Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 491 | Febrero 2024

ISSN: 2695-6896

Prescripción de la renta por contabilización de pasivos ficticios
Luis A. Malvárez Pascual

El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA de la UE
Yohan Andrés Campos Martínez

Artículo 81.2 e) de la LRJCA y la imposibilidad de casación. Incidencia en materia tributaria
Ángel Ardura Pérez

IRPF: residencia en Ceuta, Melilla y La Palma
Isidoro Martín Dégano

Exigencia de deudas al sucesor
Diego Marín-Barnuevo Fabo

Pérdidas por donaciones en el IRPF
Nuria Puebla Agramunt

Divulgación de información corporativa sobre el cambio climático
Francisco Bravo Urquiza, María Cristina Abad Navarro, María Dolores Alcaide Ruiz, Elena Moreno Ureba y Nuria Reguera Alvarado

CEF.-

Consulta esta revista en https://revistas.cef.udima.es

CEF.-

¿Y tú? ¿Ya sabes lo que quieres?

Ahora

MÁSTERES

CURSOS

Contabilidad y Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

- Máster en Dirección Económico-Financiera
- Máster en Tributación/Asesoría Fiscal
- Curso de Contabilidad Avanzada
- Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales
- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso de Gestoría Fiscal, Laboral y Contable
- Curso de Tributación Práctica
- Curso sobre Análisis de Estados Económico-Financieros
- Curso sobre Consolidación Fiscal
- Curso sobre Contabilidad Fiscal: Impuesto sobre Sociedades e IVA
- Curso sobre el Impuesto sobre Sociedades
- Curso sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido
- Curso sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Curso sobre el IVA en las Operaciones Internacionales: Mercancías y Servicios
- Curso sobre Finanzas para No Financieros
- Curso Superior de Tributación

Descuento especial. ¡Infórmate ahora!

Consulta nuestra oferta formativa completa en www.cef.es

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 491 | Febrero 2024

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 Vigueras. Área contable del CEF

Comité científico

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
Macario Cámara de la Fuente. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos
Vicente Climent Escriche. Socio de Garrigues Abogados
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
Salvador Llopis Nadal. Socio de Cuatrecasas
Félix Javier López Iturriaga. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
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
Jesús Rodríguez Márquez. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Presidente del Consejo por la Defensa Contribuyente
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante
Luz Ruibal Pereira. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA. Abogado
María Teresa Soler Roch. Catedrática emérita. Universidad de Alicante
Rosalía 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 (2024) (11 números): 192 € en papel / 100 € en digital

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

Suscriptores: 25 €

No suscriptores: 30 €

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: **revistacyt@udima.es**
Edición digital: **https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt**
Depósito legal: M-1947-1981
ISSN: 2695-6896
ISSN-e: 2792-8306

Entidad certificada por:

Imprime

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

Indexación y calidad

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

© 2024 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Todos los derechos reservados.

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF
ISSN: 2695-6896
ISSN-e: 2792-8306

Sumario

Tributación

Estudios

La contabilidad como medio de prueba para acreditar la prescripción de la renta presunta que se deriva del registro de una deuda inexistente 5-54

The accounting as a means of evidence to prove the prescription of the presumed income derived from the recording of a non-existent debt

Luis A. Malvárez Pascual

El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA en la Unión Europea: Toda una ViDA por construir 55-94

Cooperative tax compliance in the European Union's VAT:The ViDA to be built

Yohan Andrés Campos Martínez

Análisis de actualidad

La nueva letra e) del artículo 81.2 de la Ley 29/1998. Imposibilidad sobrevenida del recurso de casación contra sentencias de los juzgados. ¿Error legislativo? Especial incidencia en materia tributaria 95-108

The new letter e) of article 81.2 of Law 29/1998. Sudden impossibility to appeal in cassation sentences of the Courts. Legislative error? Special incidence in tax matters

Ángel Ardura Pérez

Análisis doctrinal y jurisprudencial

Novedades en torno a la deducción en Ceuta y Melilla (y La Palma). Sobre la interpretación de la residencia fiscal en un beneficio fiscal (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2020, rec. núm. 1735/2019; de las SSTSJ de Andalucía de 31 de marzo de 2022, rec. núm. 236/2020, y de 6 de noviembre de 2020, rec. núm. 386/2019; y de la RTEAC de 24 de julio de 2023, RG 453/2023) 109-124

Isidoro Martín Dégano

La necesaria reforma del procedimiento para reclamar el pago al sucesor tributario. (Análisis de la STS de 23 de octubre de 2023, rec. núm. 556/2022) 125-134
Diego Marín-Barnuevo Fabo

Se consolida el criterio valenciano de las pérdidas por donaciones en el IRPF. (Análisis de las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de noviembre de 2023, rec. núm. 113/2023, y 24 de noviembre de 2023, rec. núm. 205/2023) 135-142
Nuria Puebla Agramunt

Contabilidad

Estudios

La divulgación de información corporativa sobre el cambio climático: el papel de las comisiones de sostenibilidad 143-176
Corporate sustainability reporting on climate change: the role of sustainability committees
Francisco Bravo Urquiza,María Cristina Abad Navarro, María Dolores Alcaide Ruiz, Elena Moreno Ureba y Nuria Reguera Alvarado

Casos prácticos

La reclasificación de las inversiones inmobiliarias a existencias 177-182
Gabinete jurídico del CEF.-

@ Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado 183-184
Ana Luna García González

@ | 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

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

La contabilidad como medio de prueba para acreditar la prescripción de la renta presunta que se deriva del registro de una deuda inexistente

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva (España)

malvarez@uhu.es | https://orcid.org/0000-0003-2191-1594

Extracto

En el presente trabajo se analizan las consecuencias de la aplicación de la presunción que permite derivar una renta del descubrimiento del registro contable de una deuda inexistente. En particular, se analiza la reciente jurisprudencia que ha considerado que la contabilización no controvertida de dicha deuda en un periodo prescrito es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta presunta se debe imputar también a dicho periodo prescrito.

Palabras clave: deuda inexistente; renta presunta; medio de prueba; prescripción.

Recibido: 15-12-2023 / Aceptado: 20-12-2023 / Publicado (en avance *online*): 18-01-2024

Cómo citar: Malvárez Pascual, L. A. (2024). La contabilidad como medio de prueba para acreditar la prescripción de la renta presunta que se deriva del registro de una deuda inexistente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *491*, 5-54. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20237

© Centro de Estudios Financieros (18-01-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

The accounting as a means of evidence to prove the prescription of the presumed income derived from the recording of a non-existent debt

Luis A. Malvárez Pascual

Abstract

This paper analyses the consequences of applying the presumption that allows to derive income from the discovery of an inexistent debt in accounting records. In particular, we examine recent case law that has deemed that the uncontested recording of such debt in a prescribed period is a valid means of evidence for the taxpayer to demonstrate that the presumed income must also be attributed to that prescribed period.

Keywords: inexistent debt; presumed income; means of evidence; prescription.

Received: 15-12-2023 / Acepted: 20-12-2023 / Published (online preview): 18-01-2024

Citation: Malvárez Pascual, L. A. (2024). La contabilidad como medio de prueba para acreditar la prescripción de la renta presunta que se deriva del registro de una deuda inexistente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *491*, 5-54. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20237

Sumario

1. Introducción
2. Análisis general de la situación planteada: finalidad y consecuencias de la contabilización de un pasivo ficticio
3. La presunción de rentas no declaradas como consecuencia del descubrimiento de deudas inexistentes: el criterio administrativo y la interpretación correctora del TS
   3.1. La presunción de rentas ocultas en la normativa del IS
   3.2. Los criterios administrativos de interpretación de la presunción que tienen como objetivo facilitar su aplicación
   3.3. La posibilidad de la prueba en contrario por parte del contribuyente
   3.4. La corrección del criterio administrativo por la jurisprudencia. Análisis del *iter* procesal que ha culminado en la STS 1096/2023, de 25 de julio
4. La prueba de la prescripción de la renta mediante la acreditación de que el pasivo ficticio se registró en los libros contables en un periodo prescrito
5. La necesidad de que los libros se encuentren «debidamente legalizados» para que hagan prueba frente a la Administración tributaria
   5.1. Planteamiento de la cuestión controvertida
   5.2. La legalización de los libros y el depósito de las cuentas. Análisis material de estos deberes y las consecuencias de su incumplimiento
   5.3. Los libros legalizados en plazo como medio de prueba frente a la Administración tributaria
   5.4. Las consecuencias de la falta de cumplimiento en plazo del deber de legalización en relación con los efectos probatorios de los libros contables en los procedimientos tributarios
6. El tratamiento contable y fiscal de la eliminación de un pasivo ficticio
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. Introducción

En este trabajo se van a analizar varias cuestiones que tienen un indudable interés, sobre todo, desde el punto de vista práctico. Son muchas las empresas que en algún momento han contabilizado un pasivo ficticio, que se mantiene en el balance durante años por diferentes motivos. En ocasiones, la razón principal por la que no se procede a su eliminación es la dificultad de concretar las consecuencias fiscales de la baja de dicho pasivo de la contabilidad, pues es una cuestión que no se regula en la normativa y el criterio administrativo podría dar lugar a la incorporación de un ingreso en la base imponible del impuesto sobre sociedades (IS). En cualquier caso, en la medida en que los efectos de la cancelación de una deuda inexistente en este impuesto no están claros, se dificulta la toma de decisión por parte de los contribuyentes o de sus asesores a la hora de regularizar la situación contable de aquellos.

Aunque la presunción de rentas por el descubrimiento de deudas inexistentes plantea numerosos problemas, el trabajo se va a centrar en las cuestiones relativas a la prueba de la prescripción de la renta presunta mediante la acreditación del registro de dicha deuda en un periodo prescrito, así como en las consecuencias de que se considere que se trata de un pasivo ficticio. La reciente Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1096/2023, de 25 de julio (rec. núm. 6934/2020 –NFJ090473–), resuelve uno de los problemas más importantes planteados en relación con este asunto, como es la determinación de si la contabilidad puede servir como medio de prueba para acreditar la prescripción de dicha renta. Esta sentencia nos va a servir para contextualizar la problemática planteada, aunque también van a ser objeto de nuestra atención otros temas que, a pesar de que tienen una enorme relevancia práctica en relación con este asunto, no están resueltos ni en la normativa ni por la jurisprudencia.

El trabajo se va a dividir en cinco epígrafes.

En primer lugar, se examina una serie de aspectos introductorios que resultan relevantes para entender la problemática que va a ser objeto de estudio. Antes de analizar los problemas jurídicos que se plantean, se ha de determinar la finalidad que mueve a una empresa a contabilizar pasivos ficticios, pues solo así se puede comprender dicha realidad.

A continuación, se va a analizar la presunción que actualmente se contiene en los apartados 4 y 5 del artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), y que también ha estado presente en regulaciones anteriores de dicho impuesto. Este precepto permite derivar una renta presunta como consecuencia del descubrimiento de la contabilización de una deuda inexistente. Esta norma se ha de interpretar de forma ajustada, teniendo en cuenta que los criterios defendidos por la Administración han sido cuestionados por la más reciente jurisprudencia. En efecto, la STS 1096/2023, de 25 de julio, ha enmendado el criterio que lleva años aplicando la Administración tributaria y que también fue el que mantuvo en instancias anteriores tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) como la Audiencia Nacional (AN).

En tercer lugar, se examinará otra de las cuestiones que resuelve definitivamente la jurisprudencia del TS. Aunque se trata de un aspecto relativo a la interpretación de la presunción, tiene perfiles propios, por lo que se debe individualizar a efectos de su estudio. En concreto, consiste en determinar si la contabilización inicial de la deuda inexistente en un periodo prescrito, aunque también siga figurando en el balance de otros periodos posteriores no prescritos, es una prueba suficiente a efectos de considerar la prescripción de la renta presunta que deriva del descubrimiento del pasivo ficticio. Este asunto es de gran relevancia porque, como se ha indicado, la deuda ficticia puede permanecer durante años en el balance. La interpretación de la presunción en este tipo de situaciones es también un aspecto clave para concluir si, finalmente, la renta es objeto o no de gravamen o si la misma se encuentra prescrita, en cuyo caso no es posible su imputación al contribuyente.

En cuarto lugar, se analiza otra controversia de gran relevancia práctica, como es la cuestión de si, para que la contabilidad se admita como prueba, es preciso que los libros hayan sido legalizados en plazo, según exige la normativa mercantil. En definitiva, se ha de establecer una conclusión sobre si el incumplimiento de esta obligación, a la que no se asocia ninguna sanción en el orden mercantil, tiene alguna relevancia a efectos de que los libros contables puedan hacer prueba frente a terceros, incluidas las Administraciones tributarias.

Finalmente, en el último epígrafe se va a analizar el régimen tributario de la eliminación de los pasivos ficticios, pues, cuando se reconoce que la deuda es inexistente, esta se ha de cancelar de forma inmediata del balance para que la contabilidad recoja la verdadera situación patrimonial de la empresa, dado que se trata de un pasivo que no es exigible. Es esencial, por tanto, conocer las consecuencias tributarias que derivan de la regularización

contable de dicha situación, pues podría darse el caso de que finalmente se termine tributando por la renta oculta, por muy antigua que sea, en el momento de sanear el pasivo del balance. No es un asunto que haya sido resuelto por la jurisprudencia, lo que determina que exista cierta inseguridad jurídica sobre las consecuencias en el IS de dicha actuación.

2. Análisis general de la situación planteada: finalidad y consecuencias de la contabilización de un pasivo ficticio

No es infrecuente en la realidad que en la contabilidad de los empresarios se registren deudas inexistentes. Las sociedades pueden simular haber contraído este tipo de pasivos cuando la deuda registrada no sea real o cuando, habiendo existido, se haya liquidado en efectivo, pese a lo cual se mantiene en el balance de forma indefinida. Lo primero que se ha de analizar es cuál puede ser el sentido de registrar o mantener en la contabilidad pasivos ficticios[1]. Se trata de una operativa que tiene como objetivo aportar financiación a las sociedades, pues a través del registro de las deudas se pretende allegar recursos a estas para que puedan afrontar determinados pagos. En muchos casos, esta situación tiene su origen en que no se han declarado en la contabilidad oficial una parte de los ingresos derivados de las ventas realizadas, al ocultar parte de su actividad económica, lo que determina que, en ocasiones, exista una falta de tesorería que dificulta que se puedan afrontar ciertos pagos, ordinarios o extraordinarios. En definitiva, la estrategia descrita responde a la necesidad de aportar fondos a la sociedad con los que financiar ciertos gastos o inversiones cuando las rentas declaradas no permiten realizar su pago. Estos fondos proceden de rentas generadas en la actividad económica y que no han sido declaradas, por lo que el fin último que se pretende es disimular la obtención de una renta oculta que se incorpora a los flujos de efectivo de la sociedad.

En muchos casos, se registran deudas que no existen *ab origine*. Puede suceder que las sociedades no hayan declarado suficientes ingresos para pagar los gastos e inversiones derivados del ejercicio de la actividad económica. Por tanto, si no se inyecta de algún modo dinero en la sociedad, sería imposible afrontar el pago de estas partidas con dinero A para así poder recoger la operación en la contabilidad oficial. En este tipo de situaciones, a veces se incorpora a la contabilidad tesorería procedente de ingresos no declarados con

[1] Alonso González (2002, p. 28) define un «pasivo ficticio» de la siguiente forma:

> Es una deuda inexistente y consiste en el reflejo contable en el pasivo del balance de una cantidad de dinero invertida en el activo sin que su procedencia sea legalmente conocida. Se justifica, entonces, el importe del activo adquirido, o mejor dicho el dinero allegado para su adquisición, como una deuda que tiene la sociedad (un préstamo, por ejemplo), deuda que es del todo irreal y que sirve para camuflar y ocultar desde la misma contabilidad unas rentas no declaradas que en un momento dado se han incorporado al activo manifestándose como elementos patrimoniales.

el objetivo de generar liquidez suficiente para que se puedan realizar los pagos señalados utilizando como contrapartida una deuda inexistente. La contrapartida de la deuda también podría ser directamente la cuenta correspondiente del activo que se adquiera o una cuenta de gasto, lo que genera la apariencia de que la inversión o el gasto correspondiente se han financiado a través de dicha deuda.

En otras ocasiones, se trata de deudas reales que se mantienen en la contabilidad pese a haber sido liquidadas. En estos casos, los pagos al acreedor se realizan con dinero en efectivo procedente de ventas sin declarar, es decir, con dinero en B. Como consecuencia, estos pasivos, que de forma sobrevenida han devenido en ficticios, se mantienen en los registros contables de forma indefinida.

Como se ha indicado, los titulares de estos créditos inexistentes, de forma inicial o sobrevenida, pueden ser terceros ajenos a la sociedad que tuvieron un crédito, pero que ya se les liquidó en efectivo. También pueden tener dicha condición personas relacionadas con la sociedad deudora, como los socios o los administradores, en cuyo caso la deuda se suele reflejar en la cuenta 551 («Cuenta corriente con socios y administradores»), que presentará un saldo acreedor, al recoger un derecho de crédito de los socios o administradores frente a la sociedad que se refleja en el pasivo de la contabilidad social. Normalmente, constará que los socios o los administradores realizan una aportación en efectivo para dotar de liquidez a la sociedad, por lo que el dinero habrá entrado a través de caja, aunque es posible que ni siquiera existan datos que permitan identificar a las personas que han realizado las aportaciones o en qué proporción las han efectuado, lo que dificulta el control de dicha cuenta contable a medio y largo plazo. Incluso podría formalizarse un préstamo con estas personas, que estaría sujeto al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aunque exento, si bien deberá presentarse a liquidación ante la Administración autonómica competente. Se trataría de una simulación de que los socios o los administradores prestan dinero a la sociedad, aunque en realidad la aportación de tesorería tiene su origen en dinero B generado por la propia sociedad correspondiente a ventas no declaradas. La Inspección puede investigar si se ha realizado por parte de los socios alguna transferencia de dinero a la sociedad, aunque normalmente se ingresará por caja y no habrá ninguna constancia de los movimientos de dinero. En ese caso, la inspección investigará si los fondos que se han entregado a la sociedad pertenecen realmente a los accionistas y si son consistentes con las rentas declaradas por ellos, pues en esta situación podría existir un incremento no justificado de patrimonio de los socios. A veces, incluso es posible que no todos los socios conozcan el registro de la deuda en la contabilidad, dado que esta estrategia ha podido ser diseñada por algún socio o administrador, sin que el resto tenga conocimiento de la misma.

Debe tenerse presente que, cuando se registra una deuda inexistente, es muy frecuente que se mantenga en el balance de la entidad durante años, pues, al tratarse de un pasivo ficticio y, por tanto, al no existir ninguna operación que justifique su registro, no se puede liquidar mediante su devolución al acreedor. Tampoco va a ser normalmente reclamada

por dicho acreedor, particularmente, cuando se trata de un tercero ajeno a la sociedad, dado que puede desconocer que es titular de este derecho de crédito, pues, en el caso de que hubiera existido, el mismo habrá sido liquidado en efectivo. El hecho de que estos saldos no se regularicen ni se reclamen durante años por los supuestos acreedores puede ser indicativo de que, en realidad, nada hay que reclamar, porque la deuda es inexistente, pues, si fuera real, lo normal sería que estos exigieran su devolución, aunque la falta de reclamación también podría deberse a otras circunstancias, como la desaparición del acreedor. Finalmente, tampoco es habitual que se regularice por la entidad que registró el pasivo ficticio, entre otros motivos, por la carga fiscal que en ciertos casos puede suponer. En efecto, como se analizará en el último epígrafe, la Administración exige el cómputo de un ingreso como consecuencia de la eliminación de la deuda. Precisamente, el coste fiscal que podría conllevar es lo que determina que muchas veces la deuda permanezca *sine die* en el balance sin que la sociedad esté dispuesta a asumir los impuestos que derivarían de su cancelación. Si bien en el caso de una sociedad activa esta situación puede plantear ciertos problemas, estos se agravan si la sociedad ha cesado en sus actividades. En estos casos, las sociedades no se pueden disolver y liquidar mientras que existan deudas pendientes de pago, pero no se quiere asumir el riesgo de sanear los pasivos por el tratamiento fiscal que la Administración tributaria podría otorgar a dicha actuación contable, pues podría imputarse un ingreso en el IS por el importe de los pasivos cancelados, incluso en el caso de que se trate de pasivos muy antiguos. De hecho, esta es una causa más de que exista un número tan importante de sociedades que no se liquidan pese a llevar inactivas muchos años. Para facilitar la liquidación de las sociedades que se encuentren en esta situación, se debería establecer una regulación clara que aporte seguridad jurídica sobre las consecuencias fiscales derivadas de la eliminación de las deudas no exigibles con carácter previo a proceder a la disolución y la liquidación de las entidades jurídicas. Mientras que esto no ocurra, las sociedades deben seguir cumpliendo con ciertas obligaciones fiscales, a pesar de haber cesado en sus actividades, como la de presentar su autoliquidación del IS.

En la medida en que la deuda ficticia que se ha registrado en la contabilidad se mantiene en el balance durante años de forma indefinida, es bastante frecuente que se refleje originalmente en un periodo prescrito, pero que también aparezca en el pasivo en los siguientes ejercicios, algunos de los cuales estará no prescrito. La cuestión que se plantea tiene su origen en la interpretación que la Administración tributaria ha realizado de la presunción contenida en el apartado 4 del artículo 121 de la LIS, pues ha considerado sistemáticamente que, siempre que la deuda aparezca en un periodo no prescrito, la renta que se deriva de la misma se entiende que tampoco ha alcanzado la prescripción. Precisamente, la jurisprudencia más reciente y, en particular, la mencionada STS 1096/2023, de 25 de julio, ha aclarado el contenido y la interpretación que debe darse a dicha norma contradiciendo el señalado criterio administrativo.

Se ha de advertir que, a través del presente trabajo, como tampoco lo han hecho las sentencias que van a ser objeto de análisis, no se pretende dar cobertura o carta de naturaleza

a una estrategia defraudatoria de los contribuyentes, que no solo no han declarado determinadas rentas, sino que también han manipulado la contabilidad con datos falsos para camuflar dicha defraudación. Aunque se rechace sin ambages esta conducta, también es cierto que la Administración no puede utilizar las reglas que mejor le convengan para regularizar dicha situación tributaria, sino que ha de aplicar las normas jurídicas vigentes de forma ajustada a derecho. En este sentido, la prescripción de las rentas se ha de analizar de acuerdo con las reglas generales establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT) y, en particular, se han de tener presentes las normas reguladoras de la prescripción del derecho a liquidar. Se trata de normas que se fundamentan en el principio de seguridad jurídica, por lo que no se pueden dejar de aplicar a este caso concreto porque el contribuyente haya ocultado con engaño una renta utilizando medios fraudulentos. De ser así, el instituto de la prescripción carecería de sentido, pues precisamente la prescripción del derecho a liquidar opera normalmente en los casos en los que los contribuyentes han declarado de forma incorrecta en sus autoliquidaciones, pues, si lo hubieran hecho de acuerdo con la normativa, la prescripción no produciría efecto alguno.

3. La presunción de rentas no declaradas como consecuencia del descubrimiento de deudas inexistentes: el criterio administrativo y la interpretación correctora del TS

3.1. La presunción de rentas ocultas en la normativa del IS

Las diferentes normativas reguladoras de la imposición sobre sociedades han recogido una presunción de la existencia de rentas no declaradas en caso de que la Administración tributaria descubra, bien elementos patrimoniales no contabilizados, o bien el registro en los libros de contabilidad del contribuyente de deudas inexistentes. Son dos supuestos bien diferenciados, pues, en el primer caso, se trata del descubrimiento de activos que no han sido contabilizados, precisamente por haber sido adquiridos con renta no declarada, mientras que, en el segundo supuesto, los elementos patrimoniales o los gastos financiados con rentas ocultadas sí se recogen en la contabilidad oficial, si bien se disimula la fuente real de financiación mediante el registro de una deuda ficticia.

Esta presunción se estableció inicialmente en los artículos 127.2 y 143 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del IS (RIS)[2], aunque solo se refería al caso de que la Administración descubriera la existencia de elementos patrimoniales

[2] Alonso González (2002) consideró que la regulación de esta presunción suponía una extralimitación del reglamento.

que no figurasen en la contabilidad. No obstante, el TEAC[3] admitió que, en el marco de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, dicha presunción resultaba también aplicable en relación con la contabilización de pasivos inexistentes, criterio que fue refrendado por el TS[4]. También algún autor admitió la extensión de la presunción a las deudas inexistentes[5].

Posteriormente, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, dio cobertura legal a esta interpretación y mejoró su régimen jurídico, que había sido muy controvertido. A tal efecto, se incluyó de forma expresa en el artículo 140.4 la presunción de obtención de rentas cuando se registran en los libros contables deudas inexistentes. Esta misma norma se trasladó al artículo 134.4 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IS (TRLIS), y sigue vigente en la actualidad a través del artículo 121.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS). En la medida en que la regulación ha permanecido prácticamente invariable desde la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, la doctrina jurisprudencial relativa a la norma contenida en las dos leyes anteriores también resulta de aplicación a la vigente LIS, por lo que todas las consideraciones que se van a realizar tienen plena actualidad y vigencia. Así, los apartados 4 y 5 del artículo 134 del TRLIS se corresponden con los mismos apartados del vigente artículo 121 de la LIS, sin más cambios que la sustitución del término «sujeto pasivo» por «contribuyente». En estos preceptos, la presunción de rentas se determina en el apartado 4, que establece lo siguiente: «Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes».

La presunción permite dar por probada una renta por la constatación de la existencia de una deuda ficticia, y el importe de la renta que se deberá imputar coincidirá con el de dicha deuda[6]. Se trata de un caso en el que la prueba del hecho que se presume es compleja, dado que es difícil conocer el origen de la renta, pero sí es más fácil derivar su existencia del descubrimiento de una deuda ficticia. Como toda presunción, la norma que es objeto de estudio tiene un hecho base, que es el descubrimiento de una deuda inexistente, y un hecho consecuencia, que es la atribución de una renta no declarada al contribuyente.

---

[3] Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1996, FJ 2.º.

[4] La STS de 7 de febrero de 2012 (rec. núm. 427/2008 –NFJ091564–) admitió la imputación de una renta a un periodo anterior a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, primero, porque la anotación contable determinante de la renta se produjo una vez que dicha norma estaba vigente y, segundo y más importante, porque, según el TS, dicha regla ya venía establecida implícitamente en el artículo 15 de la Ley 61/1978.

[5] Peña Garbín (1996, p. 28) consideró que:

> Si bien en el antiguo artículo 143 del RIS no se hacía mención a estos pasivos ficticios, lo cierto es que cuando los descubría la Inspección podía gravarlos en cuanto que revelaban incrementos de patrimonio puramente contables, sujetos a gravamen en el antiguo impuesto según los artículos 126.2 y 127 del RIS.

[6] La Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) 22/2006, de 5 de julio (NFC023335), señala que: «En la medida en que no pueda probarse la existencia de las deudas registradas en la contabilidad, se presume la existencia de una renta no declarada por un importe igual al de dichas deudas».

Entre ambos hechos existe un enlace preciso y directo, aunque no aparece expresamente en el precepto. Dicho enlace tiene que ver con la causa que, con carácter general, motiva el registro contable de la deuda inexistente, cuyo objetivo es, normalmente, incorporar a la contabilidad oficial la tesorería correspondiente a una renta no declarada. En efecto, lo que ocurre en muchos casos es que se realiza un registro en el que se reconoce un pasivo ficticio con contrapartida a la tesorería, aunque también podría ser una cuenta de activo o de gasto, que es precisamente lo que se pretende financiar con la contabilización de la deuda inexistente. En definitiva, la contabilización del pasivo ficticio tiene su causa en que la entidad pretende no revelar la existencia de las rentas con las que se va a financiar el pago de determinados gastos o inversiones, al tratarse de ingresos obtenidos en ventas no declaradas[7], aunque también es posible que existan otros motivos diferentes que expliquen la contabilización de la deuda, de ahí que el precepto admita la prueba en contrario. Dado que la Administración no fue capaz de regularizar la renta en el momento de su obtención, pretende deducir su existencia cuando la renta no declarada aflora o se exterioriza para financiar a la sociedad. En realidad, los efectos que derivan de la aplicación de la presunción son consistentes con el fondo económico de las operaciones realizadas y la existencia de simulación absoluta. En este sentido, el acto simulado (la deuda ficticia) no daría lugar a consecuencias y se gravaría la renta no declarada, que es precisamente lo que se pretende ocultar con el registro de dicho pasivo.

Por otra parte, el apartado 5 del artículo 121 de la LIS determina la imputación temporal de la renta que resulta de la aplicación de la presunción, al establecer lo siguiente: «El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros».

Como señaló Chico de la Cámara (1996), el precepto acude de nuevo a un mecanismo presuntivo para determinar su imputación temporal al objeto de facilitar la comprobación administrativa, al atribuir la renta al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos. Por su parte, Alonso González (2002) destacó que el criterio escogido garantiza unos intereses de demora superiores a los que se devengarían si la renta se imputara a un periodo más cercano que el último no prescrito. Esta norma admite prueba en contrario, de tal forma que, para evitar la aplicación de la vertiente temporal de la presunción, se precisa que, de la contabilización del pasivo, se pueda deducir que la renta que se pretendió ocultar también se

[7] Alonso González (2002, p. 43) describe la operativa que se sigue en estos casos del siguiente modo:

> La renta ocultada se invierte en elementos patrimoniales y para justificar el importe de la inversión, a todas luces desconectada del flujo de ingresos de la empresa, se inventa una deuda que explique la entrada de dinero anotándose un pasivo ficticio. Como se ve, en estos casos, la ocultación se sofistica: primero, se oculta la renta; segundo, se disfraza el indicio de tal renta ocultada, el elemento patrimonial, adjudicándole una fuente de financiación falsa tendente a ocultar la verdadera.

obtuvo en un periodo prescrito. Por tanto, si se acredita este hecho, en ningún caso se podría atribuir la renta al contribuyente, aunque es cierto que en algún supuesto excepcional sí podría tener relevancia dicha renta oculta a pesar de haberse generado en un periodo prescrito[8].

3.2. Los criterios administrativos de interpretación de la presunción que tienen como objetivo facilitar su aplicación

Se ha indicado que la presunción facilita la prueba de una renta cuyo origen se desconoce y cuyo descubrimiento por parte de la Inspección tributaria resulta difícil. Pero, además, la Administración ha interpretado cada elemento de la presunción de tal modo que permita sustentar la liquidación tributaria de una forma sencilla, al objeto de que dicha regularización requiera el menor trabajo posible de los actuarios.

En primer lugar, los criterios administrativos han pretendido facilitar la acreditación del hecho base de la presunción. Téngase en cuenta que debe ser la Administración tributaria la que tiene que probar que la deuda registrada es ficticia. Sin embargo, la Administración sostuvo durante años que debía ser el contribuyente quien debía acreditar la realidad de la deuda, al estar en mejores condiciones para aportar la documentación que la sustente[9]. Esta tesis suponía trasladar la carga de la prueba al contribuyente en un hecho que compete a la Administración sin ningún fundamento legal. Han tenido que ser los tribunales los que han reconocido que este criterio administrativo es incorrecto, de tal forma que la inexistencia de la deuda debe ser probada inicialmente por la Administración, sin perjuicio de que el

---

[8] En este sentido, Sánchez Manzano (2017) señala un caso en el que sí puede tener relevancia la aplicación de la presunción en un periodo prescrito. Se trata del supuesto en el que en el periodo comprobado prescrito la autoliquidación hubiera arrojado una base imponible negativa, compensada en periodos no prescritos o que aún esté pendiente de compensación. Aunque no sería posible gravar la renta presunta, dado que el periodo en el que se originó se encuentra prescrito, la imputación de la renta sí podría modificar la base imponible que puede ser objeto de compensación en los ejercicios siguientes. Téngase en cuenta que, de acuerdo con los artículos 66 bis de la LGT y 26.5 de la LIS, la Administración tiene un plazo de 10 años para comprobar dichos créditos de impuesto a efectos de determinar la correcta compensación de dicha base en periodos impositivos no prescritos.

[9] La Consulta de la DGT 403/2000, de 1 de marzo (NFC011175), determina que:

> En la medida en que no pueda probarse la existencia de las deudas a que se refiere la consulta, el referido precepto legal considera las mismas como inexistentes, presumiendo la existencia de una renta no declarada por el importe de aquellas.

Este criterio administrativo fue avalado por el TEAC, entre otras, en la Resolución de 12 de julio de 2007 (RG 4075/2005 –NFJ028485–), en cuyo FJ 3.º señala lo siguiente:

> La presunción *iuris tantum* desplaza la carga de la prueba a favor de la Hacienda y en contra del sujeto pasivo. Es decir, la carga de la prueba obliga al perjudicado por la presunción a acreditar la realidad de las deudas contabilizadas mediante su justificación documental, circunstancia que como decimos no ha tenido lugar.

contribuyente pueda rebatir la prueba presentada tratando de acreditar la realidad del pasivo. En concreto, la AN señaló que el hecho de que el contribuyente no pueda dar, a juicio de la Administración, una explicación satisfactoria sobre el origen o la causa jurídica de una deuda no convierte a esta en inexistente, pues, de ser así, la presunción legal se asentaría no sobre un hecho cierto y probado, sino sobre una conjetura, lo que daría lugar a una especie de «presunción de segundo grado» que carece por completo de amparo legal[10]. Además, la AN señaló que en modo alguno cabe hablar de deudas inexistentes cuando conste la identidad del acreedor en la propia cuenta donde figure y, en todo caso, señaló el tribunal que habría sido exigible a la Administración un mínimo esfuerzo en su actividad comprobadora, pues el contribuyente no tiene que realizar una prueba plena acerca del origen de las deudas controvertidas, sino que es la Administración la que debe acreditar aquello que ha de ser el soporte de sus actos de liquidación[11]. Como concluye Sánchez Manzano (2017), el mecanismo de la presunción no aligera a la Administración de la carga probatoria del hecho base. En cualquier caso, tampoco puede recaer toda la carga de la prueba en la Administración, pues, al tratarse de la acreditación de un hecho negativo –la inexistencia de la deuda–, es suficiente con que se presenten indicios sólidos de esta circunstancia, con lo que, en tal caso, el contribuyente debe aportar los datos y las explicaciones que avalen la realidad del pasivo. De este modo, el ofrecimiento de una explicación razonable por el contribuyente puede bloquear la aplicación de dicha presunción. En definitiva, la conclusión del proceso dependerá del esfuerzo probatorio que haya realizado cada parte, de tal forma que quien no haya respetado el *onus probandi* sufrirá las consecuencias que correspondan, por lo que es difícil establecer una regla general en este sentido[12].

---

[10] La SAN de 15 de marzo de 2012 (rec. núm. 154/2009 –NFJ046426–) señala en el FJ 4.º que:

> ni el TEAC, ni la contestación a la demanda, son capaces de justificar dónde reside la proclamada «inexistencia de la deuda», que es un dato de hecho del que surge la presunción legal, pero que, a su vez, no puede ser presumido, sino plenamente probado […] Esa expresión legal de deudas inexistentes no puede ser equiparada, como la Inspección y el TEAC hacen indebidamente, con la noción de «deudas respecto de cuyo origen no da una explicación satisfactoria el sujeto regularizado», esto es, no puede convertirse en sinónimo de deudas de origen desconocido o de causa jurídica no acreditada de modo suficiente a juicio de la Administración, pues, de ser así, la presunción legal de que goza esta para suponer que las deudas inexistentes contabilizadas dan lugar a rentas no declaradas se asentaría a su vez, de un modo extraordinariamente privilegiado para la Administración, no sobre un hecho cierto, probado e inconcuso –el carácter inexistente de las deudas–, sino sobre otra presunción fáctica o, incluso, sobre una conjetura, dando lugar de esta forma a una especie de «presunción de segundo grado» que carece por completo de amparo legal. En otras palabras, el artículo 140.4 de la LIS habilita a la Inspección a presumir –y, consecuentemente, a gravar– rentas cuya única prueba es presuntiva y resulta de la contabilización de deudas inexistentes, pero no permite sustituir la certeza del concepto legal «deuda inexistente» por otra presunción que equipare a tal concepto el supuesto de incertidumbre sobre la existencia, vigencia u origen de tales deudas.

[11] Así lo señaló la SAN de 30 de junio de 2010 (rec. núm. 341/2007 –NFJ039657–), FJ 4.º, apartados 9 a 11.

[12] La STS 2750/2016, de 22 de diciembre (rec. núm. 331/2016 –NFJ091563–), FF. JJ. 4.º y 5.º, consideró adecuado el criterio de la sala de instancia que entendió que el contribuyente no había acreditado la

En segundo lugar, la Administración tributaria también se ha afanado en dificultar que el contribuyente pueda probar la prescripción de la renta, pues ha negado que este efecto se deduzca de la contabilización de la deuda en un periodo prescrito. En este sentido, la DGT ha defendido en numerosas consultas a lo largo de los años que, para que no se aplique la consecuencia derivada de la presunción, el contribuyente debe probar que la renta ocultada se obtuvo en un periodo impositivo distinto del más antiguo no prescrito[13]. En definitiva, según esta tesis, la renta oculta debe imputarse al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que dicha renta se obtuvo en otro u otros ejercicios.

Ahora bien, la demostración del origen de la renta es extremadamente compleja, particularmente, si la Administración exige un gran rigor en la práctica de esta prueba, pues, en ese caso, la acreditación de estos hechos resulta prácticamente imposible. La cuestión fundamental es determinar si basta con probar que la sociedad realizó ventas sin declarar que han permitido la financiación de la sociedad mediante el registro del pasivo o si ha de haber una correlación absoluta al objeto de identificar cada venta ocultada con

realidad del pasivo que se pretendía hacer valer, al no haber justificado el origen de la deuda, lo que no permitía enervar la presunción. No obstante, el TS matizó que el recurso de casación excepcional para la unificación de doctrina no era el instrumento idóneo para la revisión de la prueba, lo cual determinaba que en el caso juzgado no pudiera alcanzar una conclusión diferente al tribunal de instancia.

13 Se trata de una doctrina consolidada de la DGT. Entre otras, se pueden citar las Consultas 1224/2001, de 21 de junio (NFC012830); 847/2003, de 19 de junio (NFC018059); 1179/2003, de 5 de septiembre (NFC026565); V0049/2009, de 15 de enero (NFC031777), o V3873/2015, de 3 de diciembre (NFC057301). A estos efectos, es interesante conocer la doctrina contenida en algunas de estas consultas. Para que se pueda constatar la tesis que ha mantenido la DGT en un periodo amplio de tiempo, se va a citar una de las más antiguas y la más moderna. En la Consulta 847/2003, de 19 de junio (NFC018059), la DGT señaló que:

> El sujeto pasivo tiene la facultad de probar la realidad de la generación de dicho pasivo, esto es, que corresponde a ingresos derivados de operaciones de ejercicios anteriores, en cuyo caso, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 19.1 de la LIS, la renta se imputaría a dichos periodos impositivos, sin perjuicio de que pudiera estar prescrito en ese momento el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria de dichos periodos mediante la correspondiente liquidación, así como la acción para imponer sanciones tributarias. En este caso, la apreciación de la prueba deberá valorarse en el curso del procedimiento inspector […] Si la renta procede de un ejercicio prescrito, debe imputarse a efectos fiscales a dicho ejercicio y, por tanto, no podría gravarse al haber ganado la prescripción, situación que debe probar el sujeto pasivo.

Por su parte, la Consulta V3873/2015, de 3 de diciembre (NFC057301), determinó que:

> La cancelación de la deuda ficticia registrada por la entidad consultante en su contabilidad tendrá los efectos fiscales establecidos en dicho precepto. Su importe se presume que constituye una renta a imputar al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos. No obstante, si la entidad consultante prueba, por cualquier medio de prueba admitido en derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la LGT, y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria, que la renta procede de un ejercicio prescrito, esta se imputará a dicho ejercicio.

una deuda ficticia, como ha exigido la doctrina de los órganos económico-administrativos, avalada por la jurisprudencia[14]. En la práctica, esta última tesis imposibilita la prueba. Además, no es necesaria ni razonable que exista una coincidencia entre tales cantidades, pues normalmente los ingresos no declarados superarán a las cantidades ingresadas en la tesorería de la sociedad mediante el registro de la deuda ficticia. No se trata con esta estrategia de blanquear todo el dinero generado en B, sino que responde a unas necesidades concretas de financiar ciertos gastos e inversiones. Por tanto, debería bastar con que se acredite que se han generado ingresos no declarados en cuantía suficiente para permitir la operativa descrita.

3.3. La posibilidad de la prueba en contrario por parte del contribuyente

Es claro que la presunción que está siendo objeto de estudio tiene carácter *iuris tantum*, lo que significa que el contribuyente puede realizar una prueba en sentido contrario para impedir que se le impute la renta que deriva de la misma. Ya se ha indicado que la Administración ha tratado de dificultar la prueba por parte del contribuyente a través de diferentes estrategias jurídicas. En particular, la Administración tributaria ha venido utilizando un criterio para interpretar la presunción, refrendado por algunos tribunales inferiores, que dificultaba enormemente al contribuyente llevar a cabo dicha prueba. Estos criterios administrativos se han referido a la determinación de los elementos sobre los que debe versar la prueba del contribuyente para evitar la aplicación de la presunción y, particularmente, en lo referente a la acreditación de la prescripción de la renta presunta derivada de la aplicación de dicha norma. Lo que de ningún modo resulta admisible es que, por la aplicación de unos criterios administrativos muy rigurosos en torno al objeto y a los medios de dicha prueba, casi hayan transformado la norma en una presunción *iuris et de iure*[15].

---

[14] La Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2004 señaló lo siguiente:

> Respecto a la alegación del reclamante de que se trata de una presunción *iuris tantum* y por tanto admite prueba en contrario a los efectos de manifestar que las ventas ocultadas y objeto del acta incoada por IVA en los citados ejercicios justifican en parte la renta no declarada resultante de la aplicación de las presunciones, hay que señalar que lo manifestado no implica una prueba por parte del contribuyente en el sentido de justificar el origen de las rentas no declaradas, ya que para que ello fuese posible sería necesaria una correlación absoluta que permitiera identificar cada venta ocultada con una deuda de acreedor o proveedor, cosa que aquí no sucede.

Este argumento lo hicieron suyo tanto la SAN de 4 de diciembre de 2007 (rec. núm. 324/2004 –NFJ027695–) como la STS de 7 de febrero de 2012, FJ 3.º (rec. núm. 427/2008 –NFJ091564–), al resolver los correspondientes recursos.

[15] Sánchez Manzano (2017) también considera que un excesivo rigor formal convertiría de facto la presunción *iuris tantum* en una *iuris et de iure*.

La prueba del contribuyente debe centrarse en los elementos fácticos, que afectan al hecho base de la presunción. En particular, podría referirse a dos aspectos:

- Una primera posibilidad consiste en determinar que la deuda es existente y real, lo que excluiría la aplicación de la presunción, de tal forma que no cabría deducir la existencia de una renta en aplicación de la presunción, pues para ello se ha de partir del hecho contrastado de que las deudas registradas son inexistentes. No obstante, ya se ha indicado que la prueba de la inexistencia del débito corresponde inicialmente a la Administración, que debe acreditar el hecho base de la presunción. También se podría acreditar por el contribuyente que el registro de dicha deuda o su mantenimiento en la contabilidad responde a un error contable[16]. En definitiva, con estas pruebas el contribuyente bloquearía la aplicación de la presunción.
- La segunda posibilidad consiste en probar que la renta oculta se obtuvo en un periodo prescrito. Este es posiblemente uno de los aspectos más controvertidos en cuanto a la interpretación de la norma que está siendo objeto de estudio. La cuestión es determinar la prueba que se considera válida a estos efectos. La Administración considera que para enervar los efectos de la presunción se exige que se acredite que la renta oculta se obtuvo en un periodo prescrito, lo cual es muy complicado de demostrar. Sin embargo, los contribuyentes han planteado numerosos recursos frente a este criterio administrativo al considerar que la prescripción de la renta oculta se deduce del hecho de que la deuda ficticia se haya registrado en un periodo prescrito, en la medida en que lo normal es que dicha renta no declarada se haya obtenido con anterioridad a que la misma se haya incluido en el circuito oficial de la contabilidad.

3.4. La corrección del criterio administrativo por la jurisprudencia. Análisis del *iter* procesal que ha culminado en la STS 1096/2023, de 25 de julio

La STS 1096/2023, de 25 de julio (rec. núm. 6934/2020 –NFJ090473–), ha resuelto la cuestión de la prueba que resulta necesaria para acreditar la prescripción de la renta oculta mediante una interpretación ponderada y razonable de la norma presuntiva. Dicha sentencia estima el recurso de casación interpuesto frente a la SAN de 15 de junio de 2020 (rec. núm. 626/2016 –NFJ079249–), que, a su vez, desestimó el recurso que el contribuyente había planteado frente a la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016. No obstante,

[16] Sánchez Manzano (2017) señala que, si existe un error contable y el substrato de la partida no responde a una deuda, ello en principio inhabilitaría la presunción, sin perjuicio de que redunde en otras consecuencias tributarias.

antes de analizar las conclusiones del TS para casar esta última sentencia, resulta conveniente analizar los argumentos expresados por la AN en la sentencia de instancia, en la que hizo suyas las tesis administrativas.

La cuestión principal que había que resolver en este procedimiento se refería a la prescripción de la renta presunta derivada de la aplicación de la presunción. Téngase en cuenta que en el caso juzgado el contribuyente no trató de probar la existencia y la realidad de la deuda, por lo que no trató de desacreditar que los pasivos eran ficticios. Precisamente, sobre la base de dicha circunstancia, pretendió acogerse al derecho que le otorga el artículo 134.5 del TRLIS de probar que la renta corresponde a otro periodo impositivo distinto del más antiguo de los no prescritos[17]. A tal efecto, el contribuyente defendió que, si la primera inscripción de una deuda ficticia en la contabilidad se produjo en un periodo prescrito, también estaría prescrita la renta que se pretendió ocultar con el registro de dicho pasivo.

El criterio defendido por la Administración era muy diferente, pues, como se ha analizado, solo admitía la prescripción cuando se hubiera probado que la renta se originó en un periodo prescrito. En este sentido, la Abogacía del Estado se opuso a los argumentos del recurrente señalando que el registro inicial de una deuda no es determinante del periodo en el que se obtuvo la renta, pues el pasivo puede devenir en ficticio de forma sobrevenida. Tanto el TEAC como la AN avalaron en instancias previas la tesis que sostuvo la inspección de imputar la renta presunta al periodo más antiguo de entre los no prescritos en aplicación del apartado 5 del artículo 134 del TRLIS. Esta conclusión se mantuvo a pesar de que la AN dio por probado que el registro contable de las deudas controvertidas se había realizado en un ejercicio prescrito, pues dicho tribunal estimó que esa circunstancia no impedía imputar la renta presunta al ejercicio comprobado no prescrito. Esto supone que, en tanto que la deuda inexistente se refleje en la contabilidad de un periodo no prescrito, la renta presunta también debe imputarse a este periodo, salvo que el contribuyente demuestre el origen temporal de dicha renta, al entender que el registro contable de la deuda no acredita suficientemente que la renta oculta proceda de un ejercicio prescrito. En definitiva, se considera que la prueba de la generación de la renta ocultada es independiente del momento en el que se registraron las deudas inexistentes, pues tal registro no determina el origen de dicha renta. A tal efecto, la AN asume como propia la alegación del abogado del Estado consistente en que el carácter ficticio del pasivo podía ser sobrevenido, por lo que en el momento de su inscripción contable la deuda podía ser real. En definitiva, la SAN de

[17] Así lo expresó el TS en el FJ 3.º 6 de la mencionada STS 1096/2023, de 25 de julio, que es del siguiente tenor:

> Pero es que, en el presente caso no se niega que los pasivos fueran ficticios y, precisamente, sobre la base de dicha circunstancia, la entidad recurrente pretende acogerse al derecho que le otorga el apartado 5, con la finalidad de demostrar que dicha renta (aflorada por la deuda inexistente) se corresponde con otro u otros periodos impositivos, distintos al más antiguo de los no prescritos.

15 de junio de 2020 defiende que la prueba de la generación de la renta ocultada no deriva del momento en que se registran en la contabilidad deudas inexistentes por primera vez, pues ello no acredita que tales deudas tengan el carácter de pasivos ficticios en ese momento. Por tanto, la simple aportación de un balance de un ejercicio prescrito en la que ya esté reflejada la deuda no es suficiente para considerar que la renta oculta procede de dicho ejercicio, pues no se puede afirmar que dicha renta se genera en el ejercicio en el que se registra originalmente el pasivo. Aun cuando las deudas inexistentes se hayan contabilizado en ejercicios anteriores, también figuran en los libros del ejercicio comprobado, por lo que la AN concluye que es de aplicación la presunción respecto de este último ejercicio. Además, la AN señala que, para evitar la aplicación de la presunción, el obligado tributario debe probar que la renta ocultada se generó en un ejercicio anterior al último ejercicio no prescrito, pues, en caso contrario, sería aplicable la presunción establecida en el artículo 134.5 del TRLIS, de tal modo que la renta presunta se imputaría al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos, señalando que dicha prueba se puede realizar con los datos de la propia contabilidad o con datos extracontables[18]. La AN señala expresamente que el criterio defendido por el recurrente no se desprende de la jurisprudencia anterior del TS, si bien esta afirmación ha sido rechazada de forma explícita por el propio TS.

Por su parte, el contribuyente planteó un recurso de casación al TS en el que alegó que el registro contable de la deuda en un ejercicio distinto y anterior al último no prescrito excluye la imputación temporal resultante del primer inciso de dicho apartado 5, que imputa la renta al último periodo no prescrito. En el caso juzgado, en la medida en que la deuda

[18] El FJ 2.º de la SAN de 15 de junio de 2020 señala que:

> En la exégesis de este precepto debemos considerar: […] 2. Lo que el sujeto pasivo debe acreditar, para evitar la imputación contenida en la norma a la que nos venimos refiriendo, es que la renta ocultada se generó en un concreto ejercicio. 3. La prueba de generación de la renta ocultada es independiente del momento en el que se registraron las deudas inexistentes, pues tal registro no determina el origen de la renta ocultada. 4. No podemos entender que la renta ocultada se genera en el ejercicio en el que se registran las deudas inexistentes por primera vez, que es lo que parece entender la recurrente, porque, de realizar esa interpretación, el precepto que analizamos perdería su lógica interna, ya que, en tal caso, nunca sería posible aplicar la renta al ejercicio más antiguo de los no prescritos, pues la generación de la renta coincidiría con el primer registro de las deudas inexistentes. No puede interpretarse una norma jurídica de forma que pierda su sentido y lógica interna […] Lo que el sujeto pasivo debe probar es que la renta ocultada corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, y lo puede hacer, con datos que resulten de la propia contabilidad, aunque esta no refleje la imagen fiel de la entidad, o con datos extracontables, pero en ningún caso se afirma en la repetida sentencia que el registro de deudas inexistentes, por sí mismo, suponga la generación de la renta ocultada […] El que las deudas inexistentes procedan de otros ejercicios es irrelevante, pues, si las deudas inexistentes tienen reflejo en ejercicios posteriores, a tales ejercicios debe aplicarse la presunción del artículo 134.4 del RDL 4/2004. Y la imputación temporal de renta oculta lo es, conforme al artículo 134.5 del RDL 4/2004, al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que dicha renta se obtuvo en otro u otros ejercicios, prueba que no se ha realizado en el supuesto de autos.

ya se encontraba registrada en la contabilidad en un periodo prescrito, la renta también se atribuiría a dicho periodo, por lo que no podría ser gravada. Esta era la cuestión principal que debía resolver el TS, es decir, determinar el periodo al que ha de imputarse la renta derivada de la presunción cuando la deuda inexistente se refleje contablemente en un ejercicio prescrito y en otros no prescritos[19].

La STS 1096/2023, de 25 de julio, concluyó que la interpretación de la presunción que había realizado la SAN recurrida era errónea o incorrecta, realizando una crítica de los fundamentos que utilizó la sentencia de instancia. El TS ha desmontado perfectamente los argumentos defendidos por la representación procesal de la Administración tributaria y que hizo suyos la AN. El TS concluye que es completamente incorrecto el entendimiento de la presunción por parte de la Administración, el TEAC y la AN. Considera que, para abordar la cuestión de cómo opera la excepción del apartado 5 del artículo 134 del TRLIS, así como la prueba exigible para que el contribuyente impute la renta no declarada a otro ejercicio distinto del último no prescrito, debe acometerse una interpretación coherente e integral del precepto. Así, critica que la SAN afirme que resulta irrelevante que las deudas inexistentes procedan de otros ejercicios, pues precisamente dicha circunstancia es la que permite que se desactive la regla de imputación de la renta al más antiguo de los ejercicios no prescritos. Por tanto, en contra del criterio expresado por la AN, sí resulta relevante que la deuda se haya registrado en un periodo anterior al de la regularización tributaria, particularmente, si dicho periodo está prescrito[20]. El TS destaca también que la interpretación que realiza la AN supondría trasladar al contribuyente la prueba de un hecho negativo, como es tener que probar que la deuda no existía desde el momento en que se contabilizó por primera vez, lo que no se deduce del precepto[21].

---

[19] El Auto del TS de 3 de junio de 2021 (rec. núm. 6934/2020 –NFJ082521–) consideró que la cuestión que presentaba un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

> Determinar, a la vista de la sentencia de esta Sala Tercera de 5 de octubre de 2012, si en el supuesto de «deudas inexistentes» registradas contablemente, la imputación temporal de la renta ha de verificarse –de conformidad con el apartado 4 del artículo 134 del TRLIS– respecto del ejercicio del registro contable, o bien resulta de aplicación, en todo caso, la regla del apartado 5 de dicho precepto, de tal manera que, pese a la prueba contable no controvertida, la renta deba imputarse al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, exigiendo para eludir dicho criterio temporal que sea, en su caso, el contribuyente quien aporte pruebas sobre el origen temporal de la renta a regularizar.

[20] En este sentido, en el FJ 3.º 5 señala lo siguiente:

> De entrada, resulta equívoca la sentencia al expresar «que las deudas inexistentes procedan de otros ejercicios es irrelevante», afirmación que no cabe mantener por cuanto, precisamente, dicha circunstancia está en la base de la excepción que desactiva la regla de imputación de la renta al más antiguo de los ejercicios no prescritos.

[21] A tal efecto, el FJ 3.º 6 determina que:

> Tendría que probar algo que no existe que ha sido contabilizado, esto es, un pasivo inexistente. En este sentido, sin perjuicio de que la Administración y la sentencia recurrida cargan al contribuyente con la obligación de demostrar un hecho negativo –esto es, que la deuda no existía

Coincidimos plenamente con el criterio expresado por el TS en esta sentencia. La tesis administrativa, avalada por la AN, no tiene ningún sentido, pues exige que, para evitar la aplicación de la presunción, el contribuyente realice una prueba en sentido contrario del hecho consecuencia (imputación de una renta), cuando la prueba debe girar sobre el hecho base de la misma (la contabilización de un pasivo inexistente). Además, esta prueba sería prácticamente imposible, pues supondría, bien demostrar un hecho negativo, como es la no obtención de la renta que se presume, o bien probar que la misma se obtuvo en un periodo prescrito. Sin embargo, la prueba no debe girar sobre la renta oculta, sino sobre la deuda registrada. Se ha de determinar si de la misma se puede presumir la existencia de una renta y el periodo al que esta se imputa. La consecuencia a la que llega la sentencia de instancia solo sería admisible si la Inspección hubiera acreditado la obtención de una renta real a través de una prueba directa, pero no cuando la misma se presume del registro contable de una deuda inexistente. La renta solo existe de forma presuntiva, derivándose precisamente de la existencia del registro contable del pasivo ficticio. Por tanto, el contribuyente no tiene que probar que la renta atribuida se obtuvo en un periodo diferente del que se deduce de la propia contabilización del pasivo.

Debe tenerse presente que el enlace entre el hecho base y el hecho consecuencia de la presunción es que la contabilización de una deuda inexistente tiene como objetivo encubrir la obtención de una renta no declarada. Por tanto, admitida la realidad de la inscripción contable de la deuda inexistente, se ha de considerar también que la renta que se presume se obtuvo de forma previa a la contabilización de dicho pasivo. Además, en muchos casos, la contrapartida a la contabilización de la deuda inexistente es la entrada de tesorería, por lo que habría que plantearse cuál podría ser la procedencia de este dinero si la renta no declarada no se hubiera generado con anterioridad a dicho registro. En esta situación, difícilmente se puede argumentar que la renta se ha obtenido con posterioridad, pues los ingresos no declarados han tenido que obtenerse con carácter previo al ingreso de efectivo en la tesorería de la sociedad, y lo mismo sucede cuando las deudas ficticias financian directamente cuentas de activos o de gastos, pues, si la deuda es inexistente, es claro que estas partidas se han satisfecho en efectivo, con dinero no declarado por la sociedad. Es más, lo normal será que las rentas se hayan obtenido en un periodo anterior al del registro de la deuda inexistente, pues, cuando se contabiliza el pasivo ficticio no es cuando la renta se obtiene, sino cuando surgen las necesidades de tesorería para afrontar ciertos gastos o inversiones, por lo que puede tratarse incluso de una renta de cierta antigüedad. En suma, dado que la presunción permite derivar la renta de la deuda ficticia registrada, se ha de concluir que ambos elementos están totalmente conectados. Este enlace directo permite no solo dar por acreditada la existencia de la renta, sino también el periodo en el que esta se obtuvo, es decir, opera de forma bidireccional, de tal forma que debe permitir la prueba de aquello que perjudica al contribuyente y de lo que le pueda

desde un determinado momento, en concreto, desde que se contabilizó–, dicha obligación no se infiere en modo alguno del precepto.

beneficiar. Por tanto, acreditado que la deuda se registró por primera vez en un periodo prescrito, la renta también se entenderá generada en dicho periodo. Téngase en cuenta que la norma ya exime a la Inspección de tener que probar el origen de la renta, pues la misma se deriva del descubrimiento de una deuda ficticia, lo que facilita enormemente la regularización del contribuyente. En efecto, la presunción permite aligerar la carga de la prueba, pues la Administración no tiene que probar la defraudación, es decir, el origen de las rentas no declaradas, sino que le basta con acreditar la existencia de un pasivo ficticio para que dichas rentas se entiendan probadas, lo que motiva que la Administración no tenga un incentivo para investigar el origen real de tales rentas, al ser este hecho más complicado de acreditar. Lo que de ningún modo permite presumir la norma es que la deuda inexistente se corresponde con una renta futura o que el pasivo era real, pero devino en ficticio de manera sobrevenida. Podría ser así y la Administración podría en muchos casos acreditar de forma sencilla desde cuándo el pasivo tuvo carácter ficticio, pues bastaría con requerir al acreedor sobre la fecha de pago de esta deuda, pero de ningún modo se puede deducir esta conclusión de la presunción. Debe ser la Inspección la que tiene probar que la renta no declarada se generó con posterioridad a la inscripción del pasivo en un periodo no prescrito. En suma, la presunción ha de entenderse en sus propios términos, pues, en la medida en que el pasivo inexistente encubre unos ingresos por ventas no declaradas, la renta se habrá obtenido, con carácter general, con anterioridad al registro de la deuda, que es lo que ocurre en la generalidad de los casos.

