

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 493 | Abril 2024

ISSN: 2695-6896

El elemento intencional en la responsabilidad solidaria por ocultación

Pilar Álvarez Barbeito

Interposición de sociedades

Javier Bas Soria y Tomás Payá Martínez

Impugnación de sanción derivada de liquidación firme

Nuria Puebla Agramunt

Avatares en la liquidación de la consolidación del dominio

Fernando Martín Barahona

Límites a la aportación de pruebas en la vía revisora administrativa

Ana Belén Prósper Almagro

Construyendo resiliencia social en entornos de guerra: el caso de Ucrania

Francisco Javier Forcadell Martínez, Álvaro Méndez, Fernando Úbeda Mellina y Kateryna Horiachkot

Tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción

Carlos Calderero Parlange

Si sabes

lo que quieres,

ha llegado el momento

de lograrlo.

Ahora

S



Contabilidad y Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

INICIO ABRIL 2024

- Consolidación de Estados Financieros
- Contabilidad Avanzada
- Contabilidad Fiscal: Impuesto sobre Sociedades e IVA
- Contabilidad para Asesores Fiscales – Introducción a la Contabilidad Financiera
- Contabilidad Práctica
- Excel aplicado a la Gestión Empresarial y Financiera
- Finanzas para no Financieros
- Gestoría Fiscal, Laboral y Contable
- M&A, Reestructuraciones y Operaciones Societarias
- Modelización Financiera

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 493 | Abril 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 Viguera. 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.

Todos los derechos reservados.

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

Sumario

Tributación

Estudios

La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional	5-30
<i>Joint and several liability derived from collaboration in the concealment of assets from the Administration: special reference to the intentional element</i>	
Pilar Álvarez Barbeito	
Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas	31-92
<i>Interposition of companies for the development of personal activities by individuals</i>	
Javier Bas Soria y Tomás Payá Martínez	

Análisis doctrinal y jurisprudencial

Impugnación de sanción derivada de liquidación firme. (Análisis de la STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 1512/2022)	93-102
Nuria Puebla Agramunt	
Bonificaciones o deducciones en la consolidación del dominio en el nudo propietario. (Análisis de la STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022)	103-114
Fernando Martín Barahona	
Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad. (Análisis de la RTEAC de 30 de octubre de 2023, RG 8923/2022)	115-124
Ana Belén Prósper Almagro	

Contabilidad

Estudios

Construyendo resiliencia social en entornos de guerra: el caso de Ucrania	125-162
<i>Building social resilience in wartime environments: the case of Ukraine</i>	
Francisco Javier Forcadell Martínez, Álvaro Méndez, Fernando Úbeda Mellina y Kateryna Horiachkot	

Análisis doctrinal

Tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción. (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 134, de junio de 2023)	163-166
Carlos Calderero Parlange	

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre)	167-168
Adrián Andrés Casla	

@ | 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>



La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña (España)*

pilar.alvarez@udc.es | <https://orcid.org/0000-0001-5921-4482>

Extracto

Este trabajo aborda algunas cuestiones controvertidas que plantea en la práctica el supuesto especial de responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria –norma que regula la responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes y derechos con el fin de impedir la actuación recaudatoria de la Administración–. En particular, se analiza tanto el elemento intencional de la conducta del responsable como el momento en el que dicha conducta ha de realizarse para considerar que con ella se ha frustrado la actuación recaudatoria de la Administración, ya que ambos aspectos son especialmente conflictivos.

Palabras clave: responsabilidad solidaria; ocultación de bienes; transmisión de bienes; causante; colaborador; recaudación tributaria; elemento intencional.

Recibido: 31-08-2023 / Aceptado: 02-10-2023 / Revisado: 04-03-2024 / Publicado (en avance *online*): 18-03-2024

Cómo citar: Álvarez Barbeito, P. (2024). La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 493, 5-30. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19377>



Joint and several liability derived from collaboration in the concealment of assets from the Administration: special reference to the intentional element

Pilar Álvarez Barbeito

Abstract

This paper addresses some controversial issues raised in practice by the special case of joint and several liability laid-down in article 42.2 a) of the General Tax Law –a rule that regulates the joint and several liability of those who cause or collaborate in the concealment or transfer of goods and rights, in order to prevent the tax collection action of the Administration–. In particular, the intentional subjective element of the conduct of the responsible party is analyzed, as well as the moment at which such conduct must be carried out in order to consider that the tax collection action of the Administration has been frustrated, since both aspects are particularly conflictive.

Keywords: several liability; concealment of goods; transfer of goods; cause; collaborator; tax collection action; intentional subjective element.

Received: 31-08-2023 / Accepted: 02-10-2023 / Reviewed: 04-03-2024 / Published (online preview) 18-03-2024

Citation: Álvarez Barbeito, P. (2024). La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración: especial referencia al elemento intencional. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 493, 5-30. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19377>

Sumario

1. Principales aspectos de la responsabilidad tributaria solidaria por ocultación
2. Análisis de los requisitos objetivos establecidos para la exigibilidad de la responsabilidad
 - 2.1. Los conceptos de «causante» y «colaborador» y la existencia de *consilium fraudis*
 - 2.2. Los conceptos de «ocultación» o «transmisión» como base de un «vaciamiento patrimonial»
 - 2.2.1. La «ocultación» o «transmisión»
 - 2.2.2. El vaciamiento patrimonial: supuestos en los que hay elementos patrimoniales adicionales
 - 2.2.3. La ocultación en supuestos de «responsabilidad en cadena»
 - 2.3. Momento en el que ha de tener lugar la actuación de transmisión u ocultación
3. Especial relevancia del elemento intencional de la responsabilidad
 - 3.1. Antecedentes normativos
 - 3.2. Una aproximación al concepto de *scientia fraudis*
 - 3.3. El carácter tendencial de la responsabilidad y sus efectos
 - 3.4. La prueba del *scientia fraudis*
 - 3.5. El *scientia fraudis* en algunas operaciones concretas
 - 3.5.1. Las donaciones en fraude de acreedores
 - 3.5.2. Las operaciones en las que participan menores de edad y sus representantes

Referencias bibliográficas

1. Principales aspectos de la responsabilidad tributaria solidaria por ocultación

El artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria (LGT) califica como responsables tributarios solidarios a quienes «sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria». En este caso, la responsabilidad alcanzará al «pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan», si bien el alcance de tal responsabilidad se limita, en este caso, al «importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha sintetizado en varias resoluciones, como la de 23 de julio de 2020 (RG 3748/2019 –NFJ078776–), los principales aspectos que cabe destacar acerca del supuesto de responsabilidad al que alude el citado precepto.

Así, en primer lugar, se refiere al fundamento último de este supuesto de responsabilidad tributaria solidaria incidiendo en que esta tiene como base la responsabilidad por actos ilícitos, cuyo origen se halla en lo establecido en el artículo 1.902 del Código Civil (CC), teniendo en cuenta que en este caso «el daño no es otro que el perjuicio de la acción de cobro, que se vea imposibilitada, o al menos obstaculizada, por la conducta de la responsable»¹.

En segundo lugar, recuerda el tribunal que la finalidad concreta de impedir u obstaculizar la actuación recaudatoria de la Administración tributaria será el nexo principal de la conducta realizada con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. En ese sentido, señala que la ocultación o transmisión de elementos patrimoniales ha debido realizarse intencionadamente, lo que exige que se haya actuado de forma «culpable o dolosa, o por

¹ En el mismo sentido puede consultarse, por ejemplo, la Resolución de 21 de febrero de 2012 (RG 4133/2010 –NFJ078524–), a la que se remite la mencionada Resolución de 23 de julio de 2020 (RG 3748/2019 –NFJ078776–). Por otra parte, en esa línea, la Resolución del TEAC de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–) apunta que la LGT:

configura una responsabilidad del pago de las deudas tributarias que tiene como fin el proteger la acción de cobro, que la doctrina ha perfilado como de naturaleza indemnizatoria, con base en el artículo 1.902 del Código civil, es decir el resarcir a la Hacienda Pública en la cuantía que se corresponda con la acción ilegítima del responsable, que causa un daño mediando culpa o negligencia.

lo menos negligente» por quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia del supuesto de responsabilidad, excluyendo así la posibilidad de que este se haya configurado como un supuesto de responsabilidad objetiva.

