiente a las cuotas devengadas en el mes de febrero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	1.420	
476	Organismos de Previsión Social, acreedores	284	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		1.704

8. Por la adjudicación del contrato mencionado en el punto 2 a la empresa ESF, SL y la liberación del saldo del exceso de autorización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	800	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		800

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	-200	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		-200

Por la garantía exigida, de carácter extrapresupuestario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	32	
185	Depósitos recibidos a largo plazo		32

9. Por el contraído previo de los impuestos directos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	9.800	
72	Impuestos directos		9.800

10. Por el reconocimiento de la obligación y pago de la factura de la nueva instalación sostenible de climatización (las fases A y D ya se han realizado en enero, al haberse comprometido el gasto en el ejercicio N-1):

Código	Cuenta	Debe	Haber
215	Instalaciones técnicas y otras instalaciones	2.100	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		2.100
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	2.100	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		2.100

La subvención que financia la inversión generará la correspondiente desviación de financiación negativa que supondrá un ajuste en el resultado presupuestario que se presenta al final.

11. Por los ingresos recibidos en la cuenta bancaria de la entidad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	12.500	
554	Cobros pendientes de aplicación		12.500

12. Por la aplicación de los cobros previamente devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	8.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		8.000

Y por las tasas autoliquidadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	4.500	
740	Tasas por prestación de servicios o realización de actividades		4.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	4.500	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		4.500

13. Por el contrato de alquiler, que supone realizar las fases A+D+O:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	600	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		600
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	600	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		600

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	600	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		600



Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	600	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		600

14. Por la adquisición de la obra de arte, previamente autorizada y comprometida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Bienes del patrimonio histórico	1.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		1.000
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	1.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		1.000

15. Por la concesión de la subvención, ya realizada la fase A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados	2.000	
005	Presupuesto de gastos: gastos comprometidos		2.000

Puesto que existen dudas de su cumplimiento, se ha utilizado la cuenta 5421 en lugar de la 651:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5421	Subvenciones concedidas pendientes de justificación	2.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		2.000
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	2.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		2.000

Y por la retrocesión del exceso autorizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
030	Créditos disponibles	-500	
004	Presupuesto de gastos: gastos autorizados		-500

16. Por la fase O y el pago del importe del proyecto y dirección de obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
235	Instalaciones técnicas y otras instalaciones en montaje	800	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		800
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	800	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		800

17. Por la estimación global de posibles saldos fallidos de un 25 % de los saldos de deudores del ejercicio N-1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
697	Pérdidas por deterioro de créditos	6.250	
490	Deterioro de valor de créditos		6.250

18. Por la amortización del inmovilizado, siempre extrapresupuestaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	10.070	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.070

El cálculo justificativo es el siguiente:

• Instalaciones [2.100/(15 × 2)]	70
(Este importe se encuentra totalmente subvencionado)	
• Edificios (200.000/20)	10.000



19. Por el traspaso al resultado del ejercicio del importe de la subvención correspondiente a las instalaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	70	
753	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio		70

20. Por la periodificación del importe no consumido del alquiler, 7 meses: $7 \times 600/12 = 350$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	350	
621	Arrendamientos y cánones		350

También se podía haber utilizado una subcuenta, por ejemplo, la 4801, para diferenciarla de la utilizada para la periodificación de las pagas extra (que a fin de ejercicio ya se encuentra saldada).

Regularización (parcial)

Aunque no se solicita en el enunciado, la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas es la siguiente:

Del apartado 4:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	1.000	
131	Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		1.000

Del apartado 14:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	1.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		1.000

Del apartado 19:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	70	
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		70

2. Resultado presupuestario ajustado y remanente de tesorería

Aunque no se solicitan en el enunciado, se presentan los estados de liquidación del presupuesto de gastos y el de ingresos, con el mismo formato que proporciona el enunciado.

La liquidación del presupuesto de gastos es la siguiente:

Capítulo económico	Créditos iniciales	Créditos definitivos	Autorización	Disposición	Obligaciones reconocidas	Pagos
Gastos de personal	90.000	90.000	85.200	85.200	85.200	80.580
Gastos corrientes en bienes y servicios	2.400	2.400	1.800	1.800	1.800	1.800
Gastos financieros	200	200				
Transferencias corrientes	2.600	2.600	2.000	2.000	2.000	2.000
Fondo de contingencia y otros imprevistos	200	200				
Inversiones reales	2.100	4.200	3.900	3.900	3.900	3.900
Activos financieros	500	500				
Pasivos financieros	1.000	1.000				
Total	99.000	101.100	92.900	92.900	92.900	88.280



Y la liquidación del presupuesto de ingresos:

Capítulo económico	Previsión inicial	Previsión definitiva	Derechos reconocidos	Derechos cobrados	Derechos cancelados
Impuestos directos		9.200	9.800	9.800	
Impuestos indirectos					
Tasas, precios públicos y otros ingresos	2.000	2.000	4.500	4.500	
Transferencias corrientes	85.000	85.000	86.000	86.000	
Ingresos patrimoniales	1.400	1.400			
Enajenación de inversiones reales					
Transferencias de capital	1.000	1.000	1.000	1.000	
Activos financieros	100	2.200			
Pasivos financieros	300	300			
Total	89.800	101.100	101.300	101.300	

Resultado presupuestario - Ejercicio N

Conceptos	Derechos reconocidos netos	Obligaciones reconocidas netas	Ajustes	Resultado presupuestario
a) Operaciones corrientes	100.300	89.000		11.300
b) Operaciones de capital	1.000	3.900		(2.900)
1. Total operaciones no financieras (a + b)				
I. Resultado presupuestario del ejercicio	101.300	92.900		8.400
Ajustes:				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado			0	
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio			2.100	
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio			-1.000	
II. Total ajustes (II = 3 + 4 - 5)				1.100
Resultado presupuestario ajustado (I + II)				9.500



Remanente de tesorería

Estado del remanente de tesorería - Ejercicio N		
571	1. (+) Fondos líquidos	27.352
	2. (+) Derechos pendientes de cobro	27.800
430	De presupuesto corriente	2.800
431	De presupuestos cerrados	25.000
	3. (-) Obligaciones pendientes de pago	-4.652
400	De presupuesto corriente	1.420
185, 476, 4751	De operaciones no presupuestarias	3.232
	I. Remanente de tesorería total (1 + 2 + 3)	50.500
	II. Exceso de financiación afectada	1.000
	III. Saldos de dudoso cobro	6.250
	IV. Remanente de tesorería no afectado (I – II – III)	43.250

45 CEF.-

Oposiciones

Desde 1977 formamos a funcionarios que ocupan los cargos de mayor responsabilidad en España. Descubre el **#MétodoCEF.-**

- 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

¿Te reservamos una plaza?

Preparadores especializados y temarios propios

¿Quieres ser el siguiente?

SÍ

quiero

45 CEF.-
Aniversario

¿Y tú? ¿Ya sabes lo que quieres?

Ahora

S



Si sabes

lo que quieres,

ha llegado el momento

de lograrlo.

Contabilidad y Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

INICIO OCTUBRE 2023

- Curso de Contabilidad Avanzada
- Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales
- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso de Excel Aplicado a la Gestión Empresarial y Financiera
- Curso de Gestoría Fiscal, Laboral y Contable
- Curso de Modelización Financiera
- Curso de Prevención del Blanqueo de Capitales
- Curso Práctico de Trading
- Curso sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido
- Curso sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Curso sobre el Impuesto sobre Sociedades
- Curso sobre Finanzas para no Financieros

Consulta nuestra oferta formativa completa en www.cef.es/cursos