Otra cuestión que indicaba la AN para avalar sus tesis es que la norma perdía su sentido si la renta presunta se imputaba en el periodo de la primera inscripción contable del pasivo ficticio, porque, de ser así, nunca se podría imputar al último periodo no prescrito, tal y como señalaba el apartado 5 del artículo 134 del TRLIS. La AN considera que esta interpretación da lugar a que la norma pierda su lógica interna porque, descubierta la renta, inmediatamente habría que aplicar automáticamente la prescripción de la misma. Es cierto que esa consecuencia se habría producido en el caso juzgado porque la inscripción contable inicial del pasivo ficticio se realizó en un periodo prescrito. Sin embargo, dicha interpretación no anula el efecto de la norma con carácter general, pues, cuando la Inspección descubra una deuda inexistente que se haya registrado por primera vez en un periodo impositivo que no esté prescrito, podrá aplicar la presunción con plenos efectos, pues la renta presunta también se imputará a un periodo no prescrito. No obstante, es cierto que, si en el último periodo no prescrito, la deuda ficticia no hubiera sido aún contabilizada, no tendría sentido la imputación a este periodo, sino al del registro del pasivo inexistente. Esto lo que demuestra es que hubiera sido más acertado que el apartado 5 del artículo 121 de la LIS –y las normas anteriores equivalentes– se hubiera referido al periodo de registro de la deuda ficticia a efectos de la imputación temporal de la renta en vez de hacerlo al último periodo no prescrito[22].

[22] En este sentido, Chico de la Cámara (1996) considera que hubiera sido más coherente integrar las rentas en el periodo impositivo en el que fueron registradas las deudas.

Esta interpretación de la norma obliga a la Administración a actuar con diligencia si quiere corregir adecuadamente esta situación, siempre dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar del periodo en el que se registró por vez primera la deuda inexistente. Si culmina el señalado plazo de prescripción, ya no podrá imputar a la sociedad la renta ocultada en caso de que se descubra el pasivo ficticio. Téngase en cuenta que esta renta también se generó en un periodo prescrito, por lo que tiene toda su lógica que no se pueda exigir transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar. En el caso de que la Administración acreditara con una prueba directa la existencia de la renta, no podría tampoco exigirla por haber prescrito, así que ese mismo efecto debe producirse con mayor énfasis si la renta deriva de la aplicación de una presunción legal. El hecho de que la deuda se mantenga en el balance durante periodos no prescritos no puede cambiar el hecho de que la renta que se pretendía ocultar con la contabilización de aquella se generó en un periodo prescrito. Por seguridad jurídica, la Administración debe actuar dentro del plazo de prescripción, pues, una vez transcurrido este, la situación habrá quedado consolidada. El criterio administrativo, avalado por la AN, supone en la práctica la imprescriptibilidad de la renta presunta, pues normalmente el pasivo va a continuar reflejándose en la contabilidad en los periodos siguientes no prescritos y, mientras que esto ocurra, la Administración va a considerar que la renta no está prescrita, pues imputará la renta al último periodo no prescrito, aunque se trate de una deuda muy antigua. Esta situación es la habitual en este tipo de casos, pues lo normal es que la deuda inexistente se mantenga en el balance durante muchos años después de su primera inscripción contable.

Finalmente, el TS centró la cuestión litigiosa en la determinación de qué prueba se entendía suficiente para acreditar que la renta se obtuvo en un periodo prescrito, y, en particular, si dicho efecto se podía derivar automáticamente del hecho de que la deuda se haya registrado inicialmente en un periodo también prescrito o si hace falta otras pruebas extracontables. Esta cuestión, que el TS aclara de forma definitiva, será objeto de un estudio individualizado a continuación.

4. La prueba de la prescripción de la renta mediante la acreditación de que el pasivo ficticio se registró en los libros contables en un periodo prescrito

El segundo aspecto relevante que aborda la STS 1096/2023, de 25 de julio, se refiere a la utilidad de la contabilidad como medio de prueba, lo cual presenta ciertas cuestiones controvertidas. No obstante, no se trata de resolver esta problemática de forma general, sino en relación con el asunto que está siendo objeto de estudio. A estos efectos, se trata de determinar si la prueba de la contabilización de la deuda ficticia en un periodo prescrito es suficiente para entender acreditada la prescripción de la renta o si, por el contrario, se precisa una prueba extracontable que ratifique ese hecho.

La Administración ha mantenido una postura muy estricta en la admisión de la contabilidad como prueba cuando se descubra un pasivo ficticio. Las consultas más antiguas de la

DGT consideraban que, cuando los libros recogían una deuda inexistente, no reflejaban la imagen fiel, pues la falsedad de la contabilidad impedía considerarla como medio de prueba. En este sentido, la Consulta 1241/1999, de 19 de julio (NFC010012), cuestiona que los libros de contabilidad hagan prueba suficiente, precisamente porque, al recoger una deuda inexistente, es claro que dichos documentos carecen de veracidad, por lo que se indica que es el contribuyente quien debe acreditar el origen de las partidas controvertidas utilizando otros medios alternativos de prueba[23]. Ahora bien, en las consultas más recientes, a efectos del reconocimiento de los pasivos y activos no contabilizados, dicho centro directivo se remite a los preceptos que regulan la prueba, aun en el caso de que en la contabilidad exista algún registro que no sea veraz, de tal forma que el contribuyente podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en derecho, que valorará en cada caso la Administración tributaria[24]. Sin embargo, en ninguna de ellas se determina de forma precisa la prueba que resulta necesaria y, mucho menos, se admite que el registro contable de la deuda en un periodo prescrito acredite que la renta se obtuvo también en dicho periodo. Esta evolución de la doctrina administrativa se debe a la jurisprudencia del TS que se analizará a continuación, que admitió en estos casos la contabilidad como medio de prueba, al menos, desde la Sentencia de 5 de octubre de 2012 (rec. núm. 259/2010 –NFJ048688–). Esta tesis también la aplicó el TEAC en la Resolución de 21 de marzo de 2013 (RG 7722/2012 –NFJ050593–), en la que, como consecuencia de la citada sentencia, rechazó la tesis de la Administración que, por no reflejar la imagen fiel de la entidad, no admitió la contabilidad como medio de prueba para acreditar el periodo impositivo al que resultaba imputable la renta presunta derivada de deudas inexistentes[25].

La jurisprudencia, particularmente la STS 1096/2023, de 25 de julio, ha corregido este criterio administrativo, que, además, había sido avalado por los órganos económico-administrativos y por algunos tribunales inferiores, como la AN. En este sentido, la mencionada

---

[23] La DGT señala que:

> En el caso planteado, los libros no reflejan la imagen fiel del patrimonio de la entidad como consecuencia de recoger deudas inexistentes. Su falta de veracidad condiciona su valor a estos efectos, por lo que el contribuyente tendrá que acudir a otros medios alternativos con el objeto de acreditar el origen de las partidas referidas.

[24] *Vid*. las Consultas V0049/2009 y V0055/2009, de 15 de enero, y V3873/2015, de 3 de diciembre.

[25] En el FJ 3.º afirma con toda claridad que:

> El artículo 140.5 de la Ley 43/1995 […] no establece limitación alguna respecto de los medios de prueba que el contribuyente puede emplear para acreditar que la renta presunta corresponde a un periodo distinto del más antiguo entre los no prescritos, esto es, no exige necesariamente una prueba extracontable, por lo que resultará válido cualquier medio de prueba admitido en derecho, incluidos los libros de contabilidad de los empresarios debidamente legalizados. Respecto del rechazo a la validez probatoria de tales libros contables formulado por el órgano recurrente sobre la base de que al registrar deudas inexistentes no reflejarían la imagen fiel del patrimonio de la entidad, tal afirmación no puede ser aceptada por este tribunal. Así, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de octubre de 2012 […].

SAN de 15 de junio de 2020 fue recurrida en casación con el argumento de que, una vez acreditado el registro contable de la deuda en un ejercicio anterior al último no prescrito, no cabe la exigencia de otras pruebas extracontables para aplicar el segundo inciso del artículo 134.5 del TRLIS, pues la propia constancia contable de la deuda en un periodo prescrito permite aplicar la excepción prevista en este precepto. Lo que el TS debía resolver es si la prueba contable, acreditada y no controvertida, del registro inicial de la deuda en un periodo prescrito debe ser un medio válido para imputar la renta presunta a un ejercicio distinto y anterior al último no prescrito.

Lo que ocurre normalmente en este tipo de situaciones es que la Inspección comprueba un periodo no prescrito en el que el pasivo ficticio se encuentra en el balance, pues, como se ha indicado, normalmente se mantiene en esta situación durante años. En tal caso, si la deuda se registró por primera vez en un periodo prescrito, el contribuyente podría aportar los libros de este ejercicio para demostrar que la renta también se encuentra prescrita. Esta tesis se fundamentaría en la idea de que, si la deuda ya se encontraba registrada en un periodo prescrito, se ha de presumir que la renta no declarada que trató de encubrir también lo está. Precisamente, la STS 1096/2023, de 25 de julio, resuelve la cuestión de si la prescripción de la renta presunta se entiende acreditada con la mera aportación de la contabilidad del ejercicio en el que se registró la deuda inexistente o si, por el contrario, se requiere a tal efecto otro tipo de pruebas de carácter extracontable. La cuestión es si se debe considerar que la contabilización por primera vez de la deuda ficticia en un periodo prescrito prueba también la prescripción de la renta, de tal forma que la primera inscripción del pasivo en los libros contables es determinante también del periodo de generación de la renta.

El TS reflexiona sobre el carácter de la presunción y concluye que la suficiencia de la prueba del registro contable deriva de la propia existencia de dicha presunción. El TS considera que, si la ley establece la presunción de una renta no declarada a partir de la contabilización de deudas inexistentes en un periodo no prescrito, se debe admitir también que la prueba en contrario, a los efectos del apartado 5 del artículo 134 del TRLIS, consista en acreditar su registro por primera vez en los libros contables de un ejercicio prescrito[26]. El tribunal concluye que la presunción legal debe proyectarse por igual respecto a la Administración y al contribuyente (no puede operar a geometría variable, señala el TS). Además, desmonta otro argumento utilizado por la AN, según el cual, al reflejarse la deuda año a año, puede facilitar el refugio de deudas inexistentes en periodos prescritos.

[26] En concreto, en el FJ 3.º 7 señala lo siguiente:

> Esta sala considera que, si la propia ley establece la presunción de una renta no declarada a partir del mero registro de deudas inexistentes en los libros de contabilidad nada impide que, a los efectos del referido apartado 5 del art. 134 del TRLIS, la prueba en contrario consista en acreditar su registro en la contabilidad de ejercicios prescritos, coyuntura que ha demostrado la entidad recurrente, como reconoce la propia sentencia de instancia.

El TS considera, por el contrario, que este hecho supone una mayor exhibición a los efectos de posibilitar la regularización administrativa del IS, pues en todos los periodos que se regularicen posteriormente la Administración podrá detectar la existencia de dicho pasivo ficticio[27]. Por tanto, el mantenimiento de dicha deuda inexistente durante varios periodos impositivos le da más visibilidad a esta situación, lo que facilita la regularización administrativa.

El TS da un toque de atención a la AN, pues señala expresamente que la suficiencia de la prueba contable a los efectos analizados ya había sido reconocida en sentencias previas de dicho tribunal, como la citada anteriormente de 5 de octubre de 2012 y, además, concluye que la lectura que hace la AN de esta última sentencia no es adecuada[28]. En la sentencia de 2012, el TS resolvió varias cuestiones, aunque al parecer no quedaron del todo claras. En primer lugar, señala que, aunque la presunción no se refiera a la prescripción, sí debe desplegar sus efectos si el contribuyente acredita que los pasivos ficticios se han financiado con rentas no declaradas, pero obtenidas en un periodo prescrito, pues dicha norma no evita los efectos de la prescripción cuando se produzca una ocultación del contribuyente. Se trata de una norma que facilita la liquidación del impuesto por la Administración, sin perjuicio de la prueba de la prescripción por el contribuyente[29]. Ahora bien, lo más relevante de esta

---

[27] Señala en el FJ 3.º 8 que:

> Debe resaltarse, una vez más, que la suficiencia de la prueba del registro contable deriva de la propia existencia de la presunción. Si la regularización se ha establecido sobre la base de una presunción, atendiendo exclusivamente al registro contable en un determinado ejercicio no prescrito (2008 y 2009), el registro contable debe servir también para demostrar la inexistencia de la deuda en un ejercicio prescrito (2007). Dicho de otra forma, la presunción legal no puede operar a geometría variable, de modo que su anverso y el reverso debe proyectarse por igual respecto de la Administración y del contribuyente. Ante la eventualidad de que ese reflejo contable, año tras año, pueda facilitar el refugio de deudas inexistentes en periodos prescritos, lo cierto es que también comporta una mayor exhibición a los efectos de posibilitar la regularización administrativa.

[28] El TS señala en el FJ 3.º 7:

> Que, a estos efectos, resulte suficiente la prueba contable es algo que corrobora también nuestra jurisprudencia […] Por tanto, el TS, en la sentencia referida, dio carta de naturaleza –como prueba suficiente– a la propia contabilidad, sin que esta Sentencia de 5 de octubre de 2012, en particular, los párrafos que hemos enfatizado mediante subrayado, puedan avalar la lectura que de la misma obtiene la sentencia de la AN aquí recurrida.

[29] En el FJ 4.º señaló que:

> La ley no alude expresamente a la prescripción al señalar solo que el sujeto pasivo puede probar que la renta corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, pero resulta patente, si esta prueba permite al sujeto pasivo acreditar que los activos ocultos o pasivos ficticios se han financiado con rentas no declaradas, pero obtenidas en un periodo distinto, que la prescripción debe desplegar sus efectos. El artículo 140 no era una norma dirigida a evitar los efectos de la prescripción, ante una ocultación del contribuyente, sino una norma de liquidación del impuesto mediante una serie de presunciones legales para facilitar esa liquidación en estos casos, sin perjuicio de la prescripción cuando ésta se probase por el sujeto pasivo.

sentencia es que, para probar el origen de la renta y el periodo impositivo al que la misma resultaba imputable y, en definitiva, la posibilidad de imputar la renta presunta a un periodo anterior prescrito, el TS admite la validez de los libros de contabilidad sin que sea necesaria una prueba extracontable. Si se considera que los libros no reflejan la imagen fiel de la entidad, lo que habría que cuestionar es si la deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero, una vez que se considera probado que se trata de una deuda inexistente, es la contabilidad, entre otros medios, la que puede permitir la acreditación de la fecha del registro de dicha deuda. En suma, la conclusión es que, para fijar el momento en que se generó la renta, así como el periodo impositivo al que resulta imputable, es válido cualquier medio de prueba admitido en derecho, incluidos los libros de contabilidad[30]. Ese mismo criterio se sostuvo en la STS 137/2017, de 31 de enero (rec. núm. 2346/2015 –NFJ066027–), en la que se resolvió también la cuestión de la imputación temporal de las rentas presuntas por pasivos ficticios, aunque en este caso se trataba de la aplicación de la normativa foral de Bizkaia[31]. A nuestro juicio, resulta inexplicable que en 2023 el TS se haya tenido que pronunciar de nuevo sobre el valor de la contabilidad como medio de prueba de que la renta presunta se imputa a un periodo prescrito, corrigiendo no solo a la Administración, sino también al TEAC y a la AN. El hecho de que haya tenido que ser el propio TS el que defienda nuevamente este criterio es indicativo de que los órganos de inspección han mantenido una tesis contraria a la jurisprudencia existente, pues, como se ha indicado, dicho tribunal había fijado doctrina sobre este asunto en, al menos, dos sentencias previas.

---

[30] La sentencia, que estimó un recurso de casación para unificación de doctrina, señaló en el FJ 5.º lo siguiente:

> Los casos comparados se refieren al supuesto de «deudas inexistentes» o «pasivo ficticio», coincidiendo las sentencias comparadas en que la contabilidad reflejaba deudas inexistentes.
>
> La discrepancia surge, sin embargo, a la hora de dar o no validez a los libros de contabilidad, no a efectos de la presunción de la generación de la renta, sino para la prueba del origen de la deuda y su imputación a un periodo anterior prescrito.
>
> En contra del criterio de la Inspección y que viene a confirmar la sala, aunque con un argumento que no se correspondía con lo debatido, hay que reconocer que la ley no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta bien en un periodo anterior prescrito, bien a otro más moderno, aun cuando no estuviere prescrito, por lo que resulta válido cualquier medio de prueba admitido en derecho, incluidos los libros de contabilidad, a la hora de fijar el momento en que se generó la renta así como el periodo impositivo al que resulte imputable.
>
> Por tanto, la justificación dada para excluir la documentación contable, relativa a que los libros de los empresarios no reflejan la imagen fiel de la entidad, puede tener sentido a la hora de determinar si una deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental.

[31] El FJ 4.º de dicha sentencia, tras citar los fundamentos de la STS de 5 de octubre de 2012, concluyó que: «Esta doctrina nos lleva a estimar la prescripción alegada, pues reflejado el pasivo fáctico en la contabilidad de 2004, no podía imputarse la renta presunta a los ejercicios posteriores, sino en el ejercicio en que se produjo».

Como resultado de todo lo anterior, el TS concluye que la incorporación de un pasivo ficticio no afecta al valor probatorio de la contabilidad en su conjunto, al menos, cuando la falta de veracidad afecte a registros concretos. En otro caso, no es que la contabilidad no se pueda utilizar como prueba a estos efectos, sino que probablemente tampoco serviría como punto de partida para determinar la base imponible del IS, pues, si los datos contables están falseados de manera general, dicha base debería cuantificarse por la Inspección por el método de estimación indirecta[32].

Además, considera que la contabilidad hace prueba suficiente para acreditar la prescripción de la renta imputada, por lo que, si se prueba que el pasivo ficticio estaba contabilizado en un ejercicio prescrito, no procede la regularización de la mencionada renta. En definitiva, si la contabilidad es un medio de prueba válido de la existencia de un pasivo ficticio, también lo es a efectos de la determinación del periodo en el que se generó la renta que deriva de la contabilización de dicho pasivo[33]. Si la contabilidad no se admite como prueba, no se podría utilizar como medio para sustentar la presunción, pues no permitiría acreditar el hecho base de la misma. Por tanto, para que la presunción resulte de aplicación, la deuda ficticia debe ser una irregularidad contable aislada en un marco contable que resulte, en general, respetuoso con los principios que regulan dicho ámbito. La jurisprudencia analizada va a obligar a la Administración tributaria a cambiar los criterios que aplica desde hace años en relación con esta materia. El TS concluye que, si la contabilidad se utiliza como prueba a los efectos que perjudican al contribuyente, también se ha de admitir a los efectos que le puedan beneficiar, pues en relación con la prueba tienen que existir unas mismas reglas. Es de sentido común que, si la contabilidad es la prueba de la existencia del pasivo ficticio, también debe permitir acreditar la fecha en la que el mismo se registró. No tiene sentido que se dé validez a la contabilidad para ciertos efectos, mientras que, para otros, curiosamente aquellos que podrían beneficiar al contribuyente, se considere que su falta de veracidad la inhabilite como medio probatorio. No puede ser que un elemento de prueba tenga una eficacia unidireccional, sino que, una vez admitido como prueba, debe desplegar su eficacia a todos los efectos, por la que la prueba derivada de la contabilidad debe tener un sentido bidireccional. Es cierto que son dos contabilidades distintas, la del periodo comprobado por la Administración, que no estaría prescrito, y la del ejercicio en el que se registró inicialmente el pasivo ficticio, que sí lo estaría, pues en otro caso no tendría relevancia dicha prueba. Por tanto, los libros contables de ambos periodos podrían estar en una situación diferente, lo que podría tener relevancia a efectos probatorios frente a terceros, incluida la

[32] Así lo considera también Sánchez Manzano (2017).

[33] El FJ 4.º establece el contenido interpretativo de la sentencia en el sentido siguiente:

> Cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un periodo impositivo distinto al más antiguo de entre los no prescritos.

Administración tributaria, como se analizará en el epígrafe siguiente, pues, a estos efectos, podría ser relevante que los libros hayan sido o no legalizados en plazo.

Por tanto, la eficacia probatoria de la contabilidad correspondiente al periodo prescrito es coherente con el hecho de que la Administración haya admitido como prueba la contabilidad del periodo no prescrito a efectos de presumir la existencia de la renta. La Administración tuvo todo el plazo de prescripción del derecho a liquidar para poder descubrir el pasivo ficticio e imputar la renta presunta que se deriva del mismo. Una vez transcurrido dicho plazo, la renta presunta también se encuentra prescrita. Así debe ser de acuerdo con las reglas generales que rigen el procedimiento tributario y las normas de la LGT relativas a la prescripción del derecho a liquidar.

Este criterio permite probar de forma sencilla la prescripción de la renta cuando el registro inicial de dicha deuda inexistente se haya producido en un periodo prescrito. En definitiva, cuando exista un pasivo ficticio en la contabilidad, que normalmente se mantendrá en el balance de la entidad durante varios ejercicios, habrá que determinar el periodo en el que se registró por primera vez, pues, si este hecho ocurrió en un periodo prescrito, no se podrá gravar la renta presunta que deriva del mismo por haber prescrito.

Por tanto, se puede afirmar que, para que la renta imputada se considere prescrita, el contribuyente no ha de probar que la renta se obtuvo en un periodo prescrito, que es el criterio que ha defendido la Administración tributaria, sino que la deuda ficticia se registró en un periodo que ha alcanzado la prescripción. A nuestro juicio, el contribuyente solo debe probar el origen de la renta cuando pretenda acreditar que esta se obtuvo en un periodo anterior al registro contable de la deuda ficticia. Se trata del caso en el que el pasivo se contabilizó en un periodo no prescrito, con lo que, de acuerdo con la presunción, la renta se entendería generada en dicho periodo y, sin embargo, la renta se obtuvo en un periodo anterior prescrito. En cualquier caso, ya se ha señalado que la demostración del origen de la renta es una tarea compleja, sobre todo, si se tiene en cuenta el rigor probatorio que la Administración exige a tal efecto.

5. La necesidad de que los libros se encuentren «debidamente legalizados» para que hagan prueba frente a la Administración tributaria

5.1. Planteamiento de la cuestión controvertida

Una vez resuelta la cuestión de si se puede utilizar la contabilidad del periodo en el que se registró por vez primera una deuda inexistente para probar que la renta presunta se generó en un periodo prescrito, se plantea otro problema que es muy relevante en la práctica,

y que, a nuestro juicio, no está resuelto por la jurisprudencia que ha sido analizada. La cuestión es determinar si se precisa que la contabilidad cumpla algún requisito para que sirva como medio de prueba y, en particular, si a tal efecto es necesaria la legalización de los libros en el Registro Mercantil.

Es cierto que tanto las SSTS de 5 de octubre de 2012 (FJ 5.º) y de 25 de julio de 2023 (FJ 3.º 7) como la Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013, cuando reconocen como medio de prueba la contabilidad de los empresarios, se refieren en todo momento a los libros contables «debidamente legalizados». De ahí se podría inferir que, cuando los libros contables estén legalizados en el plazo que establece la normativa mercantil, la contabilización de una deuda inexistente en un periodo prescrito hace prueba de la prescripción de la renta oculta, pero no ocurre lo mismo cuando se haya incumplido el deber de legalizar los libros contables en tales plazos. Sin embargo, esta afirmación ha de matizarse, pues debe analizarse con mayor profundidad y rigor si la legalización de los libros en plazo es un requisito ineludible para que estos puedan utilizarse como prueba frente a terceros, incluidas las Administraciones tributarias. Esta cuestión es muy relevante, en la medida en que la situación contraria está muy generalizada en la realidad, pues, además de que muchas empresas no legalizan los libros, otras lo hacen de forma sistemática fuera de plazo. En este contexto, es relevante la interpretación del término «debidamente», pues, aunque algunas sentencias y resoluciones utilizan dicho adverbio de forma recurrente, no se plantean las cuestiones controvertidas que pueden derivar del cumplimiento tardío o de la falta de cumplimiento del deber de legalizar. Por ello, es preciso analizar de forma sosegada algunos de los problemas que pueden surgir en relación con esta cuestión y la solución que debe darse a los mismos.

Antes de estudiar tales problemas aplicativos, se ha de analizar en qué consiste la legalización de los libros, su distinción del depósito de las cuentas anuales, así como las consecuencias del incumplimiento de estas obligaciones, tanto a efectos mercantiles como fiscales. Además de un planteamiento general, se va a examinar más específicamente si la contabilidad, incluso aunque los libros no hayan sido legalizados, puede constituir una prueba inequívoca de que el pasivo ficticio se contabilizó en un periodo prescrito, lo que determinaría también la prescripción de la renta presunta.

5.2. La legalización de los libros y el depósito de las cuentas. Análisis material de estos deberes y las consecuencias de su incumplimiento

La legalización de los libros y el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil son dos deberes diferentes que competen a los empresarios. Así, tienen un distinto ámbito material, pues afectan a documentos diferentes, y también han de cumplirse en dos momentos diferenciados.

En primer lugar, la legalización es un trámite previsto en el Código de Comercio a través del cual se da autenticidad al contenido de los libros contables[34], pues se supone que con ello se impide la alteración de los apuntes contables, lo que permite que los libros tengan valor probatorio. Los empresarios han de proceder a legalizar los libros antes de que transcurran cuatro meses desde la fecha del cierre del ejercicio y, desde 2015, dicho deber se cumple de forma telemática en el Registro Mercantil, a través del programa Legalia[35]. Tras la aprobación de la Instrucción de 12 de febrero de 2015, la legalización de los libros tiene poco que ver con lo previsto en el artículo 27 del Código de Comercio, que regula un procedimiento de la era analógica. Se ha cambiado completamente la forma de presentación de los libros contables, en la medida en que su cumplimentación se realiza normalmente en soporte electrónico, por lo que el procedimiento para la legalización de los libros se ha adaptado a los nuevos modelos de gestión contable. En cuanto al valor probatorio de los libros legalizados, opera en el ámbito interno de la sociedad, en relación con sus accionistas, pero también tiene efectos frente a terceros, como son los organismos públicos, incluidas las Administraciones tributarias y los tribunales.

En segundo lugar, los empresarios han de realizar el depósito de las cuentas anuales[36] dentro del mes siguiente a su aprobación, de acuerdo con el artículo 279 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC).

A continuación, se han de analizar las consecuencias del incumplimiento, en plazo, de las citadas obligaciones. En el ámbito mercantil, mientras que la ausencia de legalización de los libros no conlleva sanción alguna, la falta de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil sí puede dar lugar a sanciones importantes[37]. Es cierto que hasta fechas recientes no ha sido habitual la imposición de sanciones económicas, entre otras razones porque hasta 2021 no se había desarrollado un régimen sancionador específico en caso de falta de presentación de las cuentas anuales. Esta laguna se ha colmado mediante la previsión de la

[34] Los libros que se han de legalizar son los siguientes: libro diario y libro de inventario y cuentas anuales (art. 25.1 del Código de Comercio); libro de actas (arts. 26 del Código de Comercio y 106 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil); libro registro de acciones nominativas, en el caso de sociedades anónimas y en comandita por acciones, y libro registro de socios, en el de sociedades limitadas (art. 27 del Código de Comercio); y libro registro de contratos, únicamente en el caso de sociedades unipersonales (art. 16 del TRLSC).

[35] La legalización telemática obligatoria se ha previsto en el artículo 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, y dicho procedimiento fue desarrollado por la Instrucción de 12 de febrero de 2015 de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

[36] En cuanto al contenido de las cuentas anuales, el artículo 254.1 del TRLSC dispone que: «Las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria».

[37] El incumplimiento de este deber puede llevar aparejada la imposición a la sociedad de una multa por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por un importe de 1.200 a 60.000 euros (art. 283 de TRLSC).

disposición adicional undécima del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas. La disposición fija el plazo del que dispone el ICAC para resolver y notificar la resolución en el procedimiento sancionador, así como los criterios para determinar el importe de la sanción, que se hace depender de que se haya presentado o no la última declaración ante la Administración tributaria –se supone que se refiere a la última autoliquidación del IS, aunque los términos empleados no son técnicamente acertados–. Lo cierto es que no se llega a entender cuál es la relevancia de la presentación o no de las autoliquidaciones del IS –en cuyo caso se habrá cometido probablemente una infracción tributaria– en la determinación de la sanción que corresponde por el incumplimiento de una obligación mercantil.

La falta de depósito de las cuentas anuales conlleva otras sanciones adicionales. Por un lado, se establece el cierre de la hoja registral[38], lo que impide a la sociedad la inscripción de actos y documentos societarios en el Registro Mercantil. Por otro lado, el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, ha introducido una nueva sanción por el incumplimiento de este deber. A tal efecto, se ha incorporado una nueva letra f) al artículo 147.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio[39], que establece que la Administración tributaria podrá revocar el NIF de una entidad cuando se constate el incumplimiento durante cuatro ejercicios consecutivos de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil. Finalmente, podrían derivarse otras responsabilidades a los administradores por el incumplimiento de sus funciones, particularmente en caso de que la sociedad sea declarada en concurso de acreedores.

Otra cuestión diferente es la determinación de las posibles sanciones tributarias que pudieran corresponder como consecuencia de alguna de estas conductas, para lo cual es preciso analizar si alguna de ellas integra el tipo de una infracción tributaria. A tal efecto, en la Consulta V1689/2010, de 23 de julio (NFC038962), se pregunta a la DGT por las consecuencias que se derivan de la falta de legalización de los libros contables o la falta del depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil o su realización fuera de los plazos previstos por la legislación mercantil. La respuesta no es clara, pues ni tan siquiera se distingue entre la legalización y el depósito. La DGT considera que el precepto que establece los requisitos y principios que debe cumplir la contabilidad de los empresarios es el artículo 25 del Código de Comercio, por lo que el cumplimiento del deber de llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en dicho código se limita a lo previsto en dicho precepto, de lo que se deduce que el incumplimiento de la obligación de legalización, que se regula en el artículo 27, no supone un incumplimiento sustancial de dicho deber[40]. No obstante, abre la

---

[38] Esta consecuencia se establece en los artículos 282.1 del TRLSC y 378 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

[39] Se trata del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

[40] La DGT señala lo siguiente:

> De estos preceptos se deduce que la obligación de llevar una contabilidad ajustada a los dispuesto en el Código de Comercio se limita a lo previsto en el artículo 25 del Código de

posibilidad de que el incumplimiento de estos deberes pueda subsumirse en el artículo 200 de la LGT, que sanciona la no observancia de determinadas obligaciones contables y registrales. Aunque la falta de legalización o depósito no se recoja expresamente en el apartado 1 de dicho precepto, que define las conductas infractoras, se indica que dicho precepto no contiene una relación taxativa, pues, al definir las conductas, se incluye la expresión «entre otras», lo cual no se adecua al principio de tipicidad que debe regir el derecho sancionador. Además, hay que tener en cuenta que la falta de depósito ya constituye la conducta típica de una infracción en el orden mercantil, por lo que, si se castigara ese comportamiento tanto a efectos mercantiles como tributarios, se vulneraría el principio *ne bis in idem*. La DGT concluye que el incumplimiento del deber de legalización o depósito no conlleva automáticamente que se incurra en la mencionada infracción, que, en su caso, tendrá su origen en otros incumplimientos sustanciales del deber de llevanza de la contabilidad[41].

En cualquier caso, el aspecto más relevante que se trata de resolver no es la sanción que corresponde por la falta de legalización o de depósito en plazo, sino la posible sanción indirecta que podría derivar de dicha conducta, como sería negar la fuerza probatoria de la contabilidad en los procedimientos tributarios.

5.3. Los libros legalizados en plazo como medio de prueba frente a la Administración tributaria

Si los libros están legalizados, no hay duda de la eficacia probatoria directa de los mismos frente a terceros, en el entendimiento de que no se pueden alterar los registros contables

---

Comercio, por cuanto que es este el que establece los requisitos necesarios que debe tener la contabilidad del empresario. Por tanto, el hecho de que los libros de contabilidad del sujeto pasivo correspondientes a la actividad económica no se encuentren legalizados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27 del Código de Comercio, no significa que las operaciones realizadas por el sujeto pasivo quedaran excluidas de un determinado régimen especial, siempre que la contabilidad se ajuste a los términos previstos del artículo 25 anteriormente señalado. Sin perjuicio de las consecuencias que en el ámbito mercantil o en cualquier otro ámbito se pudieran producir.

[41] La DGT indica en la consulta analizada que:

El apartado primero del artículo 200 no contiene una relación exhaustiva, sino meramente ejemplificativa de los incumplimientos que pueden ser sancionados («entre otras»). Por tanto, un incumplimiento distinto de los expresamente señalados en los párrafos a) a f) de dicho apartado puede ser también constitutivo de infracción. Hay que señalar que la falta de legalización o de depósito, junto con otros incumplimientos de índole contable o registral, puede incidir en la determinación de la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad que afecten a la calificación de posibles infracciones tributarias. Por tanto, habrá que estar a las circunstancias de cada caso en concreto para determinar si esa falta de legalización o de depósito de libros pudiera ser constitutivo de infracción tributaria.

con posterioridad a su legalización. De hecho, esta es la razón por la que se legalizan los libros contables, pues, desde ese momento, tienen efectos probatorios y, particularmente cuando sean requeridos por alguna parte interesada en algún litigio judicial o frente a los organismos públicos, incluidas las Administraciones tributarias. Los libros legalizados incorporan una huella digital o *hash* del registro, generado mediante un algoritmo, que permite acreditar que dichos libros son los que se han enviado al Registro Mercantil.

En relación con la situación que se está analizando, tras la STS 1096/2023, de 25 de julio, no cabe duda de que el reflejo de una deuda inexistente en un libro legalizado en plazo en un periodo prescrito determina también la prescripción de la renta presunta que se puede derivar del carácter ficticio de dicho pasivo. Se ha de entender como una prueba suficiente y válida de la fecha de registro original de dicho pasivo. Por tanto, si la contabilidad está legalizada, se considera que existe una prueba inequívoca de que la deuda y, por tanto, la renta, ya existían en un periodo prescrito, por lo que la Administración tributaria no podrá gravar dicha renta presunta, de acuerdo con el artículo 121, apartados 4 y 5, de la LIS.

No obstante, hay que matizar que la prueba que hacen los libros legalizados tampoco es absoluta. Téngase en cuenta que los libros diarios legalizados no tienen por qué registrar todos los apuntes contables relativos a la actividad de una empresa, pues estos se pueden recoger a través de libros auxiliares, al permitir el Código de Comercio que en el libro diario tan solo se registren asientos recapitulativos cada tres meses[42]. La llevanza de estos libros auxiliares es voluntaria, y en ellos se registra con mayor detalle la información que se ha plasmado de forma más extractada en los libros contables principales. Lo relevante a los efectos que se analizan es que no se puede descartar que los libros auxiliares, que no se legalizan, puedan ser modificados *a posteriori*, pues, por ejemplo, se puede hacer aparecer una deuda cambiando el concepto de otro pasivo anteriormente registrado, con la única cautela de que no cambie el saldo de la cifra de acreedores incorporado al libro diario y a las cuentas anuales. En cualquier caso, en la medida en que la deuda se ha de mantener en el balance hasta el periodo comprobado, no es fácil que los saldos de los distintos periodos afectados cuadren si la incorporación de la deuda ficticia se realiza con posterioridad al cierre contable. En definitiva, hay que poner en duda la sacralización de la obligación de legalizar los libros como requisito determinante de la aceptación de la contabilidad como medio de prueba. Lo más relevante es que los libros contables cumplan con los principios contables recogidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado en 2007 mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, pues, en caso contrario,

[42] En este sentido, el artículo 28.2 del Código de Comercio señala lo siguiente:

> El libro diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por periodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que trate.

incluso aunque los libros estén legalizados, no podrán ser considerados como un medio de prueba veraz de las operaciones que se reflejan en los mismos. Además, es curioso que se pretenda otorgar una eficacia probatoria máxima a los libros legalizados cuando la Inspección tributaria normalmente solicita los libros en formato Excel sin legalizar –los libros se envían a legalizar normalmente en formato PDF–. Solo puntualmente, cuando el contribuyente quiere utilizar dichos libros en su beneficio, se le exigen los libros «debidamente legalizados», lo que da lugar a un claro desequilibrio entre las armas que emplea y exige la Administración.

5.4. Las consecuencias de la falta de cumplimiento en plazo del deber de legalización en relación con los efectos probatorios de los libros contables en los procedimientos tributarios

Cuando no se cumpla en el plazo establecido en las leyes mercantiles con el deber de legalización de los libros contables, se ha de analizar si tales libros pueden ser considerados como un medio de prueba frente a terceros, incluidas las Administraciones tributarias. La cuestión que hay que plantearse es si es posible que el incumplimiento de una obligación mercantil carente de sanción sea determinante de que no se admita la contabilidad como prueba a efectos fiscales, en particular, cuando la misma interese a las pretensiones del contribuyente.

Es frecuente que la Administración adopte una actitud maximalista, de forma que, en muchos procedimientos, cuando algún asiento contable pueda beneficiar la posición jurídica de los obligados tributarios inspeccionados, niegue el valor probatorio de los libros contables en caso de que no estén legalizados. Sin embargo, la Administración no puede rechazar con automatismo esta prueba, pues la legalización no es un requisito *sine qua non* para que la contabilidad tenga valor probatorio frente a la Administración tributaria, aunque esto no supone negar que pueda ser una circunstancia relevante a estos efectos. En este sentido, el artículo 106.1 de la LGT determina que se aceptará cualquier medio de prueba admitido en derecho, al señalar que:

> En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre m+edios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

Para resolver la cuestión planteada, no puede haber una respuesta única, pues la solución dependerá de las circunstancias concurrentes en cada caso. Es cierto que, si los libros no han sido legalizados, es más fácil que su contenido se pueda alterar con posterioridad al cierre de la contabilidad. No obstante, esto no significa que deba rechazarse como medio

de prueba. En definitiva, si los libros están legalizados, hacen prueba directa del periodo de la inscripción inicial de la deuda, mientras que, si se ha incumplido dicho deber o se ha hecho de forma tardía, se requerirá que el contribuyente acredite la realidad de los asientos contables. A continuación, se van a analizar las dos situaciones que pueden suscitarse en relación con la falta legalización de los libros contables en el plazo que determina la normativa mercantil. Concretamente, es posible que los libros se hayan legalizado más allá de este plazo o que no se haya cumplido con este deber. Se ha de reflexionar sobre si, en cualquiera de estas situaciones, la contabilidad es o no un medio de prueba válido.

La primera posibilidad es que los libros se hayan legalizado más allá del plazo de los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio establecido en la normativa mercantil, en cuyo caso, el artículo 333.3 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, determina que el registrador hará constar dicha circunstancia en diligencia. No es infrecuente que los libros se legalicen fuera de plazo, pues es habitual esperar a la fecha del depósito de las cuentas para legalizar los libros al objeto de evitar que los distintos documentos presenten inconsistencias, cumpliéndose ambas obligaciones de forma simultánea. En este caso, aunque de forma tardía, se cumpliría con este deber mercantil. La cuestión es si la exigencia de que los libros hayan sido «debidamente diligenciados» para que tengan valor probatorio supone inexcusablemente el cumplimiento en plazo de dicha obligación. Si así fuera, habría que entender que un cumplimiento tardío de dicho deber determina que los libros carezcan de valor probatorio. Sin embargo, esta interpretación tan inflexible de la normativa no se adecuaría a su objeto y finalidad. Si la demora en el cumplimiento del deber mercantil no es excesivamente amplia, lo que ocurre, por ejemplo, cuando los libros se legalizan en el plazo destinado al depósito de las cuentas, esta tardanza no debe incidir en el valor probatorio de los libros. En relación con la Hacienda pública, hay una fecha que puede ser relevante a estos efectos, teniendo en cuenta que de lo que se trata es de determinar la fecha inicial de la primera inscripción del pasivo ficticio en los libros contables. En este sentido, si los libros se han legalizado con anterioridad al inicio del correspondiente procedimiento de comprobación en el que se ponga de manifiesto la renta presunta, se debe admitir la eficacia probatoria de los libros para acreditar la fecha de incorporación del pasivo ficticio. Evidentemente, si los libros se han legalizado una vez iniciado el procedimiento inspector, el contribuyente podría haber alterado la contabilidad, una vez cerrada, para registrar aquello que interese en el marco de dicho procedimiento, que en este caso sería la incorporación de la deuda en un periodo prescrito, aunque, como se verá a continuación, dicha manipulación no es sencilla.

La segunda posibilidad es que los libros no hayan sido legalizados, lo que evidentemente facilita, al menos formalmente, su manipulación tras el cierre contable del ejercicio. Se ha indicado que, de acuerdo con la jurisprudencia, es claro que los libros legalizados en plazo deben ser admitidos como prueba frente a las Administraciones tributarias, y a la misma conclusión se ha llegado en este trabajo cuando se legalicen con anterioridad al

inicio del procedimiento de comprobación tributaria. Ahora bien, la cuestión que hay que resolver es qué ocurre cuando los libros no han sido legalizados. Como se ha indicado, no se puede rechazar sin más tales libros como un medio válido de prueba, sino que a estos efectos habrá que tener en cuenta todas las circunstancias que concurran para determinar si los libros acreditan la fecha de la primera inscripción del pasivo.

Ahora bien, en tales casos es el contribuyente quien debe realizar una actividad probatoria que permita corroborar que el registro inicial de la deuda inexistente se hizo en la fecha que aparece en los libros contables, que será un periodo prescrito. La carga de la prueba de la realidad del asiento contable por el que se incorporó la deuda al balance por primera vez corresponde al contribuyente, en la medida en que, en aplicación de la presunción analizada, la renta se imputa, en principio, al último periodo no prescrito. Por tanto, para destruir dicha presunción el contribuyente ha de acreditar que la deuda ficticia se registró originalmente en la contabilidad de un periodo prescrito o, dicho de otro modo, deberá probar que no ha manipulado los libros contables con posterioridad al cierre del ejercicio económico para hacer aparecer una deuda inexistente en un periodo prescrito. A efectos de que el contribuyente acredite la realidad del asiento –o lo contrario si se trata de la Administración– se pueden utilizar dos tipos de prueba, a saber:

- En primer lugar, se debe analizar si los libros cumplen con los principios recogidos en la normativa contable. La manipulación de los libros contables no es tan sencilla en el plano sustancial. Téngase presente que la inscripción inicial de la deuda ficticia, así como los saldos de las cuentas afectadas en los distintos periodos, deben encajar perfectamente, pues dicha deuda se ha de mantener durante el periodo que media entre su inscripción inicial y el periodo comprobado por la Administración o, incluso, en los periodos subsiguientes hasta su cancelación, por lo que los datos analizados deben ser consistentes entre sí. Además, aunque los libros no estén legalizados, es muy posible que las cuentas anuales sí estén depositadas y, además, dichas cuentas se recogerán en el modelo de declaración del IS, por lo que existirá una prueba indubitada de los saldos globales de las cuentas afectadas[43]. No hay que perder la perspectiva de que lo que sucede normalmente es que el pasivo ficticio se ha registrado en la contabilidad del periodo prescrito como contrapartida a la incorporación de tesorería, por lo que esta prueba resultará relativamente sencilla, pues también debe haberse producido la entrada de efectivo, o la adquisición de algún bien, derecho o servicio que haya sido financiado con dicha deuda. Además, es muy importante que existan datos que permitan, al menos, la identificación del crédito anotado y del

[43] En este sentido, la STSJ de Andalucía (sede de Sevilla) de 19 de junio de 2012, FJ 2.º (rec. núm. 1103/2009 –NFJ048880–), no hace referencia a estos efectos a los libros legalizados, sino a «la contabilidad de la sociedad, depositada en el Registro Mercantil».

acreedor. De hecho, el problema en la práctica es la identificación de los titulares del crédito ficticio, pues en muchos casos los acreedores son innominados. Por tanto, un análisis de los libros y de las cuentas anuales y demás documentación contable de estos periodos permitirá al contribuyente probar que el asiento de la inscripción de la deuda ficticia se hizo en la fecha que consta en la documentación contable. Por su parte, este análisis podría permitir a la Administración tributaria detectar incoherencias entre los saldos de las distintas partidas, de tal forma que, si prueba que se pudieron manipular las anotaciones sobre la deuda controvertida en el libro diario, podrá rechazar la prueba del registro del pasivo ficticio en el periodo prescrito.

- En segundo lugar, se puede aportar una prueba extracontable. Como cualquier otro documento privado, los libros contables, aunque no estén legalizados, tienen valor probatorio si su contenido se ve ratificado por otros medios probatorios distintos que corroboren los apuntes contables (movimientos de cuentas, libros de actas de la sociedad, etc.). La aportación de estos datos extracontables permitiría que el contenido de los libros tenga eficacia frente a terceros. No obstante, si se trata de una deuda ficticia, difícilmente existirán otros documentos y justificantes que acrediten su existencia y su origen, como contratos, facturas o extractos bancarios que avalen los movimientos de las cuentas. Precisamente es esta falta de justificación lo que permite a la Administración probar la inexistencia de la deuda, de tal modo que, si se pudiera justificar que la deuda es real, no procedería la regularización administrativa en aplicación de la presunción del artículo 121.4 de la LIS. En cualquier caso, es obvio que, cuanta más información haya sobre los saldos contables, mayores serán las posibilidades de que se admita la prueba del registro de la deuda ficticia.

Por tanto, aunque la legalización de los libros contables no es definitiva en cuanto al valor probatorio, sí es una circunstancia modificativa del *onus probandi*, pues, si los libros están legalizados, será la Administración tributaria la que tendrá que probar que los registros no se corresponden con la realidad, mientras que, si no se ha cumplido con este deber, será el contribuyente el que deba acreditar que dichos libros se adaptan a los principios contables y que la deuda se registró efectivamente en el periodo que se indica en los mismos. Por tanto, en estos casos, las consecuencias no van a ser las mismas si en el procedimiento administrativo o de revisión el contribuyente ha tratado de probar la realidad de los asientos registrados en los libros o si no ha hecho nada en tal sentido. Si el contribuyente ha realizado una labor probatoria y la Administración simplemente rechaza la prueba contenida en los libros contables por no haber sido estos legalizados, se debería admitir dicha prueba en vía de recurso o reclamación, en cuanto que no ha sido rebatida de forma suficiente por la Administración. Si la empresa está sometida a auditoría, la verificación de la contabilidad por el auditor podría aportarse como prueba, si bien sería aconsejable en cualquier caso presentar un informe pericial que acredite la realidad del asiento contable por el que se incorporó el pasivo ficticio y su coherencia con los libros de

los periodos subsiguientes[44]. La Inspección debe desacreditar la prueba propuesta por el contribuyente, para lo cual tendrá que analizar si los libros contables han podido ser manipulados con posterioridad al cierre de la contabilidad al objeto de incorporar la deuda ficticia. Para ello, la Inspección tendrá que aportar alguna prueba de que el libro diario pudo ser modificado *a posteriori* para hacer aparecer una deuda inexistente en la contabilidad con el objetivo de dar cobertura jurídica a la prescripción de la renta.

Además, en relación con la situación concreta que está siendo objeto de análisis, se da una circunstancia que incide directamente en el valor probatorio de los libros contables, por lo que en esta situación dicha cuestión tiene un perfil singular. Si en el procedimiento de comprobación la Inspección ha utilizado el registro contable de una deuda inexistente, recogida en un libro no legalizado, para imputar una renta al contribuyente, dando por probado el hecho base de la presunción, difícilmente puede negar el valor probatorio de los libros en los que conste el registro inicial de esa deuda en un periodo prescrito por el hecho de que estos últimos no estén legalizados. En definitiva, si la Administración hace valer la contabilidad no legalizada de un periodo no prescrito para presumir la existencia de una renta, el contribuyente puede alegar la contabilidad no legalizada de un periodo anterior para probar la prescripción de la misma, pues la renta deriva precisamente de la inscripción contable del pasivo ficticio. Si ninguno de los libros utilizados está legalizado, la conclusión debe ser la misma en relación con todos ellos, pues no solo se puede defender el valor probatorio de la contabilidad en aquello que perjudique al contribuyente. En realidad, cuando los libros contables no hayan sido legalizados, la solución sigue siendo la misma que se ha dado al caso analizado en la STS 1096/2023, de 25 de julio, pues la prueba debe operar en los dos sentidos, con los mismos criterios. En esta situación, la Administración no podría exigir la legalización de los libros como requisito o condición para que se entienda acreditado que el pasivo ficticio se registró en un periodo prescrito. En conclusión, para que la contabilidad se admita como prueba, no es imprescindible, con carácter general, que los libros hayan sido legalizados o, incluso, que las cuentas anuales hayan sido depositadas.

A nuestro juicio, lo relevante en relación con las cuestiones controvertidas que se están analizando es que la contabilidad hace prueba si se ajusta a los principios de carácter sustancial que se establecen en el Código de Comercio, en el TRLSC y en su normativa de desarrollo. Solo si la contabilidad no se adecua a tales parámetros tendría deficiencias sustanciales y dejaría de ser un medio de prueba válido. En definitiva, si la contabilidad no presenta anomalías sustanciales, hace prueba frente a terceros, incluida la Hacienda pública, quienes podrán realizar una prueba en sentido contrario para poner en duda la veracidad de la contabilidad en su conjunto o de algún asiento concreto. Por tanto, si son coherentes

[44] En la SAN de 15 de junio de 2020, recurrida en casación, se aporta el informe de un perito nombrado por el tribunal y en la sentencia se acepta la validez de la contabilidad como medio de prueba, aunque a esta prueba no se le atribuyan los efectos oportunos por una errónea interpretación de la presunción.

las cifras y la contabilidad responde a los principios recogidos en el marco conceptual del PGC, se ha de admitir como un medio de prueba válido, aunque los libros no estén legalizados. Solo si la Administración prueba que el contribuyente ha manipulado las cuentas podrá rechazarse la prueba aportada por este.

Finalmente, las medidas instauradas o que están en fase de implantación para el control tributario de las empresas pueden dar lugar a una pérdida de importancia de la legalización de los libros en el ámbito tributario. Así, las empresas sometidas al suministro inmediato de información (SII) ya envían a la AEAT el detalle de los registros de facturación en un plazo de cuatro días, lo que garantiza la inalterabilidad de los registros de los libros de facturas emitidas y recibidas y de bienes de inversión. Por otra parte, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, obliga a utilizar un *software* de facturación y de gestión contable certificado que garantice la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación[45]. Los sistemas de facturación de ventas de bienes y servicios deben realizar su tarea de una forma segura y fiable, evitando alteraciones indebidas de los registros. A tal efecto, se establece que los sistemas no deben permitir interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los mismos. No obstante, estas obligaciones no se han puesto en marcha aún, en la medida en que se acaba de aprobar recientemente el reglamento de desarrollo de dicha ley[46], pero aún debe aprobarse la orden ministerial que especifique todos los detalles técnicos que deben cumplir estos programas. Los desarrolladores y fabricantes de sistemas informáticos, en relación con sus actividades de producción y comercialización, deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de dicha orden ministerial. Se prevé que los obligados tributarios habrán de tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2025. El uso de los programas de facturación y contabilidad que se adapten a estas normas permitirá que Hacienda tenga conocimiento, incluso a tiempo real, de todas las operaciones que se registren. Por tanto, la obligación de legalización puede verse completamente superada por los nuevos sistemas informáticos que se utilizarán para la llevanza de la contabilidad y la gestión de la facturación, que, en principio, asegurarán el respeto de todos los principios indicados, por lo que servirán como prueba de los registros de facturación enviados, particularmente frente a la Hacienda pública. A mayor abundamiento, la garantía de inalterabilidad de los registros contables se vería reforzada si se generaliza el uso del *blockchain* para la llevanza de la contabilidad. En definitiva, igual

[45] Sobre estas nuevas obligaciones fiscales se puede consultar Malvárez (2022).

[46] En el BOE de 6 de diciembre de 2023 se ha publicado el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

que la Instrucción de 12 de febrero de 2015 dejó obsoletas las previsiones del artículo 27 del Código de Comercio, la entrada en vigor de las nuevas normas que regirán los programas de facturación y contabilidad implicará la pérdida de sentido de la obligación de legalización, dado que las especificaciones técnicas de los programas asegurarán con mayor eficacia todos los objetivos –y algunos más– que se cumplían a través de dicho deber. Por tanto, las propias reglas de control fiscal para la prevención del fraude van a incidir en las cuestiones que se están analizando, pues la Hacienda pública dispondrá de la información de los registros de facturación por el suministro fluido que los propios programas de facturación y contabilidad realicen de forma automática. Ahora bien, a través del SII o de los requisitos de los nuevos sistemas de facturación y contabilización se asegura la trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación, lo que no incluye la contabilización de las deudas, ya sean reales o ficticias, por lo que en el asunto que es objeto del presente trabajo nada va a cambiar salvo que se obligue a enviar todos los asientos contables y no solo los registros de facturación.

6. El tratamiento contable y fiscal de la eliminación de un pasivo ficticio

Una cuestión de enorme relevancia sobre la que existen importantes dudas es el tratamiento contable y fiscal que se ha de dar a la eliminación de una deuda ficticia. Las personas o entidades obligadas a llevar contabilidad deberán cancelar el pasivo en cuanto que tengan conocimiento del carácter ficticio del mismo, en la medida en que se trata de saldos acreedores que no se van a tener que pagar. Téngase presente que la contabilidad ha de recoger la imagen fiel de la realidad patrimonial, los resultados y la situación financiera de la empresa, de acuerdo con el fondo o sustancia económica de las operaciones realizadas, por lo que se ha de corregir dicha situación si no se quiere dar una imagen distorsionada de la situación patrimonial y financiera de las sociedades.

Obviamente, una deuda inexistente no debió ser contabilizada en ningún momento y ha de ser cancelada en cuanto que se tenga constancia del carácter ficticio de la misma. En cualquier caso, si se ha seguido un procedimiento de comprobación frente al contribuyente, debe ser eliminada cuando haya quedado acreditado, de forma incontrovertida, que se trata de un pasivo simulado, bien porque esta cuestión se haya determinado en una liquidación administrativa que ha devenido firme, o bien porque el contribuyente no ha tratado de probar la realidad de la deuda, admitiendo de esta forma su falsedad, en cuyo caso ni tan siquiera sería necesaria la firmeza de la liquidación.

No se trata de una tarea fácil, pues el problema que existe es que, años después de su registro, no hay constancia del origen de la deuda e, incluso, no es posible la identificación del acreedor, lo que dificulta que se pueda llevar a cabo la regularización de los saldos y la

explicación en la memoria de dicha situación. Téngase en cuenta que, para llevar a cabo dicho proceso, es preciso conocer la sustancia económica de la operación que se encuentra tras el registro de la deuda. Además, para poder afrontar la eliminación de las deudas ficticias, es esencial analizar las consecuencias que derivan de su regularización contable y, particularmente, su posible incidencia en la base imponible del IS. Sin embargo, la doctrina administrativa que existe sobre el particular no es acertada, por lo que puede generar dudas en los contribuyentes y los asesores, de tal forma que la inseguridad jurídica existente es una de las razones por las que las deudas ficticias se mantienen durante años en el balance sin ser eliminadas.

Se ha indicado que la Administración tributaria defiende que la cancelación de una deuda ficticia o no reclamada dará lugar a un ingreso que se computará en la base imponible del IS del periodo en el que se proceda a dicha eliminación. La Consulta de la DGT 847/2003, de 19 de junio (NFC018059), en el marco del PGC de 1990, consideró que, a efectos de la regularización del pasivo inexistente, se debían aplicar los criterios relativos a la corrección de errores contables de ejercicios anteriores, lo que suponía recoger un beneficio extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias[47]. En consultas posteriores, ya vigente el PGC de 2007, la DGT ha mantenido la tesis de que la cancelación del pasivo da lugar a un ingreso. Así lo ha señalado en la Consulta V3873/2015, de 3 de diciembre (NFC057301), en la que ha considerado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 36.2 a) del Código de Comercio[48], que «la cancelación de una deuda inexistente determinaría un incremento del patrimonio neto de la entidad consultante, que tendría la consideración de ingreso a efectos fiscales».

El tratamiento contable y fiscal de la eliminación de un pasivo no puede ser el mismo en todos los casos, pues, para determinar las consecuencias en estos dos ámbitos, hay que tener en cuenta la realidad económica que subyace tras el registro de dicho pasivo. En este sentido, el tratamiento de la cancelación de una deuda no puede ser el mismo cuando es ficticia, por ser inexistente, es decir, porque ya está pagada o porque nunca ha existido, que si se trata de una deuda real que el acreedor no ha reclamado o ha condonado. En este último caso sí habría que computar un ingreso en el periodo en el que se produzca la cancelación del pasivo. Sin embargo, cuando se trata de la eliminación de una deuda inexistente,

---

[47] En efecto, la DGT consideró que se requería que dicho importe hubiera sido recogido previamente en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad, puesto que era necesario que esa cuantía engrosara los fondos propios de la misma a través de la cuenta 129 para poder incorporarla posteriormente en la cuenta 117. Señaló que en estos casos se debían aplicar los criterios relativos a la corrección de errores contables de ejercicios anteriores, disponiendo que la empresa debía contabilizar el efecto acumulado derivado del citado error como un resultado extraordinario, para lo que se podría utilizar la cuenta 768, «Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores».

[48] Dicho precepto define los ingresos como los

> incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

el tratamiento propuesto por la DGT no siempre va a ser correcto. La normativa contable no regula de forma expresa el régimen de la cancelación de pasivos ficticios, por lo que se han de aplicar los principios reconocidos en el marco conceptual del PGC y, en particular, se ha de tener muy presente el principio de preferencia del fondo sobre la forma. En definitiva, se ha de analizar el fondo económico y jurídico de esta situación para determinar su tratamiento contable, pues la cancelación de un pasivo puede tener diferentes tratamientos en este ámbito según cuál sea la sustancia económica de la operación. En efecto, no siempre supone la corrección de un error contable, que es la regla a la que se remite la DGT. De hecho, pueden plantearse tres situaciones diferentes:

- En primer lugar, es posible que el pasivo se cancele porque se haya producido su condonación o porque el crédito no haya sido reclamado por el acreedor, situación que no es habitual, pero que en la realidad se puede producir cuando este haya desaparecido o, más excepcionalmente, cuando esté en situación de concurso de acreedores. En estos casos, lo correcto es que se recoja un ingreso en la contabilidad en el periodo en el que se produce la condonación o la prescripción de la acción para exigir dicho crédito[49]. Aunque la deuda se haya generado al menos cinco ejercicios antes, el ingreso se devenga en el periodo en el que el pasivo ha dejado de ser exigible. El ingreso que se ha de registrar se corresponde con el importe de esta deuda, dado que se trata de una reducción del pasivo exigible de la entidad sin que se haya producido una disminución del activo (*v. gr.*, desembolso de tesorería), lo que dará lugar a un incremento del patrimonio neto de la entidad. En definitiva, cuando se trate de la eliminación de una deuda real, que haya sido condonada por el acreedor o que no haya sido reclamada por este, se ha de incluir un ingreso en el resultado contable del periodo en el que se produzca la condonación o la prescripción de la acción para la reclamación del crédito. A efectos del IS, no se habrá de realizar ajuste alguno, por lo que también se incluirá en la base imponible del periodo en el que se produzca alguna de las circunstancias referidas. Ahora bien, cuando se trate de la condonación de una deuda, esta conclusión no se aplica cuando los acreedores son los socios. En tal caso, de acuerdo con la sustancia económica de la operación, para la entidad la condonación de las deudas supone un incremento de sus fondos propios, en la parte que se corresponda con la participación de los socios en el capital de la sociedad y, para los accionistas, un mayor valor de adquisición de sus acciones o participaciones en la entidad[50]. En el supuesto

[49] Téngase en cuenta que el plazo de prescripción de las deudas comerciales es de cinco años, una vez transcurrido el cual ya no se puede reclamar por el acreedor.