Teniendo en cuenta lo anterior, analizaremos en las siguientes líneas algunas de las cuestiones más controvertidas que suscita la aplicación del referido artículo 42.2 a) de la LGT, en gran parte relacionadas con la interpretación de los requisitos legales objetivos y subjetivos establecidos para su exigibilidad. En particular, el elemento intencional que ha de presidir la conducta del sujeto para que pueda ser considerado responsable, así como el momento en el que la misma ha de llevarse a cabo para considerar que con ella se ha frustrado la actuación recaudatoria de la Administración, han sido objeto de controversia en varias ocasiones, por lo que al análisis de estas cuestiones dedicamos especial atención en las siguientes líneas.

2. Análisis de los requisitos objetivos establecidos para la exigibilidad de la responsabilidad

Tal y como se desprende del artículo 42.2 a) de la LGT, la exigibilidad del supuesto de responsabilidad en él contemplada exige la concurrencia de condiciones subjetivas y objetivas, traduciéndose estas últimas en la necesidad de que el presunto responsable haya «causado o colaborado» en la «ocultación o transmisión» de bienes o derechos de un obligado al pago. A esos efectos, el tribunal aclara el significado que ha de atribuirse a tales conceptos, interpretación que se ha visto completada con diversas manifestaciones jurisprudenciales y doctrinales.

2.1. Los conceptos de «causante» y «colaborador» y la existencia de *consilium fraudis*

El TEAC, entre otras, ha determinado en su Resolución de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–) que el término «causar» implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación, mientras que «colaborar» entraña complicidad y cooperación.

Desarrollando lo anterior, cabe aludir a la Resolución de 23 de julio de 2020 (RG 3748/2019 –NFJ078776–), en la que el TEAC señaló que los conceptos de causante o colaborador –añadidos por el derecho penal y matizados para aplicarlos en el ámbito de la responsabilidad tributaria– implican considerar que cabe aplicar tal calificación a los siguientes sujetos: i) a las personas que toman parte directa en la realización de la actuación ilícita; ii) a quienes utilicen fuerza sobre la persona que realice materialmente la actuación antijurídica; iii) a los sujetos que hayan inducido o instigado la realización de los hechos constitutivos de la actuación antijurídica; y iv) a quienes tengan la consideración de colaboradores necesarios y la de cómplices.

Trasladando lo anterior al contexto tributario y teniendo en cuenta que el supuesto de responsabilidad que nos ocupa está presidido por un elemento intencional que desarrollaremos más adelante, consideramos que tanto el hecho de causar como el de colaborar implican que la actuación del responsable, movida por la finalidad de sustraer de la acción recaudatoria de la Administración determinados elementos patrimoniales del deudor, ha de realizarse con la connivencia de este.

Esto es, ha de entenderse que la posibilidad de derivar responsabilidad en este caso exige que exista un cierto grado de complicidad o cooperación entre el declarado responsable y el deudor cuyos bienes se hubiesen sustraído o intentado sustraer a la acción recaudatoria de la Administración. En ese sentido se ha afirmado que, «si bien existe cierto debate jurisprudencial en cuanto al alcance del dolo, o del elemento subjetivo de la conducta», en lo que:

no debería haber discusión posible es en la necesidad de apreciar un concierto de voluntades. En plural. Y tiene que haber dos partes que se ponen de acuerdo, no pudiendo haber responsabilidad en los casos en los que una de las partes no tiene ningún tipo de control de la acción, o capacidad alguna de evitar la conducta que se pretende reprobar o perseguir (García Guirao, 2021).

Por tanto, junto con el *scientia fraudis*, que después analizaremos, la Administración debería tener que probar el *consilium fraudis* existente entre el titular de los elementos patrimoniales sustraídos a la acción de la Administración y el sujeto que ha colaborado de algún modo con él a esos efectos.

Ello debería llevar a excluir del ámbito de la responsabilidad tributaria a aquellos sujetos no hubiesen podido impedir la ocultación o transmisión de los bienes o derechos, como sería el caso de los adquirentes de buena fe que hubiesen satisfecho un precio próximo al valor de mercado, salvo que la Administración pudiera demostrar que el adquirente sabía que con la transmisión se causaría un daño a la Administración al conocer que el deudor principal no utilizaría el importe percibido para pagar sus deudas tributarias pendientes (González Ortiz, 2012)².

² Este autor señala al respecto que:

Para declarar la responsabilidad solidaria de quien ha pagado un precio por la adquisición de los bienes o derechos, pues, se debería demostrar, no ya que conocía que la transmisión se realizó con la intención de evitar el embargo de los bienes transmitidos, pues cualquier adquirente sabe que la transmisión de los bienes o derechos impedirá que después de la transmisión los bienes sean embargados. Ni siquiera que además conocía la existencia de una deuda tributaria, de la cual respondía el deudor principal con todos sus bienes, incluido el bien transmitido, pues ello permitiría declarar la responsabilidad de quien adquiere de buena fe, creyendo que el precio satisfecho será destinado por el deudor principal al pago de la deuda tributaria. En nuestra opinión, se deberá demostrar, o presumir, que el adquirente al menos conocía el daño patrimonial que se llegaría a causar a la Hacienda Pública si el deudor principal decidiera no destinar el importe percibido por la transmisión del bien o derecho al pago de la deuda tributaria, al carecer de otros bienes o derechos susceptibles de embargo y ejecución forzosa.

Sin embargo, el *consilium fraudis* o acuerdo de voluntades entre deudor y responsable sí podría deducirse con mayor facilidad en supuestos de transmisiones gratuitas, atendidas las circunstancias del caso –en línea con lo establecido en el art. 1.297 del CC y teniendo en cuenta lo que después señalaremos al hilo de las donaciones en fraude de acreedores–³, o en los casos de transmisiones onerosas fraudulentas o simuladas que encubren operaciones con precio inexistente o en las que, aun existiendo contraprestación, esta es sensiblemente inferior al valor normal de mercado (Calvo Vérguez, 2011)⁴.

2.2. Los conceptos de «ocultación» o «transmisión» como base de un «vaciamiento patrimonial»

2.2.1. La «ocultación» o «transmisión»

Los conceptos de «ocultación» y «transmisión» a los que alude el artículo 42.2 a) de la LGT también han sido perfilados por el TEAC.

Así, entre otras, en la citada Resolución de 19 de mayo de 2023, el tribunal recuerda que «la ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos», definición que también manejó el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 20 de junio de 2014 (rec. núm. 2866/2012 –NFJ054735–). Pero es más, en opinión del TEAC (Resolución de 16 de marzo de 2021 [RG 1036/2020 –NFJ081271–]), dicha ocultación no tiene por qué conllevar la pérdida de la titularidad del bien por parte del deudor, pudiendo entenderse que hay ocultación cuando los actos realizados dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas «por disminuir el valor de realización del bien para la

³ En ese sentido, el TEAC, en su Resolución de 19 de octubre de 2020 (RG 4572/2018 –NFJ079435–), apuntaba que, en el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del CC, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero, como ya se ha venido señalando, para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT, deberá acreditar que este ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado.

⁴ En ese sentido, señala que:

A través del presente supuesto de responsabilidad, se concede a la Hacienda Pública un importante instrumento destinado a hacer frente a las distintas categorías de negocios jurídicos anómalos (tanto los que estrictamente puedan calificarse de fraudulentos como aquellos otros simulados o fiduciarios que encajan dentro del presupuesto de hecho que establece la norma) concluidos por el obligado tributario principal con terceros al objeto de frustrar su legítimo derecho de cobro.

Sobre esta cuestión véase también la Resolución del TEAC de 29 de abril de 2008 (RG 373/2007 –NFJ029199–).

Hacienda Pública». En el supuesto analizado en ese caso por el TEAC, dicha disminución de valor se produjo al constituir una hipoteca sobre un inmueble sabiendo que el deudor carecía de dinero para devolver el préstamo, provocando así la existencia de un derecho preferente de cobro al que tendría posteriormente la Administración.