[50] En este sentido, la Consulta de la DGT V2333/2011, de 3 de octubre (NFC042622), señala que:

> La condonación por parte del socio de la deuda que tiene la sociedad con él, consistente en el saldo de la cuenta corriente que mantienen entre ambos, tendrá la consideración de mayores

de que la condonación de un socio se realice en un porcentaje superior al de su participación en el capital, la sociedad deberá computar un ingreso en el periodo impositivo en el que se realice la misma, no constituyendo gasto deducible para el socio, al tratarse de una liberalidad.

- En segundo lugar, es posible que se trate de un pasivo que haya devenido en no exigible, normalmente porque haya sido pagado, pero no haya sido cancelado por un error contable. La corrección de este error en el PGC de 1990 podía dar lugar al cómputo de un ingreso extraordinario[51]. Sin embargo, en el marco del PGC de 2007, los errores contables se corrigen, con carácter general, realizando los correspondientes abonos o cargos en una cuenta de reservas[52], por lo que el tratamiento señalado por la DGT en la consulta de 2003 antes citada (cómputo de un ingreso) ya no es válido. En cuanto al tratamiento tributario de la corrección de errores contables, la cuestión es si se ha de realizar un ajuste a efectos de determinar la base imponible del IS para incorporar el correspondiente ingreso o gasto. La LIS no establece regla alguna sobre las consecuencias que derivan de la subsanación de errores contables, salvo en relación con la indebida aplicación del criterio de devengo, lo que se regula en el artículo

---

fondos propios para la sociedad consultante, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación que dicho socio ostenta en la entidad consultante, y, por la parte restante, la consideración de ingreso del ejercicio, el cual formará parte de la base imponible del periodo impositivo en que se lleve a cabo la condonación, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS previamente transcrito.

Vid. también la Consulta V1626/2009, de 9 de julio (NFC034633).

51 En este sentido, la Consulta 1 (NFC001340) del Boletín del ICAC (BOICAC) número 34, de julio de 1998, determinó que:

> En la medida que se detecten errores en la contabilidad, se deben investigar las causas que han originado dichos errores y proceder al ajuste de las partidas implicadas. En todo caso, será de aplicación la norma de valoración 21.ª, «Cambios en criterios contables y estimaciones», contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, en el sentido de considerar que el efecto que ocasiona el error se produce al inicio del ejercicio en que se pone de manifiesto; el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos que sean consecuencia del citado error se incluirá como un resultado extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias.

52 La norma de registro y valoración 22.ª del PGC de 2007 determina que, para corregir un error contable, se aplicarán las mismas reglas que en el caso de cambios en criterios contables. A estos efectos, señala que:

> El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas, salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

Sobre la corrección de errores, *vid*. la Consulta 6 (NFC051266) del BOICAC número 98, de junio de 2014.

11.3.1.º. El artículo 11.3.2.º de la LIS sí regula expresamente las consecuencias fiscales de los cambios de criterio contable estableciendo que el ingreso o el gasto se integre en la base imponible del periodo en el que se realice dicho cambio de criterio mediante el correspondiente ajuste[53]. De este régimen legal, cabrían dos interpretaciones. Una primera sería considerar que, cuando se trate de un error contable, será también de aplicación lo previsto en el artículo 11.3.2.º de la LIS, al guardar ambos supuestos identidad o semejanza, salvo si el error tiene relación con la aplicación del principio del devengo, en cuyo caso se aplicaría lo dispuesto en el artículo 11.3.1.º[54]. En virtud de la segunda, no habría que hacer ajuste alguno. La corrección de un error contable es un supuesto muy diferente al de un cambio de criterio contable, por mucho que la normativa contable se remita a las reglas que se establecen para esta última situación a efectos de la corrección de errores. Nadie discute que pueda haber identidad o semejanza entre ambos supuestos, pero en el IS solo se han de aplicar los ajustes expresamente establecidos en la normativa, sin que quepa la integración por analogía, pues en realidad las normas relativas a la determinación de la base imponible definen también de forma más completa el hecho imponible de dicho impuesto. Además, en el caso planteado –deuda pagada, pero no cancelada en la contabilidad–, no tendría sentido el ajuste, pues dicha situación no da lugar a ningún efecto sobre la cuenta de pérdidas y ganancias y la base imponible del IS, salvo que la deuda se haya pagado en dinero en efectivo no contabilizado, en cuyo caso se estaría en el siguiente supuesto.

- En tercer lugar, se ha de analizar el régimen contable y fiscal de la cancelación de una deuda inexistente desde su primera inscripción contable o que haya devenido en ficticia de forma sobrevenida, lo que ocurrirá cuando la deuda se haya cancelado mediante un pago en efectivo sin que se haya dejado constancia de dicha situación en la contabilidad. Para determinar el tratamiento contable y fiscal de la cancelación de este tipo de pasivos ficticios, es preciso determinar cuál es la razón de su contabilización. A estos efectos, se va a considerar que la causa de la misma es la financiación de la sociedad mediante dinero no declarado,

[53] Dicho precepto señala que: «Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen».

[54] En este sentido, Sanz Gadea (2022, p. 103) se plantea

> si lo previsto en el artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014 también será aplicable a los cargos y abonos a reservas inherentes a la superación del error contable. La respuesta es negativa si el error contable versa sobre el principio del devengo. En este caso, se aplicará el artículo 11.3.1.º. Pero si afecta a cualquier otra norma contable, parece que lo más certero es entender aplicable el artículo 11.3.2.º, habida cuenta de que el supuesto de hecho que subyace al error es sustancialmente idéntico al que subyace al cambio de criterio contable, y de ahí que la norma 22.ª se aplique indistintamente a los dos supuestos.

con lo que el registro del pasivo ficticio se utiliza para disimular la obtención de una renta oculta.

- En el ámbito contable, la eliminación del pasivo se debe realizar mediante un abono en una cuenta de reservas, pues en dicha partida contable, que se integra en los fondos propios, se recogen los beneficios de años anteriores que no han sido repartidos a los accionistas. Ya se ha indicado que la contabilización de la deuda inexistente se hizo para camuflar un ingreso de un ejercicio anterior.
- En el ámbito fiscal, caben dos escenarios diferentes. En primer lugar, el supuesto en el que el contribuyente cancela el pasivo sin que la Administración tributaria haya iniciado ningún procedimiento de comprobación de su situación fiscal o, al menos, en el curso del mismo no se ha descubierto la existencia del pasivo ficticio. La cuestión que hay que determinar es si, teniendo en cuenta el tratamiento contable que se acaba de indicar, procede o no realizar algún ajuste en la base imponible del IS. En el caso que se está analizando, lo que ha ocurrido es que se ha computado un ingreso en una fecha posterior a su devengo, dado que la renta que se incluye en las reservas se obtuvo en un ejercicio anterior. Esta situación está regulada en la LIS, en el segundo párrafo del artículo 11.3.1.º de la LIS, que establece las consecuencias de los errores contables motivados por la aplicación de un criterio de imputación temporal distinto al devengo. Dicho precepto determina que, en caso de que los ingresos se contabilicen en un periodo posterior al de su devengo, deberán imputarse en todo caso a este último, pues no es posible atrasar su cómputo a un periodo posterior. De este modo, el ingreso que se trató de ocultar con el registro de la deuda inexistente se deberá incorporar al periodo en el que se produjo la corriente real de bienes y servicios que dicho ingreso representa. Por tanto, si este ingreso se imputa a un periodo no prescrito, se deberá presentar una autoliquidación rectificativa de dicho periodo a efectos de incorporar este ingreso. Ahora bien, si el ingreso proviene de un periodo prescrito, no se tendrá que tributar por él, pues la deuda tributaria que derivaría del mismo se habrá extinguido como consecuencia de la prescripción del derecho a liquidar de la Administración, por lo que se acepta el criterio contable derivado de la cancelación de dicha deuda (abono a reservas) sin que se precise hacer ajuste alguno o presentar autoliquidación rectificativa. Como se puede observar, resulta más ventajoso para los contribuyentes alegar que la deuda registrada en un periodo prescrito es inexistente, en cuyo caso la renta a imputar también estaría prescrita, pues, si se defiende que la deuda es real, pero no ha sido reclamada por el acreedor, se deberá computar un ingreso en el periodo en el que se proceda a su eliminación. En cualquier caso, estos son los efectos que proceden en función de cada situación planteada.

No obstante, se ha indicado que el criterio administrativo es que, cuando se cancele una deuda inexistente, se deberá registrar un ingreso, sin que se indique nada diferente cuando la renta se generó en un periodo prescrito. Si ese fuere el criterio correcto, se estaría tributando por una renta que se obtuvo en un periodo prescrito como consecuencia de la eliminación de la deuda ficticia a través de la cual se encubrió aquella. Evidentemente, se ha de tomar en consideración la prescripción a efectos determinar el régimen tributario de esta situación. Por ello, sería esencial una modificación normativa que establezca el régimen de esta operación o, al menos, que la Administración tributaria clarifique el régimen tributario de la misma. Ya se ha indicado que, si esta cuestión es relevante para las empresas en funcionamiento, dado que necesitan seguridad jurídica para adoptar decisiones –en este caso, la cancelación del pasivo–, aún lo es más para las empresas que han cesado en su actividad y que se mantienen inactivas durante años, al no poder liquidarse en muchos casos por la existencia de este tipo de deudas. Precisamente, estos pasivos no se eliminan por el temor de que la Administración tributaria compute un ingreso en relación con dicha operación contable cuando, a nuestro juicio, es claro que no se debe computar ingreso alguno cuando la deuda se haya registrado inicialmente en un periodo prescrito.

En segundo lugar, se ha analizar la situación en la que se haya iniciado un procedimiento de comprobación que haya concluido con una liquidación, que recoja la renta presunta derivada del descubrimiento del pasivo ficticio, en aplicación de la presunción contenida en el artículo 121 de la LIS. En este caso, dicho ingreso ya se habrá incluido en la base imponible del IS, imputándose al periodo más antiguo de entre los no prescritos, de acuerdo con el apartado 5 de dicho precepto, salvo que el contribuyente haya acreditado –mediante la exhibición de la contabilidad, en los términos analizados en el presente trabajo– que la renta se obtuvo en un periodo prescrito, en cuyo caso dicha renta no se gravará. Por tanto, si con posterioridad a que se haya producido la regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración se produce la cancelación del pasivo, no tendrá ninguna consecuencia en el periodo en el que se produzca la misma, pues, o bien ya se habrá incluido dicho ingreso en un periodo anterior, o bien dicho ingreso estará prescrito.

7. Conclusiones

El TS ha corregido las tesis que ha mantenido la Administración tributaria durante años sobre la interpretación de la presunción de rentas por la contabilización de deudas ficticias. Una cosa es que se dé por probado la existencia de una renta presunta como

consecuencia de que se descubran pasivos ficticios, en la medida en que existe una conexión lógica y razonable entre la contabilización de una deuda inexistente y la previa obtención de una renta, pues precisamente la deuda simulada pretende ocultar la obtención de dicha renta. Esta situación se produce cuando es preciso incorporar tesorería a la contabilidad oficial para realizar ciertos pagos que no es posible afrontar con los flujos de ingresos declarados. Otra cosa muy distinta es que, pese a que la norma permita la prueba en contrario, la Administración lo haya impedido sistemáticamente, fundamentalmente porque la tesis que ha sostenido imposibilita que se pueda acreditar la prescripción de la renta, en la medida en que la deuda ficticia se mantendrá en el balance de forma indefinida, por lo que se reflejará en el balance de periodos prescritos, pero también de otros que no lo estén. En efecto, la Administración ha venido considerando que, siempre que el pasivo ficticio aparezca en el balance de un ejercicio no prescrito, la imputación temporal se regirá por el apartado 5 del artículo 121 de la LIS (y las normas equivalentes de las leyes anteriormente vigentes), imputándose al periodo más antiguo de entre los no prescritos. Este criterio supone en la práctica la imprescriptibilidad de esta renta, porque las deudas ficticias se mantienen, con carácter general, de forma indefinida en los balances. Estos asuntos han quedado completamente resueltos a través del reciente pronunciamiento del TS de fecha 25 de julio de 2023. En realidad, esta sentencia va en la misma línea que la STS de 5 de octubre de 2012, solo que refuerza los argumentos que ya se emplearon entonces porque, obviamente, parece que ni la Administración tributaria ni los tribunales económicos-administrativos ni los tribunales inferiores tomaron nota de las tesis defendidas por el TS en esta última sentencia. El TS renueva de nuevo su doctrina en 2023, pero difiere poco de lo señalado en 2012, aunque, según se desprende de la propia SAN recurrida en casación, las conclusiones señaladas entonces no debieron quedar muy claras porque la AN hizo una lectura errónea de aquella sentencia, según ha señalado expresamente el TS. Por ello, el TS insiste de nuevo en los mismos argumentos y deja claro que la interpretación realizada en las instancias previas del proceso es errónea y que en ningún caso se puede justificar en su anterior doctrina. En fin, tras la sentencia de 2023, el asunto queda absolutamente cerrado, por lo que la Administración deberá cambiar los criterios que emplea.

De acuerdo con esta jurisprudencia, se ha de concluir que la presunción permite que la Administración pueda probar la obtención de una renta por el descubrimiento de una deuda ficticia en casos en los que no es posible conocer el origen y existencia de dicha renta. La presunción también permite que el contribuyente acredite que esa deuda se contabilizó en un periodo prescrito, lo que determina que la renta también lo esté, pues lo normal es que el registro de la deuda se haya hecho en un momento posterior a la obtención de la renta que se trata de ocultar. Estos son los efectos que se pueden derivar de la presunción, y a partir de aquí han de ser los contribuyentes o la Administración tributaria quienes deban acreditar otros elementos relevantes para el gravamen o no de la renta con una prueba directa, de tal forma que la demostración de ciertos elementos podría favorecer los intereses de quien realice dicha actividad probatoria. Así, el contribuyente podría acreditar que, aunque la deuda se haya registrado en la contabilidad de un periodo no prescrito, la renta se obtuvo en un periodo prescrito, al haberse originado en un ejercicio anterior al del registro

del pasivo ficticio. La Administración tributaria, por su parte, podría acreditar que, aunque la deuda se registrara en un periodo prescrito, la renta que se trató de ocultar se obtuvo con posterioridad, de tal forma que el pasivo devino en ficticio de forma sobrevenida.

Otro asunto relevante que, a nuestro juicio, no está resuelto, es si los libros contables no legalizados hacen prueba de la inscripción de la deuda ficticia en un periodo prescrito, lo que permitiría también probar, como se ha dicho, la prescripción de la renta. En este sentido, para acreditar esta cuestión la Administración tributaria exige de forma habitual en los procedimientos de comprobación que los libros contables estén legalizados, al menos cuando de dicha prueba se puede derivar una ventaja para el contribuyente, pues la Administración sí que utiliza los libros sin legalizar en los procedimientos encaminados a regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios. Esto da lugar a una desigualdad de armas entre la Administración y los contribuyentes, lo que el TS critica en relación con el uso de la contabilidad cuando de la misma se puede derivar una ventaja para los obligados tributarios. Por tanto, aunque no sea un asunto que ha resuelto dicho tribunal de forma expresa, se puede llegar a esa misma conclusión si se aplican los parámetros que ha establecido para interpretar la presunción de rentas, pues lo que no es admisible es que se utilicen los libros no legalizados de un periodo no prescrito para determinar la existencia de un pasivo ficticio, pero no se dé relevancia a los libros no legalizados de un periodo prescrito en el que se recoja la primera inscripción contable de dicho pasivo al objeto de determinar la imputación temporal de la renta presunta.

Por otra parte, si no se puede imputar la renta de acuerdo con la presunción, se podría finalmente integrar en la base imponible del IS como consecuencia de la cancelación del pasivo ficticio, dado que, según el criterio que defiende la DGT, la contrapartida a dicha eliminación es una cuenta de ingreso. Sin embargo, de acuerdo con los principios contables recogidos en el marco conceptual del PGC, cuando se trata de un pasivo inexistente contabilizado en un ejercicio anterior, su cancelación debe producirse con abono una cuenta de reservas. Cuando la renta ocultada se generó en un periodo que no está prescrito, se deberá incluir el ingreso en una autoliquidación rectificativa que se deberá presentar respecto del periodo en el que se obtuvo dicha renta. Sin embargo, cuando la renta ocultada se obtuvo en un periodo prescrito, no se tendrá que realizar ninguna otra acción, aceptándose el criterio aplicado contablemente, pues la renta estará igualmente prescrita. De esta forma, dicha renta en ningún caso va a integrarse dentro de la base imponible de dicho impuesto cuando se trate de deudas ficticias registradas en periodos prescritos, lo cual es coherente con el hecho de que la renta que se intentó encubrir con su registro contable también se obtuvo en un periodo que ha alcanzado la prescripción. Debería modificarse la normativa para establecer consecuencias tributarias claras y precisas en el caso de la eliminación de los pasivos, lo que es particularmente relevante en el caso de que las sociedades se encuentren inactivas y pretendan su disolución con liquidación.

Ahora bien, se ha de subrayar que, si bien en la primera parte de estas conclusiones, la Administración va a tener que cambiar de criterio como consecuencia de la jurisprudencia

del TS, en la segunda parte de las mismas, en lo relativo a la prueba de los libros contables no legalizados o a las consecuencias contables y fiscales de la cancelación de los pasivos ficticios, mucho nos tememos que las tesis administrativas se mantendrán invariables, por lo que los contribuyentes, con los argumentos expuestos, deberán seguir recurriendo ante las instancias económico-administrativas y judiciales al objeto de que finalmente se reconozcan los criterios que se defienden en este trabajo. Salvo que exista jurisprudencia relativa a este caso, dicho cambio de doctrina no se puede realizar por los concretos inspectores que desarrollen los procedimientos de inspección, pues, en aplicación del principio de jerarquía, deben seguir los criterios impuestos por los órganos superiores de la Administración tributaria. Tampoco creemos que se produzca dicho cambio de criterio, salvo que la jurisprudencia corrija las tesis administrativas, al igual que ha hecho con los demás asuntos analizados en el presente artículo.

En cualquier caso, la conclusión de este trabajo es que no se puede admitir que se restrinjan indebidamente los medios de prueba, lo que ocurre en caso de que no se acepte la contabilidad cuando no exista ninguna anomalía sustancial en los libros contables. Si los libros contables han sido legalizados, hacen prueba de su contenido, pero, en caso de que no lo estén, no se puede negar su eficacia probatoria cuando los mismos se han llevado de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Tampoco es admisible que la prueba en contrario que admite la presunción del artículo 121 de la LIS sea en la práctica absolutamente imposible de realizar, por lo que estas restricciones son incompatibles con el derecho fundamental a la prueba, que es una manifestación de la tutela judicial efectiva, pues así lo exige la doctrina constitucional y la jurisprudencia, en la medida en que la prueba de la contabilidad es pertinente, útil y adecuada al caso.

Referencias bibliográficas

Alonso González, L. M. (2002). La consideración de los pasivos ficticios como incrementos de patrimonio no justificados en el impuesto sobre sociedades. *Revista Técnica Tributaria*, *56*, 27-76.

Chico de la Cámara, P. (1996). Los bienes o derechos no contabilizados o no declarados en el ámbito del impuesto sobre sociedades. *Revista Técnica Tributaria*, *34*, 35-52.

Malvárez Pascual, L. A. (2022). *La ocultación de las ventas en la era de la digitalización. Estudio de las medidas dirigidas a evitar el fraude fiscal derivado de la utilización del software de doble uso*. Aranzadi.

Peña Garbín, J. M. (1996). Gravamen de los elementos ocultos en contabilidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *160*, 21-30.

Sánchez Manzano, J. D. (2017). Comentarios en torno al artículo 121.4 de la Ley del impuesto sobre sociedades. La presunción de obtención de renta no declarada en el impuesto sobre sociedades con motivo del registro contable de deudas inexistentes. *Quincena Fiscal*, *3*, 125-148.

Sanz Gadea, E. (2022). Relación entre normas contables y fiscales en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. (Análisis de la STS de 25 de octubre de 2021, rec. núm. 6820/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *470*, 91-108.

Luis Alberto Malvárez Pascual. Doctor en Derecho y catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Huelva. Autor de numerosas monografías, capítulos de libros y artículos doctrinales. Ha participado en diferentes proyectos de investigación, siendo recientemente IP en dos proyectos relacionados con las consecuencias de la economía digital en los ámbitos contable y fiscal. Ha obtenido diez premios de ámbito nacional, entre ellos, en varias ocasiones los Premios «Estudio Financieros», tanto en su modalidad de tributación como de contabilidad. https://orcid.org/0000-0003-2191-1594

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA en la Unión Europea: Toda una ViDA por construir

Yohan Andrés Campos Martínez
Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Centro Internacional de Estudios Fiscales.
Universidad de Castilla-La Mancha (España)
yohanandres.campos@uclm.es | https://orcid.org/0000-0002-1676-4924

Este trabajo ha sido **finalista** del **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

El sistema del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en la Unión Europea (UE) se enfrenta a uno de sus mayores retos debido a los importantes cambios que ha traído consigo la actual transformación digital de la economía. Estos retos se derivan de la dificultad para identificar y localizar aquellas muestras de capacidad económica indirectas que pueden estar sujetas al impuesto. Por ello, la UE ha reconocido la necesidad de que el anticuado sistema transitorio del IVA evolucione con la ayuda de la tecnología hacia un modelo definitivo en el que las transacciones se graven allí donde los bienes o servicios sean efectivamente aprovechados. Esto ha provocado un relevante aumento de las obligaciones formales, que se traduce en una importante carga operativa y económica que recae sobre los obligados y que amenaza la deseada neutralidad del impuesto. El nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo ha surgido como una solución potencial para aliviar estas cargas y mejorar los indicadores de cumplimiento. En este artículo examinamos el impacto de este nuevo modelo de relación tributaria en las medidas implementadas por la UE en la búsqueda de un sistema definitivo acorde con la economía digital.

Palabras clave: IVA; cumplimiento tributario cooperativo; operaciones intracomunitarias; Plan ViDA; brecha fiscal.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Revisado: 08-01-2024 / Publicado: 05-02-2024

Cómo citar: Campos Martínez, Y. A. (2024). El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA en la Unión Europea: Toda una ViDA por construir. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *491*, 55-94. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18957

© Centro de Estudios Financieros (05-02-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

Cooperative tax compliance in the European Union's VAT: The ViDA to be built

Yohan Andrés Campos Martínez

This paper has won **finalist** prize **Financial Studies 2023 Award** in the category of **Taxation**.

The jury members were: Mr. Vicente Climent Escriche, Mr. Francisco 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

The VAT system in the EU is facing one of its greatest challenges due to the significant changes brought on by the ongoing digital transformation of the economy. These challenges stem from the difficulty in identifying and locating economic activity that can be subject to tax. Therefore, the EU has recognized the need for the outdated transitional VAT system to evolve with the help of technology, towards a definitive model where transactions are taxed where the goods or services are used. This has led to a significant increase in formal obligations for taxpayers, resulting in a significant operational and economic burden that threatens the desired neutrality of the tax. The new cooperative tax compliance model has emerged as a potential solution to alleviate these burdens and improve compliance indicators. In this article, we examine the impact of this new tax relationship model on the measures implemented by the EU in search of a definitive system that aligns with the digital economy.

Keywords: VAT; tax compliance; VAT operations in the EU; VAT in Digital Age Plan; VAT GAP.

Received: 03-05-2023 / Aceppted: 08-09-2023 / Reviewed: 08-01-2024 / Published: 05-02-2024

Citation: Campos Martínez, Y. A. (2024). El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA en la Unión Europea: Toda una ViDA por construir. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *491*, 55-94. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18957

Sumario

1. El nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo y su importancia para el IVA europeo
2. La búsqueda de un sistema definitivo del IVA en la UE
   2.1. Generalidades del sistema del IVA en la UE
   2.2. ¿El paso definitivo a la tributación en destino del IVA en la UE?
   2.3. El IVA en la era digital: El Plan ViDA como el siguiente paso al sistema del IVA definitivo en la UE
3. El nuevo escenario de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA: construyendo ViDA
   3.1. El flujo de información necesario para la implementación del modelo de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA
   3.2. La creación de mecanismos idóneos para el control de los riesgos fiscales propios de cada actividad sujeta a gravamen y su adecuación a la norma UNE 19602
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo se realiza dentro del marco de los proyectos de investigación PID2022-139650OB-100, «Administración electrónica, inteligencia artificial y tributos», financiado por MCIN/AEI/10.13039/5011000 11033 y por «FEDER. Una manera de hacer Europa», y «Gestión tributaria y nuevos modelos de negocios», cofinanciado por la Universidad de Castilla-La Mancha (Vicerrectorado de Política Científica) y FEDER (2022-GRIN-34476).

1. El nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo y su importancia para el IVA europeo

Durante la última década, el modelo de relación jurídico-tributaria viene dando un cambio significativo del tradicional sistema tributario reactivo, represivo y sancionador, mediante el cual el obligado tributario se veía constreñido a satisfacer una obligación material o formal en las condiciones establecidas en el ámbito legal para ser luego castigado en caso de no hacerlo de la forma correcta, a uno basado en procedimientos preventivos, de monitorización, acompañamiento, orientación y resolución de controversias a través de mecanismos alternativos. Dicha transformación se pretende realizar bajo programas de cumplimiento voluntario y cooperativo que se fundamentan en la clasificación de los diversos obligados tributarios según un perfil de riesgo o según el nivel de adecuación a las políticas tributarias deseadas por un determinado ordenamiento. Así, los objetivos fundamentales del nuevo modelo de cumplimiento tributario vendrán determinados por la adecuada gestión de los riesgos fiscales que realice el propio obligado tributario, al igual que por el cambio de postura de las Administraciones tributarias hacia una relación de acompañamiento y orientación, en lugar de la tradicional basada en la reacción y confrontación (García Herrera-Blanco, 2017, pp. 9 y ss.).

Dicha transformación en la relación jurídico-tributaria tiene su origen en el concepto de «modelo de monitoreo horizontal» (*Horizontal Tax Monitoring* –HTM–), que inicialmente se desarrolló en Países Bajos en el año 2005 (De Widt, 2017; Gribnau y Huiskers-Stoop, 2019) y que poco a poco se extendió en diversos escenarios internacionales (Romaní Sancho, 2010) en donde, hoy en día, ha adquirido la denominación de «cumplimiento tributario cooperativo»[1]. Este modelo pretende sustentarse en dos elementos estrechamente conectados que se consideran esenciales para su funcionamiento: en primer lugar, la necesidad de establecer un manual de buenas prácticas tributarias en donde los obligados se comprometan a asumir una conducta proactiva sobre la gestión de sus riesgos fiscales[2] y, en

[1] En primer lugar, venía siendo impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) desde el Foro de Administraciones Tributarias (FAT) (https://www.oecd.org/ctp/administration/45404730.pdf) con la declaración de Seúl en 2006 (https://www.oecd.org/tax/administration/37417459.pdf) y que se consolidaría en 2008 en el foro celebrado en Ciudad del Cabo (https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf), bajo la intención de desarrollar un marco de un nuevo modelo de «cumplimiento cooperativo», con el objetivo de reducir la intervención activa y represiva de las autoridades tributarias y establecer, en su lugar, un sistema regido por la responsabilidad social de los obligados tributarios y la autorregulación en la gestión adecuada en su cumplimiento tributario.

[2] En ese sentido encontramos el referente principal en España con el Código de Buenas Prácticas Tributarias que ha sido fomentado desde el Foro de Grandes Empresas constituido por la AEAT en el 2008, con

segundo lugar, la creación e implementación de mecanismos por parte de estos para detectar, corregir y minimizar sus riesgos tributarios, evitar las conductas indeseadas con miras al futuro y lograr así un escenario de mayor seguridad y confianza (Rozas Valdés, 2020, pp. 6-7) no solo ante las Administraciones tributarias, sino también a nivel del usuario interno (órganos de gobierno, accionistas e inversores).

El cumplimiento de estos dos requisitos supondría la obtención de un reconocimiento certificado de ser un buen contribuyente, emitido por una entidad que ostentaría facultades para ello (Martín Fernández, 2018, pp. 72 y ss.)[3]. Dicho certificado tendría como objetivo constituirse como un elemento probatorio que ayude a demostrar la intención real y efectiva que ha tenido el obligado de desplegar la diligencia debida y la voluntad de cumplimiento en su gestión. Erigiéndose, de un lado, como base para que las Administraciones tributarias den ese giro necesario hacia una relación cada vez más sinalagmática, en donde la gestión tributaria deje de ser reactiva y penalizadora y pase a ser de acompañamiento, orientación y asistencia al obligado, mientras que, de otro, como una herramienta que habría de servir para, en ciertas circunstancias, atenuar o liberar a los obligados de aquellas consecuencias penalizadoras generadas de algún error en el cumplimiento tributario (recargos, sanciones, etc.), incluso pudiendo instaurarse como una causal «exculpatoria» de las responsabilidades que surjan en el ámbito administrativo y penal, conforme se establece en la norma UNE 19601 (Pérez Martínez, 2018, p. 11).

Si bien es cierto que se vienen presentando significativos avances con ocasión de la implementación paulatina del modelo de «cumplimiento tributario cooperativo», que parece que mejora en gran medida la asistencia y acompañamiento que despliegan las Administraciones tributarias, en gran parte gracias a las ventajas que ofrecen los sistemas tecnológicos que facilitan el flujo de información necesaria para mejorar el cumplimiento y la interacción fluida entre los sujetos[4], también es cierto que este cambio de paradigma en la relación jurídico-tributaria parece haberse estancado. Desde nuestro punto de vista, ello sucede con ocasión tres problemas fundamentales.

---

el objetivo de crear un escenario de puesta en común de los problemas que se vienen planteando en la aplicación de los tributos con las grandes empresas. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html

[3] En el caso español, sería la Asociación Española de Normalización (AENOR), con la norma UNE 19602 de febrero de 2019, sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario. Disponible en: https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma/?c=N0061482

[4] Un ejemplo de ello son todas las líneas de asistencia al contribuyente creadas por la Administración tributaria durante la última década que se han pretendido consolidar a través del sistema de Administración Digital Integral (ADI). ADI es un «mostrador virtual» multicanal que la AEAT ofrece a los obligados con el objetivo de aunar una serie de servicios que se venían prestando para facilitar el acceso a la información y asistencia en temas de consultas tributarias, notificaciones, censo, IVA, asistencia en campañas y otros que generalmente se prestaban en la sede física de la misma. https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2021/AEAT/11-02-21-Presentacion-ADI.pdf

Uno, el significativo, pero necesario aumento de las obligaciones formales, en especial, aquellas relacionadas con requisitos exigidos por las Administraciones tributarias para poder ejercer derechos u opciones de ámbito tributario, que se antojan cada vez más restrictivos, así como la aparición de declaraciones informativas cada vez más detalladas y complejas, que van a ser fundamentales en la lucha contra la evasión y elusión fiscal, y que a la postre están generando una gran carga técnica, operativa y, por ende, económica a los obligados. Dos, la falta de adaptación de los ordenamientos legales que permitan reconocer circunstancias atenuantes, eximentes y exculpatorias sobre aquellos contribuyentes que, siguiendo códigos de buena conducta y estableciendo mecanismos de mitigación de riesgos fiscales conforme a criterios normalizados, han demostrado ser sujetos pasivos fiables[5]. Y, tres, porque, aunque los obligados hayan desplegado todos los criterios exigidos dentro del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo, hasta el momento, no se les reconoce un estatus oficial que valore el esfuerzo realizado y puedan optar a que, adquiriendo una calificación específica por su adecuado nivel de cumplimiento, se les ofrezca un trato más favorable por parte de la Administración, liberándolos de ciertos requisitos y formalidades.

La dimensión de estos problemas la podemos vislumbrar mejor en aquellos tributos que se centran en gravar demostraciones de capacidad económica relacionadas con las actividades económicas, empresariales o profesionales. Por ende, el modelo de cumplimiento tributario cooperativo se está centrando en la fiscalidad empresarial, en especial, sobre dos de los grandes tributos que rigen los ordenamientos jurídicos, el impuesto sobre sociedades (IS) y el impuesto sobre el valor añadido (IVA) (Lucas Durán, 2020, p. 7). Sobre estos dos tributos se ha querido implementar una serie de medidas que permitirían tanto establecer una línea de comunicación directa con la Administración tributaria que facilitaría la resolución de eventuales conflictos en un escenario alternativo como implementar los manuales y herramientas de gestión de riesgos fiscales requeridos por el nuevo modelo de relación jurídico-tributaria sinalagmática. Para así, en una segunda instancia, poder desplegar los efectos positivos del nuevo modelo de relación a todos los obligados tributarios.

Tal y como resultará evidente, en este documento nos centraremos en las implicaciones que tiene y tendrá el modelo de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA, pues es en este tributo en el que consideramos que se puede llegar a cumplir los objetivos trazados de manera más efectiva y eficiente. Lo anterior encuentra su justificación bajo dos fundamentos: de un lado, tal y como hemos señalado, el IVA es uno de los dos principales tributos que interesan en una primera instancia al nuevo modelo de relación jurídico-tributaria

[5] El caso más paradigmático lo podemos encontrar en el reconocimiento del derecho al error en el ámbito tributario. En ese sentido, la Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español, elevada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Estado de Hacienda, disponible en: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf

y, a pesar de que las medidas implementadas parezcan centrarse en una etapa primigenia en los actores de mayor envergadura[6], lo cierto es que terminará produciendo un gran impacto en todo el sistema, ya que pretende extenderse poco a poco a las pymes y demás operadores económicos (Quiñones *et al.*, 2022)[7], mientras que, de otro lado, siendo un tributo con gran incidencia en el desarrollo del mercado único europeo y las libertades que lo sustentan, este está altamente armonizado en el ámbito de la Unión Europea (UE), desde donde se vienen implementando una serie de medidas con el objetivo de alcanzar una sistema definitivo del IVA que ayude a cerrar la brecha fiscal y permita el libre flujo de bienes y servicios sin afectar la neutralidad que sustenta la exacción.

Así, como veremos en los siguientes epígrafes, con el objetivo de buscar un cumplimiento tributario óptimo, en el escenario que nos ofrece la búsqueda de un sistema definitivo del IVA en la UE y la implementación de una serie de medidas que permitan adecuar las reglas a los nuevos retos que plantea el nuevo paradigma económico digitalizado, nos vamos a encontrar con un marco normativo que refleja un gran aumento de obligaciones formales y requisitos que habrían de cumplir los sujetos pasivos para poder satisfacer sus obligaciones tributarias dentro de un entramado normativo complejo y plagado de exigencias técnico-operativas que, aunque necesarias para cerrar la brecha del IVA, van a terminar generando grandes cargas que pueden afectar de manera adversa el principio de neutralidad, convirtiendo el tributo en un peso que terminaría perjudicando el desarrollo del mercado único.

Por ello, se viene considerando la posibilidad de establecer mecanismos que ayuden a simplificar todo el entramado de normas, de obligaciones formales y requisitos restrictivos, con el objetivo de fortalecer el mercado único sin afectar los fundamentos y principios que rigen el tributo. Es allí en donde entra en juego este nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo, a través del cual podremos llegar a conseguir la simplificación de estas cargas

---

[6] Tal y como habíamos señalado, en el caso español, el mayor enfoque se viene dando con las denominadas «grandes empresas» a través del Foro de Grandes Empresas organizado por la AEAT. Y, aunque su concreción viene siendo difícil en el caso de las pymes, se esté tratando de extender los efectos del nuevo modelo hacia otros actores económicos, ya que se ha podido elaborar el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html) y el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-asociaciones-colegios.html). Asimismo, es necesario rescatar en el ámbito europeo el intento de la Comisión Europea de desarrollar una guía de buenas prácticas tributarias con las «Orientaciones para un modelo de Código del Contribuyente Europeo» (https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control/guidelines-model-european-taxpayers-code_en).

[7] Tal y como se señala en el 5.5. del *Manual sobre control de la planeación tributaria internacional* del CIAT, «El cumplimiento cooperativo debería, en principio, basarse en un enfoque neutral hacia todos los contribuyentes. No debe ser un instrumento para grandes contribuyentes exclusivamente».

formales y operativas derivadas del impuesto que permita alcanzar el cumplimiento tributario óptimo sin generar distorsiones sobre los operadores económicos en el ámbito europeo e, incluso, internacional.

2. La búsqueda de un sistema definitivo del IVA en la UE

2.1. Generalidades del sistema del IVA en la UE

Con el objetivo de crear el marco necesario para entender el proceso que se está viviendo en la transformación del ya tradicional sistema de transitorio del IVA en el ámbito europeo a un modelo en el que todas las operaciones sujetas al impuesto dentro del mercado único tributen en el lugar en donde se realice el consumo efectivo de los bienes y servicios propios de las actividades económicas y profesionales, es necesario dar una breve explicación sobre sus elementos de funcionamiento común.

Habremos de partir señalando que el IVA es un tributo de carácter indirecto y plurifásico que pretende gravar el consumo de bienes y servicios propios del tráfico mercantil. Dicha exacción se imputa como un incremento porcentual que se aplica sobre el valor de un determinado bien o servicio por cada agente económico y en cada una de las fases de comercialización hasta que llegue al consumidor final, quien es el que ostenta la capacidad económica sujeta a imposición. Así, con ocasión de su especial técnica tributaria, la exacción tiene como característica esencial que el sujeto pasivo del tributo no es quien soporta la carga económica del mismo (el consumidor final), sino que es el empresario o profesional quien, en el ejercicio de su actividad, ya sea con carácter habitual u ocasional, entrega bienes y/o presta servicios a título oneroso dentro de un ámbito territorial específico en el que se aplica dicho impuesto (Campos Martínez, 2023b).

Con ocasión de lo anterior, este tributo pretende establecer un sistema que, ofreciendo una presión fiscal sobre una muestra de capacidad indirecta como es el consumo, de un lado, no afecte al proceso productivo, ya que, independientemente del número de etapas por las que se atraviese hasta llegar al consumidor final, tan solo se someterá a gravamen el valor añadido generado en su conjunto, y, de otro lado, cumpla con las exigencias del principio de neutralidad, dado que la presión fiscal no habrá de afectar a los sujetos que participan a nivel empresarial y profesional en el ámbito mercantil y comercial. Así, a través de mecanismos como la no sujeción, la localización, las exenciones o el derecho a deducción de cuotas soportadas vinculadas al ejercicio de la actividad se garantiza que el impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad pueda ser compensado por el mismo operador con el impuesto recaudado al momento de entregar bienes y servicios dentro de la cadena de valor, ya sea al siguiente sujeto pasivo (quien podrá realizar la misma operación de compensación) o al consumidor final, como real obligado a soportar dicha carga económica.

Es importante recordar que la mencionada neutralidad del tributo es relevante no solo para las operaciones propias de un ámbito territorial o jurisdiccional específico, sino que también alcanza a las operaciones transfronterizas, pues permitiría calcular y devolver el impuesto de aquellos bienes y servicios que van a ser consumidos fuera del territorio y, posteriormente, gravarlas en el país en el que van a consumirse con una carga fiscal similar a la que habrían de soportar en origen. Esto es relevante para el funcionamiento del tributo, ya que su objetivo es gravar aquellas expresiones de capacidad económica relacionadas con el consumo precisamente allí en el lugar en donde el bien o servicio sea aprovechado efectivamente.

Bajo esta premisa, dentro de un mercado globalizado en donde los intercambios comerciales y profesionales trascienden más allá del ámbito de aplicación territorial del impuesto, el sistema del IVA ha tenido que evolucionar para adaptarse a los diversos cambios y retos originados en los modelos económicos, teniendo como fundamento que este tributo no puede constituirse como una barrera o condicionante directo o indirecto que termine afectando la libre circulación de bienes y servicios. Debido a lo anterior, los sistemas del IVA han tenido que incluir normas que han de tener en cuenta los flujos económicos y operaciones que tengan incidencia nacional, supranacional y de índole internacional, en donde se permite repercutir y compensar las cuotas del IVA que correspondan para alcanzar la mencionada neutralidad de la exacción (Campos Martínez, 2023b).

Dentro de este marco conceptual, encontramos que, en el desarrollo de la UE, cuyo proceso de integración supuso, de un lado, la creación a partir de 1993 de un mercado interior único que funcionase como lo hacía cualquiera de los mercados nacionales de sus Estados miembros y, de otro lado, la creación de una unión monetaria (euro), el IVA habría de ser el primer impuesto armonizado en la UE (1977)[8]. La necesidad de alcanzar dicha armonización quedó en evidencia desde el primer momento a través del Informe Newmark[9], en el que se reconocía que las diferencias que existían entre los sistemas impositivos vigentes en los Estados miembros podían generar distorsiones fiscales que dificultaban el cumplimiento de los objetivos fundacionales alterando las condiciones de concurrencia de mercado. Por ende, se requería la toma de medidas que permitieran minimizar el impacto de los elementos más distorsionadores desde el punto de vista fiscal y que ayudaran a la evolución del mercado único. Así, conforme al derecho originario de la otrora Comunidad de derecho, se dotó de facultades a las autoridades europeas para regular un marco armonizado de acuerdo con

[8] Conforme a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva), en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.

[9] Informe del Comité Fiscal y Financiero de 7 y 8 de julio de 1962. Dicho informe propuso un modelo de tres fases para la armonización fiscal en la CE, que en gran parte se ha mantenido en las propuestas realizadas posteriormente. En la primera fase, se llevaría a cabo la armonización de la imposición indirecta, implantándose desde el principio en todos los Estados miembros el IVA. En la segunda y tercera fase, la armonización de los impuestos directos y el establecimiento de acuerdos multilaterales, en sustitución de los convenios bilaterales llevados a cabo, bajo los auspicios de la OCDE.

las exigencias del mercado único europeo y en respeto de las libertades que lo rigen (libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales)[10], lo cual se materializó en varias etapas con objeto de aumentar la transparencia en el comercio interior de la Unión[11].

A pesar de que, desde un principio, se trató de establecer un sistema para gravar en origen (Angerer, 2022)[12], el cual no fue aceptado debido a los problemas técnicos y eventuales divergencias jurídicas entre los Estados miembros, quienes aún (hoy en día) mantienen una férrea posición frente a su autonomía y potestad tributaria, el sistema ha venido evolucionando desde un sistema provisional y transitorio que se viene aplicando desde 1993 y que ha pervivido hasta nuestros días hacia un régimen de tributación en destino con el objetivo de buscar la coherencia en las reglas impositivas de una exacción que pretende gravar las operaciones en el lugar en donde se ejecute el consumo de manera efectiva (Lebón Sánchez y Valiño Castro, 2021, p. 114)[13].

Ahora, no obstante, aunque dicha armonización en el IVA es una de las más ampliamente desarrolladas dentro de las facultades concedidas a la UE, esta no es plena, ya que, si bien se regulan muchos de los elementos esenciales del tributo y de su funcionamiento técnico general, los Estados miembros, estando limitados por el cumplimiento de los objetivos trazados en el ámbito europeo, tienen facultades de adecuar dicho sistema impositivo conforme a su ordenamiento jurídico, lo que crea ciertas divergencias que se han convertido en un problema intrínseco en el funcionamiento del tributo y que, en la actualidad, trasciende como un reto significativo para la evolución pretendida desde instancias europeas.

Así, siguiendo los lineamientos supranacionales, los Estados miembros han desarrollado sus sistemas del IVA en tres grandes bloques que recogen normas particulares según el tipo de operación y su trascendencia en el ámbito territorial[14]. De un lado, se regulan las operaciones internas, es decir, aquellas realizadas por sujetos residentes o establecidos en el territorio

---

[10] Así se estableció en el artículo 99 del Tratado de Roma y hoy en día se reconoce conforme a las facultades del artículo 113 del ahora Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

[11] Dicha armonización fue realizada desde la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, que fue reemplazada por la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, la cual ha sido la base normativa del sistema transitorio del IVA en la UE, ya que ha sido la norma que ha codificado las diversas modificaciones que ha sufrido el sistema hasta la fecha (DIVA).

[12] La Comisión Europea proponía en 1987 que el sistema evolucionara hacia el «principio del lugar de origen», en donde las transacciones entre los Estados miembros se gravarían al tipo aplicado en el país de origen y las cuotas soportadas podían ser deducidas por los operadores como impuesto soportado. Además, proponía la creación de un sistema de compensación con el objetivo de destinar el IVA recaudado en el país de origen al país de consumo.

[13] En ese sentido, se dictaron las Directivas 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, y 92/111/CEE, de 14 de diciembre de 1992.

[14] Recordemos que el IVA es regulado en el ámbito español a través de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), y del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA).

en las que la localización y devengo de la exacción se entienden ocurridas dentro del territorio de aplicación del impuesto («operaciones interiores»); de otro lado, se regulan las operaciones con trascendencia en el ámbito del mercado único europeo, es decir, aquellas en las que los oferentes del bien o servicio se ubican en un Estado miembro de la UE y los adquirentes (sujetos pasivos de la exacción y/o consumidores finales) están localizados o establecidos en otro Estado miembro («operaciones intracomunitarias»), y, por último, se regulan las operaciones de índole internacional, es decir, de exportación/importación, en las que la operación se realiza con sujetos localizados fuera del mercado único europeo («operaciones internacionales»)[15].

Dicho esquema de las operaciones sujetas al IVA con trascendencia para el ámbito europeo de carácter transitorio se ha fundado en técnicas de sujeción, exención y localización de las operaciones según si son entregas de bienes o prestación de servicios, si las mismas se realizan entre sujetos pasivos del IVA (B2B), si son realizadas con consumidores finales (B2C), y según reglas especiales que se determinan conforme al tipo de bien o servicio prestado, lo que nos ofrece un alto grado de complejidad en los diversos criterios que debemos tener en cuenta en el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del IVA en la UE. Por ello, con una intención meramente académica de crear el marco anunciado y con el ánimo de simplificar dichos elementos, habremos de reconocer dos grandes medidas que afectan a las operaciones sujetas a esta exacción. De un lado, las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios entre empresarios o profesionales localizados en la UE (B2B) y, de otro lado, las entregas de bienes y prestación de servicios a particulares situados en un Estado miembro en la UE (B2C) (Campos Martínez, 2023b).

Así, el sistema provisional del IVA en la UE ha evolucionado a un régimen en el que las operaciones realizadas *ad intra* de un Estado miembro se rigen por unas normas de tributación en origen, es decir, la obligación tributaria habrá de cumplirse conforme a las normas («armonizadas en el ámbito europeo») de un determinado Estado miembro cuando la operación se entienda sujeta, localizada y devengada dentro del territorio de aplicación del impuesto. Mientras que las operaciones intraeuropeas e internacionales ofrecen una serie de mecanismos que pretenden alcanzar un sistema en el que se tribute en destino, entendiendo la operación exenta en origen[16] o no localizada dentro del territorio[17], debiendo gravarse allí donde el bien o servicio es efectivamente consumido. Dicho objetivo se alcanza, ya sea a través del operador económico que realiza la entrega el bien o presta el servicio (para las operaciones B2C)[18], caso en el cual debería cumplir las obligaciones en el otro Estado

[15] Vale la pena aclarar que en el sistema del IVA europeo las operaciones transeuropeas no se consideran exportaciones o importaciones, ya que, conforme se había establecido en el Tratado de Roma, desde 1968 se han eliminado las barreras físicas y aduaneras en el ámbito interno europeo. Se considera importación o exportación todo aquello que entre o salga del territorio delimitado por el mercado único en la UE.

[16] Conforme a los artículos 68 a 74 de la LIVA.

[17] Así recogidos según el tipo de operación en los artículos 20 a 67 de la LIVA.

[18] Si bien en la prestación de servicios se mantiene la regla general de tributación en origen cuando la relación es B2C, cada vez son más los supuestos en los que se establecen reglas de localización para que la operación

miembro de manera directa o a través del sistema Mini Ventanilla Única (*Mini One Stop Shop*, MOSS por sus siglas inglés)[19], o bien, a través de la figura de la inversión del sujeto pasivo (para las operaciones B2B), en donde se entiende exenta la operación en origen, siendo el adquirente del bien o servicio (empresario o profesional) ubicado en el otro Estado miembro quien deba aplicarse el IVA soportado y repercutido de dicha operación. En ambos casos, conforme al principio de neutralidad, habrá de permitírseles a los sujetos pasivos que intervienen en la cadena de valor deducirse el IVA soportado si se cumple el conjunto de requisitos materiales previstos al efecto, a pesar de que los sujetos pasivos hayan omitido el cumplimiento de determinados requisitos formales (Calvo Vérgez, 2016, p. 2).

Este marco provisional establecido para regular el IVA europeo es el que nos va a dar el contexto necesario para entender la evolución del sistema hacia una tributación en destino, pues en ese camino habremos de descubrir la gran complejidad que ha adquirido el sistema y se evidenciarán grandes inconsistencias normativas y operativas, que se traducen en significativas cargas no solo para los operadores, quienes vienen soportando todo el peso del cumplimiento tributario, sino que también para las mismas Administraciones tributarias, que se han visto en muchos casos sobrepasadas en su función de auditoría y control, llevándolas a aplicar criterios excesivamente restrictivos que terminan contraponiéndose a los principios y libertades que se pretenden en un mercado interior europeo armonioso. Todo, ante un escenario en el cual, a pesar de las medidas implementadas, no se ha logrado frenar los constantes intentos de fraude fiscal, los cuales se exacerban ante el diseño técnico-operativo de este sistema provisional del IVA en la UE (Sánchez Manzano, 2021, p. 3).

2.2. ¿El paso definitivo a la tributación en destino del IVA en la UE?

Para nadie es un secreto que el sistema provisional del IVA en la UE ha sufrido un gran desgaste y ha dejado en evidencia una serie de deficiencias que impiden el cumplimiento

tribute en destino, tales como bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes, o los derivados de manifestaciones culturales, educativas, deportivas, científicas, recreativas, ferias, exposiciones y similares, incluida la actividad de enseñanza presencial y a distancia (art. 70 de la LIVA), y en la actualidad con los servicios la prestación de servicios de telecomunicación, radiodifusión, televisión y vía electrónica, que se ha extendido a las ventas a distancia. Lo anterior, conforme al artículo 73 de la LIVA, en donde se introduce la Directiva 2017/2455/CE, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

[19] Sistema implementado a través de los artículos 358 a 369 de la DIVA y regulado en los artículos 43 a 45 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA; artículos 57 a 63 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011; el Reglamento de ejecución (UE) n.º 815/2012 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2012, y el Reglamento (UE) n.º 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo.

tributario óptimo. De un lado, por la insuficiente armonización alcanzada a nivel normativo, que genera distorsiones que afectarían a aquellas jurisdicciones que, actuando como importadores netos debido a su estructura económica, terminan recaudando mucho menos conforme a una balanza negativa en la deducción y, de otro lado, por la falta de coordinación e interacción entre las distintas Administraciones de cada uno de los Estados miembros, que afecta el seguimiento y control de las operaciones, ya que se carece de un flujo de información suficiente y en tiempo real, soportado en herramientas informáticas adecuadas e interconectadas.

Por ello, una de las grandes preocupaciones en el ámbito supranacional europeo es la denominada «brecha de IVA en la UE» (*VAT gap in the EU*) (European Commission *et al.*, 2023). Dicha brecha, que es definida como la diferencia que hay entre los ingresos que teóricamente deberían recaudarse bajo un sistema del IVA ideal según la legislación y la cantidad que se recauda en realidad, es delimitada bajo dos vertientes: una, la de cumplimiento[20], la cual está asociada no solo a elementos de evasión o elusión, sino también a factores como quiebras, insolvencias u otros de índole empresarial y económica que terminan afectando el recaudo, y la otra, la de orden político[21], que es en donde se evidencia la real problemática del tributo, que se vincula a factores diferenciadores en los diversos elementos técnicos, tales como tipos de gravamen reducidos (brecha de tasas)[22], exenciones y alcance sobre todos los bienes y servicios ofertados (brecha de exención)[23] (Enache, 2023).

Estos datos que nos ofrece el análisis de los elementos que integran la brecha en este impuesto tienen relevancia en las políticas de cumplimiento tributario, ya que funcionan como un indicador de la eficacia de las medidas implementadas para la adecuada aplicación del IVA. Así, una de las grandes conclusiones que se puede sacar de los informes sobre la brecha del IVA en la UE es que los factores institucionales que generan dicha diferencia entre los ingresos ideales y reales no se producen solo por el fraude, la evasión o la elusión[24], sino

[20] Se calcula que en 2021 alcanzó el 5,3 %, unos 61.000 millones de euros, lo que significaría una reducción del 5 % en comparación con lo que se registró en 2020, lo que permitió una reducción de 38.000 millones de euros. Todo ello, aunque se señala que hay riesgos de información debido a los retrasos en el suministro y una calidad de la información en algunos casos comprometida, encontraría su fundamento en el aumento de precio derivado de la inflación y, especialmente, en significativas mejoras en las políticas de cumplimiento (European Commission *et al*., 2023, pp. 21-23 y 29-31).

[21] Se calcula que en 2021 asciende a 1.125 billones de euros, lo que significaría un 44,9 %. Aunque descendió un 0,3 % respecto a 2020, en cifras nominales subió en 77.000 millones de euros con ocasión del aumento de precios derivados de la inflación (European Commission *et al.*, 2023, pp. 42-46).

[22] La brecha de exención del IVA fue en promedio del 34,5 % en 2021 (European Commission *et al.*, 2023, p. 42).

[23] La brecha de tasas fue aproximadamente del 10,4 % por la aplicación de diversos tipos reducidos y superreducidos (European Commission *et al.*, 2023, p. 42).

[24] Que en la actualidad se calcula en un 25 % del total de la brecha del IVA, es decir, 24.000 millones de euros en 2021 (European Commission *et al.*, 2022, p. 38). Aunque, conforme señala el estudio, no es fácil

que también se generan por la propia complejidad del sistema, la cual contribuye a mermar la capacidad de recaudo (Mathews, 2003, pp. 105 y 114) con ocasión a la existencia de tipos del IVA múltiples, diversos y en algunos casos excesivos (Pavel y Zídková, 2016, pp. 811-826), así como problemas de optimización fiscal de orden legal en cada uno de los Estados miembros, que pasa por posiciones radicales a nivel administrativo (European Commission *et al.*, 2023) y un insuficiente desarrollo de los sistemas judiciales y legales (Enache, 2023). Elementos que terminarían lastrando la neutralidad que fundamenta la exacción.

En consecuencia, en la última década hemos sido testigos de un número inusualmente elevado de propuestas legislativas implementadas por la Comisión Europea[25] que tienen como objetivo alcanzar un acuerdo entre los Estados miembros que permita pasar del sistema tradicional del IVA, propenso al fraude y con serias deficiencias operativas, a un régimen definitivo basado en la tributación en destino y coadyuvado por sistemas tecnológicos punteros que permitan cerrar al máximo la brecha política y de cumplimiento[26].

A pesar de las claras intenciones de la Comisión, dichas propuestas no han tenido una plena acogida por los Estados miembros y su aplicación ha sido lenta, escalonada y muy dispar, al menos, hasta que la realidad económica, la brecha del IVA y el fortalecimiento del uso de las herramientas digitales se han presentado como el caldo de cultivo necesario para animarse a dar pequeños pasos en la toma de medidas concretas que puedan terminar integrando el sistema del IVA definitivo en la UE. En ese sentido, la evolución del sistema hacia un modelo definitivo lo habremos de resumir bajo tres grupos de medidas a través de las cuales se empieza a evidenciar la importancia que debería adquirir el nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo: Las reglas de cooperación administrativa en la UE, las *Quick Fixes* y el nuevo Plan ViDA propuesto por la Comisión Europea.

---

de calcular, ya que hay diversos factores que se entrelazan impidiendo un cálculo exacto. No obstante, la misma Comisión Europea reconoce que el fraude puede valorarse entre 40 y 60.000 millones de euros, tal y como consta en la Convocatoria de datos para una evaluación de impacto en las medidas propuestas en el IVA digital que estuvo abierta hasta el 5 de mayo de 2022, https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-El-IVA-en-la-era-digital_es. Así, la Europol lo estima en 50.000 millones, https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud

25 Las principales propuestas tienen como punto de partida diciembre de 2010 con el lanzamiento del Libro Verde sobre el futuro del IVA (COM [2010] 695 final). Así, la Comisión Europea, como parte de ese ambicioso plan de acción fiscal, planteó en 2016 una propuesta definitiva para el sistema del IVA con la COM (2016) 148 final.

26 En ese sentido, en octubre de 2017 con la COM (2017) 569 final, y en mayo de 2018 con la COM (2018) 329 final, la Comisión presentó una propuesta que pretendía suprimir las denominadas adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB)/entregas intracomunitarias de bienes (EIB) acogiendo un nuevo sistema de «entregas de bienes dentro de la UE», en donde se establecía, de un lado, la tributación en destino en las operaciones B2B a través del sistema de ventanilla única y, de otro lado, se consideraban unos requisitos más restrictivos para aplicar la exención en origen y la inversión del sujeto pasivo, y la eventual liberación de dichas cargas formales para aquellos sujetos pasivos certificados como buenos contribuyentes.

A través de la primera de ellas, la implementación de reglas de cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados miembros de la UE en el campo del IVA para las transacciones transfronterizas, se ha pretendido establecer un marco de intercambio de información que ayude a garantizar la correcta aplicación de las normas que regulan la exacción. Allí, habremos de rescatar las medidas implementadas en el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, el cual centra dicha cooperación en el intercambio de información específica entre las Administraciones tributarias a través de los tres mecanismos tradicionales (espontáneo, previa solicitud y automático) y en auditorías conjuntas y controles simultáneos, facilitando que los funcionarios de las autoridades fiscales nacionales formen equipos de auditoría internacionales para controlar los diversos actores económicos.

Asimismo, habrá de ser relevante la creación de la red Eurofisc[27] en el año 2010, en la que se integran funcionarios de enlace de los 27 Estados miembros y Noruega, que trabajan en conjunto a la hora de tomar las medidas adecuadas en el ámbito de cada Estado miembro, dando instrucciones de cómo proceder con las solicitudes de información, auditorías o la cancelación del registro de números del IVA, como elementos fundamentales en la lucha contra el fraude del IVA transfronterizo (García Valera, 2011, pp. 181-188). A través de esta red se está implementando una serie de medidas tecnológicas tales como el *Transaction Network Analysis*, que permitiría intercambiar y procesar rápida y conjuntamente los datos del IVA con el objetivo de detectar redes sospechosas de manera más eficiente[28], o, en el mismo sentido, el Sistema Electrónico Central de Información de Pago (CESOP, por sus siglas en inglés), donde se almacenará, agregará y cotejará con otras bases de datos europeas toda la información sobre flujos económicos, y que estará a disposición del Eurofisc (Comisión Europea, 2020).

En relación con el segundo grupo de medidas, es importante recordar que una de las grandes preocupaciones en el cumplimiento óptimo de las operaciones sujetas al IVA en la UE ha sido buscar soluciones a las deficiencias que presentaba el régimen AIB/EIB. En dicho régimen, ante la gran dificultad en el control de las operaciones exentas en origen y tributación en destino mediante la inversión del sujeto pasivo (Sánchez Manzano, 2021, p. 3), empezaron a proliferar complejos y sofisticados mecanismos, operativas y estructuras empresariales artificiosas que pretendían la elusión y evasión fiscal[29], que terminaban por amenazar el efectivo recaudo del tributo. Debido a dichas conductas, muchas autoridades fiscales de los Estados miembros asumieron una posición restrictiva y comenzaron

[27] Red creada de conformidad con las Conclusiones del Consejo de 7 de octubre de 2008, en el marco del Reglamento (CE) n.º 1798/2003 de la Comisión Europea, que exigía que en la lucha contra el fraude se debería establecer una red descentralizada sin personalidad jurídica.

[28] Así lo informa el comunicado de prensa de la Comisión Europea de 15 de mayo de 2019, disponible en: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_2468

[29] A través de la interposición de diversos operadores, variados Estados miembros, empresas pantalla, empresas *missing traders*, facturas falsas, declaraciones de operaciones sin mercancía real se lograba la deducción de cuotas soportadas sin haberse recaudado efectivamente el IVA repercutido. Entre los métodos artificiosos más comunes encontramos las operativas de sociedades trucha (*missing traders*), sociedades pantalla (*buffer*) y de sociedades distribuidoras (*broker*).

a plantear una serie de requisitos para poder contrarrestar los eventuales actos de fraude en el IVA intraeuropeo (Calvo Vérgez, 2016, pp. 1-3; Gómez Aragón, 2020, pp. 8-11)[30] que, aunque útiles y en muchos casos necesarios, no se encontraban recogidos de una manera clara dentro de la normativa supranacional[31]. En consecuencia, dichas medidas terminarían siendo objeto de diversas decisiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en donde se eliminaban esas barreras con el objetivo de garantizar la protección a los principios de confianza legitima, proporcionalidad y, especialmente, el de neutralidad del tributo[32] y que, incluso, serían la base para la «teoría del conocimiento» en casos de fraude[33].

Por ello, se decidió implementar una serie de medidas conocidas como las *Quick Fixes*[34], que fueron identificadas como un «parche temporal» (Matesanz, 2020, p. 1) o «remiendos técnicos "moderados" que optimicen el régimen "transitorio"» (Sánchez Manzano, 2021, p. 4). El eje central de las medidas se enfocaba en conseguir mejoras graduales en el régimen de las

---

30 Con ello, se empezó a condicionar la aplicación de la exención y la correspondiente deducción de las cuotas a requisitos materiales como la obligación de exigir un NIF IVA al adquirente, que este se encuentre registrado en el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES por sus siglas en inglés) o la obligación a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de la DIVA.

31 Esta interpretación se realizaba conforme a lo señalado por el artículo 131 de la DIVA, precepto según el cual la exención prevista en el citado artículo 138.1 habría de aplicarse «en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla [de la misma] y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

32 La exigencia del NIF IVA válido fue refutada en su momento por el TJUE en Sentencias tales como las de 6 de septiembre de 2012 (asunto C-273/11 –NFJ048082–), Mecsek-Gabona; 27 de septiembre de 2012 (asunto C-587/10 –NFJ048481–), Vogtländische Strassen; 9 de febrero de 2017 (asunto C-21/16 –NFJ065375–), Eurotyre BV; y 20 de junio de 2018 (asunto C-108/17 –NFJ070624–), Enteco Baltic. En cuanto al requisito de poseer factura, este fue refutado en su momento a través de las Sentencias del TJUE, entre otras, de 21 de junio de 2012 (asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11 –NFJ047391–), Mahagében y David; y 22 de octubre de 2015 (asunto C-264/14 –NFJ060055–), Skatteverket y David Hedqvist.

33 Teoría que es perfectamente resumida por Calvo Vérgez (2016, p. 33) cuando concluye que, bajo dicha teoría:

> No cabe pues oponerse al ejercicio del derecho a la deducción en base a fraudes o irregularidades cometidas por el sujeto pasivo del Impuesto en fases anteriores o posteriores a la entrega objeto de tributación si no se ha demostrado el conocimiento o el deber de conocimiento del sujeto pasivo de la existencia de un fraude en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas.

Para mayor profundidad, véanse, entre otras, las Sentencias del TJUE de 12 de enero de 2006 (asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03 –NFJ021489–), Optigen, Fulcrum Electronics y Bound House Systems; 16 de mayo de 2013 (asunto C-444/12), Hardimpex; 13 de febrero de 2014 (asunto C-18/13 –NFJ053404–), Maks Pen; 6 de febrero de 2014 (asunto C-424/12 –NFJ053403–), Fatorie; y 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15 –NFJ066662–), Farkas.

34 Medidas que se implementaron el 4 de diciembre de 2018 con la Directiva (UE) 2018/1910 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, y el Reglamento de ejecución (UE) n.º 2018/1912, por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

AIB para operaciones tales como las ventas en cadena[35] y los acuerdos de venta en consigna[36], en las cuales se contaba con una regulación, formalidades e interpretaciones dispares en los diversos Estados miembros que dificultaban el seguimiento del cumplimiento tributario y, por ende, eran proclives al fraude.

De la misma manera, se implementaban dos últimas medidas que reforzaban la armonización y que serían exigibles para garantizar la exención en origen para todas las operaciones de AIB/EIB: la justificación del transporte y la comunicación por parte del adquirente de un NIF IVA válido. Así, si quien entrega un bien a un empresario profesional localizado en otro Estado miembro no contaba con dos pruebas no contradictorias, expedidas por partes distintas e independientes del transporte del bien (en el caso de transporte por cuenta del vendedor) o no contaba con una declaración específica del transporte (en casos de transporte por cuenta del comprador) y/o no contaba con la comunicación del NIF IVA válido por parte del adquirente, no podría aplicarse la exención en origen y no se haría efectiva la inversión del sujeto pasivo, debiendo repercutir el IVA en su factura (Gómez Aragón, 2020).

Ahora, por último, consecuentemente con los pasos anteriores y conforme a los retos que ofrece el cambio de paradigma digital en el modelo económico, hemos de mencionar el último grupo de medidas que se pretenden materializar en los próximos años con el objetivo de alcanzar un sistema definitivo del IVA en la UE, el Plan ViDA propuesto por la Comisión Europea. No obstante, dicho plan lo analizaremos en el siguiente epígrafe, pues, dentro de sus fundamentos, podemos advertir cómo se puede llegar a materializar un sistema definitivo del IVA, a través del cual la obligación tributaria deba satisfacerse en el Estado miembro en donde se consume el bien o se aproveche de manera efectiva el servicio.

2.3. El IVA en la era digital: El Plan ViDA como el siguiente paso al sistema del IVA definitivo en la UE

La desmaterialización en la forma de interacción de los actores económicos y la forma en que los bienes y servicios se entregan/prestan a otros operadores económicos y a los

[35] La idea era cambiar el criterio vigente que determinaba que la entrega intracomunitaria exenta era aquella a la que se vinculara el transporte de los bienes, lo cual venía generando multitud de disparidades interpretativas por una regla que considerara que, si el transporte es a cargo del primer eslabón de una operación en cadena, el transporte intracomunitario se imputará a la primera entrega, siendo esta la exenta del IVA. Así, en caso de que el transporte estuviere a cargo del último eslabón de la cadena, este se imputará a la última entrega, siendo esta la exenta (Matesanz, 2020, pp. 8-11).

[36] En el caso de los denominados acuerdos de *call-off stock* (ventas en consignación), esta operación generaba cierta complejidad y disparidad por cuanto algunos Estados miembros establecían requisitos y formalidades con el objetivo de verificar la realidad de la operación, que generaba una serie de costes de gestión, mientras que otros Estados simplificaban los mismos. Por ello, el nuevo marco homogeniza y elimina los costes de gestión estableciendo que la entrega intracomunitaria está exenta si se cumple una serie de condiciones (Sánchez Manzano, 2021, pp. 8-13).

consumidores finales dentro de este nuevo paradigma digital ha dejado en evidencia grandes retos para el sistema transitorio del IVA en la UE. En primer lugar, porque el denominado «comercio electrónico» escapaba a la regla establecida en el artículo 14.1 de la DIVA, según la cual, las entregas de bienes y las importaciones tienen como exclusivo objeto bienes corporales, que hoy en día tienden a desmaterializarse y, en segundo lugar, porque, aunque para la prestación de servicios se establecían algunas reglas que facilitaban el recaudo del IVA según fuera la relación B2B o B2C, las modalidades en las que se vienen prestando los servicios son cada vez más inmateriales y vinculadas a actividades desarrolladas desde plataformas digitales que permiten ciertos intercambios económicos que deberían considerarse sujetos al IVA[37]. Así, ha quedado en evidencia la necesidad de replantear las reglas de localización, la integración de sujetos pasivos hasta ahora no considerados como tales y las formas en que se deberían cumplir y controlar las obligaciones tributarias.

En ese sentido, el primer gran cambio paradigmático se dio con la modificación de las reglas de localización en las operaciones B2C para los servicios de telecomunicaciones cuando el proveedor se encontrase fuera de la UE, en donde se consideró la ubicación de la operación a efectos del IVA en el lugar del consumo[38]. Dicha modificación se extendería rápidamente a los servicios de radiodifusión, televisión y algunos servicios prestados por vía electrónica[39], los cuales, independientemente de la localización del prestador, también pasarían a gravarse en el lugar donde se encontrara el destinatario cuando estos fueren prestados a consumidores finales, generando la obligación de registrarse en alguno de los Estados miembros para poder cumplir con sus obligaciones y actuar a través de MOSS[40].

El siguiente paso sería implementar medidas para enfrentar los retos derivados del comercio electrónico con el objetivo de poder aplicar las reglas que ya se venían presentado para los servicios de telecomunicación, radiodifusión, televisión y algunos servicios prestados vía electrónica. Dicha propuesta pretendía controlar el fraude en las transacciones

[37] El ejemplo más emblemático es el paso dado de los libros físicos a los libros digitales, en donde ya no estamos ante una entrega de un bien como tal, sino la consideración de una prestación de un servicio. Por ello, la Directiva 2009/47/CE habilitó la posibilidad de que los Estados miembros pudieran fijar un tipo reducido o una exención para los libros, cualquiera que fuese el soporte de estos. Situación que fue recogida en el ordenamiento jurídico español por el Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, que modificó la LIVA.

[38] De acuerdo con el artículo 9 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

[39] Extendido a estos servicios por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

[40] En ese sentido, las Directivas 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008; 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, y 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, que modificaron la DIVA. Esta y la Directiva 2008/8/CE se integraron al ordenamiento español a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modificaba la LIVA entre otras normas. En ese mismo sentido, es importante resaltar los Reglamentos de ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de marzo de 2011, y (UE) n.º 1042/2013, de 7 de octubre de 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

digitales, reducir la burocracia y minorar los costes que supone la creciente oleada de obligaciones formales que afectarán en gran medida a las pymes. Todo ello, a través de la modernización del sistema del IVA en la UE, que llevaría a que el sistema MOSS se aplicara con carácter general a todos los operadores que desarrollaran actividades en otros Estados miembros de la UE, estuvieran o no localizados dentro del mercado único (Calvo Vérgez, 2021, pp. 7-8; Oliver Cuello, 2021, p. 6; Sánchez Sánchez, 2021, p. 12).

Sin lugar a duda, hemos de reconocer la importancia de la evolución del MOSS como pilar del cambio a una tributación en destino, pues el régimen se vendría a consolidar a partir de la Directiva (UE) 2017/2455, sobre obligaciones en el IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes[41], y con la Directiva (UE) 2019/1995, sobre ventas a distancia de bienes y entregas nacionales de bienes[42]. Así, a partir del 1 de julio de 2021, el MOSS evolucionó a un nuevo sistema de Ventanilla Única (OSS por sus siglas en inglés), mediante el cual se pretende simplificar las obligaciones formales de aquellos actores económicos que lleven a cabo entregas de bienes a distancia o presten servicios en distintos Estados miembros de la Unión Europea cuyos destinatarios sean consumidores finales (B2C).

El nuevo sistema OSS integra tres modalidades o regímenes especiales que pretenden abarcar los diversos supuestos. Un régimen exterior a la Unión (EUOSS), que se aplica a sujetos pasivos no establecidos en la UE y acoge todas las prestaciones de servicios de empresas a consumidores en la UE; un régimen de la Unión (UOSS), en donde se vinculan como sujetos pasivos solo a aquellos establecidos en la UE, dentro y fuera de la UE y las interfaces electrónicas establecidas dentro y fuera de la UE; y un régimen de importación (IOSS), para ventas a distancia de bienes importados en envíos menores o iguales 150 euros, que vincula proveedor/plataforma electrónica por todas las operaciones de pequeños envíos con destino final a consumidores en cualquier Estado miembro de la UE. Este sistema habremos de considerarlo como «opcional condicionado», ya que permite acogerse de manera voluntaria, pero establece unos umbrales cuantitativos que ahora se han unificado en el caso de las ventas a distancia y los establece, junto con la prestación de servicios, en 10.000 euros al año.

A través de él, se permite que los operadores económicos establecidos fuera de la UE y aquellos que, estando dentro de esta, realicen operaciones de prestación de servicios y entrega de bienes en diferentes Estados miembros de la UE puedan aplicar el IVA del Estado miembro donde ocurre el consumo efectivo, presentando una única declaración del IVA, con un único pago desde el Estado miembro en donde se hayan registrado (no europeos) o en donde estén establecidos (europeos) y a través de las modalidades de OSS que les

[41] Integrada en parte a través de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018, en la que se introdujeron algunas novedades en la LIVA, entre las que destacan las relativas a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión.

[42] Transpuesta al ordenamiento jurídico español mediante el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril.

correspondan[43]. Siempre con el apoyo y asistencia de mecanismos electrónicos de información locales o europeos que les permiten verificar tipos impositivos[44] y reglas de localización[45].

Tal y como lo explica García Novoa (2023), esta evolución vendría a ratificar el plan inicial de la UE que pretende configurar el IVA como un «impuesto global sobre el tráfico internacional de bienes y servicios», ya que se fija la ocurrencia del hecho imponible del IVA en el Estado de residencia del consumidor final. De modo que se respeten las reglas del principio de neutralidad fiscal de los tributos indirectos en el comercio internacional a la vez que sigue la tendencia que rige en la la fiscalidad internacional de establecer el «nuevo nexo» en las jurisdicciones de mercado por ser el lugar en donde se evidencia la capacidad económica conforme al principio de destino (Martos García y Piccirilli, 2019, pp. 153-156).

Así, el gran salto se viene dando desde que la Comisión se comprometió en su Plan de Acción Fiscal 2021[46] a presentar medidas para modernizar las obligaciones de declaración del IVA, reforzar la capacidad de los Estados miembros para realizar un seguimiento de las transacciones transfronterizas, avanzar hacia un registro único del IVA en la UE para las empresas y actualizar las reglas del IVA para la economía de plataforma. Conforme a ello, la Comisión Europea presentó el 8 de diciembre de 2022 el Plan ViDA (*VAT in Digital Age*)[47], a través del cual pretende dar ese salto cualitativo y cuantitativo en el sistema del IVA en la UE que nos lleve a una tributación efectiva en el lugar donde el bien o servicio es efectivamente consumido.

Esta propuesta pretende fortalecer los elementos tecnológicos y digitales que ya se venían usando en algunos casos por la UE y los mismos Estados miembros en el ámbito interno con el objetivo de continuar luchando contra la brecha del IVA. De ahí que se calcule

---

43 Dicho cambio supondría un ahorro de 2.300 millones de euros en costes de cumplimiento para el sistema. https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index_en

44 Por ejemplo, el buscador de tipos impositivos que ofrece la Comisión Europea, en donde se pueden revisar los tipos de todos los Estados miembros en los principales tributos. https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html

45 Así, en el caso español, la AEAT ofrece un localizador de operaciones del IVA. https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/AVAC-CALC/Localizadores

46 Conocido como *Package for fair and simple taxation. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an Action Plan for Fair and Simple Taxation supporting the Recovery Strategy* (COM [2020] 312 final, 15 de julio de 2020). https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-07/2020_tax_package_tax_action_plan_en.pdf

47 Plan que viene integrado por tres propuestas: la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital [COM (2022) 701 final, 2022/0407 [CNS], 8 de diciembre de 2022); la Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia del IVA necesarias para la era digital (COM [2022] 703 final, 2022/0409 [CNS]); y la Propuesta de Reglamento de ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de información para determinados regímenes del IVA (COM [2022] 704 final 2022/0410 [NLE]).

que este plan permitiría recuperar a los Estados miembros alrededor de 18.000 millones de euros cada año durante los próximos diez años, que no se recaudan debido a las deficiencias del sistema, y generaría a su vez un ahorro de casi 5.000 millones de euros en costes de cumplimiento a los actores económicos, ya que se integran medidas que facilitarán el cumplimiento tributario a las empresas de la UE, especialmente a las pymes[48].

La hoja de ruta de este ambicioso plan se centra en 3 grandes medidas: a) La generación de informes digitales en tiempo real basados en la facturación electrónica; b) La actualización de las reglas para la economía de plataforma (transporte de pasajeros y alojamiento de corta duración); c) La implementación de un registro único de operadores IVA en la UE. Todas estas medidas, en las que profundizaremos en el siguiente epígrafe cuando tratemos de integrarlas en el concepto de cumplimiento tributario cooperativo, coadyuvadas por muchos desarrollos tecnológicos que se pretenden implementar (Campos Martínez, 2021, pp. 615-644), se disponen como un caldo de cultivo para nuevas y novedosas obligaciones tributarias que deberán tener en cuenta tanto las Administraciones tributarias como todos los operadores económicos a la hora de desarrollar esa nueva relación tributaria sinalagmática.

No obstante, por último, y antes de adentrarnos a ver las implicaciones que generan sobre el cumplimiento tributario cooperativo, es necesario recordar que estas propuestas requieren la unanimidad de los Estados miembros y este proceso suele ser problemático, ya que, desde siempre, los integrantes de esta Unión de derecho han mostrado cierta reticencia a cualquier afectación sobre su soberanía tributaria. Así, si bien algunos cambios ya se han aprobado y están en marcha y es posible que muchos otros no lleguen a materializarse, lo cierto es que, en cualquier caso, la gran mayoría de las medidas propuestas e implementadas ya representan el cambio más significativo del IVA europeo desde el régimen transitorio de 1993 y mejorado en 2006. Con ello, los primeros pasos ya están dados para que las operaciones del IVA dentro del marco europeo, sin importar sin son prestaciones de servicios o entrega de bienes, si son B2B o B2C, terminen tributando allí en donde se realiza el consumo de manera efectiva.

3. El nuevo escenario de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA: construyendo ViDA

Tal y como hemos señalado con anterioridad, el cumplimiento tributario cooperativo gira sobre dos grandes pilares que recaen en la cabeza de los obligados tributarios: uno, el compromiso de permitir un buen flujo de información relevante en el ámbito tributario hacia las Administraciones que haga parte de los manuales o compromisos de buen comportamiento

[48] Conforme al comunicado de prensa de la Comisión Europea de 8 de diciembre de 2022, llamado «Fiscalidad: abrazar la transición digital para contribuir a la lucha contra el fraude del IVA y apoyar a las empresas de la UE». https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_22_7514

tributario y, dos, la necesaria creación de mecanismos idóneos para el control de los riesgos fiscales propios de cada actividad sujeta a gravamen que les permita tener un reconocimiento certificado de ser un buen contribuyente de conformidad con la norma UNE 19602 y, así, acceder a una atenuación o liberación, en ciertas circunstancias, de aquellas consecuencias penalizadoras derivadas de algún error en el cumplimiento tributario (recargos, sanciones, etc.), incluso pudiendo generar una causal «exculpatoria» de las responsabilidades que surjan en los ámbitos administrativo y penal.

En el IVA, lo anterior se traduce en la aparición de una serie de obligaciones formales y materiales a las que deberán estar atentos los sujetos pasivos de la exacción con el objetivo de demostrar que se ha desplegado la diligencia debida y se ha actuado de buena fe en los actos de cumplimiento tributario. Por ello, el impacto que habrá de generar este eventual sistema definitivo del IVA en la UE sobre el nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo lo habremos de analizar sobre los dos grandes pilares descritos que fundamentan el nuevo paradigma en la relación jurídico-tributaria.

3.1. El flujo de información necesario para la implementación del modelo de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA

Las normas de tributación en el IVA europeo se están enfocando en la generación de informes digitales en tiempo real basados en la facturación electrónica, lo que implica el fortalecimiento de las obligaciones formales de suministro de información y el surgimiento de nuevas para los actores económicos que operan a través de las fronteras en la UE.

Para ello, el primer paso es mejorar la identificación y registro de los obligados tributarios que actúen como sujetos pasivos en el IVA europeo, lo cual está muy avanzado. En primer lugar, y con ocasión a las *Quick Fixes*, a través de las cuales se realizó un intento progresivo de implementar reglas que nos lleven a la tributación en destino, encontramos como, poco a poco, comenzaba a aparecer una gama de elementos formales que deben cumplir los actores económicos para poder adecuarse a la operativa del IVA con el objetivo de poder simplificar ciertos trámites y reglas. Dentro de las medidas incluidas, una de las más relevantes ha sido el fortalecimiento de la obligación de ser poseedor de NIF IVA, el cual tendría que ser válido en el ámbito europeo.

En consecuencia, surgen cuatro cuestiones fundamentales para el cumplimiento tributario cooperativo. En primer lugar, la necesidad de estar debidamente registrado como operador sujeto pasivo del IVA ante la correspondiente Administración tributaria, con el objetivo de contar con que el NIF IVA no solo sirva para actuar en el ámbito interno en el tráfico mercantil, sino que también sirva en el ámbito europeo, ya que dicho número de identificación deberá ser reportado al vendedor con el objetivo de que se pueda aplicar la inversión del sujeto pasivo. En segundo lugar, la validez de dicho NIF IVA, que supone, de un lado, el cumplimiento de una serie de requisitos establecidos por cada Estado miembro para su

concesión[49] y, de otro lado, su registro en el VIES[50], en donde constan los datos relativos a los citados números de identificación y a los titulares de estos en cada Estado miembro.

Asimismo, el segundo paso relevante es el ya reseñado sobre la evolución y extensión del régimen de ventanilla única (OSS), ya existente para ciertas operaciones del comercio electrónico y para las ventas a distancia, y que se pretende ampliar a todos los actores económicos. En este caso, la idea es contar un registro único del IVA en la UE que alcance a la gran mayoría de los actores económicos, sean residentes en un Estado miembro o estén localizados fuera de dicho territorio, para que puedan suministrar sus bienes y servicios en los diversos Estados miembros integrantes del mercado único europeo cumpliendo sus obligaciones en materia del IVA en el destino, pero en un mismo idioma y a través de un único portal web, que será suministrado por la Administración tributaria en donde esté localizado (caso de sujetos pasivos europeos) o en donde decida inscribirse (caso de los no residentes en la UE) para cumplir con las obligaciones derivadas del régimen OSS según sus modalidades (EUOSS, UOSS, IOSS).

Su importancia para el cumplimiento tributario cooperativo se puede ver al conjugar la obligación de tener un NIF IVA válido para el ámbito europeo y la gestión del IVA a través de OSS. Lo anterior no solo permite a las autoridades fiscales generar control y seguimiento de las operaciones, sino que también facilita el funcionamiento para los propios obligados. Por ello, entiende la Comisión Europea que esta medida, que también pretende estar plenamente establecida en toda su amplitud a partir de 2025, tendrá que incluir simplificaciones específicas que pueden ofrecer una experiencia aún mejor para los comerciantes y clientes de comercio electrónico.

En consecuencia, se propone la actualización de los sistemas de cada Estado miembro, la inclusión de un régimen del IVA para las pymes, la asistencia de elementos tecnológicos que hagan que los procesos de control y corrección sean más rápidos y eficientes, y la mejora de los sistemas de intercambio de información entre las autoridades fiscales y aduaneras. Lo anterior significaría un aumento de ingresos para las Administraciones tributarias[51], pero también se estima que podría generar un ahorro a los operadores económicos,

---

[49] En el caso de España, conforme al artículo 25.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en donde se señala que dicho NIF IVA para las operaciones intraeuropeas se asignará con el alta el Registro de Operaciones Intracomunitarias (ROI).

[50] El sistema VIES se creó conforme al Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, que desarrolló la obligación de los Estados miembros de disponer de una base de datos electrónica para la identificación de los empresarios, lo que permite contrastar con celeridad y vía telemática el NIF IVA del destinatario.

[51] Ya se habla de que el uso del OSS, durante los seis meses que lleva aplicándose al comercio electrónico, puede haber generado alrededor de 8.000 millones de euros en ingresos semestrales (anualmente estimado en 13.600 millones de euros). En ese sentido, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (COM [2022] 701 final, 2022/0407 [CNS], de 8 de diciembre de 2022, p. 14).

especialmente a las pymes, de unos 8.700 millones de euros en costes administrativos y de registro durante diez años[52].

Ahora, tal y como hemos señalado en epígrafes anteriores, conforme al sistema del IVA actual, los actores económicos estaban obligados en la mayoría de los casos a presentar informes recapitulativos de las operaciones del IVA intracomunitario máximo cuatro veces al año en algunos Estados miembros[53]. Lo que producía un flujo de información lento que impedía una reacción adecuada por parte de las autoridades ante transacciones sospechosas o fraudulentas. En consecuencia, muchos Estados miembros, como solución, están implementando informes digitales en tiempo real para sus transacciones nacionales con gran acierto[54]. No obstante, al no ser una solución conjunta[55], ello estaba generando disparidades en los diferentes Estados miembros que ocasionaban una gran carga procedimental a los actores económicos[56]. Así, tal y como señalaba Soler Bleda (2018, p. 10):

> Más allá de los planteamientos exclusivamente nacionales, la UE está necesitada de un método eficaz que sirva para armonizar el control de los impuestos armonizados, al menos en el caso del IVA, donde cada vez es mayor el volumen

[52] Así, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (COM [2022] 701 final, 2022/0407 [CNS], de 8 de diciembre de 2022, p. 15).

[53] Por ejemplo, en España, el informe recapitulativo de las operaciones es una obligación consagrada en el artículo 164.uno. 5.º de la LIVA y se tendrá que cumplir a través del modelo 349 regulado en la Orden HAC/174/2020, de 4 de febrero. En este caso, el plazo para el cumplimiento de esa obligación, regulado en el artículo 81 del RIVA, poco a poco se ha venido reduciendo, ya que, a partir de marzo de 2020, desaparece la posibilidad de presentación anual, quedando solo la general mensual y la especial trimestral.

[54] En el caso de España se ha implementado con gran éxito desde 2017 el Sistema de Información Inmediato (SII). Este es un sistema abierto a todos los operadores económicos que tengan que cumplir con obligaciones del IVA, el cual se basa en la llevanza de los libros registro del impuesto a través de la sede electrónica de la AEAT mediante el suministro cuasi inmediato de los registros de facturación. Aunque es obligatorio para algunos sujetos (grandes empresas, grupos de IVA e inscritos en REDEME) y voluntario para el resto, poco a poco es posible que se consolide como un mecanismo que abarque a todos los operadores (Romero Flor, 2022, pp. 15-19; Serrano Antón, 2022, pp. 68-69).

[55] Por ejemplo, hay Estados miembros que manejan la información del IVA digitalizado a través de sistemas basados en PTC, en donde Bulgaria, Croacia, República Checa, Estonia, Letonia y Eslovaquia tienen sistemas basados en listas, mientras que Lituania, Polonia y Portugal trabajan con sistemas SAF-T (*Standard Audit File for Tax*), que es un tipo de archivo basado en el estándar XML que se utiliza internacionalmente para el intercambio electrónico de información fiscal. De otro lado, encontramos Estados miembros que basan sus sistemas en CTC, es decir, en declaraciones en tiempo real, tales como Hungría, España e Italia (EDICOM, 2022).

[56] Carga que se traducía en mayores costes operativos. La Comisión calcula que dichos costes ascienden a 4.100 millones de euros en los próximos 10 años, que se terminarían ahorrando en beneficio de los sujetos pasivos del impuesto. En ese sentido, el *Resumen de evaluación de impacto* realizado por la Comisión Europea (SWD [2022] 394 final, de 8 de diciembre de 2022).

de relaciones intracomunitarias y un sistema detallado de intercambio y el paso dado para acabar con el «sistema transitorio» va en esa línea y en el camino de la pretendida armonización del control.

En ese sentido, dentro de las medidas del Plan ViDA encontramos un tercer punto. Esta propuesta tiene como objetivo que los sistemas de información digital del IVA desarrollados por los Estados miembros converjan en toda la UE y faciliten el flujo de información. Así, se pretende introducir un sistema información digital en tiempo real (DDR por sus siglas en inglés) a efectos del IVA basado en la facturación electrónica[57]. Esto proporcionará a los Estados miembros la información valiosa que necesitan para intensificar la lucha contra el fraude del IVA, especialmente el fraude carrusel. También será fundamental para la asistencia a los obligados con el objetivo de mejorar su cumplimiento fiscal, ya que permitirá la generación de predeclaraciones[58] por parte de las Administraciones tributarias e, incluso, en un futuro no muy lejano, eliminar la presentación de las declaraciones, lo que permitiría cerrar poco a poco la brecha en el IVA europeo tanto en cumplimiento como política.

En este régimen, que pretende entrar en funcionamiento a partir de 2028, todos los actores económicos sujetos pasivos del IVA estarán obligados a emitir y recibir facturas electrónicas estructuradas (XML, UBL, PDF/A3, etc.) y no en PDF. En ellas, se tendrán que integrar otros datos tales como el número IBAN (u otro identificador) de la cuenta del proveedor que recibirá el pago, la fecha de vencimiento del pago y si la factura es rectificativa de otra. Con el objetivo de fomentar la adopción de la facturación electrónica nacional, los Estados ya no tendrán que buscar la aprobación de la UE para implementarla de manera obligatoria según el actual artículo 232 de la DIVA. Así, el uso de facturas en papel solo será posible en situaciones en las que los Estados miembros lo autoricen (Asquith, 2022b). La vigilancia

[57] Conforme a la Directiva 2014/55/CE sobre facturación electrónica en la contratación pública, mediante la cual se pretende que todos los países miembros de la UE sean capaces de recibir y procesar las facturas electrónicas, según el reciente estándar europeo EN 16931.

[58] En el caso español, el SII supuso una mejora sustancial en la relación de comunicación entre la Administración y el contribuyente, ya que permite una relación bidireccional, automatizada e instantánea. Asimismo, se configura como una herramienta tanto de asistencia al contribuyente como de mejora y eficiencia en el control tributario. El ejemplo más paradigmático es que permite ofrecer a determinados contribuyentes la confección automática de su autoliquidación del IVA, es decir, un borrador o predeclaración del modelo 303 (Pre 303/LLAA), https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/pre-303.html. Incluso, ya se vienen aplicando a ciertos contribuyentes en los modelos de declaración informativa de resumen anual del IVA, tal y como sucede en Bizkaia; véase https://www.bizkaia.eus/home2/archivos/DPTO5/Temas/programas_ayuda/ca_BorradorIVA390_140.pdf?hash=8a614c137c01a4d94ab98dbe982f4a0e&idioma=CA. Asimismo, se pretende aplicar en el ámbito ordenamiento español general, tal y como se establece en el artículo 12 sobre facturación electrónica de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas, y como se materializa en el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, sobre el reglamento denominado «Veri*factu», en donde se establecen los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación electrónica; véase https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El__Reglamento_Veri_factu_.html

de las operaciones se realizará a través de controles continuos de transacciones (CTC por sus siglas en inglés) o informes basados en transacciones. Para ello, se incluirán informes digitales de suministros intracomunitarios (ICS por sus siglas inglés) que afectarán a todos los actores económicos sujetos al IVA, incluidos los no residentes. Aunque no hay reconocidos elementos técnicos hasta la fecha, la idea es que la información se envíe a las autoridades fiscales nacionales para su consolidación inmediata en una base de datos común de la UE, probablemente «Central VIES», en donde se incluirán las transacciones de DDR, al igual que su número de identificación en el IVA (Asquith, 2022a).

El cuarto y último paso que reforzará las obligaciones de suministro de información se refleja en la actualización de las reglas del IVA para la economía de plataforma (transporte de pasajeros y alojamiento de corta duración). El auge de las plataformas en línea que actúan como intermediarios entre los proveedores de ciertos servicios y los consumidores siempre ha estado en el punto de mira desde que se entendió que la economía digital iba más allá del comercio electrónico. Esta situación, en especial en el ámbito del transporte de pasajeros y el alojamiento de corta duración, venía presentado asimetrías, ya que estos operadores ahora compiten directamente con los proveedores tradicionales (por ejemplo, hoteles y empresas de transporte privado). De ahí, tal y como explica García Novoa (2023)[59], que estas empresas hayan pasado de ser consideradas empresas de intermediación a ser consideradas verdaderas empresas multinacionales que realizan actividades finales.

Según las normas actuales del IVA, los obligados a recaudar y remitir el IVA a las autoridades fiscales serían los proveedores subyacentes de servicios (individuo que alquila un apartamento). Con esta modificación, los operadores de la economía de plataforma en esos sectores serán responsables de recaudar y remitir el IVA a las autoridades fiscales cuando los proveedores de servicios no lo hagan. Así, el IVA simplemente se agrega automáticamente al precio que se muestra en la plataforma, ya que será la plataforma la que lo recaudará del cliente y lo remitirá a las autoridades fiscales sin que afecte a los proveedores subyacentes[60]. En caso de que las plataformas no se encuentren localizadas en territorio

[59] En ese sentido, es relevante el proceso de cambio desde la Sentencia del TJUE de 20 de diciembre de 2017 (asunto C-434/15 –NCJ062856–), Uber Systems Spain, en donde se consideró que Uber no es solo un intermediario, sino que desarrolla una actividad final de servicio de transporte mediante herramientas informáticas, pasando por la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2019 (asunto C-390/18 –NCJ064919–), Airbnb Ireland, en donde se dejó sin efecto la obligación de darse de alta y cumplir una serie de requisitos administrativos exigibles a los agentes inmobiliarios en Francia, hasta llegar a las Sentencias del TJUE de 22 de abril de 2022 (asunto C-674/20 –NFJ085886–), Airbnb, en donde se declaran compatibles con el derecho de la Unión las obligaciones de información exigidas en Italia a las plataformas de alojamiento turístico, y 28 de febrero de 2023 (asunto C-695/20 –NFJ088872–), Fenix International, en donde se reitera la condición de proveedor de servicios a plataformas como Only Fans.

[60] Así, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (COM [2022] 701 final, 2022/0407 [CNS], de 8 de diciembre de 2022, pp. 5-6).

europeo, al igual que otras empresas que prestan servicios transfronterizos, será necesario que se establezcan en un Estado miembro, desde el cual operarán a través de OSS, o, en caso de no residir en ningún Estado miembro, deberán nombrar un representante fiscal que actuará como intermediario en la operativa del IOSS (Caragher, 2022).

No obstante, para implementar estas mediadas es necesario contar con un suministro de información adecuado. Por ello, se pretende la introducción de un modelo de información en donde se indique el servicio de facilitación realizado que permita aplicar reglas uniformes de localización y contabilizar el IVA sobre el suministro subyacente donde el proveedor no cobra IVA, asegurando así la igualdad de trato entre los sectores tradicional y digital[61]. Aquí es donde entra en juego la denominada DAC 7[62], la cual tiene como objetivo, entre otros[63], incorporar nuevas obligaciones de información para los agentes económicos que operen a través de plataformas e interfaces digitales que ofrezcan una foto transversal de la operación y que permitan su control a través de la aplicación de una serie de normas y procedimientos de diligencia debida sobre aquellos operadores. Estas obligaciones para las plataformas entraron en vigor el 1 de enero de 2023, siendo el primer informe a 31 de enero de 2024. El incumplimiento de estas nuevas obligaciones dará lugar a sanciones importantes. En consecuencia, esa información deberá suministrarse de manera periódica al Estado miembro de localización del vendedor o del lugar en donde se encuentre el inmueble si estamos ante un arrendamiento de corta duración[64]. Además, el objetivo es que se incluya dentro de los mecanismos de intercambio automático de esta información (AEOI) entre las autoridades fiscales (Asquith, 2023).

Así, estas nuevas medidas, a través de las cuales se busca que las plataformas e interfaces electrónicas sean responsables de las transacciones de bienes B2C de los vendedores residentes en la UE y que se aplicaría a partir del 1 de enero de 2025, pretende eliminará la actual desigualdad en materia del IVA que sufren los operadores tradicionales de estos sectores. Además, las estimaciones muestran que este simple cambio debería generar hasta 6.600 millones de euros al año en ingresos adicionales por el IVA para los Estados miembros durante los próximos diez años (Caragher, 2022).

---

61 Así, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (COM [2022] 701 final, 2022/0407 [CNS], de 8 de diciembre de 2022, pp. 6-7).

62 Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021.

63 La DAC 7 pretende tener cobertura sobre todas las transacciones de bienes y servicios, incluyendo todo tipo de transacciones (B2C, B2B, B2G, P2P, etc.), en especial para las operaciones disruptivas relacionadas con la economía colaborativa, de plataforma e interfases digitales.

64 Tal y como explica García Novoa (2023), estas medidas aspiran a consolidar obligaciones de información intercambiables, tal y como las que existen en los ámbitos financiero, *exchanges* y de proveedores de servicios relacionados con criptoactivos. Todo ello, en línea con lo previsto por la OCDE en *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, presentado el 19 de febrero de 2020.

3.2. La creación de mecanismos idóneos para el control de los riesgos fiscales propios de cada actividad sujeta a gravamen y su adecuación a la norma UNE 19602

Recordemos que el segundo gran objetivo del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo es el desarrollo por parte de los obligados de sistemas que permitan realizar un debido análisis de los riesgos fiscales derivados de su actividad, que se enfoquen en la detección, evaluación, control, atenuación y corrección de aquellas situaciones en las que pueda verse afectada su gestión en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales y formales (Vicente-Arche Coloma, 2021, pp. 164-165). Se pretende establecer dicho sistema conforme a una serie de estándares normalizados que, en el caso español, están recogidos en la norma UNE 19602.

Este documento normalizador pretende integrar la experiencia de los estándares internacionales propios del *compliance* penal (norma UNE 19601) estableciendo un marco de referencia que permite disponer de un sistema de gestión de cumplimiento tributario alineado con las exigencias del conjunto de la normativa española[65]. En consecuencia, trata de delimitar los elementos que deberán implementar los actores económicos, tanto en el ámbito objetivo como subjetivo de su gestión, para minorar el riesgo tributario a través de mecanismos o sistemas de cumplimiento que les permitan demostrar la suficiente diligencia en el manejo de sus obligaciones tributarias (Lucas Durán, 2020, pp. 5-6). Con ello se facilita la depuración de responsabilidades y el acceso a ese nuevo modelo de cumplimiento, en el que podrán beneficiarse de una serie de ventajas en su relación con las Administraciones tributarias que podrían llegar a alcanzar hasta la atenuación o, incluso, la no imposición de infracciones o sanciones.

En ese sentido, a la hora de establecer los mecanismos de mitigación, control y prevención de riesgos fiscales, adicionalmente a la verificación de los procesos generales propios a cada actividad económica desplegada, lo más relevante para el objetivo de este documento es identificar los escenarios en donde se enervan los riesgos derivados de todo este entramado de obligaciones tributarias (existentes y propuestas) del IVA europeo. Especialmente, en relación con las implicaciones que viene teniendo la teoría del conocimiento a la hora de aplicar las exenciones de ciertas operaciones en origen, la posibilidad de deducir las cuotas del IVA soportado y las responsabilidades que se deriven de operaciones en las que la evasión o

---

[65] Así, tal y como se recoge en los fundamentos:

> Esta norma UNE facilita diseñar o evaluar sistemas de gestión de cumplimiento tributario que permitan generar o mejorar una adecuada cultura organizativa, sensible a la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario y opuesta a las malas praxis que toleran o amparan conductas ilícitas o abusivas, en el seno de las organizaciones de todos los tamaños y actividades, tanto del sector privado como público, con o sin ánimo de lucro.

Para mayor profundidad de las implicaciones de la norma UNE 19602 véanse, entre otros, Calvo Vérgez (2019), Chico de la Cámara y Velasco Fabra (2019) y Lucas Durán (2020).

elusión fiscal estén presentes[66]. Como veremos, el problema al que nos habremos de enfrentar es la aplicación de un concepto jurídico indeterminado dentro del cual se recoge el nivel de los actos de diligencia que debería haber asumido un sujeto al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias vinculadas al IVA, en donde «debía haber sabido» que con sus inobservancias y faltas de diligencia estaba incumpliendo o ayudando a incumplir las normas tributarias.

Así, dentro de esos riesgos fiscales que el obligado deberá tener en cuenta a la hora de constituir sus manuales de conducta e implementación de sistemas de mitigación de riesgos fiscales que le permitan demostrar la diligencia debida en caso de confrontar alguna controversia fiscal conforme a la norma UNE 19602 y de acuerdo con la forma como viene evolucionando el IVA en la UE, en donde se requiere una interpretación razonable en aplicación del principio de buena fe y del novedoso derecho al error, encontramos como fundamentales una serie de elementos que hemos querido recoger así:

A) La delimitación del hecho imponible

Es el primer gran reto a la hora de interpretar las normas del IVA que recogen una gran variedad de reglas que dependen de identificar si estamos ante una prestación de servicios o una entrega de bienes propios del tráfico mercantil, si la operación es B2B o B2C, además de si estamos ante regímenes especiales. Todo ello nos lleva a una regulación dispersa que, como bien expresa Lucas Durán (2020, p. 7), cuenta con muchas «particularidades y singularidades muy heterogéneas y que dificultan notablemente la interpretación de tales preceptos». La delimitación del hecho imponible será fundamental también para concretar los supuestos de exención o no sujeción, así como la aplicación de las reglas de localización de las operaciones. En consecuencia, será relevante para las entregas de bienes y prestación de servicios en el ámbito europeo, por cuanto en las operaciones B2B se vienen aplicando cada vez más requisitos y medidas restrictivas que permitan entender exenta la operación en origen y la inversión del sujeto pasivo, exigiendo en muchos casos que el proveedor de un bien o servicio haya aplicado el IVA de manera efectiva para poder deducir las cuotas soportadas de dicha operación. Un ejemplo de ello lo podemos ver con la tendencia en las operaciones intracomunitarias de bienes entre sujetos pasivos del IVA, ya que de los requisitos surgidos de las *Quick Fixes* se terminan demandando elementos probatorios y de gestión adicionales para que la operación se entienda exenta en origen y curse la inversión del sujeto pasivo (por ejemplo, NIF IVA válido y las pruebas de la salida de los bienes desde un territorio a otro).

B) Las reglas de localización

Tal y como hemos señalado, la delimitación del hecho imponible también va a ser fundamental para adecuar las reglas de localización de las operaciones, pues, en el mismo

[66] Responsabilidades recogidas con carácter general en los artículos 41 y 43 de la LGT y, de manera específica, en el artículo 83 de la LIVA.

sentido, la localización dependerá de si estamos ante una operación con un bien o un servicio, de qué tipo de bien o servicio se suministra y de si la operación es a un consumidor final o entre empresarios[67]. Sin lugar a duda, con el advenimiento de la economía digital, la complejidad en la interpretación de las reglas de localización se ha visto exacerbada, pues la desmaterialización de muchos bienes (por ejemplo, entretenimiento, libros, música, etc.) y la posibilidad de entregar bienes y prestar muchos servicios a través de plataformas localizadas en cualquier lugar del mundo genera que las tradicionales reglas se evidencien obsoletas y creen gran confusión e incertidumbre. Aunque, tal y como hemos señalado, la tendencia del IVA en la UE con ocasión al Plan ViDA está enfocada cada vez más en la tributación en destino, es importante controlar los riesgos derivados de hacer un uso inadecuado de las reglas de localización. Es importante resaltar que, ante la complejidad de estas reglas, este riesgo viene siendo mitigado con la extensión del sistema OSS a muchas de las operaciones, pues facilitaría al operador gestionar sus tributos desde una misma jurisdicción y a través de sistemas tecnológicos ofrecidos por las Administraciones tributarias que, incluso, permiten la localización de las operaciones a través de herramientas tecnológicas de asistencia.

C) La «obligación» de comprobación del NIF IVA válido en las operaciones B2B a través de VIES

Tal y como se desprende de la aplicación del fenómeno de la inversión del sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre sujetos pasivos del IVA, uno de los elementos fundamentales viene determinado por la exigencia que nace para el adquirente de informar un NIF IVA válido con el objetivo de que quien suministre el bien o servicio pueda aplicar la exención en origen y se ejecute la inversión del sujeto pasivo. Este requisito plantea un problema aún no resuelto sobre la «obligación» que recae o no sobre el proveedor de ser él quien verifique la validez del NIF aportado través del sistema VIES. En ese sentido, si en una determinada operación propia del marco europeo del IVA se aplica la exención en origen sin comprobarlo, estando inmerso en algún acto de elusión o evasión, incluso, ante un error en el cumplimiento de la obligación tributaria, puede considerarse que no sería aplicable la teoría del conocimiento[68]. Considerando así que el sujeto no ha desplegado la diligencia debida, viéndose comprometido, en el mejor de los casos, a rectificar las autoliquidaciones presentadas aplicando el IVA de origen y asumiendo las sanciones que le correspondan, mientras que, en caso de fraude, puede llegar a ser considerado responsable solidario de las cuotas defraudadas[69].

No obstante, siendo esta teoría un instrumento útil a la hora de luchar contra conductas tendentes a la elusión o evasión fiscal, es necesario ponderar su aplicación. Si bien es

[67] Por ejemplo, en el caso español, véanse las reglas de los artículos 68 a 74 de la LIVA.

[68] En ese sentido, la Sentencia del TJUE de 9 de febrero de 2017 (asunto C-21/16 –NFJ065375–), Eurotyre BV.

[69] Lo anterior conforme al artículo 87.uno de la LIVA.

fundamental aumentar los niveles de exigencia debida, demandando realizar una serie de averiguaciones cuando estemos ante supuestos que dejen en evidencia irregularidades en la operación con fundamentos en indicios claros y objetivos, tal y como puede ser una operación con precio notoriamente anómalo, no es proporcional exigirle al obligado tributario que sea él quién «deba conocer» que está siendo objeto de actos irregulares cuando las operaciones tienen apariencia de normalidad[70].

De todas maneras, al establecer los mecanismos de control, mitigación y prevención de riesgos fiscales derivados del *tax compliance*, sería recomendable establecer un protocolo para que, en este tipo de operaciones, se acceda al sistema VIES para verificar la validez del NIF y poder ejecutar la operación sin que se perturben los objetivos de la neutralidad del IVA. Con ello se evitarían las conductas que se vienen presentando por parte de los proveedores, quienes, ante la mínima duda, prefieren facturar con el IVA de origen en las operaciones intraeuropeas, lo que afecta al objetivo final de un sistema que propende a gravar las operaciones en el lugar de consumo efectivo de los bienes y servicios. Aquí sería importante recordar que, conforme al Plan ViDA, la obligación de registro único europeo del IVA viene acompañada de la construcción de una base de datos común a todos los Estados miembros, en la que se podrá verificar, entre otras cosas, el número de identificación del IVA de todos los operadores que intervengan dentro del mercado único.

D) La aplicación de los tipos de gravamen

Recordemos que poco a poco se vienen dando grandes pasos para alcanzar un sistema del IVA que se fundamente en la tributación en destino. Esencialmente, y por ahora, este sistema ya alcanza a las prestaciones de servicios y entrega de bienes ejecutadas dentro del marco del comercio electrónico cuando se realicen ante el consumidor final (B2C). Los operadores podrán (muy pronto deberán) cumplir con sus obligaciones tributarias en un solo idioma desde su lugar de localización (europeo) o de registro (no europeos) a través de las modalidades ofrecidas por el sistema OSS. Es decir, tendrán que liquidar el IVA conforme a tipos de gravamen tan diversos como el número de Estados miembros en los que operen dentro del mercado único, siendo uno de los riesgos no tener pleno conocimiento de estos. En esta ocasión, el riesgo puede ser mitigado gracias al papel fundamental que juega el sistema OSS y la asistencia de las herramientas tecnológicas que facilitan las Administraciones tributarias al hacer una debida delimitación del hecho imponible, su localización y ofrecer los tipos de gravamen propios de la jurisdicción según el tipo de operación.

[70] Posición que acertadamente critica Martín Fernández (2021, p. 53), quien argumenta que hay una desproporción tal en el nivel de esta exigencia que nos llevaría «a una situación próxima a la de una responsabilidad objetiva, introduciendo un riesgo desorbitado para el desarrollo de actividades económicas». Para el autor, esta posición es excesiva y desproporcionada, tal y como reseña en la postura del voto particular de la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2012 (rec. núm. 1489/2009).

E) La posibilidad de deducir las cuotas soportadas

Esta es una de las principales situaciones que refleja la necesidad de crear esos mapas de riesgo tributarios en la búsqueda del cumplimiento tributario óptimo. Todo el sistema del IVA funda su neutralidad en el derecho que tienen los agentes económicos de poder aplicar las deducciones de las cuotas soportadas en el desarrollo de la actividad al no ser ellos quienes deban soportar la presión fiscal definitiva. No obstante, el incremento en el fenómeno del fraude en el IVA llevó a que muchos Estados miembros tomaran una serie de medidas con el objetivo de frenar las singulares operativas artificiosas que tenían como objeto la elusión y evasión en esta exacción, llegando a impedir que las cuotas soportadas se pudieran deducir ante cualquier indicio de una operación irregular[71].

Evidentemente, esta problemática sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas se exacerba en el ámbito europeo en relación con el sistema implementado de exención en origen y tributación en destino a través de la inversión del sujeto pasivo que, adicionalmente al insuficiente nivel y lentitud con que fluye la información en las operaciones sujetas al IVA dentro de la UE, terminó ocasionando una brecha de cumplimiento debido al aumento en operaciones tendentes al fraude fiscal. Por ello, a pesar de que, desde siempre, el TJUE ha considerado la importancia de reconocer dicha deducción cuando la operación sea real, a pesar de no contar con ciertos elementos formales, también empezó a reconocer que, en determinadas circunstancias, se podía negar el derecho a la deducción del IVA soportado quebrando una de sus reglas básicas de funcionamiento[72]. Así, terminó estableciendo la mencionada teoría del conocimiento, a través de la cual se empezó a cualificar la diligencia debida que tenían que demostrar los operadores económicos al momento de querer deducir una cuota soportada vinculada a una operación irregular o fraudulenta, pues, conforme al nivel de gestión de sus riesgos tributarios, estos tendrían que demostrar que no «debían haber sabido» que existía una irregularidad en los eslabones que integraban la producción y distribución de un bien o servicio, pues, de lo contrario, se entenderían responsables dentro de una operación del IVA fraudulenta (Martín Fernández, 2021, p. 54).

De ahí nace la necesidad de demostrar la suficiente diligencia en la verificación y concurrencia de los requisitos formales exigidos para cada tipo de operación (por ejemplo, validez del NIF IVA suministrado por el adquirente), ya que ello evitaría que las Administraciones tributarias entiendan que el obligado que pretende la deducción de sus cuotas soportadas ha tenido algún nivel de intencionalidad en su incumplimiento, reconociéndolo como un error que puede llegar a ser no sancionable o generador de una atenuación en la responsabilidad imputada.

---

[71] Esto fue lo que llevó al surgimiento de las *Quick Fixes*, ya que muchos Estados negaban el derecho a deducción de las cuotas soportadas o la aplicación de la exención en origen si no se verificaba que el adquirente tenía NIF IVA válido, si no contaba con una factura en las condiciones exigidas o si no aportaba una serie de elementos particulares vinculados a la especialidad de la operación, tal y como sucedía con los denominados *call-off stock*.

[72] Sentencia del TJUE de 6 de julio de 2006 (asuntos acumulados C-439/04, Axel Kittel contra Estado belga, y C-440/04, Estado belga contra Recolta Recycling SPRL –NFJ022972–).

Por ende, la adecuación de los modelos de gestión de riesgos fiscales no solo tendrá funcionalidad a la hora de cumplir con ciertas obligaciones formales, sino que tendrá su traslado a factores de vital importancia en la operativa del IVA y en el impacto económico y de responsabilidades que pueda tener este impuesto sobre el operador. En consecuencia, ante un descuido en el deber de diligencia, adicionalmente a las responsabilidades de orden penal generadas ante la comisión de un ilícito tipificado como tal, la neutralidad del impuesto desaparecería y el actor económico habría de asumir esa presión fiscal no solo en forma de cuotas, sino también en forma de sanciones.

F) El cumplimiento de obligaciones formales (registro, facturación electrónica e informes digitales)

Adicionalmente a las obligaciones tradicionales dentro de la operativa del IVA, tales como aquellas vinculadas al censo, llevanza de libros contables y mercantiles, las de autoliquidación e ingreso o las requeridas para optar al derecho de la deducción de cuotas soportadas o a la compensación o devolución de estas, encontramos tres elementos fundamentales que los sistemas de gestión de riesgos fiscales habrán de tener en cuenta conforme viene evolucionado el IVA en la UE.

De un lado, el desarrollo de un registro único de IVA en el ámbito europeo propuesto por el Plan ViDA, mediante el cual se pretende la identificación plena de todos los operadores económicos que pretendan interactuar dentro del mercado único europeo, estén o no localizados en un Estado miembro[73]. Para ello, los actores económicos habrán de darse de alta en este censo, que estará interconectado entre todos los Estados miembros, en cumplimiento de algunos requisitos que se les pueden exigir, tal y como puede ser el nombramiento de un representante legal en el Estado miembro de registro (Caragher, 2022)[74]. Ello no solo permitirá tener control sobre sus actuaciones, sino que también servirá como un mecanismo de prevención, ya que, de considerarse que el sujeto es ficticio, incumplidor reiterativo o en alto riesgo de incurrir en actos de evasión o elusión, se procedería a revocar su registro permanente o temporalmente como medida preventiva, impidiéndole operar[75].

---

[73] Recordemos que una de las obligaciones formales es presentar las declaraciones censales de alta, modificación y baja reguladas en los artículos 9 a 11 del Real Decreto 1065/2007. Asimismo, para operar en el ámbito europeo se establece la necesidad darse de alta en el ROI, tal y como consta en el artículo 25.1 del mismo real decreto.

[74] Tal y como se les pretende exigir a las plataformas que no se encuentren localizadas o registradas en algún Estado miembro, para que puedan operar a través del OSS.

[75] Un ejemplo de ello es lo que ocurre dentro del ordenamiento tributario español, en donde se cuenta con un procedimiento de revocación del NIF reconocido en los artículos 146 y 147 del Real Decreto 1065/2007, que viene siendo usado, entre otras cuestiones, para prevenir su uso en actos de fraude. Así, según el informe *Evaluación intermedia de los efectos de la ley de lucha contra el fraude fiscal*, la Agencia Tributaria ha eliminado este número identificativo a 940.000 sociedades desde que entró en vigor la Ley 11/2021,

De otro lado, al ser un impuesto en el que los elementos formales y probatorios son esenciales y relevantes no solo para las funciones de vigilancia y control por parte de las Administraciones tributarias, sino que también para la misma operativa de los actores económicos al permitir la correcta repercusión y deducción de cuotas soportadas, los sistemas de control y mitigación de riesgos fiscales que se desarrollen habrán de implementar mecanismos que regulen, de manera adecuada y con apoyo tecnológico, sus procedimientos de emisión y recepción de facturas. Así, en la gestión de las operaciones del IVA, se vuelve preponderante la llevanza de libros de contabilidad y facturación, en donde queden debidamente registradas las operaciones del IVA soportado y repercutido conforme a las facturas recibidas y emitidas, así como las Administraciones tributarias que actúen como acreedoras o deudoras por tales conceptos[76].

Sin lugar a duda, en la mitigación de estos riesgos fiscales, la tecnología tiene la clave del cumplimiento tributario óptimo (Campos Martínez, 2021, pp. 628-635), ya que permite un mayor control en las obligaciones de emisión, recepción, conservación y, especialmente, en el suministro de facturas como fuente primordial de información que facilita el control del cumplimiento a las Administraciones tributarias (Serrano Antón, 2022, pp. 74-75). En ese sentido, los diversos Estados miembros vienen desarrollando sus propios sistemas de facturación electrónica y suministro de información con el objetivo de controlar, de manera casi instantánea, cualquier inconsistencia en las operaciones sujetas al IVA[77]. Por ello, el sistema del IVA europeo tiene como objetivo hacer uso de la facturación electrónica como un pilar de su funcionamiento a través de una interconexión y estandarización de muchos de los parámetros acogidos por los Estados miembros. Este sistema obligaría a los operadores económicos que actúen dentro de los diversos Estados miembros de la UE a emitir una factura electrónica estructurada a través de la cual se recoja una serie de datos significativos para el control de las operaciones. Así, el obligado podría emitir las facturas electrónicas a través de sus sistemas de caja (*points of sale* o datáfonos) o de contabilidad para, de manera automática, poder remitir la información a sus clientes y a la propia Administración tributaria en tiempo real (Campos Martínez, 2020, pp. 207-208; Serrano Antón, 2022, pp. 75-79).

Por último, el registro único europeo del IVA y la facturación electrónica permitirán crear los mencionados requisitos del reporte digital de información fiscal (DDR) que se pretenden implementar con el Plan ViDA. A través de estos no solo se suministrarán herramientas a las Administraciones tributarias para hacer un seguimiento casi en tiempo real del cumplimiento tributario en el IVA, sino que también, con el objetivo de prestar asistencia al contribuyente en sus obligaciones de cumplimiento relacionadas con sus autoliquidaciones (mensuales,

---

de 10 de julio, de lucha contra el fraude fiscal. https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/30-12-22-Informe-Evaluacion-intermedia-efectos-Ley-LuchaContraFraude.pdf

[76] Tal y como se exige en los artículos 164 a 166 bis de la LIVA.

[77] Actualmente, en la UE, doce países han introducido ya algún tipo de obligatoriedad en relación con el reporte fiscal electrónico, pero solamente tres países han adoptado modelos CTC en tiempo real: España (SII), Hungría (RTIR) e Italia.

trimestrales y anuales), van a ser (y ya lo vienen siendo) usados para generar predeclaraciones tanto en relación con la liquidación del impuesto como informativas. Lo anterior nos puede llevar a un escenario en donde las mismas autoliquidaciones pueden desaparecer (Campos Martínez, 2020, pp. 215-218 y 225; Serrano Antón, 2022, pp. 90-93), en la misma medida que la obligación de presentar la declaración recapitulativa (mensual, trimestral) exigida en las operaciones europeas relacionadas con el IVA.

Conforme a lo ya señalado, dentro de los sistemas de mitigación y control de riesgos fiscales derivados del IVA, será un elemento que tener en cuenta el hecho de contar con el apoyo de diversas herramientas tecnológicas que permitan la emisión de las facturas digitales o, al menos y por ahora, la digitalización de estas. Facilitando que sean las aplicaciones tecnológicas las que puedan coadyuvar las operaciones en los sistemas contables, creando libros de archivo de las operaciones, estructurando informes relacionados para remitirlos a las Administraciones tributarias o, en caso de que se opere con procedimientos automatizados vinculados de manera directa a las Administraciones, emitiendo las facturas en un lenguaje digital que sea compatible e integrable en las bases de datos europeas.

Es importante entender que, para que funcionen correctamente los sistemas de ayuda, asistencia y soporte en el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo en el IVA, la implementación de registros únicos, la facturación y las declaraciones o informes digitales no habrán de ser elementos negociables u opcionales, ya que cada vez va a ser más común su extensión a todos los sujetos con fundamento en obligaciones legales desplegadas por cada Estado miembro y en el ámbito supranacional. Sin embargo, tal y como se pretende por el Plan ViDA, es necesario en primer lugar buscar una estandarización tanto de los requisitos legales como de los elementos técnico-informativos, pues hay grandes diferencias entre los Estados miembros en cuanto a la información solicitada, el formato de suministro y las tecnologías a través de las cuales se hace la transferencia de los datos para ser integrados en un sistema de acceso común a las autoridades encargadas de vigilar el cumplimiento debido que podrían constituirse como barreras para los objetivos trazados.

4. Conclusiones

La búsqueda para alcanzar un sistema del IVA definitivo en la UE que adecúe las reglas del impuesto a los requerimientos y retos planteados por el nuevo paradigma económico digitalizado y que permita gravar las operaciones de consumo allí en donde el bien o servicio sea efectivamente aprovechado parece al fin encaminarse a su recta final. Los pasos dados por la UE hasta la fecha en cuanto a cooperación administrativa y soluciones temporales a los problemas operativos más significativos, la relevancia que van a adquirir las nuevas reglas incorporadas en el Plan ViDA y la inclusión de una gama de herramientas tecnológicas que buscan garantizar el flujo suficiente de información dan buena cuenta de ello.