Por tanto, el Tribunal Central adopta el concepto amplio de ocultación que maneja el TS en el ámbito penal. En ese sentido, en su Sentencia de 7 de junio de 2019 (rec. núm. 1015/2018), el Alto Tribunal apuntaba que la ocultación o sustracción incluye actuaciones muy diversas que «pueden hacerse de modo elemental» –separando físicamente algún bien de forma que el acreedor ignore dónde se encuentra– «o de modo más sofisticado», a través de algún negocio jurídico –real o ficticio– por medio del cual se enajena alguna cosa a favor de otra o se constituye un gravamen que impida o dificulte la posibilidad de realización ejecutiva. De ese modo, concluye el Alto Tribunal, el término comprendería tanto la «ocultación material como jurídica».

Puede así concluirse que lo esencial de los conceptos de ocultación o transmisión de bienes o derechos de un obligado al pago es que la actividad desarrollada e integrada en el presupuesto de hecho de la responsabilidad impida a la Administración tributaria la actuación recaudatoria que de otro modo hubiese podido realizar. Así pues, siempre que se «esconda» o «tape»⁵ el bien o derecho, en el sentido de que se haga inaccesible a la actuación de la Administración tributaria, se habrá producido una ocultación [Resolución del TEAC de 23 de julio de 2020 (RG 3748/2019 –NFJ078776–)].

Ahora bien, tal y como señaló el Tribunal Central en la citada Resolución de 23 de julio de 2020, la ocultación o transmisión debe llevar anidada una actuación de vaciamiento patrimonial, que no existirá, a efectos de aplicar la responsabilidad, cuando se haya producido una mera modificación de la composición del patrimonio cambiando un bien o derecho por otro distinto que, eso sí, debe permitir en ese caso la acción recaudatoria de la Administración en términos similares a como lo hubiese hecho el elemento patrimonial que se ha intercambiado por otro.

2.2.2. El vaciamiento patrimonial: supuestos en los que hay elementos patrimoniales adicionales

Al hilo de lo anterior habría que plantear también si, aun existiendo actuaciones de ocultación o transmisión susceptibles de encajar en el presupuesto objetivo de este tipo de responsabilidad, el hecho de que el deudor cuente con otros elementos patrimoniales suficientes para garantizar el cumplimiento de su obligación tributaria sería suficiente para evitar la derivación de responsabilidad.

⁵ El *Diccionario de lengua española* de la RAE define 'ocultar' como «esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista».

A esta cuestión aludió el TEAC en su Resolución de 26 de abril de 2018 (RG 5957/2017 –NFJ070236–) en el marco de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que, no obstante, terminó inadmitiendo por incongruencia entre lo solicitado por el director recurrente y los criterios aplicados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en la resolución impugnada. En esta última, el TEAR anuló un acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria porque la Administración lo había fundamentado en la ausencia de bienes suficientes para hacer frente a las deudas tributarias, aunque se había demostrado que el deudor sí contaba con elementos patrimoniales suficientes para garantizar su deuda tributaria.

Pues bien, el TEAC, respecto a esta cuestión, señaló que el TEAR –a diferencia de lo que alegó la parte actora– no basó su criterio sobre el hecho de que «no pueda declararse la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT cuando existiendo transmisión u ocultación de bienes o derechos del deudor principal posea éste otros bienes susceptibles de ejecución con los que satisfacer la deuda». Por el contrario, se limitó a señalar que, cuando la convicción administrativa sobre la intención maliciosa del responsable solidario descansa, entre otros, en el solo indicio de que no existen otros bienes del deudor principal susceptibles de ejecución más allá de los transmitidos u ocultados para impedir su traba, tal intención puede decaer si se constata que sí existían aquellos bienes en el patrimonio del deudor principal.

Por tanto, parece que el TEAC admitió indirectamente en este caso la posibilidad de declarar la responsabilidad que nos ocupa cuando, a pesar de existir otros bienes en el patrimonio del deudor con los que hacer frente a la deuda, concurre la ocultación o transmisión respecto a los elementos patrimoniales directamente vinculados a la responsabilidad.

Sobre esta cuestión se ha manifestado también la doctrina, aunque con diferentes posturas. Así, por un lado, algunos autores entienden que, aunque pudiese existir ocultación respecto de algún elemento patrimonial del deudor, «si existen bienes y derechos suficientes en el patrimonio del deudor, no puede concurrir el presupuesto de hecho de la responsabilidad del art. 42.2.a), desde el momento en que el crédito tributario está garantizado» (Ruiz Hidalgo, 2015). Sin embargo, otro sector doctrinal defiende la procedencia de tal responsabilidad, aunque, finalmente, no se haya producido un perjuicio económico a la Hacienda pública. En ese sentido, por ejemplo, González Ortiz (2012) apunta que la declaración de responsabilidad tributaria en el caso que nos ocupa está condicionada por el hecho de que la ocultación o transmisión de los bienes haya impedido o tratado de impedir a la Administración tributaria proceder al embargo, concretamente, de «los bienes o derechos objeto de la ocultación o transmisión», pero no cabe entender que quede condicionada, además, al hecho de que la ocultación o transmisión de los bienes haya impedido a la Administración tributaria hacer efectivo el crédito tributario.

Esta última posición resulta acertada, en nuestra opinión, si tenemos en cuenta las particularidades que rodean al supuesto de responsabilidad que nos ocupa.

En ese sentido, tal y como se deduce del propio tenor literal del artículo 42.2 a) de la LGT y así lo ha recordado el TS en varias ocasiones, como en su Sentencia de 3 de mayo de 2023

(rec. núm. 8040/2021) –en línea con las Sentencias de 19 de enero de 2023 (rec. núm. 3904/2020) y de 7 de marzo de 2023 (rec. núm. 3742/2021)–, el supuesto de responsabilidad solidaria que contempla dicho precepto tiene como finalidad proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedirla u obstaculizarla mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido. En ese sentido, recuerda el Alto Tribunal, se trata de una responsabilidad específica en cuanto no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino determinada por la finalidad de asegurar su cobro (Jiménez y Marín, 2019, p. 11). En otras palabras, como señaló también el TS en su Sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. núm. 2189/2018 –NFJ080030–):

El fundamento de esta responsabilidad solidaria no está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal, no se prevé un responsable junto al deudor principal para hacer frente al impago de la deuda conforme a lo previsto en el art. 41.1 LGT, ni existe vinculación a la deuda pendiente de pago por este.

Esto es, el caso de la responsabilidad prevista en el artículo 42.2 a) de la LGT –que el TEAC, como hemos visto, fundamenta sobre la responsabilidad por actos ilícitos– se configura de forma que el responsable solidario no se posiciona junto al deudor principal, sino en relación con los bienes susceptibles de ser embargados de cualquier obligado al pago, elementos patrimoniales que son el referente sobre el que se asienta la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación de la Hacienda pública (De Juan Casadevall, 2020)⁶.

Por tanto, cabe concluir que en este caso el alcance de la responsabilidad no está conectado con la extensión de la deuda dejada de pagar por el deudor principal, sino con la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, con independencia de quien sea el deudor principal y del total de la deuda que haya dejado de pagar, limitándose la extensión de la responsabilidad, como decimos, al valor de los bienes o derechos embargados o susceptibles de serlo.

Por ello, si se dan los presupuestos de la responsabilidad, procederá su declaración independientemente de que en el patrimonio del deudor pueda haber otros bienes y derechos susceptibles de cubrir su deuda tributaria.

⁶ En ese sentido, el autor señala que:

El artículo 42.2 a) de la LGT regula un supuesto especial de responsabilidad solidaria, que escapa al molde dogmático clásico de los supuestos de responsabilidad tributaria, en los que el obligado tributario aparece como una suerte de garante *ex lege*, que aparece junto al obligado tributario contribuyente, en razón de su conexión subjetiva con este o con el hecho imponible. Por el contrario, el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT no parece vinculado al hecho imponible o al contribuyente, sino a los bienes o derechos sobre los que se puede materializar la realización forzosa de la deuda tributaria (De Juan Casadevall, 2020, p. 68).