No obstante, la realidad dicta que este proceso puede verse amenazado por la ingente cantidad de obligaciones formales y operativas que, siendo necesarias para alcanzar el cumplimiento tributario óptimo y lograr cerrar la brecha del IVA, pueden erigirse como una carga que terminaría afectando los principios de proporcionalidad y neutralidad que rigen la exacción, distorsionando el desarrollo y la evolución del mercado único europeo, ya que el mayor peso del cumplimiento recae sobre los hombros de los sujetos pasivos del impuesto (en especial, los más pequeños), quienes habrán de adecuar su funcionamiento a los nuevos lineamientos técnicos y tecnológicos, asumiendo una carga económica y operativa que les puede hacer valorar si es conveniente o no realizar operaciones intraeuropeas, contradiciendo el sentido mismo del mercado y sus libertades.

Es allí en donde adquiere relevancia el nuevo modelo de relación jurídico-tributaria que pretende establecer el cumplimiento tributario cooperativo, en el que los obligados se comprometen a desplegar una serie de conductas diligentes frente a la gestión de sus riesgos fiscales, mientras las Administraciones tributarias despliegan una función de prevención y control haciendo un acompañamiento de las labores de gestión, facilitando herramientas tecnológicas que coadyuven al cumplimiento y buscando que las controversias que surjan puedan ser resueltas a través de mecanismos alternativos.

Dicho modelo nos llevaría a encontrar una especie de alivio o flexibilización en muchas de las obligaciones establecidas y que se pretenden integrar en el sistema del IVA definitivo en la UE para aquellos obligados que, asumiendo los compromisos correspondientes sobre su buena conducta fiscal, implementen sistemas que ofrezcan un adecuado manejo, control y prevención de sus riesgos fiscales conforme a lo exigido en los estándares normalizados reconocidos por parte de las autoridades administrativas y judiciales (UNE 19602). Este reconocimiento serviría como elemento probatorio para demostrar que se ha actuado de buena fe, sin ánimo defraudatorio y dentro de una interpretación razonable de la norma (Lucas Durán, 2020, p. 6), permitiendo acceder, de un lado, a la posibilidad de obtener una exoneración total o parcial de cualquier penalización derivada de un eventual incumplimiento y, de otro, a la oportunidad de que las controversias se centren en elementos o características relevantes para la obligación tributaria, tales como la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados o las valoraciones o estimaciones cuantitativas de ciertas operaciones controversiales, permitiendo con ello, «una mayor predisposición a firmar actas con acuerdo que pongan fin al procedimiento inspector (art. 155 LGT)» (Lucas Durán, 2022, p. 8).

Sin embargo, tal y como señalábamos anteriormente, este modelo de relación tributaria parece haberse quedado estancado, mostrándose como insuficiente e incompleto, pues se ha enfocado en exigir a los obligados altos niveles de diligencia, sin que dicho esfuerzo se vea premiado de manera efectiva. En ese sentido, es importante remarcar que ni los códigos de buenas prácticas tributarias ni la norma UNE 19602 tienen fuerza normativa; es decir, para que las mencionadas consecuencias liberatorias o atenuantes tengan pleno efecto, lo primero que se debería hacer es integrarlas en el ámbito normativo tributario para constituir su fuerza vinculante y reconocimiento formal (Vicente-Arche Coloma, 2021, p. 166). Sin ello, cualquier sistema de cumplimiento tributario cooperativo únicamente tendrá validez como

mecanismo meramente preventivo, de autorregulación o autodefensa interna, y «en ningún caso deben ser entendidos como un escudo cuando se incurra en incumplimiento de las obligaciones fiscales», ni mucho menos un «blindaje frente a la administración tributaria»[78].

Por ello, queremos señalar como conclusión que, si pretendemos que toda la gama de obligaciones que habrán de integrar el sistema del IVA definitivo en la UE se adecúe a los principios de proporcionalidad y neutralidad y no se afecte la evolución del mercado único europeo, es necesario darle valor normativo, vinculante y probatorio a los certificados que acreditan el adecuado control de los riesgos fiscales por parte de un obligado. De manera principal, rescatando lo que hubiera sido un instrumento sustancial en el desarrollo de nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo y que reclamamos como una figura que permitiría ajustar el evidente desequilibrio en la relación tributaria, el reconocimiento de la figura del «sujeto pasivo certificado» en el IVA en la UE (CTP por sus siglas en inglés) [79].

Esta figura, que no prosperó ante la perenne oposición de muchos de los Estados miembros, habría de ser la llamada a ofrecer un cierto grado de seguridad jurídica y certeza administrativa sobre el nivel de exigencia de toda esa gama de obligaciones formales que pretenden ser más extensas en vista de las modificaciones recientes y las que se pretenden implementar mediante el Plan ViDA promovido por la Comisión Europea. Tal vez, a través de ella, podamos alcanzar un sistema del IVA definitivo en la UE que, al permitir un cumplimiento tributario óptimo, se adecúe a los principios de proporcionalidad y neutralidad sin afectar a los operadores económicos, quienes son los que soportan no solo la evolución del mercado único, sino también el nivel de recaudo en esta exacción (Campos Martínez, 2023a, pp. 223-258).

Referencias bibliográficas

Angerer, J. (2022). Los impuestos indirectos. *Fichas temáticas sobre la Unión Europea*. Parlamento Europeo. https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/81/los-impuestos-indirectos

Asquith, R. (22 de diciembre de 2022a). Continuous Transaction Controls CTC; Digitisation of VAT Invoice Reporting. *VATCalc*. https://www.vatcalc.com/global/continuous-transaction-controls-ctc-digitisation-of-vat-invoice-reporting/

Asquith, R. (12 de diciembre de 2022b). EU 2028 Digital Reporting Requirements (DRR) and e-Invoicing. *VATCalc*. https://www.vatcalc.com/eu/eu-2028-digital-reporting-requirements-drr-e-invoice/

[78] En ese sentido se ha pronunciado de manera reiterada el director general de la AEAT, Jesús Gascón Catalán (Legal Today, 2019).

[79] Figura que quiso integrar la Comisión Europea través de las Propuesta de Reglamento del Consejo, de 4 de octubre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que se refiere al sujeto (COM [2017] 567 final 2017/0248 [CNS]), y de la Propuesta de Directiva del Consejo, de 4 de octubre de 2017 (COM [2017] 569 final, 2017/0251 [CNS]).

Asquith, R. (30 de enero de 2023). EU DAC 7 Marketplaces, Transaction Reporting Update. *VATCalc*. https://www.vatcalc.com/eu/eu-2028-digital-reporting-requirements-drr-e-invoice/

Calvo Vérgez, J. (2016). El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes carrusel. *Revista Aranzadi Unión Europea*, *5*. Aranzadi.

Calvo Vérgez, J. (2019). El alcance de la norma UNE 19602 en el diseño de los futuros sistemas de gestión del 'compliance' tributario. En J. Calvo Vérgez, *El delito fiscal en las personas jurídicas*. Aranzadi.

Calvo Vérgez, J. (2021). La nueva fiscalidad del comercio electrónico en el IVA. *Quincena Fiscal*, *1-2*. Aranzadi.

Campos Martínez, Y. A. (2020). Las Administraciones tributarias 5G: La era de la inteligencia artificial tributaria. En L. M. Romero Flor y M. Á. Collado Yurrita (dirs.), *La tributación en la economía digital*. Atelier.

Campos Martínez, Y. A. (2021). La inteligencia artificial tributaria como eje del nuevo modelo de tax compliance. En S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Campos Martínez, Y. A. (2023a). El sujeto pasivo certificado en el IVA de la UE, un paso olvidado pero necesario para la evolución del cumplimiento tributario cooperativo. En S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.), *Los principios de cumplimiento cooperativo en materia tributaria*. Atelier.

Campos Martínez, Y. A. (2023b). Larga ViDA al IVA en la UE: los significativos pasos a un sistema definitivo de IVA en la UE. *Quincena Fiscal*, *9*. Aranzadi.

Caragher, J. (11 de diciembre de 2022). Marketplaces Deemed Supplier for EU Sellers' VAT on Goods 2025. VAT in the Digital Age. *VATCalc*. https://www.vatcalc.com/eu/eu-marketplace-deemed-supplier-for-eu-sellers-vat-2025/

Chico de la Cámara, P. y Velasco Fabra, G. (2019). La norma 'UNE 19.602': ¿'desideratum' cosmético, o un paso más en aras de implantar una cultura ético-tributaria empresarial? *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, *11*. Aranzadi.

Comisión Europea (2020). Central Electronic System of Payment Information (CESOP). *Taxation and Customs Union*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/central-electronic-system-payment-information-cesop_en

De Widt, D. (2017). *Dutch Horizontal Monitoring: The Handicap of a Head Start* (Fair Tax Working Paper Series n.º 13). University of Exeter. https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1142129/FULLTEXT01.pdf

EDICOM (21 de octubre de 2022). VAT in the Digital Age. Conclusiones del estudio de la Comisión Europea sobre los DDR. *Edicomgroup*. https://edicomgroup.es/blog/vat-digital-age

Enache, C. (10 de enero de 2023). VAT Expansion and Labor Tax Cuts. *Tax Foundation*. https://taxfoundation.org/data/all/global/vat-tax-expansion-and-labor-tax-cuts/

European Commission, Case, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. y Pechcińska, A. (2022). *VAT Gap in the EU. Report 2022.* Publications Office of the European Union. https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1

European Commission, Case, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. y Pechcińska, A. (2023). *VAT Gap in the EU. Report 2023*. Publications Office of the European Union. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en

García Herrera-Blanco, C. (2017). Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías. *Quincena Fiscal*, *12*. Aranzadi.

García Novoa, C. (24 de enero de 2023). IVA y economía digital. *Taxlandia*. https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/iva-y-economia-digital

García Valera, A. (2011). Eurofisc: un paso adelante en la coordinación fiscal entre los Estados de la Unión Europea. En F. Lastra Álvarez, F. D. Adame Martínez y J. Ramos Prieto (coords.), *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*. Universidad Pablo de Olavide.

Gómez Aragón, D. (2020). IVA 2020: tres nuevos requisitos relativos a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes. *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, *60*. Wolters Kluwer.

Gribnau, H. y Huiskers-Stoop, E. (14 de mayo de 2019). Promotion of Tax Compliance: Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Mode. *LaidenLawBlog*. University of Leiden. https://www.leidenlawblog.nl/articles/promotion-of-tax-compliance-cooperative-compliance-and-the-dutch-horizontal

Lebón Sánchez, C. y Valiño Castro, A. (2021). Tributación en destino del IVA en los servicios online. Razones e implicaciones. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, *16*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Legal Today (8 de marzo de 2019). La AEAT advierte de que el compliance tributario «no es un escudo frente al incumplimiento». *Actualidad Jurídica*. https://www.legaltoday.com/actualidad-juridica/noticias-de-derecho/la-aeat-advierte-de-que-el-compliance-tributario-no-es-un-escudo-frente-al-incumplimiento-2019-03-08/

Lucas Durán, M. (2020). Tax compliance en el impuesto sobre sociedades y en el IVA. *Forum Fiscal*, *268*. Wolters Kluwer-La Ley.

Martín Fernández, J. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un manual de buenas prácticas*. Lefebvre-El Derecho.

Martín Fernández, J. (2021). Transparencia, seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: hacia un nuevo modelo de relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente. En S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Martos García, J. J. y Piccirilli, E. (2019). La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión. *Nueva Fiscalidad*, *3*. Dykinson.

Matesanz, F. (2020). Los Quick Fixes en el IVA; una solución temporal hasta la llegada del sistema definitivo de tributación en destino. *Quincena Fiscal*, *11*. Aranzadi.

Mathews, K. (2003). VAT Evasion and VAT Avoidance: Is there a European Laffer Curve for VAT? *International Review of Applied Economics*, *17*(1). https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/713673162

Oliver Cuello, R. (2021). Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico. *Quincena Fiscal*, *18.* Aranzadi.

Pavel, J. y Zídková, H. (2016). What Causes the VAT Gap? *Ekonomicky Casopis*, *64*(9). https://www.sav.sk/journals/uploads/1219140909%2016%20Z%C3%ADdkov%C3%A1-Pavel%20+%20RS.pdf

Pérez Martínez, L. (2018). Sistemas de gestión de compliance tributario (UNE 19602) entre el cumplimiento normativo y

las buenas prácticas. *Actualidad Jurídica*, *947*. Aranzadi.

Quiñones, D., Mosquera, I. y Huiskers-Stoop, E. (2022). Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo (cap. 5., Herramientas de contención de la planeación tributaria internacional). En *Manual sobre control de la planeación tributaria internacional*. CIAT.

Romaní Sancho, A. (2010). La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias. *Cuadernos de Formación*, *11* [colaboración 41]. IEF. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/11_17.pdf

Romero Flor, L. M. (2022). *El suministro inmediato de información en la gestión del IVA*. Atelier.

Rozas Valdés, J. A. (2020). Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario. *Forum Fiscal*, *266*. Wolters Kluwer-La Ley.

Sánchez Manzano, J. D. (2021). Mejoras técnicas en la regulación del comercio intracomunitario en relación con el IVA (RDL 3/2020, de 4 de febrero). *Revista Aranzadi Digital*, *1*. Aranzadi.

Sánchez Sánchez, E. M. (2021). Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico. *Quincena Fiscal*, *14*. Aranzadi.

Serrano Antón, F. (2022). La digitalización como factor de cambio en los sistemas de facturación y suministro de información: hacia una tributación fluida basada en el data analytics y la inteligencia artificial. *Revista Nueva Fiscalidad*, *2*. Dykinson.

Soler Bleda, R. R. (2018). Lucha contra el fraude de IVA en la UE y el SII (Sistema de Información Inmediata) como solución. *Quincena Fiscal*, *1*. Aranzadi.

Vicente-Arche Coloma, P. (2021). Nuevo paradigma de las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración: el cumplimiento cooperativo en materia tributaria. En S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Yohan Andrés Campos Martínez. Doctor en Derecho, con mención *cum laude*, por la Universidad de Castilla-La Mancha. Ha sido asesor fiscal y en la actualidad es profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UCLM en la ciudad de Toledo. Dentro de sus campos de investigación destacan diversos estudios que han sido objeto de publicaciones en revistas, capítulos de libros y libros sobre responsabilidad patrimonial del Estado por vulneración del derecho de la UE en materia tributaria, tributación de las viviendas turísticas, imposición patrimonial, tributación de la economía digital y sobre la aplicación de las nuevas tecnologías dentro del sistema tributario, su adaptación al nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo y los riesgos sobre los derechos de los contribuyentes que ello está generando. https://orcid.org/0000-0002-1676-4924

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

La nueva letra e) del artículo 81.2 de la Ley 29/1998. Imposibilidad sobrevenida del recurso de casación contra sentencias de los juzgados. ¿Error legislativo? Especial incidencia en materia tributaria

Ángel Ardura Pérez

Magistrado del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 28 de Madrid (España)

Extracto

El Real Decreto-Ley 6/2023 introduce la letra e) en el artículo 81.2 de la Ley 29/1998, ampliando las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo que son susceptibles de recurso de apelación, al hacer siempre susceptibles de tal recurso las sentencias de los juzgados «que, con independencia de la cuantía del procedimiento, sean susceptibles de extensión de efectos».

Pero tal reforma va a tener otras consecuencias procesales que no parece que hayan sido previstas por el legislador. De un lado, conllevará la imposibilidad de interponer recurso de casación contra las sentencias de los juzgados de única instancia susceptibles de extender efectos, ya que, a partir de esta reforma, tales sentencias, por aplicación de la nueva letra e) del artículo 81.2 de la ley, lo serán en primera instancia y por tanto ya no serán susceptibles de recurso de casación conforme al vigente artículo 86.1 de la ley jurisdiccional.

De otro, en contra de lo que parece la finalidad de la reforma, previsiblemente va a suponer un aumento de la litigiosidad al incrementarse el número de resoluciones de los juzgados susceptibles de recurso de apelación, incremento que no solo afectará a las sentencias, sino también a los autos.

La modificación del sistema tendrá una especial incidencia en materia tributaria. Un gran número de sentencias de los juzgados en esta materia susceptibles de extensión de efectos que antes de la reforma eran dictadas en única instancia ahora lo serán en primera instancia.

Palabras clave: artículo 81.2 e) de la Ley 29/1998; sentencias dictadas en única instancia por los juzgados; imposibilidad sobrevenida de casación; ¿error legislativo?

Recibido: 18-01-2024 / Aceptado: 22-01-2024 / Publicado: 05-02-2024

Cómo citar: Ardura Pérez, Á. (2024). La nueva letra e) del artículo 81.2 de la Ley 29/1998. Imposibilidad sobrevenida del recurso de casación contra sentencias de los juzgados. ¿Error legislativo? Especial incidencia en materia tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *491*, 95-108. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21347

© Centro de Estudios Financieros (05-02-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

The new letter e) of article 81.2 of Law 29/1998. Sudden impossibility to appeal in cassation sentences of the Courts. Legislative error? Special incidence in tax matters

Ángel Ardura Pérez

Abstract

The Real Decreto-Ley 6/2023 introduces letter e) into article 81.2 of Law 29/1998, expanding the rulings of the Contentious-Administrative Courts that are subject to appeal, by making them always susceptible to such appeal the sentences of the Courts «that, regardless of the amount of the procedure, are susceptible to extension of effects».

However, such reform will have other procedural consequences that do not appear to have been foreseen by the legislator. On the one hand, it will entail the impossibility of filing an appeal in cassation against the rulings of the Courts in single-instance that may extend effects, since, starting from this reform, such judgments, by application of the new letter e) of article 81.2 of the Law, will be in the first instance and therefore will no longer be appealable in cassation according to the current article 86.1 of the Jurisdictional Law.

On the other hand, contrary to the apparent purpose of the reform, it will foreseeably lead to an increase in litigation by increasing the number of resolutions from the Courts susceptible to appeal, affecting not only judgements but also Court's orders.

The modification of the system will have a particular impact on tax matters. A large number of Court's rulings in this matter that were susceptible to extending effects, and were previously issued in a single instance before the reform, will now be issued in the first instance.

Keywords: article 81.2 e) of Law 29/1998; sentences issued in a single instance by the Courts; sudden impossibility of cassation; legislative error?

Received: 18-01-2024 / Aceppted: 22-01-2024 / Published: 05-02-2024

Citation: Ardura Pérez, Á. (2024). La nueva letra e) del artículo 81.2 de la Ley 29/1998. Imposibilidad sobrevenida del recurso de casación contra sentencias de los juzgados. ¿Error legislativo? Especial incidencia en materia tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *491*, 95-108. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21347

Sumario

1. La nueva letra e) del artículo 81.2 de la Ley 29/1998
2. El régimen de recursos contra las sentencias de los juzgados antes de la introducción de la letra e) en el artículo 81.2 de la Ley 29/1998
3. El artículo 81.2 e) de la Ley 29/1998 y el recurso de apelación contra sentencias susceptibles de extender efectos. Imposibilidad sobrevenida del recurso de casación contra sentencias de los juzgados. ¿Error legislativo?
4. Especial incidencia en materia tributaria

Referencia bibliográfica

1. La nueva letra e) del artículo 81.2 de la Ley 29/1998

El pasado 20 de diciembre de 2023 se publicó en el BOE el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo, que fue objeto de convalidación el 10 de enero de 2024.

Este real decreto-ley, mediante el artículo 102.19, recogido en el título VIII del libro I, ha procedido a modificar el artículo 81.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, añadiendo una nueva letra dentro de ese artículo con la finalidad de ampliar las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo que son susceptibles de recurso de apelación, estableciendo que podrá interponerse recurso de apelación contra las sentencias de esos juzgados «que, con independencia de la cuantía del procedimiento, sean susceptibles de extensión de efectos».

Tal modificación, aunque pudiera parecer que se trata de una mera y simple ampliación de los supuestos en los que resulta posible la interposición del recurso de apelación contra sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, en la práctica conlleva una alteración sustancial –queda por determinar si deseada o no– del régimen de recursos contra las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo por las razones que se expondrán a continuación.

Dejando al margen la cuestión del instrumento normativo (real decreto-ley) por el que se ha llevado a cabo la modificación y si, en relación con la concreta modificación comentada en este artículo, se dan los presupuestos requeridos en el artículo 86 de la Constitución, sobre todo teniendo en cuenta lo acontecido con reformas anteriores –véase la modificación del art. 3 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social, y la declaración de inconstitucionalidad mediante Sentencia 145/2022, de 15 de noviembre, del Pleno del Tribunal Constitucional (cuestión de inconstitucionalidad núm. 2568/2022)–, la razón que se contiene en la exposición de motivos para llevar a cabo tal modificación procesal mediante real decreto-ley es que el:

> número actual de asuntos judicializados, unido al riesgo patente de aumento de los plazos de pendencia coloca a la Administración de Justicia en una situación muy delicada que exige adoptar medidas inmediatas y efectivas, so pena de que aquélla se vea abocada a un incremento en la duración media de los asuntos e incluso un colapso de la actividad de los Tribunales, con grave afectación a los intereses de la sociedad española cuya tutela se confía a dichos órganos jurisdiccionales.

Ahora bien, la introducción de la letra e) en el artículo 81.2 de la Ley 29/1998, además de la confusión que introduce en el sistema de recursos –no existe explicación alguna en la exposición de motivos y no se acompaña de una modificación o adaptación normativa, entre otros, del art. 86.1 de la citada ley–, lo que sin duda va a provocar es un efecto contrario a la finalidad que parece perseguir el legislador, pues conlleva un aumento de la resoluciones judiciales de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo que son susceptibles de recurso de apelación –no solo sentencias, sino también autos como luego se expondrá–, lo que podrá suponer un aumento del número de recursos ante las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo.

2. El régimen de recursos contra las sentencias de los juzgados antes de la introducción de la letra e) en el artículo 81.2 de la Ley 29/1998

Dejando al margen las sentencias en materia electoral, con anterioridad a esta modificación del artículo 81.2 de la ley jurisdiccional podían establecerse tres bloques de sentencias de los juzgados atendiendo a su impugnabilidad, bien mediante el recurso de apelación, bien mediante el recurso de casación.

En primer lugar, las sentencias de los juzgados susceptibles de recurso de apelación que eran las dictadas en recursos contencioso-administrativos cuya cuantía excedía de 30.000 euros (art. 81.1 a) de la ley), a los que se equiparan los de cuantía indeterminada[1], así como aquellas que, al margen de la cuantía del recurso, estuvieran incluidas en alguna de las cuatro contraexcepciones previstas en el artículo 81.2 de la ley jurisdiccional, toda vez que este precepto establece que «serán siempre susceptibles de apelación».

---

[1] Sentencia de 15 de noviembre de 2011 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Supremo (rec. de cas. núm. 761/2011):

> Constituye doctrina consolidada de este Tribunal (Sentencias de 28 de julio de 2010, 6 de mayo de 2011 y 21 de julio de 2011, recurso 4071/2006, 1891/2007 y 3974/2007) que los actos de cuantía indeterminada, como indudablemente son los de autos, deben recibir el mismo tratamiento que el establecido para los de cuantía superior al referido importe.

En segundo lugar, tras la modificación del recurso de casación introducida por la Ley orgánica 7/2015, de 21 de julio, estarían las sentencias de los juzgados que, no siendo susceptibles de recurso de apelación y por tanto dictadas en única instancia por dichos órganos unipersonales, eran susceptibles de recurso de casación directo si se encontraban dentro de los supuestos previstos en el segundo párrafo del artículo 86.1 de la ley. Tal precepto limita la posibilidad de interponer recurso de casación a las sentencias dictadas en única instancia por los juzgados que «contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales» y que «sean susceptibles de extensión de efectos» (Ardura Pérez, 2018).

Y, en tercer lugar, estarían las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo que no eran susceptibles ni de recurso de apelación conforme a lo dispuesto en el artículo 81.1 y 2 de la ley jurisdiccional ni tampoco de recurso de casación conforme a lo dispuesto en el artículo 86.1 de dicha ley.

3. El artículo 81.2 e) de la Ley 29/1998 y el recurso de apelación contra sentencias susceptibles de extender efectos. Imposibilidad sobrevenida del recurso de casación contra sentencias de los juzgados. ¿Error legislativo?

La reforma del artículo 81.2 de la ley jurisdiccional introducida por el referido Real Decreto-Ley 6/2023, al introducir la letra e) en ese artículo, conlleva la posibilidad de recurrir siempre en apelación las sentencias dictadas por los juzgados que sean susceptibles de extensión de efectos.

Como se ha expuesto, antes de la modificación del citado artículo 81.2 no existía ninguna referencia en el recurso de apelación a las sentencias de los juzgados susceptibles de extender efectos, siendo que las sentencias dictadas en las materias del artículo 110 o en los supuestos del artículo 111 eran apelables conforme a las reglas generales y lo eran, ya fueran estimatorias –susceptibles de extender efectos– o desestimatorias, siempre que la cuantía del recurso contencioso-administrativo excediera de 30.000 euros o fuera de cuantía indeterminada (art. 81.1 a) de la ley) o estuviera dentro de alguno de los supuestos del artículo 81.2 de la ley.

Fuera de esos casos, las sentencias no eran susceptibles de recurso de apelación y por tanto constituían sentencias dictadas en única instancia. Estas sentencias eran las susceptibles de recurso de casación si se daban los requisitos del artículo 86.1 de la ley, requiriendo que fueran estimatorias para que fueran susceptibles de extender efectos.

La nueva letra e) del artículo 81.2, al permitir siempre el recurso de apelación contra las sentencias de los juzgados susceptibles de extender efectos, tiene una doble consecuencia.

En primer lugar, al ser siempre susceptibles de recurso de apelación estas sentencias, cualquier sentencia de los juzgados susceptible de extender efectos lo será en primera instancia.

En segundo lugar, tal consideración de las sentencias de los juzgados susceptibles de extender efectos como de primera instancia supone la desaparición de las sentencias de única instancia susceptibles de extender efectos y consiguientemente la imposibilidad sobrevenida de interponer recurso de casación contra dichas resoluciones, dejando sin contenido el artículo 86.1 de la ley que requiere, para que las sentencias de los juzgados sean susceptibles de recurso de casación, que lo sean en única instancia.

Es decir, tras la reforma no existe posibilidad de sentencias susceptibles de extender efectos dictadas en única instancia por los juzgados, pues el hecho de ser susceptibles de extender efectos las incluye en la nueva letra e) del artículo 81.2 de la ley y, por tanto, al ser susceptibles de recurso de apelación, las convierte en sentencias dictadas en primera instancia y por ello quedan excluidas del supuesto del artículo 86.1 de la ley, que, en lo relativo a las sentencias de única instancia de los juzgados, salvo resurrección, pasa a ser uno más de los cadáveres legislativos que hay en la Ley 29/1998.

En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de la reforma no será posible interponer recurso de casación contra las sentencias de los juzgados y ello a pesar de la redacción vigente del citado artículo 86.1.

Podría pensarse que la intención legislativa ha sido la de suprimir el recurso de casación contra las sentencias de los juzgados, sin embargo, existen razones que apuntan a una respuesta negativa a tal posibilidad.

La primera resulta evidente. De haber sido esa la intención del legislador, la introducción de la letra e) en el artículo 81.2 tendría que haber ido acompañada de una reforma, como mínimo, del artículo 86.1 de la ley en lo relativo al recurso de casación contra las sentencias de única instancia de los juzgados susceptibles de extender efectos.

La segunda, porque, siendo una de las novedades de la reforma del recurso de casación introducida por la Ley orgánica 7/2015, de 21 de julio[2], no parece que la intención del

[2] Sentencia 39/2023, de 8 de mayo, del Tribunal Constitucional (rec. de amparo núm. 296/2020):

> Más concretamente una de las novedades más importantes que introduce el nuevo modelo casacional, en relación el objeto del recurso de casación, es la de permitir que sentencias dictadas por órganos judiciales de primera instancia tengan acceso directo o indirecto al recurso de casación, y, en particular, las resoluciones judiciales dictadas por los juzgados en única instancia solo son recurribles en los supuestos y con los límites que prevé el art. 86.1, párrafo segundo, LJCA, a saber, cuando se trate de sentencias (no autos) que contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos.

legislador fuera dar un giro total a dicha reforma en el sentido de imposibilitar el recurso de casación contra las sentencias de los juzgados.

Por tanto, no existiendo ninguna explicación del legislador a la reforma del referido artículo 81.2 de la ley, todo parece apuntar a un claro error legislativo que no ha tenido en cuenta que la reforma supone la desaparición de las sentencias de única instancia de los juzgados susceptibles de extender efectos y con ello la imposibilidad de interponer el recurso de casación contra las sentencias de los juzgados conforme al artículo 86.1 de la ley.

Pero es que, además, como ya se comentaba al principio, la reforma va a tener un efecto contrario a la finalidad manifestada en su exposición de motivos.

La única explicación existente en la exposición de motivos respecto de la figura de la extensión de efectos está referida a la jurisdicción social afirmando lo siguiente:

> Tras diez años desde la entrada en vigor de aquella ley, la presente actualiza su contenido, tomando en consideración el trabajo realizado en los juzgados en el momento presente, se optimizan recursos y se profundiza en los avances conseguidos utilizando para ello herramientas como el procedimiento testigo o la extensión de efectos.

Si bien con toda seguridad la estadística judicial desmentirá que tales herramientas sean útiles para la finalidad pretendida, por lo menos en la jurisdicción contencioso-administrativa, ninguna explicación existe de por qué se ha querido ampliar en la jurisdicción contencioso-administrativa el ámbito del recurso de apelación frente a las sentencias de los juzgados dictadas en única instancia susceptibles de extender efectos cuando ya eran susceptibles de recurso de casación.

Como ya se ha manifestado al inicio, la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 6/2023 alude como finalidad de la reforma lo que podíamos denominar los «clásicos»: «número actual de asuntos judicializados», «riesgo patente de aumento de los plazos de pendencia», «incremento en la duración media de los asuntos», «colapso de la actividad de los Tribunales», para cerrar con «la grave afectación a los intereses de la sociedad española cuya tutela se confía a dichos órganos jurisdiccionales».

Sin embargo, y este es otro aspecto que apoyaría la consideración de la reforma como un error legislativo, la introducción de la letra e) en el artículo 81.2 de la ley lo que va a producir seguramente es el efecto contrario al pretendido por el legislador.

En primer lugar, si hasta el momento de la modificación las sentencias en única instancia de los juzgados susceptibles de extensión de efectos únicamente eran susceptibles de recurso de casación, con el artículo 81.2 e) tales sentencias serán inicialmente susceptibles de recurso de apelación y posteriormente las sentencias de las Salas resolviendo el recurso de apelación serán susceptibles de recurso de casación de acuerdo con lo dispuesto en

el artículo 86.1 de la ley, por lo que donde antes solo era posible un recurso, el de casación, ahora lo serán dos, el de apelación primero y posteriormente el de casación.

En segundo lugar, la introducción de esa letra e) supone igualmente la ampliación de las resoluciones de los juzgados susceptibles de recurso de apelación y por derivación de recurso de casación, concretamente en lo relativo a los autos dictados en ejecución de sentencia, tanto para los autos del artículo 80.1 b) como para los autos dictados en los supuestos de los artículos 110 y 111 de la Ley 29/1998 (art. 80.2).

Resulta curiosa la evolución legislativa de la recurribilidad de los autos dictados por los juzgados al amparo de los artículos 110 y 111. En la redacción original del artículo 80.2, tales autos, con independencia de la sentencia cuyos efectos se trataban de extender, eran siempre apelables y de ahí que, aun tratándose de autos dictados en ejecución de sentencias, tuvieran su regulación específica al margen de lo previsto en el artículo 80.1 b) de la ley, por cuanto los autos de los juzgados recaídos en ejecución de sentencia solo eran apelables si se habían dictado en procesos de los que conocían los juzgados en primera instancia.

Tras la reforma de la ley jurisdiccional por la Ley orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, se modificó el artículo 80.2 de la ley en lo relativo al régimen de apelación de estos autos dictados en los supuestos de los artículos 110 y 111 estableciendo que «se regirá por el mismo régimen de admisión de la apelación que corresponda a la sentencia cuya extensión se pretende», por lo que tales autos serán susceptibles de apelación si las sentencias cuyos efectos se tratan de extender lo son, es decir, si se trata de sentencias dictadas en primera instancia.

Por tanto, hasta la reforma llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 6/2023, los autos de ejecución de sentencias y de extensión de efectos de sentencias dictadas en única instancia por los juzgados solo eran susceptibles de recurso de reposición de acuerdo al artículo 79.1 de la Ley 29/1998 sin que en ningún caso fuera posible que la impugnación de tales autos llegase ni a las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia o de la Audiencia Nacional (art. 80.1) ni hasta la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por cuanto el artículo 86.1 solo prevé el recurso de casación contra sentencias de única instancia de los juzgados y el artículo 87.1 solo admite el recurso de casación frente a los autos de las Salas citados en ese artículo.

Debe tenerse en cuenta que la inclusión de la letra e) en el artículo 81.2 solo afecta a las sentencias estimatorias, pues las desestimatorias no son susceptibles de extensión de efectos. Ahora bien, el carácter estimatorio o desestimatorio de la sentencia se determinará en el momento de dictarse la misma, siendo que hasta ese momento el proceso lo sería en única instancia. Lo mismo sucede con las sentencias de inadmisión del artículo 81.2 a) y los procesos en los que se dictan que son conocidos en única instancia por los juzgados.

De esta manera, en el caso de un proceso conocido en única instancia por los juzgados que esté dentro de los supuestos de los artículos 110 o 111, si la sentencia es estimatoria,

tendrá la consideración de sentencia de primera instancia al ser susceptible de recurso de apelación y, por derivación, los autos dictados en ejecución de tales sentencias y los dictados en los incidentes de extensión de efectos de las mismas al amparo de los artículos 110 y 111 van a ser susceptibles recurso de apelación, impugnación que se resolverá por las Salas mediante sentencia (art. 85.9 de la ley), siendo la misma susceptible de recurso de casación conforme al artículo 86.1.

Finalmente, el nuevo sistema de recursos deja abiertas algunas incógnitas que evidentemente conllevarán mayores problemas interpretativos y por ello mayor litigiosidad.

El artículo 81.2 e) parece incluir todas las sentencias dictadas por los juzgados susceptibles de extender efectos al establecer que serán siempre susceptibles de apelación «Las que, con independencia de la cuantía del procedimiento, sean susceptibles de extensión de efectos». Sin embargo, deberá entenderse que este régimen del recurso de apelación resultará aplicable a las sentencias de los juzgados susceptibles de extender efectos que no resultaban apelables con el sistema anterior, es decir, aquellas dictadas en recursos contencioso-administrativos cuya cuantía no excedía de 30.000 euros o no estaban en los supuestos del artículo 81.2 de la ley, toda vez que, a diferencia, por ejemplo, del supuesto del artículo 81.2 b) de la ley, que permite el recurso de apelación contra las sentencias dictadas en el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona y por tanto incluye tanto las estimatorias como las desestimatorias, la referencia a que sean «susceptibles de extender efectos» limita el recurso de apelación únicamente a las sentencias estimatorias, por lo que las desestimatorias no serían apelables, no teniendo ningún sentido que una sentencia de un juzgado dictada en materia de personal, tributario o unidad de mercado que antes resultaba apelable por razón de la cuantía, tanto si era estimatoria como desestimatoria, ahora solo fuera apelable si fuese estimatoria. Seguramente hubiera sido más apropiada una redacción similar a la de la letra a) del artículo 81.2 de la ley, que únicamente afecta a las sentencias de inadmisión que no resultan apelables por razón de la cuantía prevista en el artículo 81.1 a).

El artículo 81.2 e) de la ley, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 86.1, no exige como requisito para la interposición del recurso de apelación que la sentencia contenga doctrina que se repute gravemente dañosa para los intereses generales, por lo que no queda determinado si ese requisito podría ser exigible para que la sentencia del juzgado resulte susceptible de recurso de apelación o posteriormente será exigible para que las sentencias dictadas por las salas en apelación sean susceptibles de recurso de casación[3].

[3] La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha aplicado a las sentencias de las Salas que resolvían recursos de apelación contra autos de ejecución de los juzgados la limitación prevista en el artículo 87.1 c) de la ley aun cuando tal limitación no existe en el artículo 80.1 b). Así, la Sentencia de 9 de junio de 2022 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Supremo (rec. de cas. núm. 4463/2020).

Igualmente, habrá de determinarse si la interposición del recurso de casación contra esas sentencias de las Salas solo le será posible a la Administración pública y siempre en el caso de que la sentencia de la Sala fuera desestimatoria del recurso de apelación, o si también podrá interponerse el recurso de casación por la parte demandante en primera instancia en el caso de que la sentencia de la Sala fuera estimatoria del recurso de apelación, siendo que en ese caso, al revocar la sentencia de la Sala la de primera instancia estimatoria del Juzgado, ya no sería susceptible de extender efectos.

También planteará problemas la tramitación del recurso de apelación en el caso de sentencias de primera instancia de los juzgados estimatorias parciales de un recurso contencioso-administrativo debido a que, a diferencia de la tramitación del recurso de casación, en el de apelación existe la figura de la adhesión al recurso de apelación y cabría plantearse si, en el trámite de oposición a la apelación del recurso interpuesto por la Administración, el demandante podría adherirse a la apelación y recurrir la parte desestimatoria ya que, si bien el Real Decreto-Ley 6/2023 modifica el artículo 85.4 de la ley, ninguna limitación se establece al respecto para poder recurrir la parte desestimatoria de la sentencia o, por el contrario, deberá mantenerse el mismo criterio que para el recurso de casación ha mantenido la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto de las sentencias de los juzgados dictadas en única instancia susceptibles de extender efectos que eran parcialmente estimatorias (Auto de 10 de noviembre de 2021 –rec. de queja núm. 486/2021–).

4. Especial incidencia en materia tributaria

Por último, ha de señalarse que, previsiblemente, la materia tributaria va a ser la más afectada por la introducción de la letra e) en el artículo 81.2 de la ley.

Si bien el artículo 81.2 e) afecta tanto a las sentencias incluidas en el artículo 110 como a las del artículo 111 de la ley, lo cierto es que las sentencias a las que se refiere el artículo 111 son estadísticamente irrelevantes y, dentro de las sentencias incluidas en el artículo 110, la mayoría lo son en materia de personal al servicio de las Administraciones públicas o en materia tributaria.

No obstante, dentro de estas dos materias mayoritarias, las sentencias que especialmente resultarán afectadas por la reforma introducida serán sin duda las sentencias dictadas en materia tributaria.

Ha de tenerse presente que la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, al interpretar el artículo 81.1 a) de la ley y considerar de cuantía indeterminada bastantes recursos en materia de personal, ha ido limitando la posibilidad del recurso de casación frente a las sentencias en esta materia dictadas por los juzgados que eran susceptibles de extender efectos, toda vez que, al considerar la cuantía como indeterminada, las sentencias dictadas por los juzgados en tales recursos contencioso-administrativos

ya no lo son en única instancia, sino en primera instancia y, por tanto, ya no están dentro del supuesto del artículo 86.1 de la ley[4].

Por el contrario, en materia tributaria, salvo asuntos puntuales, con carácter general, la cuantía será determinada y en la mayoría de los recursos contencioso-administrativos de los que conocen los juzgados su cuantía a los efectos del recurso de apelación no va a exceder de 30.000 euros[5], tal como sucede, por ejemplo, con la mayoría de las sentencias que se están dictando en relación con el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuya litigiosidad ha aumentado exponencialmente como consecuencia de las sentencias de inconstitucionalidad del Tribunal Constitucional.

De esta forma, si bien frente al sistema anterior en el que las sentencias dictadas por un juzgado en única instancia en materia tributaria solo eran susceptibles de recurso de casación si resultaban estimatorias al ser las únicas que podían ser susceptibles de extender efectos, en el sistema actual, tras la introducción de la letra e) en el artículo 81.2 de la ley, tales sentencias van a ser susceptibles inicialmente de recurso de apelación y posteriormente la sentencia dictada por la Sala en apelación será susceptible de recurso de casación.

Además, como ya se ha expuesto anteriormente, el artículo 81.2 e) también va a afectar al régimen de recursos contra los autos de los juzgados.

Con el sistema actual, las sentencias estimatorias de los juzgados en materia tributaria van a ser sentencias dictadas en primera instancia, por ello, todos los autos dictados en ejecución de las mismas, tanto los autos de ejecución de la propia sentencia (art. 80.1 b) como los de extensión de efectos de los artículos 110 y 111 de la ley (art 80.2), van a ser susceptibles de recurso de apelación y, al resolver las Salas tales recursos mediante sentencia, esta sentencia será recurrible en casación, siendo que en el sistema anterior estos autos únicamente eran susceptibles de recurso de reposición (art. 79.1).

Por último, quedaría aludir a la entrada en vigor de esta reforma y al régimen transitorio.

En relación con la entrada en vigor, el segundo apartado de la disposición final novena del real decreto-ley establece que «[...] las previsiones contenidas en el título VIII del libro primero y en las disposiciones finales primera, segunda y cuarta, entrarán en vigor a los tres meses de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"», por lo que la previsión de

[4] Así, por ejemplo, la Sentencia de 30 de noviembre de 2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Supremo (rec. de apelación núm. 7960/2018), y los Autos de 19 de enero de 2018 (rec. de queja núm. 603/2017) y 10 de junio de 2021 (rec. contencioso-administrativo núm. 354/2019) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Supremo.

[5] El artículo 41.3 de la Ley 29/1998 establece que: «En los supuestos de acumulación o de ampliación, la cuantía vendrá determinada por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquéllas, pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación».

la letra e) del artículo 81.2 de la ley, que se encuentra en el título VIII del libro I, entrará en vigor a los tres meses del 20 de diciembre de 2023, fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Por lo que se refiere al régimen transitorio aplicable a las sentencias que quedan incluidas en el artículo 81.2 e) de la ley, la disposición transitoria segunda del real decreto-ley establece que «Las previsiones recogidas por el libro primero del presente real decreto-ley serán aplicables exclusivamente a los procedimientos judiciales incoados con posterioridad a su entrada en vigor, salvo que en este se disponga otra cosa».

Ahora bien, la letra e) del artículo 81.2 no afecta al proceso, sino al sistema de recursos, por lo que la interpretación que podría mantenerse en relación con el régimen transitorio podría ser la misma que se mantuvo en el Acuerdo de 22 de julio de 2016 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo[6] respecto de la entrada en vigor de la modificación introducida por la Ley orgánica 7/2015, pero en este caso para determinar las sentencias de los juzgados susceptibles de extender efectos que, tras la entrada en vigor del artículo 81.2 e), van a ser susceptibles de recurso de apelación y no de casación.

En los citados criterios se tomaba como punto de delimitación de ambos sistemas la fecha de entrada en vigor de la modificación y por ello se decía que «La nueva regulación casacional se aplicará a las sentencias y autos susceptibles de recurso de casación que tengan fecha de 22 de julio de 2016 en adelante».

Por tanto, podrá mantenerse que el nuevo régimen del recurso de apelación será aplicable a aquellas sentencias de los juzgados en materia tributaria susceptibles de extender efectos que tengan fecha 20 de marzo de 2024 en adelante, siendo que las anteriores a esa fecha serán susceptibles de recurso de casación si se dan los requisitos del artículo 86.1 de la ley.

Sin embargo, tal régimen no podrá ser aplicable a los autos de ejecución, pues su régimen no dependerá de la fecha del auto, sino de la fecha de la sentencia dictada en el recurso contencioso-administrativo del que derive el incidente de ejecución.

Por lo que se refiere a los autos del artículo 80.2 de la ley, atendida la redacción de ese precepto, su régimen de recurso seguirá al de la sentencia cuyos efectos se tratan de extender, por lo que será aplicable el nuevo régimen a los autos de extensión de efectos relativos a sentencias de fecha 20 de marzo de 2024 en adelante, siendo los mismos susceptibles de recurso de apelación ante las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia o de la Audiencia Nacional y las sentencias de estas susceptibles de recurso de casación, cuando antes solo era posible interponer un recurso de reposición ante el juzgado.

---

[6] Criterios sobre la entrada en vigor de la nueva casación contencioso-administrativa instaurada por la Disposición final tercera.1 de la Ley orgánica 7/2015, de 21 de julio (BOE de 22 de julio).

Análogo criterio deberá seguirse con los autos dictados en ejecución de una sentencia de un juzgado susceptible de extender efectos. Como las sentencias dictadas desde el 20 de marzo de 2024 en adelante en un recurso contencioso-administrativo, inicialmente conocido en única instancia por los juzgados, en el caso de ser estimatorias y susceptibles de extender efectos, van a poder ser recurridas en apelación, tales sentencias tendrán la consideración de sentencias dictadas en primera instancia y, por ello, el auto recaído en el incidente de ejecución de las mismas estará dentro de los recogidos en el artículo 80.1 b) de la ley, siendo igualmente tal auto susceptible de recurso de apelación ante las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia o de la Audiencia Nacional y las sentencias de estas susceptibles de recurso de casación, cuando antes solo era posible interponer un recurso de reposición ante el juzgado.

Referencia bibliográfica

Ardura Pérez, Á. (2018). Un no tan nuevo actor casacional: Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo. En R. C. Cancio Fernández, L. M.ª Cazorla Prieto y D. Córdoba Castro Verde (dirs.), *El interés casacional objetivo en su interpretación auténtica* (pp. 263-292). Aranzadi.

Ángel Ardura Pérez. Magistrado de lo contencioso-administrativo. Diplomado en Derecho Constitucional y Ciencia Política por el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Ha participado como ponente en cursos, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (universidades y Administraciones públicas) en materias relacionadas con el derecho administrativo y procesal contencioso-administrativo. Ha sido director y coordinador de cursos y jornadas relacionadas con el derecho administrativo y contencioso-administrativo. Ha sido autor de diversas publicaciones relacionadas con las citadas materias tanto en obras colectivas como en revistas de derecho.

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

Novedades en torno a la deducción en Ceuta y Melilla (y La Palma). Sobre la interpretación de la residencia fiscal en un beneficio fiscal

Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2020, rec. núm. 1735/2019; de las SSTSJ de Andalucía de 31 de marzo de 2022, rec. núm. 236/2020, y de 6 de noviembre de 2020, rec. núm. 386/2019; y de la RTEAC de 24 de julio de 2023, RG 453/2023

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED (España)

imartin@der.uned.es | https://orcid.org/0000-0002-7262-8011

Extracto

La deducción en la cuota por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere, en el primer supuesto, la residencia en estas ciudades. Este trabajo analiza recientes pronunciamientos (del Tribunal Supremo, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía y Tribunal Económico-Administrativo Central) en los que se afronta su aplicación en tres tipos de residencia diferentes.

Publicado (en avance *online*): 18-01-2024

Cómo citar: Martín Dégano, I. (2024). Novedades en torno a la deducción en Ceuta y Melilla (y La Palma). Sobre la interpretación de la residencia fiscal en un beneficio fiscal. (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2020, rec. núm. 1735/2019; de las SSTSJ de Andalucía de 31 de marzo de 2022, rec. núm. 236/2020, y de 6 de noviembre de 2020, rec. núm. 386/2019; y de la RTEAC de 24 de julio de 2023, RG 453/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *491*, 109-124. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20189

© Centro de Estudios Financieros (18-01-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

1. Introducción

La deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla tiene su origen en la Ley de 22 de diciembre de 1955, de bases sobre el régimen económico y financiero de estas dos ciudades, y se viene aplicando ininterrumpidamente hasta nuestros días[1].

En la actualidad el artículo 68.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas… (LIRPF), establece un doble régimen de deducción diferenciado, el previsto para los contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla (art. 68.4.1.º de la LIRPF) frente al aplicable a los contribuyentes que no tienen su residencia habitual y efectiva en estas ciudades, pero obtienen ciertas rentas en ellas (art. 68.4.2.º de la LIRPF). Los conflictos que vamos a analizar en este comentario se han suscitado en relación con el primer tipo de beneficio y, exclusivamente, respecto de la obtención de rendimientos del trabajo.

Durante años los únicos problemas relevantes que se originaron en la aplicación de la deducción fueron los de algunos pensionistas que al jubilarse abandonaban las ciudades autónomas manteniendo en ellas un domicilio ficticio. Sin embargo, a partir de 2010, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició una importante campaña de comprobación en Ceuta sobre trabajadores (casi siempre funcionarios) que ejercían sus labores en la ciudad, pero que pasaban muchos días en la localidad de la península donde residía su familia por las libranzas de las que disfrutaban y las facilidades de transporte que existen en la actualidad[2]. La AEAT entendía que estas personas no pasaban el tiempo suficiente en Ceuta para tener derecho a la deducción.

Probablemente con la intención de solucionar este problema, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, modificó con efectos desde el 1 de enero de 2018 el artículo 68.4 de la LIRPF añadiendo a la tradicional exigencia de tener la residencia «habitual» en esas ciudades el requisito de que esta fuese también «efectiva»

---

[1] Un exhaustivo estudio sobre este régimen puede consultarse en Pérez Zúñiga *et al.* (2023).

[2] Si bien Ceuta está separada de la península, existe una buena conexión marítima por ferry a través de tres empresas navieras. Según el día de la semana, puede haber hasta 20 barcos en ambos sentidos con una frecuencia que oscila entre media hora y hora y media. La duración del viaje es de apenas 60 minutos y con un precio asequible –en torno a los 15 euros– para los residentes (el doble para los no residentes). No existe aeropuerto civil, pero sí una compañía de helicópteros que traslada a Algeciras y Málaga con hasta 6 vuelos diarios. En el primer caso, el vuelo dura 10 minutos y cuesta un poco menos de 30 euros; a Málaga dura 25 minutos y el precio oscila entre 60 y 80 euros (los precios citados están referidos a residentes en la ciudad, para el resto es aproximadamente el doble).

La distancia entre Melilla y la península, la duración del viaje por mar o el coste del avión hacen que el problema mencionado casi no se haya producido en esta ciudad.

(«Los contribuyentes que tengan su residencia "habitual y efectiva" en Ceuta o Melilla»). Al mismo tiempo elevó el porcentaje de deducción del 50 al 60 %. Sobre el sentido de la primera modificación, la exposición de motivos no recogió nada, limitándose a señalar:

> […] se eleva el porcentaje de la deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla, con el objetivo de que los residentes en dichas Ciudades Autónomas tengan una menor tributación, lo que les permitirá disponer de una mayor renta disponible que impulsará la actividad económica de aquellas. Esta modificación se acompaña de las necesarias en el sistema de pagos a cuenta con el fin de anticipar el impacto económico de la medida sobre las citadas Ciudades Autónomas.

Con posterioridad a esta reforma, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 29 de septiembre de 2020 (rec. núm. 1735/2019 –NFJ079322–) analizó la aplicación de la deducción (aunque para un conflicto distinto del que hemos señalado) pronunciándose sobre el significado del requisito de la efectividad en la residencia. Tras esta sentencia ha habido pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (Sevilla) y del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en unificación de criterio en los que se ha aplicado la interpretación del citado requisito a otros supuestos de hecho distintos que también generaban problemas.

De todas estas sentencias y resoluciones podemos sistematizar las situaciones conflictivas en las tres siguientes:

- Contribuyentes que abandonan definitivamente su residencia en las ciudades autónomas en el primer semestre del año.
- Contribuyentes que trabajan en las ciudades autónomas, pero que visitan con regularidad a su familia que reside en la península.
- Contribuyentes que se desplazan esporádicamente a las ciudades para trabajar en comisión de servicios sin llegar a pasar más de 183 días.

Estas tres hipótesis son las que analizaremos. No obstante, las conclusiones que se deriven de estas sentencias y resoluciones pensamos que también serán trasladables a las mismas situaciones que se den en la isla de La Palma. Con ocasión de los daños provocados por el volcán se ha introducido en la LIRPF una disposición adicional quincuagésima séptima por la que se crea una deducción por residencia habitual y efectiva en dicha isla[3]. En virtud de esta norma, en los periodos impositivos 2022 y 2023, la deducción prevista en el artículo 68.4.1.º de la LIRPF será aplicable, en los mismos términos y condiciones, a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma, debiendo entenderse, a estos efectos, que las referencias realizadas a Ceuta y Melilla en dicho artículo y en su desarrollo reglamentario lo son a la isla de La Palma.

[3] Por el artículo 67 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

2. El origen del problema

En la segunda década del siglo XXI, la AEAT comenzó a regularizar las autoliquidaciones de un número importante de contribuyentes que trabajaban en Ceuta. La casuística es muy variada, por lo que trataremos de resumirla y sistematizarla por las limitaciones de espacio que tenemos[4]. Según el criterio de la Administración tributaria, no cumplían con el número de días exigidos (183) para ser residentes en la ciudad. Conclusión a la que se llega por una serie de indicios: compartían el alquiler del piso con otros compañeros o las viviendas les eran cedidas gratuitamente; si eran solteros, tenían un inmueble en propiedad en la península con consumos constantes; si tenían familia (cónyuge e hijos), residían en la península donde también tenían domiciliadas las cuentas corrientes y sus gastos en Ceuta eran menores en comparación con los de otras localidades. A ello se unía que, por las facilidades del transporte y los turnos de libranza laborales o las vacaciones, pasaban mucho tiempo fuera de Ceuta. Ante estas pruebas indiciarias, los contribuyentes alegan para demostrar la residencia: su empadronamiento en la ciudad, contratos de arrendamiento o comodato y sus horarios de trabajo. La Administración lo consideraba insuficiente puesto que –usando la expresión civilística– las circunstancias del vivir no acreditaban una localización permanente, continua y habitual en la ciudad autónoma.

Tampoco lo admitieron, en un primer momento, el Tribunal Económico-Administrativo Local (TEAL) de Ceuta, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía o el TSJ de Andalucía (Sevilla). Pero no enfocan el problema desde una perspectiva probatoria, sino interpretativa estableciendo una especie de estanqueidad entre los artículos 68 y 72 de la LIRPF. No entran, por tanto, a discutir sobre el cómputo de días que requiere la residencia autonómica prevista en el artículo 72 de la LIRPF[5], sino que se centran en una interpretación finalista de la deducción del artículo 68.4. Básicamente, para todos ellos, la aplicación de la deducción requería un plus de residencia apoyándose siempre, según su criterio, en la interpretación restrictiva de los beneficios fiscales. Sirva de ejemplo significativo de esta corriente la Resolución de 24 de noviembre de 2017 del TEAR de Andalucía (Sevilla, vocalía 2, núm. 11-02725-2014) en la que se declara:

> No basta con trabajar u obtener rendimientos en Ceuta […] Es necesario, además, y esto es muy importante, que la residencia en dicha Ciudad sea habitual, esto es, con una inequívoca vocación de permanencia que implique arraigo sociológico en la misma.

[4] Sobre toda esta problemática inicial nos remitimos a nuestro trabajo: Martín Dégano (2018).

[5] El hecho del que el artículo 72 esté dedicado a las comunidades autónomas y no incluya expresamente las ciudades autónomas no impediría la aplicación de esta norma a Ceuta y Melilla. Como ha señalado González Aparicio (2023, p. 27), una interpretación tan reduccionista de la norma llevaría a considerar a los residentes en esas ciudades como apátridas autonómicos.

En definitiva, la residencia en Ceuta requería de dos elementos. Uno objetivo, la presencia en la ciudad (con independencia de que se llegara a contabilizar el número exacto de días de presencia y de si añadir o no a estos las ausencias temporales de la ciudad). Y otro, subjetivo, la voluntad de permanecer en el lugar donde se está (un *animus manendi*).

No obstante, desde principios de 2017, el TSJ de Andalucía (Sevilla) cambió de criterio, al menos cuando se trataba de ciertos funcionarios, sin justificarlo. A partir de ese momento considera suficientes los indicios alegados por los contribuyentes y pone el énfasis en que, además, por su profesión (militares, guardias civiles, policías, funcionarios de prisiones, etc.) estaban obligados a residir en la ciudad en la que trabajan salvo que existiesen causas justificadas. El hecho de que no constara la autorización de vivir fuera constituía un elemento determinante en la decisión final.

Desde esa fecha se sucedieron sentencias favorables a estos trabajadores, por lo que podría entenderse que el problema iría desapareciendo. Sin embargo, como hemos señalado, la Ley de Presupuestos para 2018 modificó la redacción del artículo 68.4 de la LIRPF añadiendo a la exigencia de la residencia habitual en estas ciudades el requisito de que también fuese efectiva. Dados los antecedentes expuestos y que en el preámbulo de la norma no se aclaraba el significado de ese término, podría suponer una confirmación de que no se debía haber exigido el *animus manendi* hasta ese momento y del resurgimiento de esta teoría para los siguientes periodos impositivos. Sin embargo, el TS no lo entendió así, como pasamos a exponer.

3. La salida definitiva de Melilla o Ceuta antes del primer semestre del año (Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2020)

3.1. Supuesto de hecho

En este caso, el contribuyente residió en Melilla hasta finales de abril de 2011, momento en que cesó en su destino en el centro penitenciario de dicha ciudad, en virtud de concurso de traslado, y cambió su residencia a Sevilla donde permaneció la mayor parte del ejercicio 2011.

No estamos, por tanto, ante un problema de cómputo de días de permanencia o de ausencia en Ceuta, como hemos indicado en el epígrafe anterior. Por el contrario, aquí los hechos son indubitados: 4 meses de residencia en Melilla y 8 en Sevilla.

La cuestión que se debate es si cabe una deducción proporcional por las rentas obtenidas durante los meses en los que se vivió en Melilla como entendió el contribuyente.

Ante la aplicación de tal deducción en las autoliquidaciones, la AEAT regularizó por considerar que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 72 de la LIRPF, no permaneció en Melilla el

mayor número de días del periodo impositivo. El contribuyente reclamó ante el TEAR de Andalucía, que confirmó el criterio de la oficina gestora. Sin embargo, el TSJ de Andalucía (Sevilla, Sección 4.ª), en Sentencia de 26 de noviembre de 2018 (rec. núm. 676/2017 –NFJ079325–), admitió la deducción proporcional. Para el TSJ, el artículo 68.4 de la LIRPF incorpora una regla específica frente a la prevista en el artículo 72 afirmando que: «la residencia como presupuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva».

De producirse esta situación (morar material y efectivamente), procede una interpretación finalista y sistemática del espíritu de la deducción del artículo 68.4:

> inspirada en compensar fiscalmente las desventajas inherentes al hecho de residir en ciudades alejadas de la península, por tanto, cabe inferir que es posible disfrutar de la deducción en la medida en que ha se materializado la residencia en su territorio, dando lugar a una situación fáctica más gravosa desde el punto de vista económico y hasta que la misma desaparezca.

El abogado del Estado interpuso un recurso de casación –que fue admitido– en el que reiteró los argumentos de los órganos gestores y revisores. Según su criterio, el concepto de residencia del beneficio fiscal:

> debe interpretase en conexión con el artículo 72 de dicha norma, de manera que sería residente habitual en Ceuta y Melilla a los efectos del art. 68.4 LIRPF el que reuniera las condiciones que el art. 72 LIRPF establece para considerar a un contribuyente residente en una Comunidad Autónoma y únicamente tal residente habitual podría gozar del incentivo previsto en el art. 68.4.1.º LIRPF.

Por su parte, el contribuyente añadió en sus alegaciones el argumento de la equivalencia con la situación que se produce en la deducción por vivienda habitual en la que se puede seguir practicando hasta cuando deja de serlo y lo mismo debería ocurrir cuando se abandona definitivamente Melilla.