2.2.3. La ocultación en supuestos de «responsabilidad en cadena»

Ahora bien, a pesar de que, como hemos señalado, el supuesto de responsabilidad que nos ocupa está vinculado a los bienes susceptibles de ser embargados de cualquier obligado al pago y no, por tanto, a las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, ello no significa ignorar la función accesorio de garantía que caracteriza a los responsables tributarios en general y, por tanto, también al responsable solidario por ocultación. Desde esa perspectiva, el papel de este último no puede desconectarse de la existencia conforme a derecho de un obligado tributario y de una deuda de carácter tributario⁷, ya que de otro modo no podría considerarse que se ha impedido o tratado de impedir el pago de deuda alguna.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Alto Tribunal (Sentencia de 25 de enero de 2022, rec. núm. 2297/2018 –NFJ085094–) ha defendido la posibilidad de que un responsable por circunstancias previstas en el artículo 42.2 a) de la LGT, declarado responsable solidario de un responsable subsidiario del deudor principal, pudiera oponerse a su condición impugnando la declaración de responsabilidad subsidiaria precedente al dictarse esta sin existir constancia de la declaración de fallido del deudor principal.

En el caso analizado, el administrador de una empresa –deudora principal de una sanción– fue declarado responsable subsidiario de la sociedad, procediendo entonces a donar unos inmuebles a su hijo, posteriormente considerado responsable solidario del responsable subsidiario, por ocultación o transmisión de bienes (ex art. 42.2 de la LGT). Pues bien, este último recurrió su declaración de responsabilidad solidaria impugnando la previa declaración de responsabilidad subsidiaria contra su padre argumentando que esta se dictó sin la necesaria declaración de fallida de la entidad deudora principal que, señala, debe operar como presupuesto habilitante de la citada responsabilidad subsidiaria con la que, a su vez, se conecta su propia responsabilidad solidaria.

En este caso, el abogado del Estado defendía que el responsable solidario no podía impugnar un acuerdo de derivación precedente –el que afectaba al responsable subsidiario–, entendiendo que la liquidación de la deuda del primer responsable había de asimilarse a la liquidación que el artículo 174.5 de la LGT excluye del ámbito de impugnación en los supuestos de responsabilidad previstos en el citado artículo 42.2 de la LGT. Sin embargo, el Alto Tribunal, atendiendo a las mencionadas particularidades de este tipo de responsabilidad, entendió factible tal impugnación, ya que en el supuesto examinado los bienes y derechos que se sustraen a la acción de la Administración tributaria no son los de la sociedad

⁷ En ese sentido, por ejemplo, la Resolución del TEAR de las Islas Baleares de 18 de enero de 2023 (RG 453/2021 –NFJ092130–) determinaba la improcedencia de la derivación de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT porque la deuda origen de la derivación procedía de una responsabilidad extracontractual, cuyo ejercicio por parte de la Administración –municipal en ese caso– no determina la existencia de una potestad administrativa, de forma que si, como sucedió, el ayuntamiento acude a la vía judicial para solicitar la indemnización por daños y perjuicios, no estaríamos ante una deuda susceptible de ser exigida a través de un procedimiento de derivación de responsabilidad.

deudora principal, sino los del sujeto declarado responsable subsidiario que, al excluirlos de su patrimonio, frustra la recaudación de la deuda pendiente y justifica la aplicación del citado artículo 42.2 a) de la LGT. Por tanto, concluyó, este supuesto de responsabilidad solidaria está directamente relacionado con la actividad recaudatoria dirigida contra el responsable subsidiario cuya declaración exige, como presupuesto insoslayable, la declaración de fallido del deudor principal. De ese modo, si esta no existe, se habría producido una irregularidad esencial a la hora de declarar la responsabilidad subsidiaria de un sujeto que no estaba obligado al pago y, si él no lo está, tampoco puede estarlo el responsable solidario de aquel.

Partiendo de lo anterior, el Alto Tribunal concluyó que, en los supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria. Por ello, el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 de la LGT podrá impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.

Cabe añadir, no obstante, que en una segunda sentencia, también de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 8315/2019 –NFJ085076–), el TS, en un caso en el que la declaración de fallido sí había existido, rechazó la alegación del responsable solidario cuestionando tal declaración entendiendo que la misma pudo ser discutida por el deudor principal o por su responsable subsidiario, pero no por el responsable solidario. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que en este caso el Alto Tribunal justificó su fallo a partir de la firmeza del acto administrativo de declaración de fallido del deudor principal.

2.3. Momento en el que ha de tener lugar la actuación de transmisión u ocultación

En relación con las actuaciones de transmisión u ocultación que sirven de base para declarar la responsabilidad solidaria por ocultación, se ha generado también una abundante controversia relacionada con el momento en que las mismas han de llevarse a cabo en relación con el nacimiento de la deuda cuyo cobro se ve frustrado como consecuencia de estas, para que pueda derivarse acuerdo de responsabilidad. Y es que, como ha recordado el TEAC en sus Resoluciones de 16 de septiembre de 2021 (RG 3229/2021 –NFJ083474–) o de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–), «la responsabilidad del artículo 42.2 a de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad», esto es, si han de ser posteriores a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal o si, por el contrario, podrían ser también anteriores o coetáneos.

Al hilo de esta cuestión el TEAC –entre otras en la Resolución de 24 de febrero de 2008 (RG 2005/2009)– determinó en unificación de criterio que la responsabilidad tributaria que nos ocupa:

alcanza a los hechos producidos con anterioridad a que se efectúe la liquidación de las deudas porque la obligación de pago nace para el deudor con la realización del hecho imponible de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria, y desde entonces el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación.

Cabe advertir que, en ese caso, el deudor principal había recibido, antes de las transmisiones, sendos requerimientos de información de la Inspección que permitían vislumbrar la apertura de un procedimiento inspector.

Por su parte, la Audiencia Nacional (AN), en Sentencias como la de 15 de julio de 2019 (rec. núm. 285/2017 –NFJ092147–), aceptó la exigencia de la responsabilidad solidaria por ocultación incluso cuando las operaciones realizadas con tal finalidad se hubieran realizado con anterioridad al nacimiento de la deuda tributaria. En el supuesto analizado el tribunal validó el razonamiento de la Agencia Tributaria considerando que existió colaboración en una serie de operaciones llevadas a cabo antes de producirse el impago de las deudas tributarias, pero con el objetivo de dificultar dicho cobro en un escenario de dificultades financieras que terminaron en un concurso de acreedores. En particular, en este caso, se consideraron, entre otros, como indicios de la colaboración en la ocultación por parte de los adquirentes de bienes de la entidad –antiguos socios y administradores de esta– la realización de operaciones que no «se acomodan a la lógica empresarial entre partes independientes en condiciones normales de mercado» y que el precio acordado «se aplaza por un periodo máximo de 20 años, durante el cual, la parte compradora puede realizar voluntariamente pagos a cuenta».

También el TS había señalado ya en su Sentencia de 15 de junio de 2016 (rec. núm. 1916/2015 –NFJ063865–) que la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT pueden generarla:

no sólo los actos tendentes a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos de aquel posteriores al nacimiento de la deuda tributaria, sino también los anteriores y coetáneos, siempre que se acredite que ha mediado un plan intencional dirigido a sustraer dichos bienes o derechos del pago de una deuda tributaria que se ha de devengar por la situación jurídica del contribuyente obligado tributario.

Ahondando en esa idea, la Sentencia del TS de 22 de octubre de 2021 (rec. núm. 3020/2020 –NFJ083981–), citando otra anterior de 12 de marzo de 2021 (rec. núm. 7004/2019 –NFJ081744–), determinó que:

la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación.

En ese sentido, razona el tribunal, es necesaria:

la existencia de una deuda tributaria liquidada en el momento de la declaración de la responsabilidad solidaria [...], pero en modo alguno de dicha exigencia se deriva que los actos u operaciones dirigidos a impedir la actuación de la Administración a los efectos de ejecutar la deuda deban ser también posteriores al nacimiento de la deuda tributaria.

A juicio del tribunal, ello no solo no se desprende del tenor literal del precepto, sino también de su «esencia y fundamento».