3.2. Doctrina del tribunal

El problema que se afrontaba en el recurso de casación únicamente consistía en decidir si la deducción es susceptible de ser prorrateada en proporción a la parte del periodo impositivo en que el trabajador residió de manera habitual y efectiva en Melilla, algo sobre lo que no se establece ningún criterio expreso en la LIRPF.

La respuesta del TS a este interrogante fue positiva, para lo que utilizó los criterios de interpretación sistemático y teleológico.

En relación con el primer criterio, parte de que el término «residencia» no es unívoco, siendo usado por los artículos 68 y 72 de la LIRPF en un sentido distinto, pues regulan situaciones diferentes. El artículo 68 está ubicado en un capítulo de la LIRPF dedicado al cálculo de la cuota líquida, mientras que el 72 al del gravamen autonómico que determina cuándo aplicar las respectivas escalas. Respecto de este último artículo, el TS hace una aclaración:

> Es cierto que el precepto define lo que debe considerarse residencia habitual –el primer criterio es el número de días–, y lo hace a «efectos de esta ley», lo que puede crear cierta confusión, puesto que pareciera que es un concepto legalmente definido en el régimen del impuesto regulado en la Ley; sin embargo, el precepto debe leerse e interpretarse en el contexto en el que se dicta, y resulta diáfano que está diseñando en exclusividad el gravamen autonómico y en concreto a efectos de aplicar el concreto gravamen autonómico determinado en razón de los criterios fijados para delimitar la residencia habitual en el ámbito de una Comunidad Autónoma y no de otra. Dicha expresión cabe circunscribirla, por ende, a la situación que trata de regular, ajena de todo punto al beneficio fiscal, a la deducción que nos ocupa.

Para el TS, esta distinción entre los dos conceptos de residencia se avala con la reforma del artículo 68.4 de la LIRPF por la Ley de Presupuestos para 2018 al añadir el requisito de residencia «efectiva» al de habitual. El legislador –interpretación auténtica– introduce un requisito con una finalidad aclaratoria (que «nada modifica en puridad el régimen legal preestablecido») para:

> establecer una nítida distinción del concepto legal de residencia habitual descrito en el art. 72, para significar una realidad autónoma y en referencia a la deducción que se contempla, esto es, como bien dice la sentencia de instancia «la residencia como presupuesto del derecho a deducir viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva».

En apoyo de su criterio el TS también acude a la interpretación finalista reiterando la tesis del TSJ de Andalucía por la que se persigue compensar fiscalmente las desventajas de vivir tan alejados de la península. De ello se infiere que debe disfrutarse de la exención hasta que esa situación fáctica (vivir en esas ciudades autónomas) desparezca. De lo que parece deducirse, como ha señalado García Carretero (2021, p. 261), la existencia de un periodo impositivo partido en la deducción: el que corresponde a la estancia en Melilla y el de la residencia en otra ciudad española.

Finalmente, la sentencia pone de relieve la contradicción a la que se llegaría de aplicar el criterio defendido por el abogado del Estado: si, tras pasar más de 183 días, se abandona definitivamente Melilla, habría que aplicar una deducción proporcional solo por las rentas del trabajo obtenidas mientras se vivió allí. Pero si, como ocurre en el supuesto que nos ocupa, se deja Melilla antes de ese plazo, no se tendría derecho a la deducción. Para el TS: «ello no tendría justificación alguna».

4. La residencia en Ceuta por motivos laborales con ausencias temporales a la península (Sentencias del TSJ de Andalucía de 31 de marzo de 2022 y de 6 de noviembre de 2020)

4.1. Supuesto de hecho

El problema de los contribuyentes que vivían y trabajaban en Ceuta, pero su familia residía en la península, se siguió afrontando tras la introducción del requisito de la residencia efectiva en 2018 y la Sentencia del TS de 29 de septiembre 2020. Como ya hemos indicado, la distancia entre Melilla y la Península, la duración del viaje por mar o el coste del avión hacen que esta hipótesis casi no se haya suscitado en esta ciudad.

Los hechos son ya conocidos, aunque en uno de los supuestos se incorpora una novedad. Estamos ante funcionarios que trabajan en las ciudades autónomas, empadronados y con una vivienda en alquiler o precario (la cedida por un suegro), con obligación legal de residir en esas plazas y sin que conste la autorización para lo contrario. Por los turnos de trabajo y libranzas, en alguna ocasión, podían pasarse más días en la península (donde reside la familia) que en las ciudades autónomas.

La singularidad consiste en que, en uno de los dos supuestos enjuiciados, este tipo de contribuyente reside en la península durante un tiempo de baja médica superior a 183 días.

4.2. Doctrina del tribunal

El TSJ de Andalucía (Sevilla, Sección 4.ª) resuelve todos estos supuestos siguiendo lo fijado por la Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2020.

En primer lugar, recuerda que el nuevo requisito de la efectividad en nada modifica la legislación preexistente, sino que se limita a aclararla.

En segundo lugar, se acoge a la interpretación del concepto de residencia del artículo 68.4 (como realidad autónoma del previsto en el art. 72 de la LIRPF) por el que el derecho a deducir viene dado «por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva».

Tras estas consideraciones, la Sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 31 de marzo de 2022 (rec. núm. 236/2020 –NFJ091443–) analiza los hechos y considera mínimamente justificada la residencia en la ciudad autónoma:

> Con esto queremos decir que la imagen del actor que arrojan los hechos examinados es la de un funcionario destinado en Ceuta que en una situación ordinaria desarrolla en esta plaza de forma efectiva gran parte de sus actividades vitales,

> por lo que es lícito afirmar que reside en Ceuta, aunque las restantes, incluso de notable peso afectivo, se desarrollen en la Península.

Si hiciéramos un símil con la residencia en los convenios de doble imposición, parece que en el criterio de desempate del «centro de intereses vitales» el TSJ daría preponderancia al elemento económico sobre el personal para concretar la aplicación de tal criterio.

Respecto del funcionario que estuvo de baja médica, la AEAT consideró como ausencia esporádica los días que permaneció hospitalizado en Madrid, pero no el resto del periodo de baja, que lo pasó siendo atendido por su familia en el domicilio situado en León. Para la Administración tributaria, la estancia en la península durante estos últimos días fue voluntaria. Debe tenerse en cuenta, pues así lo remarca la sentencia del TSJ, que durante todo el ejercicio que estuvo convaleciente siguió pagando el arrendamiento de su vivienda en Ceuta, a la que regresó tras finalizar su enfermedad.

Si no hubiera estado de baja, el citado TSJ (Sentencia de 6 de noviembre de 2020, rec. núm. 386/2019 –NFJ091445–) considera que, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, este contribuyente hubiese tenido su residencia en Ceuta indubitadamente. Pero lo cierto es que la baja provocó unas ausencias de la ciudad que impiden cumplir con la presencia requerida por la deducción. No obstante, a juicio del TSJ de Andalucía (Sevilla):

> El hecho que las ausencias registradas impidan *a priori* hablar de residencia efectiva, en el sentido arriba explicado por el Tribunal Supremo, no resulta finalmente inconciliable con la permanencia en Ceuta o Melilla entendida, en la medida en que, justamente por excepción a la regla general que establece que residen quienes lo hacen materialmente, la propia Ley obliga a computar las ausencias temporales.
>
> Se trata de una suerte de ficción *ex lege* que parifica jurídicamente dos realidades contrapuestas, pues es claro que, en un sentido estrictamente naturalístico, la realidad material y efectiva de residir en un lugar se opone a la ausencia física del mismo.

En este caso el TSJ parece conectar, ahora sí, el artículo 68 con el artículo 72 de la LIRPF –que, recordemos, regula también el cómputo de las ausencias temporales en los días de permanencia en el territorio de una comunidad autónoma– para resolver la cuestión:

> Ocurre que la Ley, partiendo como presupuesto de la previa residencia efectiva del contribuyente, y en su beneficio, se inclina por entender que su interrupción temporal no implica el cese de la condición de residente si responde a determinados motivos, laborales, profesionales o de naturaleza análoga, sin que parezca dudoso que el texto legal sobreentiende que se refiere a ausencias justificadas […] De acuerdo con lo expuesto, la ausencia referida, por limitarse en el tiempo y responder a una causa justificada, no menoscaba la residencia en Ceuta, de la que solo supuso un mero lapso temporal.

5. Los desplazamientos esporádicos a Ceuta o Melilla en comisión de servicios (Resolución del TEAC de 24 de julio de 2023)

5.1. Supuesto de hecho

Tras la Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2020, varios contribuyentes solicitaron la rectificación de sus autoliquidaciones con el fin de que se les reconociera el derecho a practicar la deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla alegando esa jurisprudencia.

Se trataba de policías y guardias civiles que fueron desplazados a dichas ciudades en comisión de servicios durante distintos periodos –no superiores cada uno de ellos a 35 días– a lo largo del año[6]. Terminada su labor (básicamente la vigilancia de la frontera), regresaban a la localidad peninsular de residencia familiar.

Estos contribuyentes entendían que durante esos periodos residieron en las ciudades autónomas basándose en la citada sentencia del TS en virtud de la cual la residencia habitual en Ceuta:

> Debe interpretase como presupuesto fáctico, de suerte que los contribuyentes que, *al menos durante una parte del período impositivo hayan residido* en Ceuta o Melilla, tienen derecho a la deducción en proporción al tiempo de su residencia en dichas ciudades (la cursiva es nuestra).

Dado que parte de sus rentas las obtuvieron durante el tiempo que estuvieron en las ciudades autónomas, consideraban que tenían derecho a la deducción proporcional.

Según su criterio, la citada sentencia del TS evidencia –sin lugar a interpretaciones ni dudas– la voluntad de este tribunal de conceder el derecho a practicar la deducción proporcional a todos los contribuyentes que hubieran residido algún tiempo en esas ciudades.

---

[6] En el supuesto examinado por el TEAR de Andalucía el contribuyente se desplazó en comisión de servicio en el:

- Año 2016: Del 04/01 al 17/01; del 04/04 al 18/04; del 01/08 al 15/08 y del 05/12 al 16/12, (Ceuta); y del 16/02 al 07/03; del 31/10 al 21/11 (Melilla): 98 días.

En el caso del TEAR de Asturias:

- Año 2016: Del 20/03 al 11/04 (Melilla) y del 04/07 al 25/07 (Melilla): 44 días.
- Año 2017: Del 26/12/2016 al 16/01/2017 (Ceuta); del 20/03 al 11/04; del 03/05 al 24/05 (Ceuta); y del 02/07 al 24/07 (Ceuta): 72 días.
- Año 2018: Del 29/10 al 3/12 (Melilla): 35 días.

El criterio de la proporcionalidad debe aplicarse sin exclusión alguna y a cualquier situación respecto de las rentas obtenidas en ellas.

Sus solicitudes de rectificación fueron desestimadas por las oficinas gestoras y reclamaron ante los Tribunales Económicos-Administrativos Regionales correspondientes.

La Resolución del TEAR de Andalucía de 14 de noviembre de 2022 (núm. 41/01372/2022) rechazó el recurso por considerar que el supuesto de hecho era sustancialmente diferente al contemplado por la citada sentencia del TS. Para el TEAR, la interpretación del TS está:

> indisolublemente asociada al presupuesto probado de que el contribuyente residiera efectiva, habitual e ininterrumpidamente en tales territorios, al menos durante una parte del año (así, en el caso ventilado por el Tribunal Supremo, el interesado residió indudablemente en Melilla, hasta que se trasladó a Sevilla en el mes de abril).

Para el TEAR de Andalucía, los desplazamientos laborales que impliquen pernoctas esporádicas no acreditan la residencia habitual y efectiva que se requiere en la deducción. El lugar de pernocta no se convierte en lugar de residencia porque en ningún momento el contribuyente tuvo «una morada efectiva y con vocación de permanencia o habitualidad» en Ceuta. De aceptarse esa interpretación, estos contribuyentes contarían simultáneamente con más de una residencia habitual en el IRPF. Este TEAR finaliza su argumentación señalando que, en el caso de autos, para compensar las desventajas inherentes a la lejanía de esta ciudad (una de las finalidades de la deducción). está prevista la exención de las dietas por desplazamientos laborales del artículo 9 del Reglamento del IRPF.

Por el contrario, la Resolución del TEAR de Asturias de 15 de julio de 2022 (núm. 33/00377/2022) estimó la pretensión del contribuyente admitiendo la deducción proporcional en las rentas obtenidas durante esos desplazamientos. Para ello, reproduce, resaltándola en su transcripción, esta parte de la Sentencia del TS:

> El precepto claramente establece un criterio de proporcionalidad, sin exclusión alguna, por lo que con carácter general debe aplicarse a cualquier de las situaciones, respecto de las rentas –en este caso de trabajo– obtenidas en Melilla, en atención a un presupuesto fáctico, cual es el vivir –residir– en Melilla de manera real y efectiva.

De acuerdo con ello, a juicio de este TEAR, la sentencia del TS es:

> […] clara a la hora de incluir dentro del ámbito de aplicabilidad del artículo 68.4.1,º de la LIRPF a todos aquellos contribuyentes que «al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla», circunstancia esta última en la que se encontró el interesado.

Así pues, el TEAR de Asturias no considera necesario para poder aplicar la deducción el cambio previo y definitivo de residencia a Ceuta o Melilla. En la misma línea se habían

pronunciado el TEAR de Castilla y León en Resolución de 30 de septiembre de 2022 (núm. 37/00134/2022) y el TEAR de la Comunidad Valenciana en sus Resoluciones de 22 de junio de 2023 (núms. 46/2098/2022, 46/1481/2022 y 46/1359/2022).

Frente a la resolución del primer TEAR, al estimarla gravemente dañosa y errónea, la directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpuso un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando lo siguiente:

- Considera que aceptar la deducción proporcional en los meros desplazamientos temporales, sin alteración alguna de la residencia habitual y efectiva, supondría una interpretación manifiestamente contraria al espíritu de la norma, que pretende compensar fiscalmente las desventajas inherentes al hecho de residir habitual y efectivamente en estas ciudades.
- Entiende que «la residencia habitual y efectiva» exigida por el artículo 68.4 LIRPF es un requisito ineludible, pues, de no ser así, no tendría sentido que se hubiesen establecido regulaciones diferentes para los residentes y no residentes en Ceuta y Melilla. La deducción proporcional que admite el TS solo es posible cuando hay un cambio de residencia de una comunidad a otra.
- Por último, recuerda la necesidad de interpretación restrictiva que debe hacerse de los beneficios fiscales en consonancia con el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT) y, por tanto, la aplicación estricta del precepto.

5.2. Doctrina del TEAC (Resolución de 24 de julio de 2023)

En este recurso debía resolverse qué entiende el TS por residir o morar material y efectivamente en Ceuta o Melilla («al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta y Melilla») como presupuesto fáctico del derecho a la deducción. En particular, si dentro de esa residencia material y efectiva cabe la derivada de desplazamientos temporales del contribuyente por motivos laborales. En definitiva, y utilizando la terminología del derecho de extranjería, si los días de «estancia» en Ceuta equivalen a la «residencia» en esa ciudad.

El TEAC, en su Resolución de 24 de julio de 2023 (RG 453/2023 –NFJ090402–), considera correcta la interpretación realizada por el TEAR del Principado de Asturias en la resolución impugnada.

Para ello distingue las exigencias legales del artículo 72 de la LIRPF para ser residente habitual de las de la deducción del artículo 68.4 del mismo texto legal en los términos fijados por el TS. En el beneficio fiscal no se exige una vocación de permanencia en el territorio (mayor número de días) ni rige la presunción de la vivienda habitual ni (en su defecto) tener el centro de intereses económicos. El concepto de residencia habitual del artículo 68.4 de la LIRPF:

> resulta ajeno al tiempo concreto de permanencia del contribuyente en el territorio de Ceuta o Melilla. Dicho de otro modo, no se es residente en Ceuta o Melilla a efectos de la deducción por el hecho de permanecer más o menos tiempo en dichos territorios en el período impositivo […]. Obsérvese, en este sentido, que el Tribunal Supremo no fija un período mínimo de días en que ha de residirse en Ceuta o Melilla para poder beneficiarse de la deducción.

Esta interpretación literal de la sentencia del TS se refuerza con la finalidad teleológica del beneficio fiscal que también se recoge en ella. La finalidad de la deducción no es solo incentivar la permanencia en las ciudades autónomas, sino también compensar con los beneficios fiscales las desventajas de residir en ellas.

En definitiva, para el TEAC:

> No cabe, por tanto, en nuestra opinión, negar la condición de contribuyente con residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla, a efectos de la deducción del artículo 68.4.1.º de la LIRPF, a quien se desplaza temporalmente a dichos territorios por motivos laborales o de otra índole sin una particular vocación de permanencia o de arraigo en ellos. Basta, pues, para tener tal condición el hecho de «residir o morar como realidad material y efectiva» en Ceuta o Melilla, entendida esta expresión como el mero vivir o residir temporalmente en dichos territorios con pernocta incluida.

6. Comentario crítico

Debemos comenzar analizando cuál fue la causa del problema que originó todo el debate que hemos expuesto. En nuestra opinión, el incorrecto proceder de la Administración tributaria en las primeras regularizaciones que se hicieron a los trabajadores que se desplazaban con frecuencia a la península para visitar a su familia. Y ello deriva, como en otras ocasiones, de una errónea concepción de la interpretación de los beneficios fiscales. En este sentido, en ciertos órganos de la Administración suele estar extendida la idea de que debe llegarse a un resultado restrictivo en la interpretación de los beneficios fiscales. En cierta medida, existe una desconfianza ante los beneficios fiscales, como supuestas excepciones al principio de igualdad, lo que lleva a interpretarlos de forma restringida. A ello se une la confusión entre dos conceptos diferentes (interpretación e integración analógica) que, desafortunadamente, aparecen entremezclados en la justificación del proceder de la Administración en los casos examinados.

En las exenciones, reducciones, deducciones o bonificaciones no existen criterios específicos de interpretación como ha clarificado la jurisprudencia del TS[7]. Por el contrario, pueden

[7] La exégesis no restrictiva de las exenciones ya la defendió Rafael Calvo Ortega en los años setenta del siglo pasado. Esta tesis ha sido refrendada en diversas sentencias del TS. Nos remitimos al clarificador resumen que hace Lucas Durán (2022).

utilizarse todos los elementos de la hermenéutica jurídica destacando el especial peso que tiene la interpretación teleológica (la finalidad de la norma). Es cierto que, en estos supuestos, la Administración, el TEAL, el TEAR y alguna sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) recurren a una interpretación teleológica, pero el resultado es incorrecto, pues restringen sin fundamento el alcance del beneficio. La norma fiscal (a diferencia de lo que ocurre –por ejemplo– con el art. 31 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social) no requiere tener un arraigo social o familiar para obtener la residencia administrativa en España. No se puede, por tanto, defender que la norma pretende el arraigo sociológico o el *animus manendi* y, menos aún, exigir una intensidad en los consumos dentro de la ciudad. Para lo primero, el artículo 68.4 de la LIRPF ya distingue entre los residentes que llevan más de tres años permitiendo que la deducción sea por su renta mundial y no por las obtenidas en estos territorios. Por eso es innecesario que el trabajador mantenga en Ceuta sus relaciones personales o familiares más estrechas, basta con que desempeñe su labor o función en esa ciudad. En definitiva, no se puede pretender que el funcionario traslade a su familia a la nueva residencia para disfrutar de la deducción ni impedir sus visitas a la península teniendo en cuenta que puede perder los beneficios.

Por otra parte, esa búsqueda del resultado más limitado de la aplicación de la deducción lleva a la Administración tributaria a incurrir en contradicciones según la hipótesis que se analice. Por un lado, si se trata de los trabajadores que se desplazan esporádicamente a la península, corresponde una interpretación finalista del artículo 68.4 de la LIRPF (arraigo sociológico), no siendo de aplicación el cómputo de los días de permanencia del artículo 72 de la LIRPF. En otras ocasiones, si se trata de residentes que abandonan definitivamente la ciudad y no llegan a los 183 días que exige el citado artículo 72, la Administración considera que es la norma que corresponde aplicar, por lo que no hay derecho a deducción alguna.

En cuanto a la sentencia del TS, nos parece que, sin duda, llega a la solución más justa[8], aunque el itinerario recorrido nos plantea alguna duda. En particular, que la interpretación auténtica del legislador fuera la señalada en la sentencia y no, precisamente, la de gravar los supuestos que la originaron. Probablemente, la modificación normativa tuvo su origen en el ámbito de la AEAT para imponer su propio criterio frente a resoluciones y sentencias desfavorables (una legislación que podemos calificar de reactiva a la que ya ha se ha recurrido en otras ocasiones[9]). Con el cambio legal se conseguiría el objetivo de fijar-arraigar población en la ciudad y que esos ausentes temporales no disfrutaran del beneficio como defendían

[8] Así también lo defiende García Carretero (2021, p. 261).

[9] Según la Sentencia del TS de 23 de marzo de 2021 (rec. núm. 5270/2019 –NFJ091636–), las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales han de realizarse en el procedimiento inspector y no por los órganos gestores (art. 141 e) de la LGT).

A raíz de esta sentencia, el legislador modificó el artículo 117.1 c) de la LGT (con efectos desde el 1 de enero de 2023) para permitir que dentro de las funciones de los órganos gestores también puedan comprobar los regímenes especiales.

una parte de la sociedad y las autoridades ceutíes. En todo caso, la técnica legislativa no era muy acertada, pues el término «efectiva» parece contraponerse a virtual, ficticia o fraudulenta, y esa no era la situación de estos contribuyentes. Si la intención real del legislador hubiera sido la que acabamos de exponer, debía haberlo expresado con más claridad y no limitarse a utilizar un término tan ambiguo. Esa mala técnica legislativa se confirma con la Sentencia de 29 de septiembre de 2020, pues el TS ha llegado a una interpretación radicalmente opuesta sobre la efectividad a la que acabamos de exponer. Además, se han ido derivando unos resultados insospechados como los que surgen de las sentencias del TSJ de Andalucía y de la resolución del TEAC que ahora comentamos sucintamente.

Si el requisito de la efectividad consiste en el mero presupuesto fáctico de morar-vivir en Ceuta y la finalidad de la deducción es compensar los gastos inherentes a la lejanía para quienes allí están, ineludiblemente hay que aplicar la deducción proporcional –que defiende el TEAC– en las comisiones de servicios. En este supuesto concreto sí estamos plenamente seguros de que esa no era la intención del legislador al introducir la efectividad en el artículo 68.4 de la LIRPF. Pero el TEAC se limita a seguir de forma coherente el razonamiento del TS. Adicionalmente, podría defenderse que, al margen de compensar la menor capacidad económica (siempre presente en los beneficios de Ceuta y Melilla), la finalidad de la norma –de acuerdo con el criterio de la realidad social– sea también la de garantizar ciertos servicios públicos que no se cubren atrayendo a estas ciudades a quienes deben prestarlos siempre que pernocten ese tiempo. Hay que subrayar de la doctrina del TEAC esta última exigencia: solo se aplica la deducción proporcional si hay pernocta, si bien no se exige un número mínimo noches. Con ello, creemos que el TEAC mantiene la distinción entre residentes y no residentes del artículo 68.4 de la LIRPF y no deja vacía de contenido la prohibición de que los no residentes se apliquen la deducción por las rentas del trabajo (art. 68.4.2.º de la LIRPF). De acuerdo con ello, los no residentes que realicen trabajos en dichos territorios sin pernoctar seguirán sin poder aplicarse la deducción; el resto de los trabajadores sí podrá hacerlo proporcionalmente.

En cuanto al supuesto analizado por el TSJ de Andalucía (Sevilla) sobre la ausencia de Ceuta por baja médica, también nos parece la solución más justa. En este caso, tanto la AEAT como el citado TSJ recurren al concepto de residencia basado en los días de permanencia (de los arts. 9 y 72 de la LIRPF), a los que deben añadirse las ausencias esporádicas o las temporales. El conflicto se origina, de nuevo, con la interpretación restrictiva que hizo la AEAT de tales ausencias negando los días de baja que el contribuyente pasó al cuidado y asistencia de su familia fuera de Ceuta. En consecuencia, solo admitió el cómputo los días de hospitalización, algo –en nuestra opinión– exagerado, pues la baja laboral seguía vigente. El problema es que, de acuerdo con la sentencia del TS, el concepto de residencia de los artículos 68 y 72 de la LIRPF son distintos; siendo el de esta última norma el que prevé las ausencias temporales. Para resolver esta aporía, el TSJ vuelve a retomar la relación entre ellos alejándose de la estanqueidad que había fijado el TS. Se trata, en definitiva, de hacer una interpretación sistemática de ambos preceptos conectándolos –para un caso muy específico–, lo que permite computar las ausencias temporales y llegar a la solución más razonable.

Finalmente, nos gustaría destacar tres consecuencias más que se derivan de la Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2020 y que todavía no han sido puestas de relieve.

En primer lugar, la deducción proporcional no solo debe aplicarse a quienes abandonan definitivamente las ciudades autónomas, sino también en la situación inversa: a quienes llegan en el segundo semestre del año para trabajar con la intención de residir de manera estable. Esta interpretación queda, sin duda, confirmada por la resolución del TEAC que admite –incluso– la proporcionalidad en las meras comisiones de servicios.

En segundo lugar, creemos que también cabría este beneficio proporcional en otros impuestos periódicos como el impuesto sobre el patrimonio, en el que el artículo 33 de su ley reguladora (Ley 19/1991, de 6 de junio) prevé una bonificación equivalente a la del IRPF para los residentes en las ciudades autónomas. Lo mismo ocurriría en el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, pues el artículo 3.catorce de su ley reguladora (Ley 38/2022, de 27 de diciembre) remite a la bonificación prevista para el impuesto sobre el patrimonio.

Por último, la deducción proporcional que defiende el TS en el supuesto examinado en este trabajo podría interpretarse que también es aplicable cuando hay un traslado de residencia de una comunidad autónoma a otra durante el periodo impositivo. En estos casos, el contribuyente se aplicará las deducciones vigentes a 31 de diciembre en la comunidad en la que pasa a residir, pero, dado que no ha permanecido en ella todo el año, la Administración tributaria podría defender que no tendría derecho a la totalidad de la deducción, sino a una parte proporcional.

Referencias bibliográficas

García Carretero, B. (2021). La residencia habitual y efectiva como requisito para aplicar la deducción en el IRPF por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y su posible aplicación proporcional. *Nueva Fiscalidad*, *1*.

González Aparicio, M. (2023). La residencia autonómica y su prueba. *Quincena Fiscal*, *8*.

Lucas Durán, M. (8 de septiembre de 2022). Interpretación de los beneficios fiscales: ¿Se ha producido un cambio de paradigma en la doctrina del Tribunal Supremo? *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/interpretacion-de-los-beneficios-fiscales-se-ha-producido-un-cambio-de-paradigma-en-la-doctrina-del-tribunal-supremo

Martín Dégano, I. (2018). Los criterios para determinar la residencia fiscal autonómica y su prueba: el caso de Ceuta. *Quincena Fiscal*, *4*.

Pérez Zúñiga, J. M.ª, Morón Pérez, C. y Sellan Mohamed, A. (2023). *Régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla*. Tirant Lo Blanch.

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

La necesaria reforma del procedimiento para reclamar el pago al sucesor tributario

Análisis de la STS de 23 de octubre de 2023, rec. núm. 556/2022

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid.
Of Counsel en Pérez-Llorca (España)

diego.marinbarnuevo@uam.es | https://orcid.org/0000-0002-3563-6338

Extracto

La Administración tributaria ha intensificado en los últimos tiempos la reclamación del pago de deudas a los «sucesores de personas jurídicas», lo que ha revelado la paupérrima regulación del procedimiento regulado en el artículo 177 de la Ley General Tributaria (LGT), que habilita a la Administración a continuar el procedimiento recaudatorio al «sucesor» sin tramitar un procedimiento específico destinado a motivar su decisión y explicitar los derechos y obligaciones del administrado (tal y como se prevé, por ejemplo, para el «responsable tributario»). Este modo de actuar limita gravemente el derecho de defensa del obligado tributario y resulta claramente contrario al principio de buena administración, tal y como ha reconocido la sentencia analizada que, en nuestra opinión, podría haber deducido muchas más consecuencias jurídicas de la desafortunada actuación de la Administración.

La doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia analizada, por un lado, y la constatación de que el procedimiento regulado en el artículo 177 de la LGT vulnera ostensiblemente los derechos y garantías del contribuyente, por otro, determinan la necesidad de promover rápidamente una nueva regulación del procedimiento para la reclamación del pago a los sucesores.

Publicado (en avance *online*): 18-01-2024

Cómo citar: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2024). La necesaria reforma del procedimiento para reclamar el pago al sucesor tributario. (Análisis de la STS de 23 de octubre de 2023, rec. núm. 556/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *491*, 125-134. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20219

© Centro de Estudios Financieros (18-01-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

1. Supuesto de hecho

La entidad Noralia estaba participada, entre otras, por Realia, que tenía un 51 % de su capital social.

Noralia otorgó escritura de disolución y liquidación el 30 de mayo de 2013 y, unos meses más tarde, solicitó la declaración de concurso voluntario, que fue acordado mediante Auto de 14 de noviembre de 2013, en el que también se declaró la extinción al amparo del artículo 176 bis de la Ley concursal. El 18 de febrero de 2014, Noralia presentó el modelo 036 para darse de baja en el censo de empresarios indicando como causa «disolución y liquidación».

El 28 de noviembre de 2016, se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Noralia contra una liquidación dictada en 2011 como consecuencia de una inspección del impuesto sobre sociedades de 2007. El 25 de septiembre de 2017, se dictó una nueva liquidación en ejecución de la sentencia y, como consecuencia del impago, el 25 de noviembre de 2017 se dictó la providencia de apremio contra Noralia, que fue notificada a Realia.

En la notificación a Realia de la providencia de apremio de Noralia se incluía una «nota informativa» en la que se decía, única y exclusivamente, que «La presente comunicación se le remite en su calidad de sucesor de la entidad Noralia, SA con NIF A83426403, de conformidad con lo previsto en el artículo 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria».

Realia presentó reclamación económico-administrativa contra la providencia de apremio, que fue desestimada el 30 de mayo de 2019 por no apreciar la concurrencia de ninguna causa válida de oposición a la providencia de apremio. Contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional desestimatoria interpuso recurso contencioso-administrativo,

que fue desestimado el 15 de octubre de 2021 mediante una sentencia que remitía en su fundamentación a otra anterior, en la que el mismo recurrente denunciaba la misma ilegalidad. Contra dicha sentencia se interpuso el recurso de casación en el que se dictó la sentencia ahora comentada.

2. Doctrina del tribunal

El auto de admisión del recurso de casación de 22 de septiembre de 2022 (rec. núm. 556/2022 –NFJ087497–) había establecido en esta ocasión una doble cuestión de interés casacional para la fijación de doctrina. La primera de ellas, que consideramos especialmente relevante y constituye el objeto del presente comentario, consistía en determinar si la Administración debe especificar el presupuesto de hecho concreto que motiva la reclamación de pago de deuda al «sucesor de personas jurídicas», dado que el presupuesto de hecho del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria (LGT) conlleva la responsabilidad limitada del sucesor y, sin embargo, el del artículo 40.3 de la LGT conlleva la responsabilidad ilimitada.

En relación con esta primera cuestión, la sentencia destaca que el artículo 177.2 de la LGT no regula las condiciones en las que tiene que producirse el acto que implica la subrogación del sucesor en la obligación tributaria del deudor principal, como tampoco lo hace el artículo 127 del Reglamento General de Recaudación. Esa irregularidad es también reconocida por el abogado del Estado, que había afirmado expresamente en el escrito de oposición que «la Administración debería incorporar a su resolución formalizando la reclamación de pago a quien se subroga en el procedimiento como sucesor, *ex* art. 40 LGT, la motivación necesaria a la vista de los datos que consten en su poder».

Según la sentencia, esa irregularidad es claramente contraria al principio de buena administración que, más allá del estricto cumplimiento del procedimiento y trámites, ordena a la propia Administración tributaria actuar con la debida diligencia para lograr la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente. Por todo ello, establece la siguiente doctrina casacional:

> En los supuestos en los que la Administración tributaria comunique a un socio, partícipe o cotitular su calidad de sucesor al amparo del art. 40 LGT, en las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad o entidad en la que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, la Administración debe precisar en esa comunicación si le consta que la sociedad está disuelta y liquidada y la limitación de la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares conforme a lo previsto en el párrafo 1 del art. 40 LGT, con indicación, en su caso, de los límites a que alcanzaría la responsabilidad de los socios o, si por el contrario, se está en un supuesto de extinción o disolución sin liquidación de la sociedad o entidad prevista en el párrafo 3 del art. 40 LGT en la que no se limita la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares.

La otra cuestión planteada consistía en aclarar si, para que un tribunal de justicia proceda a la aplicación del principio de unidad de doctrina en la aplicación de la ley mediante la remisión en bloque a lo resuelto en una sentencia previa, se exige que el órgano judicial constate que los elementos probatorios presentados en los distintos procesos son los mismos. Y, en relación con ello, la sentencia remite a la jurisprudencia previa afirmando lo siguiente:

> La respuesta a la segunda parte de la cuestión de interés casacional debe limitarse a la reiteración de la abundante doctrina jurisprudencial sobre el deber de motivación y congruencia y la posibilidad de colmar aquella motivación mediante la remisión a otras resoluciones judiciales, de la que se ha hecho extensa reseñada anteriormente en este fundamento jurídico, sin que haya lugar a estimar el recurso de casación, ya que la sentencia recurrida no incurre, por las razones ya expuestas, en vulneración de los referidos arts. 9.3, 24 y 106 de la CE.

3. Comentario crítico

La lectura de la sentencia permite extraer varias conclusiones relevantes en relación con las carencias del procedimiento previsto para reclamar el pago de deudas a los sucesores de personas jurídicas, y también produce una cierta perplejidad al advertir que la apreciación de una clara vulneración de dicho principio de buena administración no determina en el caso concreto la estimación del recurso de casación presentado.

Aunque pueda resultar paradójico, lo cierto es que la sentencia aprecia y destaca la existencia de graves irregularidades formales en el procedimiento de reclamación de deuda al responsable y, además, señala que esas irregularidades son también reconocidas por la Administración demandada, porque unos y otros consideran que:

> La Administración debe precisar en la comunicación al sucesor de una persona jurídica los datos de que disponga para efectuar aquella declaración, y en caso de que disponga de información sobre si la sociedad ha sido, no solo disuelta, sino también liquidada, aplicar, en cuanto le conste, los límites del art. 40.1 LGT.

Sin embargo, según la sala, esa manifiesta vulneración del principio de buena administración no resuelve la cuestión ni permite estimar las pretensiones de anulación del recurrente.

Esta sorprendente conclusión parece estar motivada por el hecho de que la pretensión de la parte recurrente era «la anulación de la providencia de apremio por haber quedado extinguida la deuda apremiada» o, en todo caso, «que se declare que ha existido liquidación de Noralia, SA por su declaración de concurso con insuficiencia de la masa activa, y que su responsabilidad debe regirse por el art. 40.1 LGT». Y, según se afirma en la sentencia, no constaba a la Administración, ni se ha acreditado en sede judicial, que se trate de un

supuesto de disolución y extinción de sociedad en la que se haya producido la liquidación efectiva de la misma (sin tomar en consideración, como certeramente destaca Almudí Cid [2023], que en los supuestos de concurso por insuficiencia de masa activa no es necesaria la liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 435 del texto refundido de la Ley concursal. *Vid.* también Alonso Murillo [2010], donde se contienen otras críticas genéricas al régimen de sucesión de personas jurídicas).

Es razonable entender que dicha actuación del recurrente estuvo motivada por el hecho de que el primer acto notificado al deudor fue la providencia de apremio que, según el artículo 167 de la LGT, solo puede ser impugnada por alguna de las causas recogidas en dicho precepto. De hecho, la recurrente manifestó expresamente en su escrito de interposición del recurso de casación que su pretensión

> se ciñó a la declaración de nulidad de la providencia de apremio al amparo del artículo 167.3 a) de la LGT al haberse producido la extinción de la deuda tributaria por imposibilidad legal de que Realia tuviera la condición de sucesor de acuerdo con el art. 40 LGT,

pero parece que no denunció expresamente la limitación de su derecho de defensa por entender que solo podría invocar alguna de las causas de impugnación previstas en el artículo 167 de la LGT, en los términos señalados en el pie del recurso del acto impugnado.

Por todo ello, la sala entendió que esa eventual irregularidad no causó indefensión en el recurrente, que interpuso el recurso que consideró pertinente y, además, siempre pretendió la anulación de la providencia de apremio con base en presunta extinción de la deuda apremiada como consecuencia de la declaración del concurso del contribuyente.

La sentencia estudiada es ciertamente sorprendente por todo lo expuesto. En todo caso, haciendo abstracción del caso concreto, lo cierto es que la fundamentación jurídica de la sentencia pone de manifiesto las graves carencias del procedimiento de exigencia de pago a los sucesores, lo que tiene enorme interés para la impugnación de supuestos similares.

3.1. Necesidad de especificar el fundamento jurídico preciso de la sucesión

La conclusión más evidente de la sentencia analizada es que resulta necesario que la Administración especifique en la primera comunicación que tenga con el sucesor si la exigencia del pago de la deuda de un tercero trae causa en lo dispuesto en el artículo 40.1 o 40.3 de la LGT. Así lo dice expresamente la sentencia en la doctrina establecida: la Administración debe precisar en esa comunicación si le consta que la sociedad está disuelta y liquidada y la limitación de la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares conforme a lo previsto en el párrafo 1 del artículo 40 de la LGT, con indicación, en su caso,

de los límites a que alcanzaría la responsabilidad de los socios, o si, por el contrario, se está en un supuesto de extinción o disolución sin liquidación de la sociedad o entidad prevista en el párrafo 3 del artículo 40 de la LGT en la que no se limita la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares.

Esta doctrina casacional es muy relevante porque la Administración suele utilizar la misma expresión genérica en todos los procedimientos de reclamación de deuda al sucesor, sin especificar si el fundamento de la exigencia de pago es el artículo 40.1 o el 40.3 de la LGT, y sin señalar si la responsabilidad es limitada o ilimitada, lo que constituye un claro déficit en la motivación del acto administrativo. Ahora bien, la siguiente cuestión que cabe plantear es si esta irregularidad debería conllevar la anulabilidad del acto o, por el contrario, se trata de una mera irregularidad no invalidante.

En nuestra opinión, se trata de una falta de motivación grave que cercena el derecho de defensa del obligado tributario y, además, altera el contenido material del acto administrativo por el que se reclama el pago al sucesor, porque el importe de la deuda reclamada es distinto en función de que el fundamento de la reclamación sea el artículo 40.1 o el 40.3 de la LGT. Por ello, consideramos que la constatación de esta omisión debería conllevar la anulación del acto impugnado.

Es verdad que en el supuesto enjuiciado no se produjo esa anulación, pero la lectura detenida del fundamento de derecho octavo permite entender que ello fue debido a la errática actuación de la recurrente: de un lado, porque

> su argumentación sobre la ausencia de indicación en el acto administrativo recurrido a si la condición de sucesor se produce sobre la base del art. 40.1 o el art. 40.3 LGT no está dirigida a que se anule tal declaración por ese pretendido defecto formal, sino a anular la providenciade apremio por extinción de la deuda

y, de otro lado, porque

> no existe en los antecedentes del expediente administrativo, o en las actuaciones probatorias, ningún dato o elemento que lleve a la conclusión de que la responsabilidad de la sucesora Realia Business, SA debe entenderse en este caso limitada por aplicación del art. 40.1 LGT, o, dicho de otra forma, no constaba a la Administración.

3.2. Necesidad de dar trámite de audiencia al sucesor antes de reclamarle el pago de la deuda de un tercero

El reconocimiento de un trámite de audiencia en la tramitación de los procedimientos administrativos es una exigencia derivada del artículo 105 c) de la Constitución, como han reconocido múltiples sentencias del Tribunal Supremo (TS) y afirmaba la exposición de

motivos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, incorporó al ordenamiento tributario el conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, tal y como afirmaba su exposición de motivos, y por ello reconoció expresamente en su artículo 3 l) el derecho general del contribuyente «a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución».

Ese derecho general de los contribuyentes fue recogido en la actual LGT de 2003, cuyo artículo 34.1 reconoce expresamente los siguientes derechos:

> l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
>
> m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

Sin embargo, siguiendo una práctica que parecía olvidada, la Administración está imponiendo a los sucesores de personas jurídicas el deber de pagar la deuda de un tercero sin darles trámite de audiencia, a través de una «nota informativa» en la que se les dice, única y exclusivamente, que «La presente comunicación se le remite en su calidad de sucesor de la entidad X, de conformidad con lo previsto en el artículo 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», lo que constituye una flagrante vulneración de los derechos y garantías de los contribuyentes (derecho a formular alegaciones antes de que se dicte una resolución que impone deberes a los administrados y derecho a ser oído en el trámite de audiencia) que resulta claramente incompatible con el principio de buena administración.

3.3. Necesidad de informar al sucesor de la existencia de un derecho de impugnación pleno e ilimitado del acto por el que se le reclama el pago de la deuda de un tercero

También parece obvio y difícilmente cuestionable que debe reconocerse al sucesor de personas jurídicas el derecho a impugnar el acto administrativo en el que se le designa sucesor y se le reclama el pago de la deuda de un tercero. Además, la Administración debe informar expresamente al sucesor de la existencia de ese derecho y del modo de ejercitarlo, porque solo de ese modo se garantiza su efectividad.

Ese derecho deriva directamente del artículo 24 de la Constitución y de la interpretación dada al mismo por el Tribunal Constitucional (TC) y los tribunales de justicia, como se ha

puesto de manifiesto en varias sentencias en las que se abordaba esta misma cuestión en relación con el responsable tributario.

Así se advierte, claramente, en la STC 39/2010, de 19 de julio (NCJ052561), en la que se recuerda que el responsable tributario queda subrogado en las obligaciones y también en los derechos del deudor principal,

> razón por la cual debe notificársele no solo el acto de derivación de responsabilidad, sino también los elementos esenciales de la liquidación, indicándosele el recurso procedente, que puede ser ejercido tanto contra la liquidación que le ha sido practicada a él como contra la extensión y fundamento de la responsabilidad que se le deriva.

Por todo ello, considera el TC que, desde el momento en que se le exige el pago de la deuda de un tercero, «se le abre la oportunidad no solo de efectuar el pago en periodo voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige».

Esa interpretación se corresponde con la mantenida por el TC en su Sentencia 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191), y con la mantenida por el TS en las Sentencias de 13 de marzo de 2018 (rec. núm. 53/2017 –NFJ069867–), 3 de abril de 2018 (rec. núm. 427/2017 –NFJ070172–) y 22 de mayo de 2018 (rec. núm. 38/2017 –NFJ070601–), referidas todas ellas al significado y alcance del derecho de impugnación por parte del responsable tributario.

Es cierto que el artículo 177 de la LGT no impone a la Administración esa obligación de informar al sucesor de su derecho a la impugnación, pero creemos que dicha obligación deriva del principio de buena administración que, más allá de la estricta observancia de procedimiento y trámites, reclama a la Administración hacer efectivos los derechos y garantías del administrado (en este caso, el derecho de defensa o de tutela judicial efectiva). Además, en el supuesto considerado, tampoco se estaría pidiendo realizar una actuación contraria a lo previsto en la ley, sino realizar una interpretación constitucional de unas reglas procedimentales extraordinariamente parcas y claramente insuficientes para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Así, por ejemplo, cabe apreciar el grave daño que se produciría en caso de notificar la condición de sucesor y providencia de apremio a quien había sido socio o partícipe de la sociedad extinguida que había transmitido sus participaciones unos meses antes de se produjera dicha extinción, pues, según el procedimiento actual, no podría invocar la no concurrencia del presupuesto de hecho de la sucesión.

También cabe apreciar el daño que se produciría en caso de que unos administradores despechados quisieran perjudicar a uno o varios socios y realizaran distintas actuaciones que determinaran la reclamación de pago de la deuda tributaria a los sucesores. Esta hipótesis, aparentemente poco verosímil, es mencionada en la citada STC 39/2010, de 19 de

julio (NCJ052561), para justificar el derecho de los responsables a impugnar las deudas de la sociedad porque, según el TC, no se debe olvidar que:

> Una conducta pasiva del deudor principal frente a las pretensiones liquidatorias o recaudatorias administrativas, haciendo dejación de su derecho a reaccionar en tiempo y forma contra los actos de liquidación, dejaría inerme al responsable solidario o subsidiario, al condicionar el ejercicio de su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción en petición de nulidad de la deuda que se le deriva, de la actitud procesal diligente del deudor principal que la deja impagada.

Como se desprende de lo expuesto, la falta de reconocimiento expreso de ese derecho de impugnación plena por parte del sucesor es causa de indefensión (en este mismo sentido, Falcón y Tella, 2003). Y también es causa de indefensión omitir la información básica sobre las posibilidades de impugnación, como sucedió en la sentencia comentada, porque el requerido al pago de una providencia de apremio vio disminuidas sus posibilidades de defensa porque la Administración le advirtió de que solo podía impugnar el acto por el que se le reclamaba el pago por alguna de las causas previstas en el artículo 167 de la LGT.

3.4. Inexistencia de procedimiento válido para reclamar el pago al sucesor

Lo más llamativo de todo lo expuesto es que la actuación seguida por la Administración es la prevista en el artículo 177 de la LGT, donde se regula el procedimiento para reclamar la deuda al sucesor de personas jurídicas y se dice, únicamente, que:

> Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica. […] La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.

Aunque el artículo 177 citado lleva por título «Procedimiento de recaudación frente a los sucesores», lo cierto es que no contiene la regulación de un procedimiento, sino una mera autorización para requerir el pago al sucesor sin tramitar un procedimiento específico. Y esa subrogación directa, sin motivación, sin trámite de audiencia, sin especificación clara del contenido del acto por el que se imponen obligaciones y sin mención a los derechos y garantías que pueda ejercitar el obligado tributario, es claramente contraria al principio de buena administración, lo que justificaría la anulación de las actuaciones recaudatorias tramitadas conforme a dichas reglas y debería motivar un cambio radical en la actuación de la Administración tributaria.

Referencias bibliográficas

Almudí Cid, J. (2023). La sobreprotección del crédito público tras la finalización del concurso de acreedores: exoneración del pasivo insatisfecho y sucesión tributaria en los concursos con insuficiencia de masa activa. *Revista Técnica Tributaria*, *143*.

Alonso Murillo, F. (2010). Procedimiento de recaudación frente a sucesores. En VV. AA., *Tratado sobre la Ley general tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (vol. 2). Aranzadi.

Falcón y Tella, R. (2003). Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (II). *Quincena Fiscal*, *19*.

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

Se consolida el criterio valenciano de las pérdidas por donaciones en el IRPF

Análisis de las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de noviembre de 2023, rec. núm. 113/2023, y 24 de noviembre de 2023, rec. núm. 205/2023

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM.
Profesora contratada doctora de la UDIMA.
Abogada del ICAM (España)
nuriapuebla@icam.es

Extracto

El criterio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ya se ha consolidado con estas dos Sentencias de 21 y 24 de noviembre de 2023, que vienen a confirmar la doctrina manifestada en la Sentencia de 28 de septiembre de 2022 y a avalar la interpretación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30 de setiembre de 2019, que había interpretado el artículo 33.5 c) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley 35/2006) en el sentido de que las transmisiones a título lucrativo realizadas por actos *inter vivos* pueden dar lugar a pérdidas patrimoniales que integrar en la base imponible del impuesto del donante o transmitente.

Publicado: 05-02-2024

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2024). Se consolida el criterio valenciano de las pérdidas por donaciones en el IRPF. (Análisis de las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de noviembre de 2023, rec. núm. 113/2023, y 24 de noviembre de 2023, rec. núm. 205/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *491*, 135-142. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20249

© Centro de Estudios Financieros (05-02-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJCV), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, ha dictado dos sentencias más, tras la que ya comentamos en esta misma revista[1] de fecha 28 de septiembre de 2022 (rec. núm. 277/2022 –NFJ087950–), estimando recursos planteados por sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) que se habían computado o pretendían computarse pérdidas sufridas con ocasión de donaciones.

Se trata de la Sentencia de 21 de noviembre de 2023 (rec. núm. 113/2023 –NFJ091710–), de la que ha sido ponente la Ilma. Sra. doña Begoña García Meléndez, y de la Sentencia de 24 de noviembre de 2023 (rec. núm. 205/2023 –NFJ091709–), cuya ponente ha sido la Ilma. Sra. doña M.ª Belén Castelló Checa.

En el primer caso, la resolución impugnada en la vía contencioso-administrativa consistía en una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV) que desestimaba reclamación formulada frente a solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF de 2016 y la correlativa devolución de ingresos indebidos. La pretensión era que se declarase la nulidad de la resolución recurrida con el consiguiente derecho a la integración en la base imponible del IRPF de las pérdidas derivadas de las transmisiones lucrativas (donaciones) de activos financieros a sus hijos.

La parte actora sustenta su impugnación y, con ello, la nulidad de la resolución impugnada, en la nulidad, a su vez, de la resolución de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Alzira, por aplicación errónea del artículo 33.5 c) de la Ley del IRPF. La cuestión que se dilucida en este caso es el tratamiento que ha de darse a las pérdidas patrimoniales

[1] Véase Puebla Agramunt (2022b).

ocasionadas por transmisiones a título lucrativo, donaciones, y si las mismas pueden integrarse en la base imponible del IRPF.

En el segundo caso, la resolución impugnada en la vía contencioso-administrativa consistía en una resolución del TEARCV que desestimaba reclamación formulada frente a liquidación por el IRPF de 2017. La parte actora articulaba la pretensión estimatoria de la demanda alegando, en síntesis, que la liquidación venía motivada por la donación de los actores de 11 inmuebles a su hijo en fecha 16 de noviembre de 2017, habiendo declarado los mismos una ganancia patrimonial por la donación de unos inmuebles y una pérdida patrimonial derivada de la donación de otros inmuebles, conforme al artículo 33.5 c) de la Ley del IRPF.

La liquidación practicada por la AEAT no admite la pérdida patrimonial derivada de la donación. La Administración considera que no se pudieron computar dichas pérdidas y el TEAR lo confirmó aplicando la doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–).

2. Doctrina del tribunal

El TSJCV, por tercera vez, avala la interpretación del artículo 33.5 de la Ley del IRPF que diera el TEARCV en Resolución de 30 de septiembre de 2019 (REA 46-12196-2016) al asunto de si las pérdidas debidas a donaciones se deben o no computar en la base imponible del IRPF, confirmando su doctrina por encima del criterio del TEAC, manifestado en la citada resolución para unificación de criterio de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–). El TSJCV sostiene lo siguiente:

> Cuando el artículo 33.5 de la Ley del IRPF y sus predecesoras utilizan la palabra «debidas» al excluir determinados supuestos de pérdidas patrimoniales, tales como las debidas al consumo, las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades y las debidas a pérdidas en el juego, se refiere a la pérdida patrimonial pero no a la pérdida fiscal, y de llegar a una conclusión distinta nos llevaría a alejarnos de interpretación sistemática de los artículos 34, 35 y 36 de Ley del IRPF, en los que se establece la manera de calcular las ganancias o pérdidas patrimoniales en las transmisiones onerosas y lucrativas (no distinguiendo entre *mortis causa* o *inter vivos*).

3. Comentario crítico

El TSJCV lo ha vuelto a hacer: ha dictado dos sentencias más, tras la de 28 de septiembre de 2022, en las que reconoce el derecho a la integración en la base imponible del IRPF de las pérdidas derivadas de transmisiones lucrativas por actos *inter vivos*, es decir, de las pérdidas debidas a donaciones.

La Sala confirma, por tanto, su criterio al dictar dos sentencias adicionales en el mismo sentido, en virtud del principio de unidad de doctrina.

Por motivos de prudencia, no podemos sino comenzar reconociendo que sobre esta materia está pendiente de resolver el recurso de casación 8830/2022 (interpuesto por la Administración general del Estado contra la primera de las sentencias del TSJCV). En concreto, en Auto del Tribunal Supremo (TS) de 5 de julio de 2023 (NFJ090447), del que fue ponente el magistrado Excmo. Sr. don Isaac Merino Jara, se acordó:

> 1.º Admitir el recurso de casación RCA/8830/2022, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 28 de septiembre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso n.º 2777/2022.
>
> 2.º Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:
>
> Determinar si, en interpretación del artículo 33.5 c) LIRPF, procede computar las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.
>
> 3.º Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 33.5 c) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre y 31 de la Constitución.

Obviamente este es un asunto sobre el que existía interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque se presentaba un problema jurídico que trascendía del caso objeto del pleito. De ahí que la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS decidiera admitirlo, por considerar presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2 c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), entendiéndose necesario el pronunciamiento del Alto Tribunal. El auto de hecho expresa que: «De este modo, se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE)».

Pero, además, el asunto fue admitido a casación porque en la sentencia recurrida se habían aplicado normas que sustentaban la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del TS, de modo que era aplicable el artículo 88.3 a) de la LJCA.

Vaya por delante, pues, que sobre esta interpretación de las normas está pendiente la decisión del Alto Tribunal. Pero, lógicamente, no por ello la Sala del TSJ de la ciudad del Turia debe dejar de expresar su parecer y su exégesis de las normas en juego, otorgando

la razón al recurrente si, a su juicio, la merece, e imponiendo las costas por el mero criterio del vencimiento, como autoriza el artículo 139 de la LJCA.

Las sentencias objeto de este comentario explican que la cuestión que se debe dilucidar es el tratamiento de las pérdidas ocasionadas por transmisiones a título lucrativo y, en concreto, si pueden integrarse en la base imponible del IRPF.

La Sala recuerda que ya el 30 de septiembre de 2019 el TEARCV había estimado una reclamación en la que se afirmaba y razonaba que las pérdidas debidas a donaciones debían computarse, al igual que las ganancias, en la base imponible de dicho impuesto.

En nuestra opinión, en aquella resolución, el TEARCV había interpretado correctamente la expresión «no se computarán como pérdidas patrimoniales […] las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades» contenida en el artículo 33.5 de la Ley del IRPF.

Como es sabido, aquella ya mítica decisión del Regional de Valencia fue recurrida en alzada ante el TEAC, tribunal que estimó el recurso interpuesto por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. Y de ello dan cuenta también estas Sentencias del TSJCV de 21 y 24 de noviembre de 2023 para explicar que, debido a esta estimación por parte del TEAC, lógicamente el TEAR valenciano había tenido que desestimar la petición del reclamante, pues los tribunales regionales han de ajustar sus decisiones al criterio vinculante del Central.

La primera de las sentencias que ahora comentamos retoma estos antecedentes, así como el representado por la Sentencia de la misma Sala y Sección de fecha 28 de septiembre de 2022 (rec. núm. 277/2022 –NFJ087950–); todo ello, en el fundamento de derecho segundo. Y dedica el fundamento jurídico tercero a estudiar la normativa aplicable, fundamentalmente, el artículo 33 de la Ley del IRPF; a interpretar la expresión «no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades», y a explicar que:

> Cuando el artículo 33.5 de la Ley del IRPF y sus predecesoras utilizan la palabra «debidas» al excluir determinados supuestos de pérdidas patrimoniales, tales como las debidas al consumo, las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades, y las debidas a pérdidas en el juego, se refiere a la pérdida patrimonial pero no a la pérdida fiscal.

La sentencia afirma que, de llegar a una conclusión distinta, nos alejaríamos de la interpretación sistemática de los artículos 34, 35 y 36 de la Ley del IRPF. Y acaba concluyendo que (y citamos literalmente): «sería manifiestamente contrario a los principios de equidad y capacidad contributiva hacer tributar por las ganancias puestas de manifiesto en una transmisión lucrativa pero en cambio no permitir las pérdidas que se puedan generar por este tipo de transmisiones».

Todo ello lleva a la Sala del TSJCV a estimar el recurso en interés de la unidad de doctrina establecida en la Sentencia de 28 de septiembre de 2022. Y no otra cosa hace la Sentencia de 24 de noviembre de 2023.

Estas resoluciones del más alto tribunal de justicia de la Comunidad Valenciana vienen a respaldar la tesis de todos los que sostenemos que esta interpretación de las normas es más justa, en términos de capacidad contributiva y de equidad, que la propugnada por la AEAT, avalada por el TEAC.

No puede desconocerse por los abogados que se dedican a los procedimientos y recursos tributarios que, dado que la Resolución del TEARCV de 30 de septiembre de 2019 fue recurrida por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT ante el TEAC en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la Administración y los TEAR deben seguir el criterio fijado en la Resolución de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–)[2]. Recordemos que el criterio es:

> De acuerdo con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computan fiscalmente, ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión.

Pero a los contribuyentes, abogados y asesores, como operadores jurídicos, no nos vincula la decisión del TEAC. Podemos disentir de ella y plantear, como han hecho los recurrentes en los casos que hoy comentamos, la rectificación de las autoliquidaciones en las que no incluimos tales pérdidas (caso resuelto por la Sentencia de 21 de noviembre de 2023) o podemos recurrir las liquidaciones practicadas por la AEAT en las que nos hayan eliminado tales pérdidas (que es lo que ocurre en el procedimiento resuelto por la Sentencia de 24 de noviembre de 2023).

Con estas nuevas sentencias del TSJCV ya contamos con más base jurídica para defender nuestra postura y para seguir manteniéndola.

Recuérdese algo para nosotros fundamental, y es que, como afirmó el TEARCV en la Resolución de 30 de septiembre de 2019 (REA 46-12196-2016), la interpretación sistemática y lógica del apartado 5 del artículo 33 de la Ley del IRPF debe llevaros a concluir que la ley excluye del concepto de «pérdida patrimonial» la mera alteración patrimonial, pues toda

[2] Puede leerse en esta misma revista nuestro comentario a la citada resolución del TEAC en Puebla Agramunt (2022a).

transmisión lucrativa lo es. Que el concepto de «pérdida patrimonial» es distinto a la mera alteración patrimonial. Que «pérdida económica» y «pérdida fiscal» no son la misma cosa. En definitiva, que «pérdida patrimonial», a efectos del IRPF, sería:

> la alteración de valor que el patrimonio hubiera sufrido durante la permanencia de los bienes donados en el patrimonio del donante y que aflora cuando los mismos salen del patrimonio, de forma que cuando en unidad de acto, se transmiten unos bienes, a título oneroso o gratuito, a efectos del IRPF deberá calcularse la variación que ha sufrido el patrimonio del transmitente, tanto si se ha producido una ganancia, como una pérdida.

Nuestra conclusión es que estamos ante una interpretación de las normas que ya no puede tildarse de aislada y eventualmente producto del error, pues, con tres sentencias en el mismo sentido, ya se ha conformado un cuerpo de doctrina sólido en sede del TSJCV.

A esta conclusión se suma que las tres sentencias condenan en costas a la Administración demandada, lo que aleja cualquier posibilidad de azar en la decisión tomada.

Si nos apuran, mayor fuerza cabe atribuir a esta conclusión cuando observamos que el TSJCV no modifica su opinión ni un ápice ni siquiera ante el hecho de que la Abogacía del Estado haya recurrido en casación aquella su primera sentencia.

Y, es más, precisamente el hecho de que el recurso de casación haya sido admitido porque en la sentencia del TSJ valenciano se habían aplicado normas que sustentaban la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del TS refuerza la idea de que en estos asuntos no cabe sanción.

Si a ello unimos que ya hay tribunales regionales, como el de Murcia[3], que, aun teniendo que seguir el criterio unificado del TEAC, anulan las sanciones aparejadas a estos expedientes, podemos cerrar este comentario con una, ciertamente prudente, esperanza, en que esta interpretación de las normas pueda salir airosa en el TS, sede en la que se ventila la decisión final.

---

[3] Nos referimos a la Resolución de 31 de enero de 2023 (reclamación 30/02031/2021 –NFJ091735–), en cuyo fundamento jurídico sexto *in fine* se afirma:

> Entiende este Tribunal que el hecho de que se haya tenido que pronunciar el TEAC en unificación de criterio, en momento posterior a la presentación de la declaración por la interesada, en lo que se refiere a la interpretación del artículo 33.5 c) de la LIRPF, justifica por sí mismo que la interesada haya actuado según una interpretación razonable de la norma, no pudiendo por tanto prosperar la sanción.

Referencias bibliográficas

Puebla Agramunt, N. (2022a). Las pérdidas debidas a donaciones. (Análisis de la RTEAC de 31 de mayo de 2021, RG 3746/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *466*, 87-95.

Puebla Agramunt, N. (2022b). Más sobre las pérdidas en IRPF debidas a donaciones. (Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2022, rec. núm. 277/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *477*, 121-128.

ISSN 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

La divulgación de información corporativa sobre el cambio climático: el papel de las comisiones de sostenibilidad

Francisco Bravo Urquiza (autor de contacto)

Profesor titular del departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla (España)

pacobravo@us.es | https://orcid.org/0000-0001-5217-8650

María Cristina Abad Navarro

Profesora titular del departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla (España)

cabad@us.es | https://orcid.org/0000-0002-0175-0984

María Dolores Alcaide Ruiz

Doctora por la Universidad de Sevilla (España)

malcaider@us.es | https://orcid.org/0000-0002-7269-4326

Elena Moreno Ureba

Doctora por la Universidad de Sevilla (España)

emureba@us.es | https://orcid.org/0000-0002-1389-3763

Nuria Reguera Alvarado

Profesora titular del departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla (España)

nreguera@us.es | https://orcid.org/0000-0001-9356-0012

Extracto

El objetivo es analizar la información sobre el cambio climático publicada por las empresas españolas cotizadas y el papel de las comisiones de sostenibilidad en dichas prácticas de divulgación de información. Primero, medimos la información publicada, desglosada en diferentes dimensiones: consumo de energía, emisiones de gases de efecto invernadero, y riesgos físicos y de transición y oportunidades vinculados al cambio climático. En segundo lugar, examinamos la relación entre la existencia de una comisión de sostenibilidad y la cobertura y cantidad de la información divulgada, contrastando además la influencia que tiene la presencia

▶

Cómo citar: Bravo Urquiza, F., Abad Navarro, M.ª C., Alcaide Ruiz, M.ª D., Moreno Ureba, E. y Reguera Alvarado, N. (2024). La divulgación de información corporativa sobre el cambio climático: el papel de las comisiones de sostenibilidad. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *491*, 143-176. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19303

© Centro de Estudios Financieros (18-01-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

de mujeres en tales comisiones. Los resultados muestran que las empresas analizadas tienen muy presente la necesidad de divulgar información sobre el cambio climático, pero todavía no cubren la totalidad de los temas que van a ser exigidos con las nuevas normas europeas de información corporativa en materia de sostenibilidad. Además, los resultados muestran una relación entre la existencia de comisiones de sostenibilidad y el alcance y extensión de este tipo de información, relación que, sin embargo, no es significativa cuando se considera la diversidad de género. Dada la importancia actual, tanto en el ámbito público como privado, de la información sobre el cambio climático, así como de la configuración de los órganos de administración de las empresas, la evidencia obtenida tiene implicaciones directas para reguladores y empresas.

Palabras clave: información sobre el cambio climático; gobierno corporativo; comisiones de sostenibilidad; diversidad de género; análisis de contenido; información sobre sostenibilidad.

Recibido: 04-07-2023 / Aceptado: 25-08-2023 / Publicado (en avance *online*): 18-01-2024

Corporate sustainability reporting on climate change: the role of sustainability committees

Francisco Bravo Urquiza (corresponding author)

María Cristina Abad Navarro

María Dolores Alcaide Ruiz

Elena Moreno Ureba

Nuria Reguera Alvarado

Abstract

The objective of this paper is to analyze the information disclosed by Spanish listed firms on climate change, and the role of sustainability committees on the disclosure of this information. First, the information on climate change released by firms is measured by considering different dimensions: energy consumption, greenhouse gases emissions, physical and transition risks and opportunities derived from climate change. Second, the relation between the existence of a sustainability committee and the scope and quantity of these disclosures is analyzed, specifically examining the potential influence of the presence of female directors in sustainability committees. Our findings show that the firms from our sample are aware of the need to disclose information on climate change, but they fail to cover all the themes that are considered by the European Sustainability Reporting Standards. In addition, our findings reveal that there is a positive relationship between the existence of sustainability committees and the scope and quantity of information disclosed on climate change. However, the association between the proportion of female directors in the sustainability committee and the disclosure of information on climate change remains insignificant. Given the importance, both in public and private spheres, of climate change reporting, as well as the configuration of boards of directors, our evidence has direct implications for regulators and firms.

Keywords: climate change reporting; corporate governance; sustainability committee; gender diversity; content analysis; sustainability disclosures.

Received: 04-07-2023 / Accepted: 25-08-2023 / Published (online preview): 18-01-2024

Citation: Bravo Urquiza, F., Abad Navarro, M.ª C., Alcaide Ruiz, M.ª D., Moreno Ureba, E. y Reguera Alvarado, N. (2024). La divulgación de información corporativa sobre el cambio climático: el papel de las comisiones de sostenibilidad. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *491*,143-176. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19303

Sumario

1. Introducción
2. Literatura previa y formulación de hipótesis
   2.1. Comisiones de sostenibilidad e información sobre el cambio climático
   2.2. Diversidad de género en las comisiones de sostenibilidad e información sobre el cambio climático
3. Metodología
   3.1. Muestra y datos
   3.2. Método y variables
4. Resultados
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido elaborado por los miembros de uno de los grupos de investigación seleccionados en la convocatoria 2022 de Grupos de Investigación, promovida por el CEF.- Centro de Estudios Financieros, para la divulgación de artículos de carácter científico en el campo de la información financiera y no financiera, con especial énfasis en el ámbito global de la contabilidad y su utilidad práctica a la realidad empresarial.

1. Introducción

En el marco de la información en materia de sostenibilidad que se debe de exigir a las empresas, la información sobre el cambio climático ha despertado un interés progresivo como resultado de la conciencia creciente por parte de la sociedad de los efectos devastadores del cambio climático sobre el planeta. Esta relevancia se ha recogido en los distintos estándares publicados por organizaciones de referencia como el Carbon Disclosure Project (CDP), la Global Reporting Initiative (GRI) o el International Integrated Reporting Framework (IRRC). Paralelamente, en las sucesivas regulaciones de la Unión Europea (UE), se ha incrementado la exigencia de este tipo de información, en la medida en que la mitigación de los efectos negativos asociados al cambio climático se ha convertido en uno de los objetivos fundamentales del Pacto Verde Europeo, por el que se pretende que Europa sea un continente climáticamente neutral en 2050. Una de las metas principales por alcanzar para los Estados miembros es la reducción, de aquí a 2030, de las emisiones netas de gases de efecto invernadero (GEI) de la UE en al menos un 55 % con respecto a los valores de 1990. Por ello, la información que las empresas deberán divulgar en este sentido se configura como un medio fundamental para hacer el seguimiento de los progresos realizados en el camino para alcanzar el objetivo fijado.

Asimismo, y en el contexto español, la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, de información no financiera y diversidad, que traspuso la Directiva 2014/95/UE, hacía ya referencia, aunque de forma escueta, a la publicación de información sobre cuestiones relacionadas con el cambio climático. En particular, se especifica que el estado de información no financiera (EINF) incluirá información significativa sobre:

> los elementos importantes de las emisiones de gases de efecto invernadero generados como resultado de las actividades de la empresa; las medidas adoptadas para adaptarse a las consecuencias del cambio climático; las metas de reducción establecidas voluntariamente a medio y largo plazo para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y los medios implementados para tal fin.

Asimismo, como preveía la Directiva 2014/95/UE, posteriormente se desarrollaron las Directrices sobre la presentación de informes no financieros: Suplemento sobre la información relacionada con el clima (2019/C 209/01), emitiendo propuestas relacionadas con el cambio climático. Este documento contemplaba explícitamente la publicación de información sobre energía, emisiones de GEI y la evolución de los riesgos potenciales del cambio climático y sus efectos. Más recientemente, la Ley 7/2021, de cambio climático y transición energética, en su artículo 32, obliga a las empresas que elaboran EINF a preparar un informe de carácter anual en el que

> se haga una evaluación del impacto financiero sobre la sociedad de los riesgos asociados al cambio climático generados por la exposición a este de su actividad, incluyendo los riesgos de la transición hacia una economía sostenible y las medidas que se adopten para hacer frente a dichos riesgos.

Este informe será incluido en el informe de gestión y será desarrollado en un real decreto en un plazo de dos años desde la aprobación de la ley.

Por otra parte, ante la necesidad de reforzar la información medioambiental que las empresas presentan, la UE ha aprobado la Directiva (UE) 2022/2464 (en inglés, *Corporate Sustainability Reporting Directive* –CSRD–), que pretende ampliar la información corporativa en materia de sostenibilidad introduciendo requisitos informativos más detallados y contemplando la adopción de estándares sobre aspectos específicos desarrollados por el European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), las Normas Europeas de Divulgación de Información sobre Sostenibilidad (en inglés, *European Sustainability Reporting Standards* –ESRS–). En concreto, la CSRD especifica que la información corporativa incluirá cuestiones sobre la mitigación del cambio climático y la adaptación al cambio climático, y el EFRAG ha emitido un borrador de norma específico sobre cambio climático, *ESRS E1 Climate Change*, que será vinculante para las grandes empresas de interés público (ya sujetas a la Directiva 2014/95/UE) para los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2024, para posteriormente ampliarse a otras grandes empresas y pymes cotizadas. En línea con otros estándares internacionales, y con las políticas y legislaciones existentes hasta ahora en la UE, este proyecto de norma incide en la importancia de la publicación de información corporativa sobre consumo de energía y emisiones de GEI, así como en la consideración tanto de riesgos físicos derivados del cambio climático como de los riesgos de transición (políticos y legales, tecnológicos, de mercado, reputacionales) asociados a la adaptación de la empresa al cambio climático y posibles oportunidades derivadas del mismo.

En el entorno actual, la información corporativa sobre el cambio climático resulta fundamental para los *stakeholders* y tiene una repercusión directa en la valoración de las empresas y en su coste de financiación (Gerged *et al.*, 2021; Griffin *et al.*, 2021; Maaloul y Wegener, 2022; Matsumura *et al.*, 2014). A la luz de lo comentado anteriormente, conocer con detalle el nivel de información suministrada por las empresas en relación con el cambio

climático, así como sus determinantes, constituye una pregunta de investigación de gran importancia con implicaciones directas para profesionales y reguladores. A nivel organizacional, los consejos de administración, que han ocupado un lugar central en los debates regulatorios y empresariales, juegan un papel destacado como mecanismo para potenciar la mejora de la información corporativa, incluida la relativa a cuestiones ambientales (Husted *et al.*, 2019; Ramón-Llorens *et al.*, 2019). En este sentido, las empresas están dando pasos importantes en la configuración de sus consejos de administración en busca de una mayor orientación hacia el desarrollo sostenible. Dos cuestiones merecen especial relevancia: la creación de comisiones de sostenibilidad y el progresivo aumento de las mujeres en el seno de los consejos de administración. Por un lado, en España, la Ley 11/2018, ya mencionada, establece que los consejos deben dirigir el enfoque de las empresas en materia de sostenibilidad. Más específicamente, el Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas (Comisión Nacional del Mercado de Valores –CNMV–, 2020) establece que la supervisión de las cuestiones ambientales deberá atribuirse a comisiones específicas del consejo de administración, pudiendo crearse a tal efecto comisiones de sostenibilidad. Investigaciones recientes ponen de manifiesto la importancia de dichas comisiones en la estrategia corporativa de divulgación de información ambiental (Córdova *et al.*, 2021; Cosma *et al.*, 2022; Kılıç y Kuzey, 2019; Liao *et al.*, 2015). Uno de los retos actuales de estas comisiones es precisamente contribuir a la mejora de la información en materia de sostenibilidad requerida por las normativas recientes y en desarrollo. Sin embargo, aunque el peso específico que la sostenibilidad va cobrando en la toma de decisiones dentro de los consejos de administración es creciente, el número de empresas con comisiones de sostenibilidad en España aún está lejos de los niveles deseables (ESADE, 2022). Por otro lado, el incremento de la presencia de mujeres en los consejos de empresas españolas es notable. La literatura coincide en que las mujeres tienen una mayor sensibilidad social y ambiental, y que su presencia en los consejos de administración puede dinamizar las decisiones relativas a la publicación de información en esta materia (Amorelli y García-Sánchez, 2021; Byron y Post, 2016). Además, la presencia de mujeres en comisiones delegadas del consejo puede potenciar la orientación ambiental de estas comisiones en la toma de decisiones (Bravo y Reguera-Alvarado, 2019; Pucheta-Martínez y Bel-Oms, 2019).

El objetivo general de este trabajo es estudiar la relación existente entre las comisiones de sostenibilidad y la divulgación de información corporativa sobre el cambio climático. En concreto, y como primer paso, diseñamos varias medidas de la información divulgada por las empresas sobre el cambio climático para determinar la cobertura y cantidad de información sobre aspectos como el consumo de energía, las emisiones de GEI y los riesgos físicos y de transición y oportunidades vinculados al cambio climático, tomando como referencia el borrador de la norma *ESRS E1 Climate Change* del EFRAG. A continuación, analizamos en qué medida las empresas cotizadas españolas divulgan este tipo de información, teniendo en cuenta que en la UE se contempla actualmente en el Suplemento sobre la información relacionada con el clima (2019/C 209/01), y que las grandes empresas españolas están divulgando ya información en este sentido en el EINF en cumplimiento de lo marcado por la Ley 11/2018. En un último paso, y como objetivo fundamental del trabajo,

estudiamos si la existencia de comisiones de sostenibilidad –y la presencia de mujeres en las mismas– está relacionada con la cobertura y cantidad de la información corporativa sobre el cambio climático.

Nuestra evidencia indica que la mayor parte de las empresas de la muestra presenta la información sobre el cambio climático en un apartado diferenciado en el EINF, pero que tienen todavía margen de mejora en lo que se refiere a la cobertura y la cantidad de la información divulgada, ya que existen carencias sobre aspectos informativos específicos. Por otro lado, los resultados del análisis de regresión muestran que existe una relación positiva entre la existencia de comisiones de sostenibilidad y la divulgación de información sobre el cambio climático que, sin embargo, no es refrendada cuando se considera la diversidad de género.

Nuestro estudio contribuye a la literatura sobre revelación de información relativa al cambio climático diseñando una nueva medida de la divulgación de información que tiene en cuenta los requerimientos de divulgación que van a ser exigidos en el futuro cercano como resultado de la próxima aprobación de la ESRS E1 sobre cambio climático. Trabajos previos utilizan distintas medidas para cuantificar la revelación de información. Algunos estudios se limitan a considerar una variable dicotómica para cuantificar si la empresa participa o no en el CDP (Akbaş y Canikli, 2018; Ben-Amar *et al.*, 2017; Liao *et al.*, 2015). Otras investigaciones miden el nivel de divulgación utilizando el índice CDLI (*Carbon Disclosure Leaders Index)* del CDP (Jiang *et al.*, 2023; Krishnamurti y Velayutham, 2018; Liao *et al.*, 2015; Prado-Lorenzo y García-Sánchez, 2010) u otros índices de divulgación diseñados por los propios investigadores a partir de las recomendaciones emitidas por los distintos marcos internacionales (Freedman y Jaggi, 2005; Hollindale *et al.*, 2019; Kılıç y Kuzey, 2019; Tingbani *et al.*, 2020). Por el contrario, las medidas propuestas en este estudio utilizan por primera vez los requisitos de divulgación contemplados en el borrador de la norma ESRS E1 midiendo la información sobre el cambio climático de forma amplia, pero, al mismo tiempo, desglosada en diferentes dimensiones: consumo de energía, emisiones de GEI, y riesgos físicos y de transición y oportunidades vinculados al cambio climático.

También contribuimos a la literatura que analiza la influencia de los mecanismos de gobierno corporativo en la divulgación de información de cambio climático analizando el rol que juegan las comisiones de sostenibilidad. La evidencia previa no arroja resultados concluyentes en la medida que en economías desarrolladas (Cosma *et al*., 2022; Liao *et al*., 2015) y en economías emergentes (Córdova *et al*., 2021; Kılıç y Kuzey, 2019; Román *et al*., 2021) se ha documentado una relación positiva entre la existencia de comisiones de sostenibilidad y la divulgación de información de cambio climático, pero, al mismo tiempo, Peters y Romi (2014), Rankin *et al*. (2011) y Tingbani *et al*. (2020) no encuentran tal relación en países desarrollados y, Chakraborty y Dey (2023) tampoco en economías en desarrollo. Nuestra investigación responde a estos resultados contradictorios proporcionando evidencia adicional sobre el papel activo de estas comisiones en la divulgación de información sobre el cambio climático en un contexto de economía desarrollada como la española y teniendo en cuenta

los requerimientos del borrador de la norma ESRS E1 que serán exigibles a las grandes empresas de la UE en un futuro cercano.

Por último, profundizamos además en esa relación considerando la presencia de mujeres en dichas comisiones, contribuyendo a la literatura sobre diversidad de género y divulgación de información de cambio climático. La literatura previa ha investigado el rol que juega el género en las comisiones delegadas del consejo en lo que se refiere a la divulgación de información de sostenibilidad de forma general (Appuhami y Tashakor; 2017; Bravo y Reguera-Alvarado, 2019; Khemakhem *et al.*, 2022), pero, hasta donde alcanza nuestro conocimiento, no en relación con la información específica sobre cambio climático.

Los resultados del trabajo sugieren implicaciones prácticas en la medida en que podrían ayudar a las compañías a tomar decisiones sobre las estrategias que seguir en relación con la presentación de información sobre el cambio climático. Asimismo, estas dispondrían de evidencia útil para configurar sus consejos de administración y comisiones de sostenibilidad. Por otro lado, los resultados obtenidos aportan elementos de juicio para los organismos reguladores españoles en lo que se refiere al desarrollo de normas y recomendaciones sobre gobierno corporativo y presentación de información en materia de cambio climático.

El trabajo se estructura en cinco epígrafes. En el segundo epígrafe, revisamos la literatura relevante como paso previo a la formulación de hipótesis. En el tercer epígrafe, se describe la metodología empleada para medir el alcance y extensión de la información divulgada sobre cambio climático y la contrastación de hipótesis. Los resultados se analizan en el epígrafe 4, para terminar con las conclusiones.

2. Literatura previa y formulación de hipótesis

Aunque existe una conciencia creciente por parte de las empresas de la necesidad de incrementar la cantidad y calidad de la información divulgada en relación con el cambio climático, el nivel de transparencia es todavía muy desigual (Shui *et al.*, 2023). En este sentido, la investigación sobre las prácticas de divulgación de este tipo de información se ha ido desarrollando en la últimas dos décadas a medida que se sucedían iniciativas privadas y públicas para aunar esfuerzos en la lucha contra el cambio climático y se emitían recomendaciones y regulaciones en cuanto a la divulgación de esta información por las empresas (Gulluscio *et al.*, 2020; He *et al.*, 2022; Shui *et al.*, 2023; Velte *et al.*, 2020), mostrando además un crecimiento exponencial en los últimos años (Borghei, 2021).

Las presiones de los inversores y el resto de los *stakeholders* (Guenther *et al.*, 2016; Liesen *et al.*, 2015; Sutantoputra, 2022) obligan a las empresas a incluir el cambio climático en sus agendas corporativas y a divulgar la información pertinente. Sin embargo, la falta

de una regulación obligatoria, y con el detalle suficiente, que normalice la presentación de este tipo de información, ha motivado que se haya cuestionado su credibilidad (Depoers *et al.*, 2016; Mateo-Márquez *et al.*, 2022). Esta información ha sido tradicionalmente de tipo voluntario hasta que, en el ámbito europeo principalmente, se ha ido incorporando como obligatoria, como, por ejemplo, en el Reino Unido, que introdujo la divulgación obligatoria de información sobre emisiones de GEI en 2013, o la Directiva 2014/95/UE, que, aunque no recoge expresamente la necesidad de divulgar información referente a los efectos del cambio climático en las empresas o a los efectos de estas en el cambio climático, implícitamente dichas cuestiones sí deben deducirse de la lectura de dicha norma. Con la nueva Directiva (UE) 2022/2464, la UE ha apostado definitivamente por la sostenibilidad al contener un mandato específico en relación con la información relativa al cambio climático.

Como ya hemos señalado, en España este tipo de información es exigida por la Ley 11/2018, que contiene indicaciones muy genéricas acerca de la información que se debe divulgar. Por ello, consideramos de vital importancia conocer qué grado de detalle están proporcionando las empresas españolas en la información sobre el cambio climático en respuesta al mandato de la ley, pero que, al mismo tiempo, pueda estar ya enfocada a los próximos requerimientos de la ESRS E1.

Por otra parte, y por los mismos motivos señalados, una buena parte de la investigación previa se ha centrado en analizar los determinantes de la divulgación voluntaria de este tipo de información. Así, los mecanismos de gobierno corporativo se configuran como un determinante fundamental de la decisión de divulgar información sobre el cambio climático, pero también del alcance y extensión de este tipo de información, que están relacionados positivamente con la calidad global en el gobierno corporativo de la empresa (Choi *et al.*, 2013; Rankin *et al.*, 2011). Además, existe una amplia literatura que ha analizado cómo las características del consejo de administración influyen sobre la decisión de divulgar información sobre el cambio climático y sobre la cobertura y cantidad de esta información (Velte *et al.*, 2020). Así, por ejemplo, en relación con el tamaño del consejo, la evidencia está lejos de ser concluyente, ya que se documenta no solo una relación positiva (Liao *et al.,* 2015), sino también una falta de relación en algunos casos (Kılıç y Kuzey, 2019) o una relación negativa con la decisión de divulgar en otros (Akbaş y Canikli, 2018). Por otra parte, la probabilidad de que la empresa participe en el CDP está relacionada positivamente con la independencia del consejo (Ben-Amar *et al.*, 2017; Kılıç y Kuzey, 2019; Liao *et al.*, 2015; Yunus *et al.*, 2016), variable que también influye en los niveles de divulgación de información sobre carbono (Elsayih *et al.*, 2018; Jaggi *et al.*, 2018; Liao *et al.*, 2015). Aunque también existen trabajos que no encuentran evidencia de tal relación para la participación en el CDP (Akbaş y Canikli, 2018) o en los niveles de divulgación (Akbaş y Canikli, 2018; Kılıç y Kuzey, 2019). También se ha analizado en profundidad el papel de la diversidad de género en el consejo, como veremos en el epígrafe 2.2. En nuestro trabajo pretendemos investigar otras variables de gobierno corporativo que han sido menos estudiadas en la literatura previa sobre divulgación de información sobre el cambio climático, como son la existencia de comisiones de sostenibilidad y la diversidad de género en las mismas. En siguientes subepígrafes

revisamos la literatura previa relevante como paso previo a la formulación de hipótesis para contrastar en el estudio empírico.

2.1. Comisiones de sostenibilidad e información sobre el cambio climático

Entre las comisiones delegadas del consejo, las comisiones de sostenibilidad están ganando relevancia en los últimos tiempos por su importante labor de formulación y supervisión de la estrategia y políticas de sostenibilidad, entre ellas, las que tienen que ver con la divulgación de información corporativa en materia de sostenibilidad (KPMG, 2023), para lo que deberán trabajar en coordinación con la comisión de auditoría, como primer responsable de la supervisión de la información no financiera (ESADE, 2023; Gómez, 2023). Así, se ha documentado que la presencia de una comisión de sostenibilidad aumenta la propensión de la empresa a divulgar información en esta materia y su calidad (Amran *et al.*, 2014; García-Sánchez *et al.*, 2019), lo que mejora la comunicación con todos los *stakeholders*.

Uno de los asuntos prioritarios a cargo de las comisiones de sostenibilidad es la política de cambio climático y las divulgaciones relacionadas con el mismo (ESADE, 2023; KPMG, 2023). Es de esperar que una mejor estructura de gobierno corporativo contribuya a aumentar la conciencia de la empresa de la necesidad de gestionar su impacto sobre el medioambiente para reducir sus emisiones de carbono y mejorar su rendimiento ambiental (Haque, 2017; Luo y Tang, 2021). En este sentido, la existencia de una comisión medioambiental contribuye positivamente a la adopción de estrategias para gestionar las emisiones de carbono y a su reducción (Córdova *et al.*, 2018; Elsayih *et al.*, 2021; Goud, 2022; Yunus *et al.*, 2016).

En relación con la divulgación, la evidencia indica que existe también una relación positiva entre la presencia de una comisión de sostenibilidad y la decisión de divulgar información sobre GEI (Kılıç y Kuzey, 2019; Liao *et al.*, 2015; Peters y Romi, 2014), lo que sugiere que la existencia de este comité puede contribuir a que se atiendan a las demandas de las partes interesadas que requieren información sobre GEI para poder evaluar la política de cambio climático de la empresa. Sin embargo, Rankin *et al.* (2011) no encuentran evidencia de tal relación para una muestra de empresas australianas. Pero, además de la decisión de participar en el CDP o de divulgar información sobre el cambio climático, es fundamental tener en cuenta el alcance y extensión de la información que esté divulgando la empresa en función de cuál sea su proactividad hacia las cuestiones medioambientales. Chakraborty y Dey (2023), Kılıç y Kuzey (2019), Peters y Romi (2014), Rankin *et al.* (2011) y Tingbani *et al.* (2020) no encuentran evidencia de que la existencia de una comisión medioambiental o de sostenibilidad sea influyente, pero investigaciones recientes indican que la presencia de un comité de sostenibilidad está relacionada positivamente con la cobertura de información sobre GEI en economías emergentes (Córdova *et al.*, 2021; Román *et al.*, 2021) y con la

cantidad de información sobre riesgos y oportunidades vinculados al cambio climático en bancos europeos (Cosma *et al.*, 2022).

Con objeto de arrojar luz ante los resultados contradictorios de investigaciones previas pretendemos contrastar si la existencia de una comisión de sostenibilidad contribuye a una mayor conciencia de la necesidad de aumentar la información vinculada al cambio climático, y que incluya distintas dimensiones, como son el consumo de energía, las emisiones de GEI y los riesgos físicos y de transición y oportunidades vinculados al cambio climático, anticipándose de esta forma a los requerimientos de información que van a ser exigidos con base en el borrador de la norma *ESRS E1 Climate Change*. Nuestra hipótesis se basa en la premisa de que el comité de sostenibilidad estará a cargo de revisar las políticas y acciones de la empresa en tales asuntos, así como en el proceso de divulgación de información medioambiental (Post *et al.*, 2002), por lo que la presencia de un comité de sostenibilidad se puede entender como indicativa de una posición estratégica activa de la organización y del consejo en el cumplimiento de las expectativas de las partes interesadas (Giannarakis *et al.*, 2020; Ullman, 1985). Por ello, nuestra primera hipótesis queda formulada como sigue:

H_1: *La cobertura y cantidad de información sobre el cambio climático está relacionada positivamente con la existencia de una comisión de sostenibilidad*.

2.2. Diversidad de género en las comisiones de sostenibilidad e información sobre el cambio climático

Existe una tendencia en el ámbito internacional por regular la presencia de mujeres en los consejos de administración, en búsqueda de la ansiada paridad de género en los puestos de mayor responsabilidad, que se ha traducido en numerosas regulaciones que pretenden asegurar la diversidad de género en los consejos, lo que a su vez podría mejorar la toma de decisiones en el seno de estos (Directiva [UE] 2022/2381; PWC, 2022). Por lo que a la sostenibilidad se refiere, el reciente estudio *EY European Financial Services Boardroom Monitor* (Ernst & Young, 2023) indica que, en el ámbito europeo, la experiencia en sostenibilidad entre los consejeros es más frecuente en mujeres que en hombres. En este sentido, se argumenta que las mujeres ponen un mayor interés en la calidad de vida que en el éxito material (Hofstede y Minkov, 2010) y muestran una fuerte orientación hacia la responsabilidad social y los aspectos medioambientales (Ibrahim & Angelidis, 1994; Liu, 2018), lo que contribuye positivamente al rendimiento social de la empresa (Biswas *et al.*, 2018; Blanco Alcántara *et al.*, 2017; Byron y Post, 2016).

Asimismo, la literatura sobre la diversidad de género y el cambio climático pone el foco en la relación positiva entre la presencia de mujeres en el consejo de administración y la reducción de las emisiones de GEI (Córdova *et al.*, 2018; Elsayih *et al.*, 2021; Haque, 2017; Konadu *et al.*, 2022), aunque otros estudios recientes sugieren que es necesario alcanzar

una masa crítica de al menos dos mujeres en el consejo para obtener ese efecto positivo (Nuber y Velte, 2021). Además, esa influencia positiva se extiende al ámbito de la divulgación de información sobre el cambio climático. La presencia de mujeres en el consejo está relacionada con una mayor probabilidad de que la empresa participe en el CDP (Ben-Amar *et al.*, 2017; Liao *et al.*, 2015) y también con una mayor extensión y cobertura de la información sobre el cambio climático (Hollindale *et al.,* 2019; Liao *et al.*, 2015; Román *et al.*, 2021; Tingbani *et al.*, 2020). Sin embargo, Kılıç y Kuzey (2019) y Prado-Lorenzo y García-Sánchez (2010) no encuentran evidencia de tales conexiones.

No obstante, una de las explicaciones de estos resultados contradictorios puede estar en la baja representación que suelen tener las mujeres en los consejos, de forma que, en grupos más reducidos como son las comisiones, un pequeño número de mujeres puede ejercer una influencia mayor (Carter *et al.*, 2010; Khemakhem *et al.*, 2022). Por ello, la literatura se ha interesado también por investigar el papel del género en la efectividad de las comisiones delegadas del consejo. En relación con la divulgación de información sobre sostenibilidad, se ha documentado que la presencia de mujeres en los comités está relacionada con una mayor cantidad y calidad de la información (Appuhami y Tashakor, 2017; Bravo y Reguera-Alvarado, 2019; Khemakhem *et al.*, 2022). Sin embargo, es necesario investigar el rol de la diversidad de género en las comisiones de sostenibilidad en relación con la información divulgada específicamente sobre el cambio climático. Si la presencia de mujeres aumenta la efectividad del consejo y sus comisiones delegadas, y particularmente mejora la monitorización de las estrategias de divulgación de información en materia de sostenibilidad, su participación en las comisiones de sostenibilidad debería conducir también a un mayor alcance y extensión de la información publicada sobre el cambio climático y contribuir a responder de forma más completa a las demandas de las partes interesadas. Así, nuestra segunda hipótesis se enuncia a continuación:

H_2: *La cobertura y cantidad de información sobre el cambio climático está relacionada positivamente con la diversidad de género en la comisión de sostenibilidad*.

3. Metodología

3.1. Muestra y datos

La muestra está compuesta por las empresas cotizadas en el índice general de la Bolsa de Madrid (IGBM) a finales de 2022. Por un lado, se pretende conocer el nivel de información sobre el cambio climático divulgada por estas empresas en el EINF de dicho año. Por otro lado, se examina la relación existente entre las comisiones de sostenibilidad de estas empresas y la divulgación de información sobre el cambio climático. Debido a que en la fecha de realización de este estudio aún no estaban disponibles todos los EINF correspondientes al año 2022, la muestra final está compuesta por 102 empresas.

Con el fin de obtener los datos necesarios sobre la información publicada relacionada con el cambio climático, se llevó a cabo la descarga, desde la propia web corporativa, de los EINF de todas las empresas del IGBM. Por otra parte, los datos relativos a las comisiones de sostenibilidad se recopilaron de las páginas web de las empresas y de sus informes de gobierno corporativo. Asimismo, el análisis estadístico requirió la incorporación de otras variables consideradas de control, que fueron extraídas de la base de datos Thomson Reuters ASSET4.

3.2. Método y variables

En consonancia con los objetivos de nuestro trabajo, el estudio empírico cuenta con dos partes. En primer lugar, se realiza un análisis descriptivo para conocer el nivel de información publicada por las empresas españolas cotizadas en materia de cambio climático, particularmente, sobre el consumo de energía, emisiones de GEI y riesgos físicos y de transición y oportunidades relacionados con el clima. Esto requiere la definición de medidas para cuantificar la divulgación de información sobre el cambio climático. En segundo lugar, se realiza un análisis de regresión lineal para examinar la relación existente entre las comisiones de sostenibilidad y la divulgación de información sobre el cambio climático. En dicho análisis, las medidas de esta información son consideradas como variables dependientes, mientras que las medidas relativas a las comisiones de sostenibilidad, así como otras incorporadas como elementos de control, son consideradas como variables independientes. El modelo general empleado es el siguiente:

$$\text{Información sobre cambio climático} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Comisiones de sostenibilidad}_{i,t} + \\ + \beta_2 \text{ Variables de control}_{i,t}$$

Todas las variables se definen a continuación y se presentan en la tabla 1.

Tabla 1. **Definición de variables**

Variable	Definición
SECCIÓN_CLIMA	Variable dicotómica, que toma el valor 1 si la información sobre el cambio climático se muestra en una sección independiente en el EINF y 0 en caso contrario.
COB_GLOBAL	Número de ítems divulgados sobre el cambio climático entre el número total de ítems (25) considerados.
COB_ENERGÍA	Número de ítems divulgados sobre el consumo de energía entre el número total de ítems (3) considerados sobre este tema.

Variable	Definición
◀	
COB_EMISIONES	Número de ítems divulgados sobre las emisiones de GEI entre el número total de ítems (8) considerados sobre este tema.
COB_RIESGOS	Número de ítems divulgados sobre riesgos y oportunidades entre el número total (14) de ítems considerados sobre este tema.
CANT_GLOBAL	Número de frases divulgadas en relación con los ítems sobre el cambio climático considerados.
CANT_ENERGÍA	Número de frases divulgadas en relación con los ítems sobre el consumo de energía.
CANT_EMISIONES	Número de frases divulgadas en relación con los ítems sobre las emisiones de GEI.
CANT_RIESGOS	Número de frases divulgadas en relación con los ítems sobre riesgos y oportunidades.
SOST_COMISIÓN	Variable dicotómica, que toma el valor 1 si la empresa tiene una comisión de sostenibilidad y 0 en caso contrario.
SOST_GÉNERO	Porcentaje de mujeres en la comisión de sostenibilidad.
IBEX35	Variable dicotómica, que toma el valor 1 si la empresa cotiza en el IBEX 35 y 0 en caso contrario.
DEUDA	Ratio pasivo ajeno entre total de activo.
SECTOR	Variable dicotómica, que toma el valor 1 en el sector de pertenencia de la empresa. Se define una variable para cada uno de los sectores del IGBM.
CONS_TAMAÑO	Número de directores en el consejo de administración.
CONS_INDEP	Porcentaje de consejeros independientes en el consejo de administración.
CONS_GÉNERO	Porcentaje de mujeres en el consejo de administración.

Fuente: elaboración propia.

A) Variables dependientes: Información sobre el cambio climático

Las variables relativas a la divulgación de información se han obtenido, en línea con la literatura existente (García-Sánchez *et al.*, 2023; Jaggi *et al.*, 2018; Liao *et al.*, 2015), mediante la realización de un análisis de contenido de los EINF examinando detalladamente todas las cuestiones relativas al cambio climático y diseñando diferentes índices de divulgación de información en esta materia. En particular, se han considerado dos tipos de medidas

de las prácticas de divulgación de información sobre el cambio climático que consideran (1) el alcance o la cobertura de diferentes temas específicos, y (2) la extensión o cantidad de información publicada. La definición de los diferentes temas o ítems que se consideran en la codificación de los EINF se realizó teniendo en cuenta los requisitos informativos (*disclosure requirements*, DR, en inglés) recogidos en el borrador de la norma *ESRS E1 Climate Change* publicado por el EFRAG en noviembre de 2022[1]. En particular, nos centramos en los 17 requisitos informativos relativos a tres bloques de información: (a) sobre el consumo de energía, (b) sobre emisiones de GEI, (c) así como sobre riesgos físicos y de transición y oportunidades relacionados con el clima. Para este último bloque, incorporamos una serie de ítems adicionales para diferenciar en mayor grado el comportamiento de las empresas. En definitiva, el proceso de codificación de los EINF se realizó teniendo en cuenta 25 ítems, expuestos en la tabla 2.

Respecto a las medidas de la cobertura de la información, inicialmente se empleó una variable dicotómica, estrechamente relacionada con el formato de presentación de dicha información, que toma el valor 1 si la empresa presenta la información sobre el cambio climático en una sección independiente en el EINF (SECCIÓN_CLIMA) y 0 en caso contrario. A continuación, se consideró una medida de cobertura, de carácter más global, para analizar si las empresas publicaban información sobre los 25 ítems previamente definidos sobre el cambio climático (COB_GLOBAL). Con el fin de llevar a cabo un análisis más detallado, se definieron medidas de cobertura para cada bloque informativo, creando así tres subíndices de cobertura específicos. Estos índices miden el grado en el que las empresas cubren los 3 ítems sobre el consumo de energía (COB_ENERGÍA), los 8 ítems sobre emisiones de GEI (COB_EMISIONES) y los 14 ítems sobre riesgos físicos y de transición y oportunidades (COB_RIESGOS). Todos los ítems han recibido la misma ponderación para evitar introducir más subjetividad en el proceso de cuantificación de la información publicada por las empresas (Ruiz-Lozano *et al.*, 2022). Tanto el índice global como los subíndices específicos se calculan dividiendo el número de ítems sobre los que una empresa divulga información –asignando 1 punto a cada uno de los ítems divulgados y sumando el total– entre el número total de ítems de dicho índice o subíndice.

En relación con las medidas de la extensión de la información, se consideró el número de frases que las empresas divulgan sobre los 25 ítems contemplados en la codificación de los EINF. De esta forma, se obtuvo una medida global de todas las frases publicadas al

[1] Aunque este trabajo ha sido desarrollado tomando como base el borrador disponible en el momento de realización del mismo, es preciso señalar que el 31 de julio de 2023 la Comisión Europea aprobó el Reglamento delegado por el que se completa la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas de presentación de información sobre sostenibilidad que supone la adopción de las dos normas transversales y las diez normas temáticas para la divulgación de información medioambiental, social y de gobernanza (ESRS), entre las que se incluye la versión definitiva aprobada del ESRS 1.

respecto (CANT_GLOBAL), así como diferentes medidas específicas relativas la extensión de la información sobre consumo de energía (CANT_ENERGÍA), emisiones de GEI (CANT_EMISIONES) y riesgos físicos y de transición y oportunidades (CANT_RIESGOS).

Tabla 2. **Ítems de los índices de divulgación de información sobre el cambio climático**

Ítem	Referencia	Información sobre el cambio climático
		Medidas sobre el consumo de energía
1	DR E1-5	Información desglosada sobre el consumo de energía procedente de fuentes no renovables.
2	DR E1-5	Información desglosada sobre el consumo de energía procedente de fuentes renovables.
3	DR E1-6	Información sobre el consumo de energía asociado con actividades en sectores de alto impacto climático por cifra de negocios de dichas actividades.
		Medidas sobre emisiones de GEI
4	DR E1-7	Información cuantitativa sobre emisiones directas de GEI de alcance 1.
5	DR E1-8	Información cuantitativa sobre emisiones indirectas de GEI de alcance 2.
6	DR E1-9	Información cuantitativa sobre emisiones indirectas de GEI de alcance 3.
7	DR E1-10	Información cuantitativa sobre el total de emisiones de GEI.
8	DR E1-11	Información sobre el total de emisiones de GEI por cifra de negocios.
9	DR E1-12	Información sobre emisiones GEI evitadas en las operaciones propias y en la cadena de valor.
10	DR E1-13	Información sobre la reducción de emisiones de GEI procedente de proyectos para la mitigación del cambio climático externos a la cadena de valor, financiados con la compra de créditos de carbono.
11	DR E1-14	Información sobre la estimación de las emisiones de GEI evitadas en los productos y servicios.
		Riesgos físicos y de transición y oportunidades relacionados con el clima
12	DR E1-15	Enumeración de los riesgos materiales físicos.
13	DR E1-15	Descripción narrativa de los riesgos materiales físicos.

Ítem	Referencia	Información sobre el cambio climático
		Riesgos físicos y de transición y oportunidades relacionados con el clima (*cont.*)
◀		
14	DR E1-15	Información sobre la probabilidad de ocurrencia de los riesgos materiales físicos.
15	DR E1-15	Información sobre la gestión del riesgo procedente de los riesgos materiales físicos.
16	DR E1-15	Información sobre los activos o cifra de negocios expuestos a riesgos materiales físicos, así como los pasivos que puedan surgir.
17	DR E1-16	Enumeración de los riesgos materiales de transición.
18	DR E1-16	Descripción narrativa de los riesgos materiales de transición.
19	DR E1-16	Información sobre la probabilidad de ocurrencia de los riesgos materiales de transición.
20	DR E1-16	Información sobre la gestión del riesgo procedente de los riesgos materiales de transición.
21	DR E1-16	Información sobre los activos o cifra de negocios expuestos a riesgos materiales de transición, así como los pasivos que puedan surgir.
22	DR E1-17	Enumeración de las oportunidades relacionadas con el riesgo climático.
23	DR E1-17	Descripción narrativa de las oportunidades relacionadas con el riesgo climático.
24	DR E1-17	Información sobre los efectos financieros asociados a las oportunidades relacionadas con el riesgo climático.
25	DR E1-17	Información sobre la reducción de costes procedente de acciones para la mitigación y adaptación al cambio climático, y evaluación del mercado potencial de productos/servicios bajos en carbono a los que la empresa pueda tener acceso.

Fuente: elaboración propia.

Dado que todo análisis de contenido posee una subjetividad inherente, es importante elaborar un riguroso proceso de codificación. Al objeto de garantizar la mayor objetividad posible, la codificación de los EINF, en línea con las prácticas comúnmente aceptadas para esta metodología, estuvo precedida de la discusión por parte de los investigadores de este estudio de los diferentes apartados incluidos en los índices de divulgación de información para reforzar los criterios empleados y reducir posibles ambigüedades (Linsley *et al.*, 2006). Asimismo, varias empresas ajenas a la muestra fueron analizadas inicialmente por tres investigadores para confirmar que la aplicación de los criterios de codificación era homogénea. Adicionalmente, realizamos pruebas de estabilidad y reproducibilidad (Krippendorff, 2004) con la finalidad de

garantizar la fiabilidad del proceso de codificación. Por un lado, el test de estabilidad implicó que un mismo documento fuera analizado por el mismo investigador en dos momentos diferentes, obteniendo resultados coincidentes. Por otro lado, el test de reproducibilidad conllevó que, al finalizar el proceso, dos documentos de empresas de la muestra fueran analizados por dos investigadores de forma independiente.

B) Variables independientes

En relación con las comisiones de sostenibilidad, se emplearon dos variables. La primera de ellas, dicotómica, toma el valor 1 si en la empresa existe dicha comisión y 0 en caso contrario (SOST_COMISIÓN). La segunda de ellas mide el porcentaje de mujeres en la comisión de sostenibilidad (SOST_GÉNERO).

Respecto a las variables de control, en línea con la evidencia derivada de la literatura anterior sobre divulgación de información en materia de cambio climático, se han incluido las siguientes. Por una parte, tres características empresariales que pueden reflejar las presiones externas de las empresas para divulgar información sobre el cambio climático: la pertenencia al IBEX 35 (IBEX35), para medir la notoriedad de una empresa, puesto que las empresas más visibles suelen estar sujetas a mayores presiones informativas sobre cuestiones de cambio climático (Dawkins y Fraas, 2011; Pope *et al.*, 2023); el endeudamiento (DEUDA), calculada como el ratio pasivo ajeno entre total de activo, dado que tradicionalmente se ha apuntado a que las empresas endeudadas tienen mayores demandas informativas (Liao *et al.*, 2015); y el sector (SECTOR), definida como una variable dicotómica para cada uno de los sectores del IGBM, que sin duda marca las prácticas de divulgación de información de las empresas (Al Farooque *et al.*, 2014; Calvo Centeno *et al.*, 2016; Faisal *et al.*, 2018; Rankin *et al.*, 2011). Por otra parte, se han incorporado tres variables adicionales sobre el consejo de administración teniendo en cuenta que la literatura defiende que estas influyen en el proceso de divulgación de información seguido por las empresas: el tamaño del consejo (CONS_TAMAÑO) medido por el número de directores (Liao *et al.*, 2015); la independencia del consejo (CONS_INDEP) medida por el porcentaje de consejeros independientes (Kılıç y Kuzey, 2019; Liao *et al.*, 2015), y la diversidad de género del consejo (CONS_GÉNERO) medida por el porcentaje de mujeres en este (Ben-Amar *et al.*, 2017).

4. Resultados

La tabla 3 muestra los estadísticos descriptivos de todas las variables del estudio empírico. El 30,4 % de las empresas de la muestra cuenta con una comisión de sostenibilidad en la que, en promedio, un 23,2 % de los miembros son mujeres. De media, el consejo de administración cuenta con 10 consejeros, de los que un 47,4 % son independientes y un 32,2 % son mujeres. Por otra parte, merece especial importancia comentar los valores de las diferentes medidas de la información sobre el cambio climático.

Tabla 3. **Estadísticos descriptivos**

Variable	Media	Desv. est.	Q1	Q2	Q3
SECCIÓN_CLIMA	0,618	0,488	0,000	1,000	1,000
COB_GLOBAL	0,319	0,192	0,182	0,318	0,455
COB_ENERGÍA	0,356	0,326	0,000	0,333	0,667
COB_EMISIONES	0,440	0,231	0,375	0,500	0,625
COB_RIESGOS	0,216	0,223	0,000	0,182	0,386
CANT_GLOBAL	15,431	14,809	4,000	12,000	21,250
CANT_ENERGÍA	1,353	1,590	0,000	1,000	2,000
CANT_EMISIONES	6,912	7,530	3,000	5,000	8,250
CANT_RIESGOS	7,039	9,780	0,000	5,000	10,000
SOST_COMISIÓN	0,304	0,462	0,000	0,000	1,000
SOST_GÉNERO	0,232	0,299	0,000	0,000	0,425
IBEX35	0,275	0,448	0,000	0,000	1,000
DEUDA	29,334	19,401	14,010	26,040	41,685
CONS_TAMAÑO	10,430	2,844	8,000	11,000	12,750
CONS_INDEP	0,474	0,165	0,333	0,444	0,580
CONS_GÉNERO	0,322	0,114	0,286	0,333	0,400

Fuente: elaboración propia.

Se observa, en primer lugar, que un 61,8 % de las empresas analizadas presenta la información sobre el cambio climático en una sección independiente (SECCIÓN_CLIMA), lo que demuestra la conciencia existente acerca de la necesidad de publicar y destacar la información en esta materia.

En segundo lugar, se observa que, en promedio, las empresas estudiadas divulgan información sobre un 31,9 % del total de los ítems definidos (COB_GLOBAL). Nuestra evidencia pone en valor los esfuerzos realizados por las empresas para incluir información sobre el cambio climático en sus EINF. Sin embargo, es necesario también destacar que

dicha información es limitada, en línea con lo que sugieren otros estudios recientes sobre la divulgación de información corporativa en materia de sostenibilidad (Machado *et al.*, 2021; Ruiz-Lozano *et al.*, 2022). El análisis pormenorizado por bloques informativos revela que, en promedio, las empresas cubren más aspectos informativos sobre las emisiones de GEI (COB_EMISIONES, un 44 % de los ítems) y sobre el consumo de energía (COB_ENERGÍA, un 35,6 % de los ítems), mientras que la información sobre riesgos y oportunidades presenta una menor cobertura (COB_RIESGOS, un 21,6 % de los ítems). Aunque no se refleja en la tabla, el análisis detallado de los EINF pone de manifiesto que las empresas divulgan aspectos muy relevantes recogidos en la ESRS E1 que, en muchos casos, ya están contemplados en otros estándares de referencia en lo que a información corporativa en materia de sostenibilidad se refiere. No obstante, se observan carencias a la hora de divulgar ciertos aspectos específicos en cada bloque informativo. Respecto al consumo de energía, es menor la cobertura del ítem 3 (información sobre el consumo de energía asociado con actividades en sectores de alto impacto climático por cifra de negocios de dichas actividades). En relación con las emisiones de GEI, la menor cobertura la presentan los ítems 8 (información sobre el total de emisiones de GEI por cifra de negocios) y los ítems 9, 10 y 11 (sobre las emisiones de GEI evitadas). En lo referido a los riesgos y oportunidades, se encuentra una cobertura muy limitada en los ítems 14, 15, 18, 20, 23 y 24 (sobre la probabilidad de ocurrencia de los riesgos y sobre los impactos financieros de estos y de las oportunidades).

En tercer lugar, los resultados indican que el número promedio de frases sobre el cambio climático divulgadas por las empresas es de 15 y, en la mayoría de las ocasiones, las empresas publican una sola frase para cada uno de los ítems considerados. Lógicamente, los bloques informativos con mayor número de ítems presentan un mayor número de frases. En particular, el número medio de frases sobre el consumo de energía (CANT_ENERGÍA) es 1,35, siendo muy superior para la información sobre las emisiones de GEI (CANT_EMISIONES, 6,91 frases) y sobre riesgos y oportunidades (CANT_RIESGOS, 7,04 frases). Los ítems sobre los que las empresas no suelen publicar información o esta es muy limitada son precisamente aquellos que presentan una cobertura baja.

Resulta difícil establecer una conexión de estos resultados con la literatura previa porque en este estudio hemos diseñado medidas específicas de divulgación de información sobre el cambio climático basadas en la ESRS E1, a diferencia de otras investigaciones recientes, que principalmente han medido de forma más amplia la información divulgada sobre el cambio climático (Ben-Amar *et al.*, 2017), y se han centrado en la información publicada sobre emisiones de GEI (Hollindale *et al.*, 2019; Liao *et al.*, 2015; Tingbani *et al.*, 2020). No obstante, nuestros resultados subrayan la necesidad de seguir avanzando para adaptarse al futuro contexto normativo derivado de las ESRS. La información sobre el cambio climático está muy presente en las empresas analizadas, aunque hay aún importantes retos para alcanzar un nivel de información acorde con lo exigido en la ESRS E1. Las grandes empresas españolas están publicando información en esta materia de forma relativamente estandarizada, y es necesario un mayor grado de detalle en relación con determinados

aspectos importantes. Esta conclusión está en línea con la obtenida por estudios recientes (Ernst & Young, 2022) que han examinado la información sobre sostenibilidad divulgada por las empresas del IBEX 35. En particular, informar sobre los aspectos financieros específicos de los riesgos y oportunidades derivados del cambio climático resulta fundamental para los *stakeholders* de las empresas, y es una limitación en la información publicada por las empresas del IBEX 35 en el pasado año (Ernst & Young, 2022), que sigue presente a la vista de los resultados encontrados en nuestro estudio para las empresas de IGBM. A la luz de nuestros resultados, las empresas se enfrentan, por un lado, al desafío de cubrir más temas que están recogidos como requisitos informativos en la ESRS E1 sobre el cambio climático, por lo que es de esperar que los costes asociados a la divulgación de información aumenten al dar cumplimiento a los requisitos establecidos. Por otro lado, será necesario que, más allá de la cobertura de estos temas, aporten información significativa sobre los desafíos a los que se enfrentan.

La tabla 4 muestra las correlaciones existentes entre todas las variables de nuestro estudio empírico al objeto de visualizar las relaciones individuales entre las principales variables y de confirmar la ausencia de multicolinealidad entre ellas. Por un lado, se observa que las medidas de divulgación de información están correlacionadas de forma significativa entre ellas. Asimismo, estas medidas presentan en la mayoría de los casos una relación positiva con el hecho de que exista una comisión de sostenibilidad, con la diversidad de género en esta comisión, con la pertenencia al IBEX 35 y con las variables relativas al consejo de administración. Por otro lado, dado que la literatura considera generalmente que existe multicolinealidad cuando las correlaciones entre las variables independientes son mayores que 0,7 (Cooper y Schindler, 2003), es posible descartar dicho problema en nuestra muestra.

Tabla 4. **Correlaciones**

		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)
(1)	SECCIÓN_CLIMA	1														
(2)	COB_GLOBAL	0,36***	1													
(3)	COB_ENERGÍA	0,24**	0,60***	1												
(4)	COB_EMISIONES	0,44***	0,82***	0,42***	1											
(5)	COB_RIESGOS	0,18*	0,86***	0,33***	0,49***	1										
(6)	CANT_GLOBAL	0,19*	0,82***	0,38***	0,59***	0,81***	1									
(7)	CANT_ENERGÍA	0,15	0,48***	0,81***	0,32***	0,28***	0,36***	1								
(8)	CANT_EMISIONES	0,28***	0,69***	0,38***	0,64***	0,55***	0,78***	0,34***	1							
(9)	CANT_RIESGOS	0,04	0,63***	0,16	0,35***	0,77***	0,85***	0,13	0,36***	1						
(10)	SOST_COMISIÓN	−0,01	0,41***	0,17*	0,37***	0,34***	0,46***	0,18*	0,35***	0,39***	1					
(11)	SOST_GÉNERO	0,11	0,281***	0,14	0,35***	0,12	0,23**	0,15	0,30***	0,08	0,41***	1				
(12)	IBEX35	0,26***	0,52***	0,32***	0,46***	0,44***	0,43***	0,25**	0,49***	0,25**	0,31***	0,41***	1			
(13)	DEUDA	0,07	0,21**	0,14	0,21**	0,10	0,17*	0,17*	0,15	0,10	0,20**	0,30***	0,16	1		
(14)	CONS_TAMAÑO	0,08	0,44***	0,26***	0,35***	0,41***	0,40***	0,26***	0,34***	0,32***	0,24**	0,25**	0,42***	0,04	1	
(15)	CONS_INDEP	0,19*	0,22**	0,23**	0,20**	0,12	0,17*	0,18*	0,24**	0,04	0,23**	0,19*	0,32***	0,11	0,05	1
(16)	CONS_GÉNERO	0,06	0,11	0,05	0,19*	0,04	0,10	0,077	0,15	0,03	0,11	0,26***	0,26***	0,06	0,17*	0,15

Fuente: elaboración propia.

Los resultados del análisis de regresión lineal se recogen en las tablas 5 y 6. En primer lugar, se observa que existe una relación entre la existencia de comisiones de sostenibilidad y el nivel de información sobre el cambio climático tanto en términos de cobertura (COB_GLOBAL) como de cantidad (CANT_GLOBAL), por lo que se acepta la hipótesis H_1. En particular, se aprecia que la existencia de estas comisiones influye positivamente en la cobertura (COB_RIESGOS) y la cantidad (CANT_RIESGOS) de la información sobre riesgos y oportunidades derivados del cambio climático, y en la cantidad de información sobre emisiones de GEI (CANT_EMISIONES). Esta evidencia está en línea con los hallazgos de otros estudios internacionales que han defendido que las comisiones de sostenibilidad promueven una mayor conciencia acerca de la necesidad de informar sobre cuestiones medioambientales y, en particular, intensifican la monitorización de la información sobre el cambio climático y contribuyen a incrementar la información sobre emisiones de GEI (Córdova *et al.*, 2021; Kılıç y Kuzey, 2019; Liao *et al.*, 2015; Román *et al.*, 2021) y sobre riesgos y oportunidades relacionados con el cambio climático (Cosma *et al.*, 2022).

En segundo lugar, la relación entre la diversidad de género en las comisiones de sostenibilidad y la divulgación de información sobre el cambio climático no resulta significativa, por lo que se rechaza la segunda de las hipótesis formuladas. A la luz de estos resultados, se puede asumir que en el contexto español es muy relevante contar con una comisión de sostenibilidad y que la naturaleza de esta y no la diversidad de género de sus miembros es lo que influye en la publicación de información corporativa sobre el cambio climático. Posiblemente, la especificidad de dicha comisión y las funciones delegadas que posee es lo que determina su influencia en el proceso de divulgación de información sobre sostenibilidad.

En tercer lugar, los resultados ponen de manifiesto que las empresas cotizadas en el IBEX 35 son más propensas a publicar una sección independiente sobre cambio climático (SECCIÓN_CLIMA) en el EINF, así como a divulgar, en términos de cobertura y cantidad (COB_GLOBAL y CANT_GLOBAL), una mayor información sobre dicha materia. En particular, la pertenencia al IBEX 35 influye positivamente en que se cubran más ítems informativos sobre el consumo de energía (COB_ENERGÍA), las emisiones de GEI (COB_EMISIONES) y los riesgos y oportunidades del cambio climático (COB_RIESGOS). En el ámbito internacional, otros estudios también han evidenciado que la notoriedad de las empresas, medida por su tamaño o su inclusión en mercados cotizados importantes, o su visibilidad, constituye un elemento fundamental para explicar las presiones externas a las que están sometidas y su nivel de divulgación de información sobre el cambio climático (Akbaş y Canikli, 2018; Ben-Amar *et al.*, 2017; Dawkins y Fraas, 2011; Pope *et al.*, 2023).

En cuarto lugar, y en relación con las variables de control relativas al consejo de administración, los resultados indican que las empresas con consejos más amplios tienden a presentar una mayor cobertura y cantidad en la información publicada sobre el cambio climático tanto en términos globales (COB_GLOBAL y CANT_GLOBAL) como específicamente sobre emisiones de GEI (COB_EMISIONES y CANT_EMISIONES) y riesgos y oportunidades (COB_RIESGOS y CANT_RIESGOS). Esta evidencia está en consonancia con otros estudios internacionales

que destacan la existencia de una relación positiva entre el tamaño del consejo de administración y la divulgación de información medioambiental (Jizi, 2017; Liao *et al.*, 2015). Esta corriente de literatura suele argumentar que los consejos de administración de mayor tamaño poseen unas capacidades superiores de monitorización y control de la información sobre sostenibilidad, especialmente en grandes empresas que están sujetas a una mayor complejidad.

En quinto lugar, también haciendo referencia a las características del consejo de administración, es destacable el hecho de que no existe una relación significativa entre la diversidad de género y la divulgación de información sobre el cambio climático. En el contexto anglosajón, diversos estudios han indicado que la presencia de mujeres en los consejos de administración influye positivamente en la información corporativa sobre el cambio climático publicada por las empresas (Ben-Amar *et al.*, 2017), en particular, en la información sobre emisiones de GEI (Elsayih *et al.*, 2018; Hollindale *et al.*, 2019; Tingbani *et al.*, 2020). Sin embargo, nuestros resultados están en línea con la ausencia de relación encontrada por Prado-Lorenzo y García-Sánchez (2010) para una muestra de empresas de 28 países. En cualquier caso, nuestro trabajo presenta dos diferencias importantes respecto a estos estudios. Por una parte, nuestras medidas de la información sobre el cambio climático toman como referencia la ESRS E1, que a su vez se basa en otros estándares internacionales, los cuales son seguidos ampliamente por las grandes empresas. En el año de análisis, 2022, la demanda de esta información está completamente asumida por las empresas y por los diferentes agentes económicos, por lo que su voluntariedad es relativa. Por otra parte, el porcentaje de mujeres en los consejos en nuestra muestra es muy superior al de estas investigaciones previas, lo que podría suponer que el efecto de incrementar la diversidad de género sea más marginal que en contextos donde las consejeras son minoritarias.