Ahora bien, ello debe condicionarse necesariamente a que se cumplan los requisitos tanto objetivos como subjetivos establecidos en la ley como presupuestos de tal declaración de responsabilidad. Y, en ese sentido, tanto la Administración como los tribunales deberían ser especialmente escrupulosos con la prueba de que tales actuaciones se han realizado con intención de impedir la actuación recaudatoria cuando estas se hubieran realizado antes del devengo del tributo cuya exacción pueda haberse perjudicado con las mismas.

En ese sentido, entendemos que debería operar, como regla general, la consideración de que las actuaciones realizadas antes del devengo del impuesto del que se trate no conllevan la aplicación del supuesto de responsabilidad que nos ocupa, salvo cuando la Administración pueda acreditar suficientemente que aquellas se realizaron con el fin de frustrar la recaudación.

En ese sentido, y pese a que, como hemos señalado, el TEAC se ha manifestado en muchas ocasiones sobre exigencia de la responsabilidad por hechos acaecidos con anterioridad al devengo de la obligación del deudor principal, nos parece interesante mencionar la matización que el TEAR de Madrid introdujo sobre dicho criterio señalando, en su Resolución de 20 de diciembre de 2019 (RG 18796/2017 –NFJ092209–), que ello será posible:

siempre que la Administración pruebe que la transmisión descrita corresponde a un plan preconcebido en el cual ambas partes eran conscientes de la probabilidad de que la actuación recaudatoria continuase frente a éste y, por lo tanto, decidían realizar determinados actos con el fin de vaciar patrimonialmente al futuro deudor. No obstante, corresponde a la administración la prueba de dicha previsibilidad, en especial cuando, debido a la diferencia temporal, no se deduzca de manera lógica dicha previsibilidad.

Esta es la idea que cabe extraer también de la última jurisprudencia del TS (Sentencia de 9 de mayo de 2023 [rec. núm. 8053/2021 –NFJ092166–]) cuando apunta que:

No cabe considerar incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) de la LGT el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, a menos que hubiese quedado

probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión.

3. Especial relevancia del elemento intencional de la responsabilidad

Tras el análisis de las condiciones objetivas establecidas para declarar la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.2 a) de la LGT, analizaremos ahora el requisito subjetivo que se deriva del hecho de que la referida ocultación o transmisión deba realizarse con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, extremo que, como ya puede deducirse de lo señalado hasta el momento, opera como elemento fundamental de esta responsabilidad en torno al cual se ha planteado un buen número de controversias entre la Administración y los eventuales responsables.

3.1. Antecedentes normativos

Para examinar el elemento intencional que ha de presidir la conducta de los responsables solidarios por ocultación, interesa hacer una referencia al tenor literal del artículo 131.5 a) de la LGT de 1963 –precedente normativo del actual art. 42.2 a) de la actual LGT–, precepto aquel en el que se aludía expresamente al carácter «malicioso» de la conducta de quien hubiese causado o colaborado en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.

Dicha expresión se ha eliminado actualmente del tenor literal del artículo 42.2 a) de la LGT, aunque el elemento intencional continúa siendo la base sobre la que pivota este tipo de responsabilidad. En ese sentido, el TEAC, entre otras, en su Resolución de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–), entendió que la conducta del responsable en este caso:

responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor,

matizando que «no exige la norma una actividad dolosa (*animus nocendi*) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*)»⁸.

⁸ En los mismos términos se manifestó también el TEAC en su Resolución de 27 de enero de 2009 (RG 8216/2008 –NFJ032175–).

3.2. Una aproximación al concepto de *scientia fraudis*

Con la redacción actual del artículo 42.2 a) de la LGT, en la que ha desaparecido la mención al carácter malicioso de la conducta del responsable, se ha interpretado que no es necesario que «el responsable tenga una específica intención de perjudicar», sino tan solo se requiere «que exista un *scientia fraudes*, es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio» (Ruiz Hidalgo, 2009, pp. 61 y ss.).

No obstante lo anterior, la apreciación del *scientia fraudis* para la aplicación de este supuesto de responsabilidad no puede desconectarse del fin concreto que ha de presidir la actuación del responsable, finalidad que no es otra, tal y como recoge el precepto analizado, que la de impedir la actuación recaudatoria de la Administración.

Desde este punto de vista, coincidimos con González Ortiz (2012) en cuanto señala que:

Una cosa es que sea suficiente la conciencia de que se puede producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública [...], y otra cosa es que sea suficiente acreditar que el tercero conocía la existencia de obligaciones tributarias pendientes, y sin que sea necesario acreditar la voluntad de impedir el embargo sobre los bienes objeto de ocultación o transmisión.

Esto es, el autor parece defender la posición de quienes consideran que este tipo de responsabilidad requiere un «dolo tendencial de vaciamiento patrimonial» (De Juan Casadevall, 2020, p. 68).

En esa línea, el TEAC, en su Resolución de 21 de febrero de 2012 (RG 4133/2010 –NFJ078524–), señalaba ya que la aplicación del supuesto de responsabilidad por ocultación exige que esta se haya realizado con una finalidad concreta, cual es la de impedir la actuación de la Administración tributaria. Ello es precisamente, a su entender, el «nexo de unión principal» de la conducta del responsable con el elemento subjetivo de este presupuesto de responsabilidad. Por ello, considera el tribunal que:

Este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria.

Se requiere así, para que proceda derivar esta responsabilidad solidaria, una conducta culpable o dolosa, o por lo menos negligente, de quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia de este supuesto de responsabilidad,

ya que, como hemos apuntado anteriormente, la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT no consagra una responsabilidad objetiva. Por tanto, «este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria» (Resolución del TEAC de 27 de junio de 2019 [RG 276/2017 –NFJ074324–]).

En similares términos, la AN, en su Sentencia de 13 de junio de 2011 (rec. núm. 13/2010 –NFJ092146–), entendió que la declaración de la responsabilidad solidaria en el supuesto que nos ocupa exige que a través de la actuación de los eventuales responsables se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria, sin que sea necesaria la consecución o consumación de tal resultado.

3.3. El carácter tendencial de la responsabilidad y sus efectos

De lo señalado anteriormente se desprende el carácter tendencial de la responsabilidad por ocultación, de forma que, probado el conocimiento del perjuicio que se puede ocasionar –y siempre que se cumpla el resto de las condiciones legales para su exigencia–, podrá derivarse la responsabilidad independientemente:

del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación, por lo que no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho habilitante haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros,

tal y como señaló el TEAC en su Resolución de 16 de junio de 2021 (RG 4694/2020 –NFJ082565–).

Tal premisa sirvió al tribunal, en ese caso, para fundamentar la procedencia de la declaración de responsabilidad solidaria en un caso donde la transmisión de unas fincas, con la intención de sustraerlas de la actividad recaudatoria de la Administración, fue posteriormente anulada por sentencia judicial. A este respecto concluyó el TEAC que:

si se cumplen los restantes requisitos, cabe acordar la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT cuando el negocio jurídico que constituye el presupuesto habilitante de dicha declaración queda sin efecto con posterioridad a instancia de las partes o de terceros.

En la misma línea se había manifestado el TS en su Sentencia de 14 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1847/2016 –NFJ069001–), en este caso respecto a una donación no consumada. También en esa ocasión el Alto Tribunal concluyó que:

si bien el resultado final de la donación no llegó a consumarse, en tanto que se rescindió, resulta evidente que hasta su rescisión se consiguió sustraer un patrimonio a la acción recaudatoria de la Administración gracias a la participación material del recurrente, habiendo tenido por probado la Sala de instancia el elemento intencional.

Se pone así de relieve, también desde el punto de vista del fundamento de este tipo de responsabilidad –anudada a la responsabilidad por actos ilícitos–, el carácter especial de este tipo de responsabilidad frente a otros supuestos contemplados en la LGT.

3.4. La prueba del *scientia fraudis*

Como sucede siempre con las pruebas relativas a aspectos volitivos o intencionales, resulta difícil ofrecer pautas generales que puedan permitir, en abstracto, apreciar la intención defraudatoria que opera como requisito subjetivo para la aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, siendo necesario por ello atender a las circunstancias concurrentes en cada caso.

No obstante lo anterior, el TS, en sus Sentencias de 15 de febrero de 2023 (rec. núm. 3001/2021 –NFJ088860–) y de 9 de mayo de 2023 (rec. núm. 8053/2021 –NFJ092166–), ha tratado de ofrecer unos criterios orientadores mínimos al respecto.

En el primero de esos fallos, el Alto Tribunal dirime en casación si el mero hecho de aceptar la distribución de dividendos acordados por la junta de accionistas –por un accionista que no asiste a la junta, no ejerce su derecho a ser informado y no impugna el acuerdo social– puede constituir el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad que nos ocupa.

En ese caso, tal y como se desprende de los antecedentes del hecho, una entidad española había adquirido en 2005 el 91 % de las participaciones de una entidad rumana, contabilizando la operación en el ejercicio 2006 por un importe de 256 euros. En noviembre de 2007, dichas participaciones fueron vendidas por un importe de 1.753.309,74 euros, procediendo la entidad a repartir dividendos en el mes de diciembre de 2007 (1.720.000 euros) entre sus nueve socios, correspondiendo por ello a la entidad ahora recurrente 172.000 euros, sin que conste que esta socia hubiera acudido o votado a favor del acuerdo de reparto del dividendo.

En dicho contexto, la entidad vendedora aplicó en su impuesto sobre sociedades de 2007 la exención por doble imposición, extremo que no fue compartido por la Inspección al entender que no resultaba aplicable a la plusvalía obtenida por la venta de las participaciones la exención establecida en el artículo 21 texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades. Desestimados los recursos interpuestos por la entidad contra la liquidación propuesta por la Administración, aquella solicitó un aplazamiento de pago que le fue denegado, siendo posteriormente declarada fallida –más de seis años después de la celebración de la

junta en la que se aprobó el reparto de dividendos– y procediendo la Administración, por lo que aquí interesa, a dictar un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria frente a la entidad ahora recurrente, ex artículo 42.2 a) de la LGT, fijándose el alcance de la responsabilidad en el importe de 172.000 euros.

Pues bien, para dirimir la cuestión, el Alto Tribunal analiza, en primer lugar, los argumentos principales de la sala de instancia, basados en una presunción de conocimiento. En ese sentido, aunque se reconoció la dificultad que entraña probar el elemento intencional que exige la responsabilidad analizada, se entendió en el fallo recurrido que las circunstancias del caso, en especial el precio irrisorio de adquisición de las participaciones comparado con el de venta, permitían al socio declarado responsable saber que el reparto de tal cantidad de dividendos provocaría la insolvencia de la sociedad para atender a sus obligaciones tributarias. Este argumento, sin embargo, no es compartido por el Alto Tribunal, que entiende que, si tal diferencia sustancial de precio fuese constitutiva de un negocio irreal, anómalo, simulado o fraudulento, la Administración habría obrado en consecuencia, algo que no sucedió. Y aunque hubiera sido así, matiza el tribunal, tendría que acreditarse que el precio es irreal o falso, teniendo en cuenta que transcurrieron más de dos años entre la adquisición de las participaciones de la sociedad rumana arriba reseñada y su venta a un tercero, a quien no se imputa responsabilidad alguna como posible partícipe de los hechos determinantes de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT.

En segundo lugar, el Alto Tribunal analiza los argumentos de la entidad recurrente, destacando a esos efectos los siguientes extremos:

- La falta de constancia de la presencia y del voto en la junta de accionistas en la que acordó el reparto de dividendos, aunque no provoca automáticamente un efecto jurídico unívoco e indeclinable –el de la exclusión de la responsabilidad en todo caso–, son circunstancias muy fáciles de acreditar por la Administración, algo que en este caso no se ha probado.
- El hecho o acto de voluntad que abstractamente define el artículo 42.2 a) de la LGT se traduce en una conducta tendencialmente evasiva del patrimonio del deudor principal, en presencia de ciertas deudas impagadas cuyo embargo o enajenación se impide o dificulta, pero centrada en una acción positiva de quien es causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes para sustraerlos a la acción de cobro, en presencia de deudas tributarias concretas y determinadas. No basta, a efectos de entender producida dicha acción positiva, el mero hecho de aceptar la distribución de dividendos en las circunstancias expuestas.
- Además, aclara el TS, el presupuesto de hecho de la responsabilidad que nos ocupa requiere la concurrencia de los siguientes aspectos:
 - Un hacer activo, esto es, la actitud de causar o colaborar. Esto, en el caso analizado, habría de traducirse, al menos, en la presencia, de modo directo

o bajo representación, en la junta en que se acuerda el reparto de dividendos. Y ello porque beneficiarse económicamente de los efectos del acuerdo no basta, por sí solo, para entender que se ha «causado» o «colaborado», salvo que pueda constatarse positivamente, no mediante especulaciones o conjeturas, que la ausencia en la junta o la abstención forme parte de un plan o estrategia evasora concordada con otros socios. En ese sentido, el tipo subjetivo, intencional, tendencial, descrito en el artículo 42.2 a) de la LGT, requiere la existencia de dos partes, pues consiste en causar o colaborar –incidiendo sobre el patrimonio del deudor principal–, lo que suscita la idea de un acuerdo sociedad-socio con miras a frustrar la acción recaudatoria.

Pues bien, el Alto Tribunal entiende que, desde tal perspectiva, en el caso analizado no concurre tal elemento intencional o tendencial. Por un lado, recuerda, la conducta de la sociedad ya había sido evaluada por la Administración tributaria, considerándose libre de sospecha a efectos sancionadores. Además, la declaración de responsabilidad se está sustentando sobre la adopción de un acuerdo que se adoptó antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata. Y, por último, entre el negocio del que deriva la responsabilidad del deudor principal (diciembre de 2007) hasta el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad de la recurrente (mayo de 2014) transcurrieron más de seis años, lo que enerva sensiblemente la concurrencia del elemento intencional o finalista del tipo definido en el artículo 42.2 a) de la LGT, pues hasta ese momento no se consideró insolvente a la sociedad y, menos aún, que tal insolvencia se debiese a un reparto de dividendos producido con tan dilatada distancia temporal⁹.

- Se requiere también la conciencia –probada– de que, con la participación en la junta –que en este caso no se produjo– no solo se acuerda una distribución de beneficios, vía dividendos, sino una aspiración o intención eficiente de despatrimonialización de la sociedad. A tal efecto, el derecho de información del que goza el socio o partícipe no se traduce jurídicamente en un deber de información generador de responsabilidad, sino que constituye una garantía del socio minoritario frente a los administradores.

⁹ En la Resolución de 21 de junio de 2022 (RG 661/2022 –NFJ086786–), el TEAC concluía que, para declarar la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT, no cabe descartar la intencionalidad del responsable en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal por el mero hecho de que la actividad de distracción de bienes o derechos en que consiste la ocultación se viniera haciendo desde tiempo atrás o incluso hubiera determinado la exigencia de la citada responsabilidad en el pasado. De igual modo, el que los órganos de la Administración tributaria, conociendo desde tiempo atrás la práctica habitual entre el responsable y el deudor principal del tipo de operación en que consiste la ocultación, no hubieran procedido, con carácter previo a la declaración de responsabilidad, a regularizar la situación tributaria derivada de dicha práctica, no permite, sin más, denegar la presencia en el responsable del elemento intencional en la ocultación de bienes o derechos del deudor principal.

- Por último, afirma el tribunal, incumbe a la Administración la carga de probar la participación del eventual responsable en la junta, su voto favorable a las decisiones adoptadas en ella y la concurrencia de los demás elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo –tales como la presencia del elemento tendencial o intencional en virtud del cual la conducta se encamina de modo causal a privar o dificultar que el deudor principal haga frente a sus deudas tributarias–.

Sentado lo anterior, el Alto Tribunal reitera la dificultad de un pronunciamiento de alcance general y sin matices sobre la cuestión analizada debido a su carácter circunstancial y casuístico a la hora de localizar la intención defraudatoria en las conductas que tipifica el artículo 42.2 a) de la LGT y conectarla con los hechos o actos de los que, en principio, podrían derivarse manifestaciones de tal conducta.