Tabla 5. **Análisis de regresión lineal para las medidas de cobertura de información**

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Variables	**SECCIÓN_CLIMA**	**COB_GLOBAL**	**COB_ENERGÍA**	**COB_EMISIONES**	**COB_RIESGOS**
SOST_COMISIÓN	−0,774	0,093**	0,011	0,076	0,113**
	(0,191)	(0,037)	(0,078)	(0,047)	(0,047)
SOST_GÉNERO	0,423	−0,018	−0,053	0,094	−0,109
	(0,654)	(0,061)	(0,128)	(0,078)	(0,077)
IBEX35	1,499**	0,150***	0,149*	0,136**	0,173***
	(0,031)	(0,041)	(0,087)	(0,053)	(0,052)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Variables	SECCIÓN_CLIMA	COB_GLOBAL	COB_ENERGÍA	COB_EMISIONES	COB_RIESGOS
◀					
DEUDA	0,001	0,001	0,001	0,000	0,000
	(0,957)	(0,001)	(0,002)	(0,001)	(0,001)
CONS_TAMAÑO	0,019	0,018***	0,020	0,014*	0,022***
	(0,826)	(0,006)	(0,013)	(0,008)	(0,008)
CONS_INDEP	2,282	0,082	0,323	0,086	0,005
	(0,135)	(0,098)	(0,208)	(0,126)	(0,125)
CONS_GÉNERO	−0,428	−0,084	−0,156	0,063	−0,154
	(0,833)	(0,139)	(0,294)	(0,178)	(0,177)
Sector	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
R^2 ajustado		0,437	0,155	0,345	0,344

*** p < 0,01, ** p < 0,05, * p < 0,1.

Fuente: elaboración propia.

Tabla 6. **Análisis de regresión lineal para las medidas de cantidad de información**

	(1)	(2)	(3)	(4)
Variables	CANT_GLOBAL	CANT_ENERGÍA	CANT_EMISIONES	CANT_RIESGOS
SOST_COMISIÓN	11,482***	0,102	2,922*	8,053***
	(3,047)	(0,378)	(1,611)	(2,215)
SOST_GÉNERO	−3,643	−0,274	1,581	−5,544
	(5,007)	(0,622)	(2,647)	(3,641)
IBEX35	8,487**	0,352	5,535***	2,971
	(3,404)	(0,423)	(1,799)	(2,475)

▶

	(1)	(2)	(3)	(4)
Variables	CANT_GLOBAL	CANT_ENERGÍA	CANT_EMISIONES	CANT_RIESGOS
◀				
DEUDA	0,045	0,010	0,004	0,020
	(0,068)	(0,008)	(0,036)	(0,049)
CONS_TAMAÑO	1,306***	0,100	0,434*	0,833**
	(0,491)	(0,061)	(0,259)	(0,357)
CONS_INDEP	2,041	0,957	4,203	−3,392
	(8,108)	(1,007)	(4,286)	(5,895)
CONS_GÉNERO	−3,038	−0,162	0,067	−2,489
	(11,474)	(1,425)	(6,065)	(8,342)
Sector	Sí	Sí	Sí	Sí
R^2 ajustado	0,376	0,100	0,327	0,250

*** p < 0,01, ** p < 0,05, * p < 0,1,

Fuente: elaboración propia.

5. Conclusiones

En este estudio se ha analizado la información corporativa publicada por las empresas españolas sobre el cambio climático y el papel de las comisiones de sostenibilidad, entre otros factores, en dichas prácticas de divulgación de información. Las medidas de la información se han diseñado con base en los requisitos informativos propuestos por la ESRS E1, lo que resulta novedoso en la literatura existente y permite tener una idea del esfuerzo que las empresas tendrán que realizar para conseguir la adaptación a la futura normativa en materia de información corporativa sobre sostenibilidad. Nuestra evidencia contribuye a la investigación acerca de la divulgación de información sobre el cambio climático y el papel de las comisiones de sostenibilidad (Córdova *et al.*, 2021; Cosma *et al.*, 2022; Kılıç y Kuzey, 2019; Liao *et al.*, 2015; Peters y Romi, 2014; Rankin *et al.*, 2011; Román *et al.*, 2021).

Por un lado, los resultados ponen de manifiesto que las empresas cotizadas españolas tienen muy presente la información sobre el cambio climático, que en la mayoría de los casos

aparece en una sección independiente del EINF. Sin embargo, la cobertura y la cantidad en la que publican esta información es desigual entre las empresas analizadas. Si bien hay empresas que apenas consideran las cuestiones concretas incluidas en la ESRS E1 en sus EINF, otras presentan elevados niveles en la información publicada sobre estos aspectos. Estas últimas empresas, lógicamente, tendrán que realizar un menor esfuerzo de adaptación a las nuevas normas en esta materia.

Por otro lado, es importante destacar que estas diferencias vienen explicadas tanto por factores externos como internos. En el ámbito externo, las empresas del IBEX 35 están sujetas a una mayor notoriedad, y esto repercute en que divulguen más información sobre el cambio climático, tanto en términos de cobertura como de cantidad. Desde la perspectiva interna, el tamaño del consejo de administración y la existencia de una comisión específica de sostenibilidad resultan determinantes del nivel de información sobre el cambio climático publicada por las empresas.

Estos resultados tienen implicaciones para empresas y reguladores, que disponen de evidencia sobre la importancia que tienen determinados mecanismos de gobierno corporativo en la información divulgada sobre el cambio climático, lo que resulta relevante a la hora de definir sus estrategias y recomendaciones en este tema. Asimismo, nuestros resultados destacan que aún queda un importante camino por recorrer para alcanzar el nivel de información sobre el cambio climático deseado, lo que supone un reto para los auditores, teniendo en cuenta que esta información deberá ser verificada, quienes deberán permanecer atentos a la evolución de las prácticas de divulgación adoptadas por las empresas en esta materia.

Nuestro estudio presenta una serie de limitaciones, que también pueden presentar oportunidades futuras de investigación. En este sentido, el tamaño de nuestra muestra es limitado, debido a que se ha realizado un análisis de contenido manual de todos los EINF de las empresas analizadas. Futuras investigaciones podrían emplear muestras diferentes para examinar, entre otras cosas, la información sobre el cambio climático en empresas de menor tamaño o considerando sectores específicos. Asimismo, nuestras medidas principales consideran la cobertura y la cantidad de información sobre el cambio climático basándose en la ESRS E1, es decir, desde una perspectiva normativa. Futuros estudios pueden emplear otro tipo de medidas, desde la perspectiva de los usuarios para valorar la calidad o la utilidad de la información publicada. El diseño de medidas que consideren la correspondencia entre la información divulgada sobre el cambio climático y las acciones realizadas en esta materia por las empresas constituye otra línea interesante de trabajo, pues es importante discernir si las estrategias de divulgación de las empresas son simbólicas o realmente representativas de su implicación con el medioambiente. Por último, nuestro estudio no tiene en cuenta el papel de la comisión de auditoría en la divulgación de información sobre el cambio climático. Sería interesante explorar las interacciones entre ambas comisiones –de sostenibilidad y de auditoría– en la formulación y monitorización de la información que divulgar en este sentido.

Referencias bibliográficas

Akbaş, H. E. y Canikli, S. (2018). Determinants of Voluntary Greenhouse Gas Emission Disclosure: An Empirical Investigation on Turkish Firms. *Sustainability*, *11*(1), 107.

Al Farooque, O., Kotey, B. y Ahulu, H. (2014). Exploring Environmental Disclosure in Selected Australian Multinationals under the GRI. *Issues in Social & Environmental Accounting*, *8*(3), 137-155.

Amorelli, M. F. y García-Sánchez, I. M. (2021). Trends in the Dynamic Evolution of Board Gender Diversity and Corporate Social Responsibility. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *28*(2), 537-554.

Amran, A., Lee, S. P. y Devi, S. S. (2014). The Influence of Governance Structure and Strategic Corporate Social Responsibility toward Sustainability Reporting Quality. *Business Strategy and the Environment*, *23*(4), 217-235.

Appuhami, R. y Tashakor, S. (2017). The Impact of Audit Committee Characteristics on CSR Disclosure: An Analysis of Australian Firms. *Australian Accounting Review*, *27*(4), 400-420.

Ben-Amar, W., Chang, M. y McIlkenny, P. (2017). Board Gender Diversity and Corporate Response to Sustainability Initiatives: Evidence from the Carbon Disclosure Project. *Journal of Business Ethics*, *142*(2), 369-383.

Biswas, P. K., Mansi, M. y Pandey, R. (2018). Board Composition, Sustainability Committee and Corporate Social and Environmental Performance in Australia. *Pacific Accounting Review*, *30*(4), 517-540.

Blanco Alcántara, D., Díez Esteban, J. M., López de Foronda, Ó. y Miranda Sanz, L. (2017). Las mujeres toman el mando: Un estudio de las empresas líderes en sostenibilidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *416*,149-174.

Borghei, Z. (2021). Carbon Disclosure: A Systematic Literature Review. *Accounting & Finance*, *61*(4), 5255-5280.

Bravo, F. y Reguera-Alvarado, N. (2019). Sustainable Development Disclosure: Environmental, Social, and Governance Reporting and Gender Diversity in the Audit Committee. *Business Strategy and the Environment*, *28*(2), 418-429.

Byron, K. y Post, C. (2016). Women on Boards of Directors and Corporate Social Performance: A Meta-Analysis. *Corporate Governance: An International Review*, *24*(4), 428-442.

Calvo Centeno, M. E., Gragera Pizarro, E. G., Romero Ramos, E. y Ropero Morriones, E. (2016). Información de contenido medioambiental divulgada por las empresas del IBEX 35: Análisis de los requisitos establecidos en la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *403*, 197-222.

Carter, D. A., D'Souza, F., Simkins, B. J. y Simpson, W. G. (2010). The Gender and Ethnic Diversity of US Boards and Board Committees and Firm Financial Performance. *Corporate Governance: An International Review*, *18*(5), 396-414.

Chakraborty, R. y Dey, S. K. (2023). The Effects of Corporate Governance Mechanisms on Voluntary Corporate Carbon Disclosures: Evidence from the Emerging Economy. *Journal of Economic and Administrative Sciences* [en línea].

Choi, B. B., Lee, D. y Psaros, J. (2013). An Analysis of Australian Company Carbon Emission Disclosures. *Pacific Accounting Review*, *25*(1), 58-79.

CNMV (2020). *Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas* [revisado en junio de 2020].

Comisión Europea (2019). Comunicación de la Comisión. Directrices sobre la presentación de informes no financieros: Suplemento sobre la información relacionada con el clima (2019/C 209/01).

Cooper, D. R. y Schindler, P. S. (2003). *Research Methods*. Irwin.

Córdova, C., Zorio-Grima, A. y Merello, P. (2018). Carbon Emissions by South American Companies: Driving Factors for Reporting Decisions and Emissions Reduction. *Sustainability*, *10*(7), 2411.

Córdova, C., Zorio-Grima, A. y Merello, P. (2021). Contextual and Corporate Governance Effects on Carbon Accounting and Carbon Performance in Emerging Economies. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, *21*(3), 536-550.

Cosma, S., Principale, S. y Venturelli, A. (2022). Sustainable Governance and Climate-Change Disclosure in European Banking: The Role of the Corporate Social Responsibility Committee. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society* [en línea].

Dawkins, C. y Fraas, J. W. (2011). Coming Clean: The Impact of Environmental Performance and Visibility on Corporate Climate Change Disclosure. *Journal of Business Ethics*, *100*, 303-322.

Depoers, F., Jeanjean, T. y Jérôme, T. (2016). Voluntary Disclosure of Greenhouse Gas Emissions: Contrasting the Carbon Disclosure Project and Corporate Reports. *Journal of Business Ethics*, *134*, 445-461.

Directiva (UE) 2022/2381 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de noviembre de 2022, relativa a un mejor equilibrio de género entre los administradores de las sociedades cotizadas y a medidas conexas.

Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, por la que se modifican el Reglamento (UE) n.º 537/2014, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE, por lo que respecta a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas.

Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos.

Elsayih, J., Datt, R. y Tang, Q. (2021). Corporate Governance and Carbon Emissions Performance: Empirical Evidence from Australia. *Australasian Journal of Environmental Management*, *28*(4), 433-459.

Elsayih, J., Tang, Q. y Lan, Y. C. (2018). Corporate Governance and Carbon Transparency: Australian Experience. *Accounting Research Journal*, *31*(3), 405-422.

Ernst & Young (2022). *V Informe comparativo de los estados de información no financiera (EINF) del IBEX 35*.

Ernst & Young (2023). *EY European Financial Services Boardroom Monitor*.

ESADE (2022). *Environmental (E) and Socially (S) Friendly Boards: Linking Board Effectiveness Attributes with E and S Performance*.

ESADE (2023). *El rol de la comisión de auditoría en asuntos ESG*.

Faisal, F., Andiningtyas, E. D., Achmad, T., Haryanto, H. y Meiranto, W. (2018). The Content and Determinants of Greenhouse Gas Emission Disclosure: Evidence from

Indonesian Companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *25*(6), 1397-1406.

Freedman, M. y Jaggi, B. (2005). Global Warming, Commitment to the Kyoto Protocol, and Accounting Disclosures by the Largest Global Public Firms from Polluting Industries. *The International Journal of Accounting*, *40*(3), 215-232.

García-Sánchez, I. M., Gómez-Miranda, M. E., David, F. y Rodríguez-Ariza, L. (2019). The Explanatory Effect of CSR Committee and Assurance Services on the Adoption of the IFC Performance Standards, as a Means of Enhancing Corporate Transparency. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *10*(5), 773-797.

García-Sánchez, I. M., Ortiz-Martínez, E., Marín-Hernández, S. y Aibar-Guzmán, B. (2023). How Does the European Green Deal Affect the Disclosure of Environmental Information? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* [en línea].

Gerged, A. M., Matthews, L. y Elheddad, M. (2021). Mandatory Disclosure, Greenhouse Gas Emissions and the Cost of Equity Capital: UK Evidence of a U-Shaped Relationship. *Business Strategy and the Environment*, *30*(2), 908-930.

Giannarakis, G., Andronikidis, A. y Sariannidis, N. (2020). Determinants of Environmental Disclosure: Investigating New and Conventional Corporate Governance Characteristics. *Annals of Operations Research*, *294*, 87-105.

Gómez, M. (2023). *La supervisión de los asuntos ESG desde el consejo y sus comisiones*. KPMG Tendencias.

Goud, N. N. (2022). Corporate Governance: Does It Matter Management of Carbon Emission Performance? An Empirical Analyses of Indian Companies. *Journal of Cleaner Production*, *379*, 134485.

Griffin, P. A., David, H. L. y Pomare, C. (2021). The Curious Case of Canadian Corporate Emissions Valuation. *The British Accounting Review*, *53*(1), 100922.

Guenther, E., Guenther, T., Schiemann, F. y Weber, G. (2016). Stakeholder Relevance for Reporting: Explanatory Factors of Carbon Disclosure. *Business & Society*, *55*(3), 361-397.

Gulluscio, C., Puntillo, P., Luciani, V. y Huisingh, D. (2020). Climate Change Accounting and Reporting: A Systematic Literature Review. *Sustainability*, *12*(13), 5455.

Haque, F. (2017). The Effects of Board Characteristics and Sustainable Compensation Policy on Carbon Performance of UK Firms. *The British Accounting Review*, *49*(3), 347-364.

He, R., Luo, L., Shamsuddin, A. y Tang, Q. (2022). Corporate Carbon Accounting: A Literature Review of Carbon Accounting Research from the Kyoto Protocol to the Paris Agreement. *Accounting & Finance*, *62*(1), 261-298.

Hofstede, G. y Minkov, M. (2010). Long-Versus Short-Term Orientation: New Perspectives. *Asia Pacific Business Review*, *16(*4), 493-504.

Hollindale, J., Kent, P., Routledge, J. y Chapple, L. (2019). Women on Boards and Greenhouse Gas Emission Disclosures. *Accounting & Finance*, *59*(1), 277-308.

Husted, B. W. y de Sousa-Filho, J. M. (2019). Board Structure and Environmental, Social, and Governance Disclosure in Latin America. *Journal of Business Research*, *102*, 220-227.

Ibrahim, N. A. y Angelidis, J. P. (1994). Effect of Board Members Gender on Corporate Social Responsiveness Orientation. *Journal of Applied Business Research*, *10*(1), 35-40.

Jaggi, B., Allini, A., Macchioni, R. y Zampella, A. (2018). Do Investors Find Carbon

Information Useful? Evidence from Italian Firms. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, *50*, 1031-1056.

Jiang, Y., Fan, H., Zhu, Y. y Xu, J. F. (2023). Carbon Disclosure: A Legitimizing Tool or a Governance Tool? Evidence from Listed US Companies. *Journal of International Financial Management & Accounting*, *34*(1), 36-70.

Jizi, M. (2017). The Influence of Board Composition on Sustainable Development Disclosure. *Business Strategy and the Environment*, *26*(5), 640-655.

Khemakhem, H., Arroyo, P. y Montecinos, J. (2022). Gender Diversity on Board Committees and ESG Disclosure: Evidence from Canada. *Journal of Management and Governance*, 1-26 [en línea].

Kılıç, M. y Kuzey, C. (2019). The Effect of Corporate Governance on Carbon Emission Disclosures: Evidence from Turkey. *International Journal of Climate Change Strategies and Management*, *11*(1), 35-53.

Konadu, R., Ahinful, G. S., Boakye, D. J. y Elbardan, H. (2022). Board Gender Diversity, Environmental Innovation and Corporate Carbon Emissions. *Technological Forecasting and Social Change*, *174*, 121279.

KPMG (2023). Agilidad y eficiencia frente a la incertidumbre. Agenda de la Comisión de ESG para 2023. Board Leadership Center.

Krippendorff, K. (2004). Reliability in Content Analysis: Some Common Misconceptions and Recommendations. *Human Communication Research*, *30*(3), 411-433.

Krishnamurti, C. y Velayutham, E. (2018). The Influence of Board Committee Structures on Voluntary Disclosure of Greenhouse Gas Emissions: Australian Evidence. *Pacific-Basin Finance Journal*, *50*, 65-81.

Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de sociedades de capital aprobado por el Real Decreto 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética.

Liao, L., Luo, L. y Tang, Q. (2015). Gender Diversity, Board Independence, Environmental Committee and Greenhouse Gas Disclosure. *The British Accounting Review*, *47*(4), 409-424.

Liesen, A., Hoepner, A. G., Patten, D. M. y Figge, F. (2015). Does Stakeholder Pressure Influence Corporate GHG Emissions Reporting? Empirical Evidence from Europe. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *28*, 1047-1074.

Linsley, P. M., Shrives, P. J. y Crumpton, M. (2006). Risk Disclosure: An Exploratory Study of UK and Canadian Banks. *Journal of Banking Regulation*, *7*(3-4), 268-282.

Liu, C. (2018). Are Women Greener? Corporate Gender Diversity and Environmental Violations. *Journal of Corporate Finance*, *52*, 118-142.

Luo, L. y Tang, Q. (2021). Corporate Governance and Carbon Performance: Role of Carbon Strategy and Awareness of Climate Risk. *Accounting & Finance*, *61*(2), 2891-2934.

Maaloul, A. y Wegener, M. (2022). Mandatory versus Voluntary GHG Emissions Disclosures and Credit Risk. *Social and Environmental Accountability Journal*, *42*(1-2), 63-92.

Machado, B. A. A., Dias, L. C. P. y Fonseca, A. (2021). Transparency of Materiality Analysis in GRI-Based Sustainability Reports. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *28*(2), 570-580.

Mateo-Márquez, A. J., González-González, J. M. y Zamora-Ramírez, C. (2022). An Inter-

national Empirical Study of Greenwashing and Voluntary Carbon Disclosure. *Journal of Cleaner Production*, *363*, 132567.

Matsumura, E. M., Prakash, R. y Vera-Munoz, S. C. (2014). Firm-Value Effects of Carbon Emissions and Carbon Disclosures. *The Accounting Review*, *89*(2), 695-724.

Nuber, C. y Velte, P. (2021). Board Gender Diversity and Carbon Emissions: European Evidence on Curvilinear Relationships and Critical Mass. *Business Strategy and the Environment*, *30*(4), 1958-1992.

Peters, G. F. y Romi, A. M. (2014). Does the Voluntary Adoption of Corporate Governance Mechanisms Improve Environmental Risk Disclosures? Evidence from Greenhouse Gas Emission Accounting. *Journal of Business Ethics*, *125*(4), 637-666.

Pope, S., Peillex, J., El Ouadghiri, I. y Gomes, M. (2023). Floodlight or Spotlight? Public Attention and the Selective Disclosure of Environmental Information. *Journal of Management Studies* [en línea].

Post, J. E., Preston, L. E. y Sachs, S. (2002). Managing the Extended Enterprise: The New Stakeholder View. *California Management Review*, *45*(1), 6-28.

Prado-Lorenzo, J. M. y García-Sánchez, I. M. (2010). The Role of the Board of Directors in Disseminating Relevant Information on Greenhouse Gases. *Journal of Business Ethics*, *97*, 391-424.

Pucheta-Martínez, M. C. y Bel-Oms, I. (2019). What Have We Learnt about Board Gender Diversity as a Business Strategy? The Appointment of Board Subcommittees. *Business Strategy and the Environment*, *28*(2), 301-315.

PWC (2022). *Talento y diversidad en los consejos de administración*.

Ramón-Llorens, M. C., García-Meca, E. y Pucheta-Martínez, M. C. (2019). The Role of Human and Social Board Capital in Driving CSR Reporting. *Long Range Planning*, *52*(6), 101846.

Rankin, M., Windsor, C. y Wahyuni, D. (2011). An Investigation of Voluntary Corporate Greenhouse Gas Emissions Reporting in a Market Governance System: Australian Evidence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *24*(8), 1037-1070.

Román, C. C., Zorio-Grima, A. y Merello, P. (2021). Economic Development and CSR Assurance: Important Drivers for Carbon Reporting… Yet Inefficient Drivers for Carbon Management? *Technological Forecasting and Social Change*, *163*, 120424.

Ruiz-Lozano, M., Vicente-Lama, M. de, Tirado-Valencia, P. y Cordobes-Madueno, M. (2022). The Disclosure of the Materiality Process in Sustainability Reporting by Spanish State-Owned Enterprises. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *35*(2), 385-412.

Shui, X., Zhang, M. y Smart, P. (2023). Climate Change Disclosure and the Promise of Response-Ability and Transparency: A Synthesizing Framework and Future Research Agenda. *European Management Review*, *20*(1), 145-158.

Sutantoputra, A. (2022). Do Stakeholders' Demands Matter in Environmental Disclosure Practices? Evidence from Australia. *Journal of Management and Governance*, *26*(2), 449-478.

Tingbani, I., Chithambo, L., Tauringana, V. y Papanikolaou, N. (2020). Board Gender Diversity, Environmental Committee and Greenhouse Gas Voluntary Disclosures. *Business Strategy and the Environment*, *29*(6), 2194-2210.

Ullman, A. (1985). Data in Search of a Theory: A Critical Examination of the Relationship among Social Performance, Social Disclosure, and Economic Performance. *Academy of Management Review*, *10*(3), 540-577.

Velte, P., Stawinoga, M. y Lueg, R. (2020). Carbon Performance and Disclosure: A Systematic Review of Governance-Related Determinants and Financial Consequences. *Journal of Cleaner Production*, *254*, 120063.

Yunus, S., Elijido-Ten, E. y Abhayawansa, S. (2016). Determinants of Carbon Management Strategy Adoption: Evidence from Australia's Top 200 Publicly Listed Firms. *Managerial Auditing Journal*, *31*(2), 156-179.

Francisco Bravo Urquiza. Profesor titular del departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla. Su investigación se centra en la divulgación de información, el gobierno corporativo y la responsabilidad social corporativa. Ha participado en diversos proyectos de investigación financiados por el Ministerio de Economía y Competitividad, la Junta de Andalucía y ASEPUC. En el presente trabajo ha contribuido con la revisión de la literatura y con la discusión de los resultados y conclusiones. https://orcid.org/0000-0001-5217-8650

María Cristina Abad Navarro. Profesora titular del departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla. Su investigación se ha orientado al estudio de la divulgación de información y el gobierno corporativo, el análisis financiero y el análisis envolvente de datos (DEA). Ha participado en diversos proyectos de investigación financiados por el Ministerio de Economía y Competitividad, la Junta de Andalucía y ASEPUC. En el presente trabajo ha contribuido con la revisión de la literatura y la descripción de la metodología. https://orcid.org/0000-0002-0175-0984

María Dolores Alcaide Ruiz. Doctora por la Universidad de Sevilla (2022) y perteneciente al grupo de investigación SEJ-130: nuevos escenarios de la información contable desde 2018. Su investigación se ha orientado al estudio de la divulgación de información financiera y no financiera, lo que ha resultado en diferentes publicaciones en revistas de alto impacto. Además, ha participado en proyectos de investigación desarrollados por el ICAC, ASEPUC y la Cátedra de Responsabilidad Social de la Universidad de Sevilla, así como en diversos congresos nacionales e internacionales. En el presente trabajo ha contribuido con la elaboración de la muestra. https://orcid.org/0000-0002-7269-4326

Elena Moreno Ureba. Doctora por la Universidad de Sevilla (2022) e investigadora del grupo SEJ-130. Su línea de investigación se centra en el gobierno corporativo, la responsabilidad social corporativa y la divulgación de información. Ha participado en proyectos de investigación financiados por el ICAC, ASEPUC y la Cátedra de Responsabilidad Social de la Universidad de Sevilla. En el presente trabajo ha contribuido con la elaboración de la muestra. https://orcid.org/0000-0002-1389-3763

Nuria Reguera Alvarado. Profesora titular de la Universidad de Sevilla perteneciente al departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Su investigación se centra en el gobierno corporativo, la divulgación de información y la gestión del sector público. Ha participado en diversos proyectos de investigación financiados por distintos organismos como, por ejemplo, el Ministerio de Economía y Competitividad, la Junta de Andalucía y ASEPUC. En el presente trabajo ha contribuido con la elaboración de la muestra y el estudio empírico. https://orcid.org/0000-0001-9356-0012

ISSN: 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

La reclasificación de las inversiones inmobiliarias a existencias

Gabinete jurídico del CEF.-

Extracto

Aplicación práctica sobre el tratamiento contable de la reclasificación a existencias de un inmueble clasificado previamente como inversión inmobiliaria.

Recibido: 24-01-2024 / Aceptado: 24-01-2024 / Publicado: 05-02-2024

Las **inversiones inmobiliarias** son definidas por el Plan General de Contabilidad como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios distintos del alquiler, o bien para fines administrativos; o

b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa[1].

[1] Es importante tener en cuenta qué debe entenderse por poseer un inmueble para su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa. Recomendamos lectura de la Consulta 1 del BOICAC 96, de diciembre de 2013 (NFC049787).

© Centro de Estudios Financieros (05-02-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

Los terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se calificarán como **inversión inmobiliaria**. Asimismo, los inmuebles que estén en proceso de construcción o mejora para su uso futuro como inversiones inmobiliarias se calificarán como tales.

Cuando nos encontremos ante un inmueble que se destina tanto para la generación de plusvalías o rentas como para la producción o suministro de bienes o servicios, incluyendo su utilización para fines administrativos, se aplicarán de forma separada los criterios establecidos en las normas primera a cuarta inclusive de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliaria y en la norma quinta siempre que los distintos componentes puedan ser vendidos de forma independiente. En caso contrario, el inmueble solo podrá calificarse como inversión inmobiliaria cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

La prestación de servicios complementarios a los ocupantes de un inmueble no impedirá su tratamiento como inversión inmobiliaria en la medida en que dichos servicios puedan ser calificados como poco significativos en relación con el contrato global.

Las inversiones inmobiliarias se registran y valoran siguiendo los criterios establecidos para el inmovilizado material. Cuando cambia la función que desempeña el inmueble en la empresa deberá modificarse su clasificación inicial de acuerdo con las siguientes reglas:

- Reclasificación de inversiones inmobiliarias al inmovilizado material. La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa comience a utilizar el inmueble en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.
- Reclasificación de inversiones inmobiliarias a existencias. La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa inicie una obra encaminada a producir una transformación sustancial del inmueble con la intención de venderlo. Si se decide enajenar o disponer por otra vía del inmueble, sin llevar a cabo una obra sustancial con carácter previo, el inmueble se seguirá considerando una inversión inmobiliaria. Asimismo, si la entidad inicia una obra sobre una inversión inmobiliaria que no tiene por objeto el cambio de la utilidad o función desempeñada por el activo, no procederá su reclasificación durante la nueva etapa de desarrollo.
- Reclasificación de inmovilizado material a inversiones inmobiliarias. La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa deje de utilizar el inmueble en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos y se destine a obtener rentas, plusvalías o ambas.

- Reclasificación de existencias a inversiones inmobiliarias. En aquellos casos en que la venta de inmuebles forme parte de la actividad ordinaria de la empresa, los inmuebles que formen parte de las existencias se consideran inversiones inmobiliarias cuando sean objeto de arrendamiento operativo.

Vamos a ver a continuación un ejemplo de reclasificación de inversiones inmobiliarias a existencias.

Ejemplo

Se dispone de la siguiente información de la sociedad X al inicio del ejercicio 20X0:

220, «Inversiones en terrenos»	300.000
221, «Inversiones en construcciones»	540.000
282, «Amortización acumulada de las inversiones en construcciones» ..... [(540.000/30 años) x 10 años]	(180.000)

El 1 de abril de 20X0 decide iniciar una reforma integral del piso con la intención de ponerlo a la venta. La reforma va a durar 6 meses y el presupuesto asciende a 310.000 euros más el 10 %.

El 1 de octubre de 20X0 empieza a promocionar la venta del piso en varias agencias por 925.000 euros y el 15 de diciembre se produce la venta por 1.150.000 euros más el 10 % de IVA, siendo los costes de la agencia de 43.000 euros más el 21 % de IVA.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores sabiendo que la sociedad X no se dedica al negocio inmobiliario.

Solución

En primer lugar, debemos amortizar el inmueble por el periodo que media desde enero hasta el 1 de abril que es cuando la sociedad decide iniciar la reforma para poder poner a la venta el edificio.

1 de abril de 20X0

Por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias [(540.000/30 años) × 3/12]	4.500	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias		4.500

A continuación, se reclasifica el inmueble a existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	655.500	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias (180.000 + 4.500)	184.500	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		300.000
221	Inversiones en construcciones		540.000

30 de abril a 30 de septiembre de 20X0

Por el coste de la reforma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
607	Trabajos realizados por otras empresas	310.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (10 %)	31.000	
400	Proveedores		341.000

1 de octubre de 20X0

Por la incorporación de los costes de la reforma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	310.000	

▶

Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
610	Variación de existencias de mercaderías		310.000

15 de diciembre de 20X0

Por la venta del piso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	1.265.000	
700	Venta de mercaderías		1.150.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (10 %)		115.000

Por la baja de existencias y traspaso a gasto del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias	965.500	
300	Mercaderías (655.500 + 310.000)		965.500

El margen de la venta se incorpora a la actividad habitual, ya que forma parte de los epígrafes 1 y 4 del formato de cuenta de pérdidas y ganancias:

1. Importe neto de la cifra de negocios

700, «Venta de mercaderías» 1.150.000

4. Aprovisionamientos

610, «Variación de existencias de mercaderías» ..... (965.500)

Margen bruto 184.500

Los gastos de la agencia inmobiliaria se imputan al subgrupo 62 al incluir el resultado dentro de la actividad principal.

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	43.000	

▶

Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
472	Hacienda Pública, IVA soportado (43.000 × 21 %)	9.030	
410	Acreedores por prestación de servicios		52.030

Para más información sobre este tipo de reclasificaciones podemos acudir a la Consulta 2 del BOICAC 118, de julio de 2019 (NFC072227).

ISSN: 2695-6896 | ISSN-e: 2792-8306

Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado (España)

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 14 de febrero de 2023 [BOE de 20 de febrero]).

Sumario

Caso 1. **Contabilidad de sociedades.** Beneficio distribuible y aplicación del resultado.

Caso 2. **Contabilidad financiera.** Venta con arrendamiento financiero posterior.

Caso 3. **Contabilidad de sociedades.** Compra de una rama de actividad.

Caso 4. **Contabilidad financiera.** Deterioro de valor de créditos comerciales. Amortización de maquinaria. Impuestos diferidos.

Publicado: 05-02-2024

© Centro de Estudios Financieros (05-02-2024)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

Caso práctico núm. 1

Contabilidad de sociedades

La sociedad DDD, SA tiene su capital social totalmente desembolsado y formado por dos emisiones, que son:

- Capital social ordinario, 3.600 acciones de 50 um nominales.
- Capital social sin voto, 400 acciones de 50 um nominales, que reciben un dividendo obligatorio de 10 um por acción cada año y tienen derecho, además, al mismo dividendo que se acuerde para el capital ordinario.

Además del capital social, las cuentas de patrimonio neto de la sociedad a 31 de diciembre de 20X0, antes de hacer la propuesta de aplicación del resultado, son las siguientes:

- Reserva legal por 25.000 um.
- Resultados negativos de ejercicios anteriores por 35.000 um.
- Reservas voluntarias por 8.000 um.
- Resultado del ejercicio por 30.000 um (los dividendos obligatorios por 4.000 um figuran ya como gastos financieros al calcular este saldo).

En el activo del balance de situación figura una partida de gastos de I+D por 10.000 um.

Trabajo a realizar:

1.1. Calcular el beneficio distribuible, así como importe máximo de los dividendos ordinarios que pueden repartirse a cada una de las 4.000 acciones en este ejercicio, teniendo en cuenta las dotaciones obligatorias a la reserva legal y el test del balance establecido

en el artículo 273 de la Ley de Sociedades de Capital, por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio (el patrimonio neto mercantil tras el reparto no puede ser menor que el capital social a efectos mercantiles más los gastos de I+D).

1.2. Contabilizar la aplicación del resultado del ejercicio, sabiendo que el acuerdo de la empresa es repartir todo el beneficio distribuible (neto ya de los dividendos obligatorios), de la siguiente manera:

- Se compensarán, en la medida de lo posible, los resultados negativos de ejercicios anteriores.
- Se pagará un dividendo por acción que sea un número entero, dejando lo sobrante como remanente para su utilización en el futuro.

1.3. Contabilizar la aplicación del resultado anterior en el supuesto de que los socios ordinarios, tras aprobarse el reparto, decidiesen recibir el dividendo en acciones, que se emitirían a la par, para lo cual la empresa convertiría en capital el importe de los dividendos a pagar a esta clase de acciones.

Solución

Apartado 1.1

El concepto de beneficio distribuible se establece en el artículo 3 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (RICAC 2019), en los siguientes términos:

> Beneficio distribuible: es el agregado del resultado del ejercicio, de acuerdo con el balance aprobado, y los siguientes ajustes:
>
> a) Positivos.
>
> 1.º Las reservas de libre disposición, y
>
> La prima de emisión y la prima de asunción constituyen patrimonio aportado que puede ser objeto de recuperación por los socios, en los mismos términos que las reservas de libre disposición, y las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9.
>
> 2.º El remanente.

A los exclusivos efectos de cuantificar el beneficio distribuible, el resultado del ejercicio deberá incrementarse en el importe de los gastos financieros contabilizados al cierre del periodo en concepto de dividendo mínimo o preferente.

b) Negativos.

1.º Los resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, el exceso de estos resultados sobre los ajustes positivos solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes, y

2.º La parte del resultado del ejercicio en que deba dotarse la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

Determinación del beneficio distribuible:

Resultado del ejercicio	30.000
+ Gastos financieros por dividendo mínimo o preferente	+4.000
= Resultado mercantil	**34.000**
Ajustes positivos	0
+ Reservas de libre disposición y remanente: Reservas voluntarias = 8.000 euros.	8.000
– Resultados negativos de ejercicios anteriores que puedan ser compensados con las reservas disponibles: Resultados negativos ejercicios anteriores = 35.000 euros.	–8.000
Ajustes negativos	–2.000
– Resultados negativos de ejercicios anteriores que no hayan podido ser compensados con los ajustes positivos en la parte que excedan del saldo de las reservas indisponibles: Reserva legal = 25.000 euros. Resultados negativos ejercicios anteriores no compensados con reservas disponibles = = 35.000 – 8.000 = 27.000 euros.	
Beneficio a distribuir	**32.000**
– Dotación a reserva legal (art. 274 TRLSC): • 20 % capital social = 20 % × 200.000 = 40.000 euros. • Reserva legal a dotar = 10 % resultado mercantil = 10 % × 34.000 = 3.400 euros.	–3.400

▶

◀

– Valor contable gastos I+D	–10.000
Beneficio distribuible	**18.600**
– Dividendo mínimo de las acciones sin voto	–4.000
Dividendo ordinario	**14.600**

Teniendo en cuenta que existe beneficio distribuible, habrá que comprobar los requisitos del artículo 273 del TRLSC, para ver si efectivamente la sociedad puede repartir dividendos:

1. Test de balance

Capital social (3.600 × 50) Nota: suponemos a efectos de la solución, que las acciones sin voto se han contabilizado como pasivo financiero	180.000
Reserva legal	25.000
Reservas voluntarias	8.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	–35.000
Resultado del ejercicio	30.000
Patrimonio neto contable	**208.000**
+ Capital social suscrito no exigido	0
+ Nominal y prima de emisión del capital social suscrito registrado contablemente como pasivo (400 × 50)	+20.000
+/– Ajustes por operaciones de cobertura	0
– Beneficios imputados directamente al patrimonio neto	0
Patrimonio neto a efectos de la distribución de beneficios	**228.000**

- Patrimonio neto (228.000) > Capital social escriturado (200.000).
- Diferencia: 28.000 euros. **Se cumple el requisito.**

2. Dotación de reservas voluntarias por gastos de I+D

- Reservas disponibles efectivas dotadas 0
- Gastos de I+D activo balance 10.000
- Reservas voluntarias a dotar si se quiere repartir dividendos 10.000

Dividendo ordinario máximo por acción = 14.600/4.000 acciones = 3,65 euros/acción

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
112	Reserva legal		3.400
113	Reservas voluntarias		12.000
526	Dividendo activo a pagar		14.600

Con esta aplicación del resultado, el patrimonio neto quedaría:

Capital social (3.600 × 50)	180.000
Reserva legal	28.400 (25.000 + 3.400)
Reservas voluntarias	20.000 (8.000 + 12.000)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	–35.000
Resultado del ejercicio	0
Patrimonio neto contable	**193.400**
+ Capital social suscrito no exigido	0
+ Nominal y prima de emisión del capital social suscrito registrado contablemente como pasivo (400 × 50)	+20.000
+/– Ajustes por operaciones de cobertura	0
– Beneficios imputados directamente al patrimonio neto Ajustes de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados	0
Patrimonio neto a efectos de la distribución de beneficios	**213.400**

Apartado 1.2

Según el análisis expuesto en el apartado 1.1, el resultado del ejercicio neto de los dividendos obligatorios (30.000 €), se tendría que distribuir de la siguiente forma:

- La reserva legal a dotar sería 3.400 euros.
- Las reservas voluntarias de dotación obligatoria para compensar los gastos de I+D son 10.000 euros.
- Dividendo ordinario máximo por acción = 14.600/4.000 acciones = 3,65 euros/acción.
- Establece el enunciado que acuerda repartir un dividendo máximo que sea un número entero => 4.000 acciones × 3 dividendos = 12.000 euros.
- Remanente => la parte no entera del dividendo = 0,65 × 4.000 acciones = 2.600 euros.
- Pérdidas a compensar = 30.000 – 3.400 – 10.000 – 12.000 – 2.600 = 2.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	30.000	
112	Reserva legal		3.400
113	Reservas voluntarias		10.000
120	Remanente		2.600
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		2.000
526	Dividendo activo a pagar		12.000

Apartado 1.3

- Importe a emitir [Dividendo acordado para los socios ordinarios (3.600 acciones × 3)] ..... 10.800 euros
- Valor de emisión (a la par) ..... 50 euros/acción
- Número de acciones a emitir (10.800/50) ..... 216 acciones

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	10.800	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		10.800

Por la suscripción de las acciones (conversión en capital del dividendo a pagar):

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	10.800	
190	Acciones emitidas		10.800

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	10.800	
100	Capital social		10.800

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La empresa CCC tiene un vehículo que utiliza para el transporte del personal, que tuvo un precio de adquisición de 60.000 um y está amortizado en su 25 %, que es también el porcentaje de amortización anual durante sus cuatro años de vida útil.

Con el fin de obtener liquidez para financiar otras adquisiciones de inmovilizado, ha concluido el 30 de junio de 20X0 un acuerdo de venta con arrendamiento posterior con una entidad de financiación, que le ofrece comprar el activo por 40.000 um y luego alquilárselo por los 3 años de vida útil restante. Tras ese periodo, el valor residual del elemento será nulo.

El compromiso de la empresa CCC es pagar como alquileres tres cuotas anuales prepagables de 13.800 um, la primera de las cuales se satisfará en el momento de concluir el acuerdo, con lo que el préstamo será por el importe neto que resulte de la diferencia entre el precio de venta y el importe de la primera cuota. La última cuota, que vence el 30 de junio de 20X2, es el precio de la opción de venta al arrendatario del vehículo.

Además, debe tenerse en cuenta que los gastos de formalización de los pasivos que ha tenido que afrontar CCC han sido de 1.925 um.

Trabajo a realizar (supóngase una tasa de IVA del 21%):

2.1. Contabilizar la operación de venta con arrendamiento posterior, incluyendo el pago de la primera cuota que vence el 30 de junio de 20X0 (puede consignarse el efectivo neto).

2.2. Determinar la tasa efectiva de interés de la financiación recibida, construyendo la tabla que represente la evolución del coste amortizado en los dos años de vigencia.

2.3. Asientos que se deben realizar a 31 de diciembre de 20X0, incluyendo las periodificaciones y reclasificaciones, así como la depreciación que, en su caso, corresponda al vehículo en el ejercicio.

Solución

Datos contables del elemento de transporte en la fecha de la venta:

- 218, «Elementos de transporte» ..... 60.000 euros
- 2818, «Amortización acumulada» (60.000 × 25 %) ..... 15.000 euros
- Vida útil ..... 4 años

Flujos de efectivo derivados del acuerdo de venta con arrendamiento financiero posterior:

Flujos de efectivo	30-6-20X0	30-6-20X1	30-6-20X2
Cobros	40.000	–	–
Pagos	–13.800 –1.925	–13.800	–13.800
Total	**+24.275**	**–13.800**	**–13.800**

Apartados 2.1 y 2.2

Resolveremos estos dos primeros puntos del enunciado:

- Coste amortizado inicial = 24.275 euros.
- Flujos de efectivo contractuales = 2 pagos de 13.800 euros.

- Determinación del tipo de interés efectivo (Tie):

$$24.275 = 13.800 \times a_{2;tie}$$

$$Tie = 9{,}0022303\ \%$$

- Cuadro de coste amortizado:

Fecha	Interés	Pago	Amortización	Coste amortizado
1-7-20X0	–	13.800	–13.800	24.275
1-7-20X1	2.185,29	13.800	–11.614,70	12.660,29
1-7-20X2	1.139,70	13.800	–12.660,29	0

30-6-20X0

Por la venta con arrendamiento financiero posterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (40.000 × 1,21 – 1.925)	46.475	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		12.660,30
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		25.414,70
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 % × 40.000)		8.400

Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	13.800	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 % × 13.800)	2.898	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		16.698

Apartado 2.3

31-12-20X0

Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (2.185,29 × 6/12)	1.092,65	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.092,65

Por la amortización del vehículo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (25 % × 60.000)	15.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		15.000

Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

Una sociedad FFF, SA compró a comienzos de 20X0 una rama de actividad, compuesta por ciertos activos y pasivos que cumplían la definición de negocio, a otra empresa del mismo sector. Los expertos designados para fijar el precio de una forma objetiva estimaron que los flujos de efectivo del negocio serían de 24.000 euros en el año corriente (20X0) y crecerían al 2 % de forma indefinida. La tasa de descuento utilizada, equivalente al coste de capital de FFF, fue del 10 %.

Los elementos de activo y pasivo identificables adquiridos están en la tabla que se recoge a continuación, donde también se consigna su valor contable neto, en el caso de que estuvieran contabilizados en la empresa vendedora, así como su valor razonable o la forma de calcularlo.

Elemento	Perteneciente al	Valor contable neto	Valor razonable
Inmovilizado material	Activo	250.000	310.000

Elemento	Perteneciente al	Valor contable neto	Valor razonable
◀			
Patente	Activo	No registrada	Puede generar una renta de 1.500 um por año, prepagable, durante los próximos 5 años
Existencias	Activo	65.000	50.000
Deudores comerciales	Activo	70.000	70.000
Acreedores comerciales	Pasivo	35.000	35.000
Préstamos a largo plazo	Pasivo	100.000	105.000

El valor razonable de la patente se debe calcular utilizando la tasa de descuento anterior de los flujos de efectivo de FFF más una prima de riesgo del 2,59 %, para reflejar eventualidad de obsolescencia de la tecnología en que está basada.

Los valores contables netos son también las bases fiscales de los elementos. Para evaluar las diferencias temporarias se tendrá en cuenta que la tasa impositiva vigente es del 25 %.

El coste de la compra del negocio fue satisfecho con acciones de la sociedad adquirente, que emitió 25.000 acciones de 10 um de nominal, cuyo valor de mercado era de 300.000 um.

Trabajo a realizar:

3.1. Suponiendo que la empresa vendedora es una entidad ajena al grupo de FFF, contabilizar a 1 de enero de 20X0 la adquisición realizada en su diario, poniendo de manifiesto la diferencia de combinación.

3.2. Si en el transcurso de 20X0 se puso de manifiesto que el inmovilizado material tenía cuando fue comprado determinados defectos, que no se identificaron al realizar la revisión previa de valores (diligencia debida) que se practicó, de forma que su valor razonable debió ser aumentado en 22.000 um, contabilizar este hecho en las cuentas de FFF.

3.3. Suponiendo que la empresa vendedora es una entidad dependiente del grupo FFF, y que el precio se pagó en metálico, contabilizar la adquisición realizada, justificando el tratamiento contable de la diferencia entre el valor razonable neto comprado y el precio satisfecho a la entidad vendedora.

Solución

Determinación del valor razonable del negocio adquirido:

El valor razonable se puede determinar como el valor actual de los flujos de efectivo estimados futuros, C/(1 + i – q) = 24.000/(1,10 – 1,02) = 300.000 euros.

Apartado 3.1

Se trata de una adquisición de un negocio, que contablemente se trata como una combinación de negocios entre sociedades que no forman parte del mismo grupo, por lo que será de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 19.ª del Plan General de Contabilidad (PGC), y, por tanto, el método de adquisición.

Asimismo, será aplicable el régimen especial del impuesto sobre sociedades.

Aplicación del método de adquisición:

1. Determinación de la sociedad adquirente

En aplicación de la NRV 19.ª del PGC, se presume que la sociedad adquirente es la sociedad que entrega la contraprestación a cambio del negocio adquirido. Por ello, y teniendo en cuenta los datos que aporta el enunciado, debemos suponer que la sociedad adquirente contable será FFF, al cumplirse la regla general.

2. Determinación de la fecha de adquisición

La fecha de adquisición será la fecha de la toma de control, entendiendo por ella la fecha de celebración de la junta de accionistas de la sociedad adquirida en la que se apruebe la operación, o una fecha posterior, si se acuerda expresamente.

En nuestro supuesto, tomaremos como fecha de adquisición el 1 de enero de 20X0.

3. Determinación del valor razonable de los activos identificables y pasivos asumidos

- Patrimonio contable ..... 250.000 euros
- Ajustes a valor razonable (VR) ..... +34.500 euros

Inmovilizado material

- Plusvalía del inmovilizado material ..... +60.000 euros
- Efecto impositivo de la plusvalía (25 % × 60.000) ..... –15.000 euros

Patente

- Patente ($1.500 \times \ddot{a}_{5;12,59\,\%}$) ..... +6.000 euros

  i (10 % + 2,59 %) ..... 12,59 %
- Efecto impositivo de la plusvalía (25 % × 6.000) ..... –1.500 euros

Existencias

- Minusvalía de las existencias ..... –15.000 euros
- Efecto fiscal de la minusvalía (25 % × 15.000) ..... +3.750 euros

Deudas a largo plazo

- Minusvalía del préstamo a largo plazo ..... –5.000 euros
- Efecto fiscal de la minusvalía (25 % × 5.000) ..... +1.250 euros

Valor razonable de activos identificables y pasivos asumidos = 284.500 euros

4. Determinación del coste de la combinación de negocios

Valor razonable de la contraprestación entregada: 300.000 euros

5. Determinación del fondo de comercio

- Coste de la combinación de negocios ..... 300.000 euros
- Valor razonable de activos identificables y pasivos asumidos .... 284.500 euros
- Fondo de comercio ..... 15.500 euros

Contabilidad de FFF

Por la recepción de los activos y pasivos del negocio adquirido por su valor razonable en la fecha de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio	15.500	
21-	Inmovilizado material	310.000	
203	Patente	6.000	
300	Mercaderías	50.000	
440	Deudores	70.000	
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles – minusvalía mercaderías (25 % × 15.000)	3.750	
47402	Activos por diferencias temporarias deducibles – minusvalía deudas a largo plazo (25 % × 5.000)	1.250	
410	Acreedores		35.000
171	Deudas a largo plazo		105.000
4791	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía inmovilizado material (25 % × 60.000)		15.000
4792	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía patente (25 % × 6.000)		1.500
5532	Socios de la sociedad escindida		300.000

Por la entrega de la contraprestación a los socios de la sociedad escindida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de la sociedad escindida	300.000	
100	Capital social (25.000 accs. × 10)		250.000
110	Prima de emisión		50.000

Apartado 3.2

En este apartado será de aplicación la NRV 19.ª del PGC, apartado 2.6, «Contabilidad provisional»:

Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial (en adelante, periodo de valoración). Dicho periodo en ningún caso será superior a un año desde la fecha de adquisición.

En cualquier caso, los ajustes a los valores provisionales únicamente incorporarán información relativa a los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que, de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos en dicha fecha.

Los ajustes que se reconozcan para completar la contabilización inicial se realizarán de forma retroactiva, es decir, de forma tal que los valores resultantes sean los que se derivarían de haber tenido inicialmente la información que se incorpora. Por lo tanto:

a) Los ajustes al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos se considerarán realizados en la fecha de adquisición.

b) El valor del fondo de comercio o de la diferencia negativa se corregirá, con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al ajuste que se realiza al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos o al coste de la combinación.

c) La información comparativa incorporará los ajustes.

La valoración definitiva se ha realizado dentro del periodo de contabilidad provisional, un año a partir de la fecha de la combinación.

Ajustes a realizar, con efectos retroactivos a 1 de enero de 20X0:

	Valoración definitiva	Diferencia
Inmovilizado material	+22.000	Aumento: 22.000
Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía del inmovilizado material	25 % × 22.000 = 5.500	Aumento: 5.500
Variación en el fondo de comercio		Disminución: –16.500

Como el valor del fondo de comercio reconocido es de 15.500 euros, este ajuste implicaría dar de baja el fondo de comercio reconocido, y reconocer una diferencia negativa de combinación de negocios (DNCN) por 1.000 euros.

A este respecto, la NRV 19.ª del PGC, en su apartado 2.5, «Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa», establece:

> En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.
>
> No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada.

En nuestro supuesto contamos con los siguientes valores:

- DNCN: 1.000 euros.
- Plusvalía imputable a la patente (suponemos a efectos de la solución que no tiene mercado activo): 6.000 euros.
  - La empresa no reconocerá el ingreso por la DNCN, disminuyendo el valor por el que ha reconocido la patente en 1.000 euros.
- Ajuste en la plusvalía a reconocer derivada de la patente, en cumplimiento del apartado 2.5 de la NRV 19.ª del PGC, plusvalía neta de 1.000 euros.
- Plusvalía bruta = 1.000 = 75 % valoración. Valoración = 1.333,33 euros.

Por la contabilización del ajuste a valores definitivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material	22.000	
4792	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía patente (25 % × 1.333,33)	333,33	
4791	Pasivos por diferencias temporarias imponibles – plusvalía del inmovilizado material		5.500
203	Patente		1.333,33
204	Fondo de comercio		15.500

- Valor contable del fondo de comercio ..... 0 euros
- Valor contable de la patente (6.000 – 1.333,33) ..... 4.666,67 euros

Apartado 3.3

En este caso, al tratarse de empresas del mismo grupo, sería de aplicación la NRV 21.ª del PGC, que en su apartado segundo señala que los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por los valores contables incluidos en las cuentas anuales consolidadas. En el caso de fusión, la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios de esta norma, se contabilizará en una partida de reservas.

En defecto de valores consolidados, los elementos se valorarán por los valores contables previos a la fusión.

Contabilidad de FFF

Por la recepción de los activos y pasivos del negocio adquirido por su valor contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material	250.000	
300	Mercaderías	65.000	
440	Deudores	70.000	
410	Acreedores		35.000
171	Deudas a largo plazo		100.000
5532	Socios de la sociedad escindida		250.000

Por la entrega de la contraprestación a los socios de la sociedad escindida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de la sociedad escindida	250.000	
113	Reservas voluntarias	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

La empresa HHH ha tenido, durante el ejercicio 20X0, unos ingresos de 400.000 um y unos gastos corrientes de 312.000 um. Para completar el cálculo del resultado solo falta calcular y cargar los gastos por la variación del deterioro de las cuentas por cobrar y por la depreciación de la maquinaria, además del gasto por el impuesto sobre beneficios de sociedades, cuya tasa nominal es el 25 %.

Por lo que se refiere al deterioro del valor de los créditos contra clientes, la empresa utiliza una matriz de impagos para estimar el deterioro implícito en los saldos al cierre, cuyo cálculo se hace como un porcentaje diferente que aumenta en función de la demora que los cobros tengan sobre el vencimiento pactado, según se puede ver en la siguiente tabla:

Demora	Saldo inicial	Saldo final	% de incobro estimado
Saldos no vencidos	200.000	220.000	0 %
Demora de hasta 180 días	80.000	100.000	20 %
Demora de más de 180 días	20.000	30.000	50 %
Total	**300.000**	**350.000**	

Al calcular la base imponible solo se pueden deducir los saldos que se encuentre impagados por más de 180 días, ya que el resto del deterioro no es deducible.

Por lo que se refiere a la depreciación del inmovilizado, la empresa alquila los edificios, cuyo coste está incluido en la cifra de gastos corrientes dada al comienzo, por lo que solo tiene en propiedad la maquinaria.

La maquinaria costó 150.000 um hace ahora 2 años. La depreciación a efectos contables es lineal en 5 años, sin valor residual, pero la amortización que se está deduciendo de la base imponible sigue el método de los números dígitos decrecientes.

Trabajo a realizar:

4.1. Calcular el cargo o abono a la cuenta de pérdidas y ganancias por variación del deterioro en el ejercicio, así como el importe que del mismo es computable a efectos

fiscales. En consecuencia, calcular la variación del saldo que corresponda por impuestos diferidos.

4.2. Calcular la depreciación que se cargará al resultado contable y el importe que será deducible de la base imponible. En consecuencia, calcular la variación del saldo que corresponda por impuestos diferidos.

4.3. Determinar el importe del gasto por el impuesto sobre beneficios de sociedades, así como su descomposición entre impuesto corriente y diferido, en el supuesto de que no hay más diferencias que las que aparecen en el enunciado.

4.4. Contabilizar los tres gastos anteriores en el diario de la empresa HHH, a 31 de diciembre de 20X0.

Solución

Apartado 4.1

Determinación del deterioro estimado para el ejercicio 20X0:

Demora	Saldo final	% de incobro estimado	Deterioro estimado
Saldos no vencidos	220.000	0 %	0
Demora de hasta 180 días	100.000	20 %	20.000 (20 % × 100.000)
Demora de más de 180 días	30.000	50 %	15.000 (50 % × 30.000)
Total	**350.000**		**35.000**

Según establece el enunciado, al calcular la base imponible solo se pueden deducir los saldos que se encuentre impagados por más de 180 días, ya que el resto del deterioro no es deducible. De este modo, tendremos en el ejercicio una diferencia temporaria deducible en origen:

- Gasto contable (694) ..... –35.000 euros
- Gasto fiscalmente deducible ..... –15.000 euros
- Diferencia temporaria deducible ..... +20.000 euros

Por otra parte, debemos suponer que en el ejercicio anterior dotó deterioro conforme a la misma matriz de impagos, habiendo dotado el deterioro que se muestra a continuación:

Demora	Saldo inicial	% de incobro estimado	Deterioro estimado
Saldos no vencidos	200.000	0 %	0
Demora de hasta 180 días	80.000	20 %	16.000 (20 % × 80.000)
Demora de más de 180 días	20.000	50 %	10.000 (50 % × 20.000)
Total	**300.000**		**26.000**

De este modo, el impacto del deterioro en el impuesto sobre sociedades del ejercicio anterior habrá sido:

- Gasto contable (694) ..... –26.000 euros
- Gasto fiscalmente deducible ..... –10.000 euros
- Diferencia temporaria deducible ..... +16.000 euros

La citada diferencia habrá revertido en el ejercicio 20X0, al haber revertido el deterioro dotado en el ejercicio anterior tanto desde el punto de vista contable, como desde el punto de vista fiscal. Así, el impacto de la reversión del deterioro en el impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X0 habrá sido:

- Ingreso contable (794) ..... +26.000 euros
- Ingreso fiscalmente imponible ..... +10.000 euros
- Diferencia temporaria deducible en reversión ..... –16.000 euros

Apartado 4.2

- Gasto contable: amortización lineal (150.000/5) ..... –30.000 euros
- Gasto fiscalmente deducible: amortización números dígitos decrecientes (150.000/15 × 4) ..... –40.000 euros
- Diferencia temporaria imponible ..... –10.000 euros

Apartado 4.3

Determinación del resultado contable antes de impuestos (RCAI):

Ingresos	+400.000
Gastos	–312.000
Pérdidas por deterioro de créditos comerciales	–35.000
Reversión del deterioro de créditos comerciales	+26.000
Amortización del inmovilizado	–30.000
Resultado contable antes de impuestos (RCAI)	**49.000**

Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 20X0:

Resultado contable		49.000
Ajustes:		–6.000
• DTD	+20.000 euros	
• DTD®	–16.000 euros	
• DTI	–10.000 euros	
Resultado fiscal		43.000
– Bases imponibles negativas ejercicios anteriores		–
Base imponible		43.000
Tipo de gravamen		25 %
Cuota íntegra		10.750
– Deducciones y bonificaciones		–
Cuota líquida		10.750
– Retenciones y pagos a cuenta		–
Cuota diferencial		**10.750**

Apartado 4.4

Por la dotación del deterioro de créditos por operaciones comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	35.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		35.000

Por la reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	26.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		26.000

Por la amortización del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	30.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		30.000

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	10.750	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre beneficios		10.750

Por el impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria deducible relativa al deterioro de créditos comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (25 % × 20.000)	5.000	
6301	Impuesto diferido		5.000

Por el impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria deducible en reversión, relativa a la reversión del deterioro de créditos comerciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.000	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (25 % × 16.000)		4.000

Por el impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria imponible relativa a la amortización del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25 % × 10.000)		2.500

CEF.-

Más de
28.000 opositores
aprobados gracias
al #MétodoCEF.-

Sí

puedo

Preparamos el acceso a:

- Administración General
- Administración Local
- Banco de España
- Comunidades Autónomas
- Cuerpos de Informática
- Empleo y Seguridad Social
- Ministerio de Hacienda
- Ministerio de Justicia
- Ministerio del Interior
- Unión Europea

Presencial | Telepresencial | Online

Consulta www.cef.es y descubre el #MétodoCEF.-

udima

La Universidad online más cercana

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