Por tales razones, considera inoportuna una respuesta genérica a la cuestión de interés casacional planteada, optando por establecer los siguientes criterios orientadores mínimos:

- La responsabilidad establecida en el artículo 42.2 a) de la LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de la conducta y de la finalidad a que aspira.
- Por regla general, no basta con un mero «no hacer» pasivo –no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social– para determinar que la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2 a) de la LGT. Defender lo contrario implicaría entender consumado el presupuesto de hecho de dicho precepto mediante el solo reparto de dividendos que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Por el contrario, se requiere, inexcusablemente, la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.
- No cabe considerar a un sujeto incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2 a) de la LGT, por el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, a menos que hubiese quedado probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión.

3.5. El *scientia fraudis* en algunas operaciones concretas

Con el fin de ejemplificar lo señalado respecto a la existencia y prueba del *scientia fraudis*, haremos referencia a continuación a dos supuestos en los que esta cuestión ha sido objeto de especial controversia.

3.5.1. Las donaciones en fraude de acreedores

Uno de esos casos hace referencia a las transmisiones de bienes *inter vivos* entre deudor y responsable cuando concurren los presupuestos del artículo 643 del CC, en el que se dispone que «se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores, cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella». En este supuesto, la problemática derivó del hecho de que la Administración interpretase tal precepto presumiendo *ex lege* que el donatario sabía que con la aceptación de la donación perjudicaba o podía perjudicar la actuación recaudatoria de la Administración.

Sin embargo, el TEAC, en su Resolución de 19 de octubre de 2020 (RG 492/2018 –NFJ079702–), aclaró cuál debe ser la interpretación del artículo 42.2 a) de la LGT en estos casos, y lo hizo partiendo de la diferencia entre la figura prevista en el citado precepto del CC –que persigue la rescisión o revocación de la donación realizada en fraude de acreedores– y la regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT –que no pretende tal revocación, sino solo declarar responsable de la deuda al que ha recibido los bienes perjudicando así el derecho de cobro de Hacienda–.

Sobre la base de lo anterior, el TEAC concluyó que:

En el caso de que la transmisión u ocultación consista en una donación, en la que se cumpla el supuesto del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, de manera que el donante se haya quedado sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba, pero para declarar responsable al donatario en virtud del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria, deberá acreditar que éste ha actuado de forma intencionada con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria, esto es, con conocimiento o conciencia del perjuicio causado.

De ese modo, el TEAC aboga por eliminar la citada presunción *ex lege* aludiendo a la obligación de la Administración de probar en cada caso la existencia del elemento intencional de la responsabilidad solidaria por ocultación.

3.5.2. Las operaciones en las que participan menores de edad y sus representantes

Por último, consideramos oportuno hacer referencia a la posibilidad de que la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT pueda ser imputada a personas menores de edad o, en su caso, a quienes actúen como representantes de estos.

Aunque respecto a esta cuestión y en relación con los menores ha habido manifestaciones en sentido positivo por parte tanto del TEAC como de la AN, la situación se clarificó

de la mano del TS, que en su Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–) casó y anuló una Sentencia de la AN de 15 de febrero de 2019 (rec. núm. 729/2017 –NFJ072977–) al considerar:

- Que no cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5 a) de la LGT de 1963 –en la redacción aplicable al caso debatido– ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones.
- El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones.

El citado fallo, que sirvió al TEAC para modificar su criterio anterior en la Resolución de 21 de junio de 2022 (RG 5085/2021 –NFJ087866–), se reiteró en las Sentencias del TS de 18 de junio de 2021 (rec. núm. 2188/2020 –NFJ082904–) y de 13 de diciembre de 2022 (rec. núm. 404/2021 –NFJ092167–).

Sin embargo, posteriormente, la Administración intentó modular tal criterio en atención a aspectos como la madurez del juicio del menor, extremo que no fue atendido por el TEAC. Así, entre otras, en su Resolución de 19 de enero de 2023 (RG 1447/2022 –NFJ088488–), el tribunal inadmitió, sobre la base de su propia doctrina vinculante ajustada a las citadas sentencias del TS, un recurso extraordinario en unificación de criterio planteado por la Administración. Entendía esta que la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT alcanza al menor de edad si tiene la madurez de juicio suficiente –*scientia fraudis*–, esto es, si es capaz de entender y querer las consecuencias de sus actos o de los hechos en su representación y en su beneficio, pudiendo presumirse tal circunstancia en el mayor de 14 años. En contra de esa posición concluyó el TEAC que no cabe hacer ninguna matización o excepción a la doctrina fijada por el TS en el sentido expuesto, de forma que no cabe valorar en los menores de edad ni la edad concreta de estos ni la mayor o menor madurez de juicio que pudiera tener el menor cuando se realiza el acto de ocultación, debiendo concluirse de forma taxativa que a los menores no puede considerárseles responsables solidarios en virtud de lo previsto en el artículo 42.2 a) de la LGT.

No obstante lo anterior, al hilo de esta cuestión ha de mencionarse la Resolución del TEAC de 19 de mayo de 2023 (RG 7249/2020 –NFJ090079–), en la que se dirimió si cabe apreciar la responsabilidad que nos ocupa respecto a la persona que actúa como representante de un hijo menor, produciéndose con esa actuación un vaciamiento patrimonial del deudor principal.

Analizando los hechos acaecidos, el TEAC destaca que en este caso, tras abrirse un procedimiento administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria frente al padre del menor –conforme al art. 43.1 b) de la LGT–, este donó el 50 % del pleno dominio de un inmueble con carácter privativo a favor de su hijo, menor de edad, actuando tanto el padre como la madre del menor en representación de su hijo para la aceptación referida donación, y donando la madre a su hijo también la cantidad necesaria para hacer frente al pago del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Atendiendo a tales operaciones, la Administración acordó declarar responsable solidaria a la madre del menor, conforme al artículo 42.2 a) de la LGT, entendiendo que con la referida donación participó de forma intencionada en el vaciamiento patrimonial del deudor principal –responsable subsidiario de la entidad que administraba–, tratando así de impedir la acción de cobro de la Administración tributaria. Consideró de ese modo que se había producido una ocultación jurídico-material de bienes y derechos, consecuencia de la donación realizada por el deudor principal a favor de su hijo menor de edad, una vez que la deuda se había devengado, y con la participación de la madre y representante del menor.

Por su parte, la actora adujo diferentes cuestiones en su defensa. Argumentó así, en primer lugar, la nulidad del acuerdo de declaración de fallido de la entidad deudora principal, cuestión que el tribunal no entra a analizar por entender que no corresponde su estudio. Sin embargo, cabe recordar, en relación con esta cuestión, el criterio establecido para los supuestos de «responsabilidad en cadena» por el TS en su Sentencia de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 2297/2018 –NFJ085094–), en la que concluía que el supuesto de responsabilidad solidaria que nos ocupa:

está directamente relacionado con la actividad recaudatoria dirigida contra el responsable subsidiario cuya declaración exige, como presupuesto insoslayable, la declaración de fallido del deudor principal. De ese modo, si ésta no existe se habría producido una irregularidad esencial a la hora de declarar la responsabilidad subsidiaria de un sujeto que no estaba obligado al pago y, si él no lo está, tampoco puede estarlo el responsable solidario de aquél.

Además, la recurrente alegó ausencia de culpabilidad, en el sentido de intención de impedir la actuación de la Administración tributaria; una alegación que el TEAC también rechaza.

Y, por último, la representante del menor entendió que no concurre el supuesto de hecho para la derivación de la responsabilidad tributaria, dado que se declaró también la responsabilidad de su hijo menor procediéndose al embargo cautelar tanto de la mitad del inmueble

donada a este como de la mitad propiedad de la madre. Respecto de esta cuestión, el TEAC, haciendo suyas las palabras vertidas en la resolución impugnada, señala que nos encontramos ante dos procedimientos distintos, al tiempo que la medida cautelar se adopta sobre los bienes de cada uno de los posibles responsables, aplicándose en el caso de la madre –supuesto objeto de controversia en este caso– sobre la mitad del inmueble de la que es titular, «porque el mismo es un bien que garantiza suficientemente el importe de las deudas de las que finalmente se la declara responsable solidaria».

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el TEAC desestimó el recurso planteado por la representante y madre del menor, confirmando así su declaración como responsable solidaria de las deudas de su cónyuge en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT. Y ello por haber actuado como representante de su hijo menor en la donación por la que se lleva a cabo el vaciamiento patrimonial del deudor principal, procediendo, asimismo, a la donación de la cantidad correspondiente para el pago del impuesto sobre donaciones, participación que en opinión del tribunal pone de manifiesto la intención velada de impedir la acción de cobro de la Administración tributaria.

Ciertamente, la resolución comentada aborda una cuestión que tiene especial relevancia desde que el TS, en su Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–), descartó la posibilidad de derivar la responsabilidad que nos ocupa a los menores de edad. De hecho, en ese fallo, el Alto Tribunal reconocía que ello «podría entenderse, indebidamente, como una especie de habilitación o *nihil obstat* a que se abriera una vía defraudatoria» utilizando para ello de forma indebida la doctrina establecida en la sentencia. Sin embargo, el tribunal no se manifestó sobre la posible responsabilidad de los representantes de los menores en el contexto tratado, aunque reconoció en dicho fallo que, debidamente planteada, esa cuestión podría constituir una cuestión de interés casacional.

Cabe esperar que en el futuro el Alto Tribunal pueda dirimir esa cuestión, lo que permitiría la rectificación o, en su caso, la ratificación del criterio vertido en la comentada resolución del TEAC, a nuestro juicio insuficientemente motivado y que aún no ha sido reiterado, por lo que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 de la LGT.

Referencias bibliográficas

- Calvo Vérguez, J. (2011). La responsabilidad de los causantes o colaboradores en acciones que impidan el embargo o la ejecución de bienes de los obligados tributarios. *Quincena Fiscal*, 1-2.
- García Guirao, J. M.^a (24 de marzo de 2021). La aplicación abusiva por la Administración de la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a LGT en la constitución de sociedades. Devesa y Calvo [blog]. <https://www.devesaycalvo.es/la-aplicacion-abusiva-por-la-administracion-de-la-declaracion-de-responsabilidad-solidaria-del-art-42-2-a-lgt-en-la-constitucion-de-sociedades/1/>
- González Ortiz, D. (2012). La transmisión de bienes en fraude de acreedores como presupuesto de responsabilidad tributaria. *Quincena Fiscal*, 18.
- Jiménez, C. y Marín Barnuevo, D. (2019). Es posible derivar la responsabilidad solidaria a quien colabora en la ocultación o de bienes de un responsable subsidiario, aunque este no tenga la consideración de deudor principal. *Newsletter Fiscal* (septiembre). Pérez-Llorca.
- Juan Casadevall, J. de (2020). Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 451, 65-92.
- Ruiz Hidalgo, C. (2009). *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*. Marcial Pons.
- Ruiz Hidalgo, C. (2015). La declaración de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT. *Revista Técnica Tributaria*, 109. AEDAF.

Pilar Álvarez Barbeito. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de A Coruña. 4 sexenios de investigación. Autora de más de 50 artículos científicos y 6 monografías. Consejera académica de Gómez Acebo & Pombo desde el año 2015. <https://orcid.org/0000-0001-5921-4482>

Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas

Javier Bas Soria (autor de contacto)

Doctor en Derecho.

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Tomás Payá Martínez

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

La creación de sociedades para el ejercicio de actividades profesionales es una realidad común. No obstante, en muchos casos, la Administración tributaria entiende que existe un abuso en dicha utilización, bien por el tipo de servicios de los que se trata, bien porque la entidad no participa realmente con una generación de valor adicional al creado por las personas físicas.

En el presente estudio se abordan los principales medios para la regularización y los supuestos en los que cada uno de ellos procede, a la luz de los principales pronunciamientos jurisprudenciales habidos sobre esta cuestión.

Palabras clave: interposición de sociedades; simulación; fraude de ley; operaciones vinculadas.

Recibido: 24-10-2023 / Aceptado: 07-11-2023 / Publicado: 05-04-2024

Cómo citar: Bas Soria, J. y Payá Martínez, T. (2024). Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 493, 31-92. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19677>



Interposition of companies for the development of personal activities by individuals

Javier Bas Soria (corresponding author)

Tomás Payá Martínez

Abstract

The creation of companies to develop professional activities is a common reality. However, in many cases, the Tax Administration understands that there is an abuse in that use, either due to the type of services in question, or because the entity does not really participate with a generation of additional value to that created by natural persons.

This study addresses the main means for regularization and the assumptions in which each of them proceeds, in light of the main jurisprudential pronouncements on this issue.

Keywords: interposition of companies; simulation; fraud of law; transfer pricing.

Received: 24-10-2023 / Accepted: 07-11-2023 / Published: 05-04-2024

Citation: Bas Soria, J. y Payá Martínez, T. (2024). Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 493, 31-92. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19677>

Sumario

1. La sociedad profesional y el posible abuso en su creación
2. Los institutos jurídicos para la regularización en la interposición de sociedades: simulación, conflicto en la aplicación de la norma y operaciones vinculadas. Características generales
 - 2.1. Simulación
 - 2.2. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria
 - 2.3. Operaciones vinculadas
 - 2.4. La elección del instituto jurídico para la regularización
3. Ejemplos prácticos de regularización de sociedades interpuestas en la jurisprudencia
 - 3.1. Regularización como simulación en la creación de entidades interpuestas
 - 3.1.1. Sentencia del TS 1802/2019, de 17 de diciembre (rec. núm. 6108/2017)
 - 3.1.2. Sentencia del TS 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017)
 - 3.1.3. Sentencia del TS 1380/2020, de 22 de octubre (rec. núm. 4786/2018)
 - 3.1.4. Sentencias del TS 1780/2020, de 17 de diciembre (rec. núm. 5977/2018), y 1710/2020, de 11 de diciembre (rec. núm. 872/2019)
 - 3.1.5. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 672/2019, de 25 de noviembre (rec. núm. 1014/2018)
 - 3.2. Regularización de la interposición de sociedades a través de las reglas de operaciones vinculadas
 - 3.2.1. Sentencia del TSJ de Madrid 81/2020, de 28 de enero (rec. núm. 260/2018)
 - 3.2.2. Sentencia del TS 446/2020, de 18 de mayo (rec. núm. 6187/2017)
 - 3.2.3. Sentencia del TS 1319/2020, de 15 de octubre (rec. núm. 437/2018)
 - 3.2.4. Sentencia del TS 105/2023, de 30 de enero (rec. núm. 4077/2021)
 - 3.2.5. Sentencia de la AN 83/2017, de 9 de febrero (rec. núm. 1/2015)
 - 3.2.6. Sentencia de la AN de 14 de febrero de 2019 (rec. núm. 5/2017)
 - 3.2.7. Sentencia del TSJ de Madrid 184/2020, de 21 de febrero (rec. núm. 958/2018)
 - 3.2.8. Sentencia del TS 157/2022, de 9 de febrero (rec. núm. 4769/2020)
 - 3.2.9. Sentencia del TS 744/2023, de 6 de junio (rec. núm. 8550/2021)
4. Últimos pronunciamientos relevantes sobre la cuestión
 - 4.1. Sentencia del TSJ de Madrid 186/2023, de 1 de marzo (rec. núm. 968/2020)
 - 4.2. Sentencia del TS 830/2023, de 21 de junio (rec. núm. 7268/2021)
 - 4.3. Sentencia del TSJ de Madrid 425/2023, de 11 de mayo (rec. núm. 356/2021)



5. Consecuencias jurídicas y económicas de la regularización siguiendo cada uno de los institutos jurídicos comentados

5.1. Simulación y sanciones

5.2. Simulación e IVA repercutido por la sociedad

5.3. Operaciones vinculadas y gastos personales del socio

5.4. Operaciones vinculadas y sanciones

6. Conclusión

Referencia bibliográfica

1. La sociedad profesional y el posible abuso en su creación

Toda sociedad es una creación del ordenamiento jurídico y, desde este punto de vista, una ficción. No obstante, el legislador ha previsto su creación, exigiendo para ello el cumplimiento de una serie de requisitos formales esenciales, como puede ser el otorgamiento de escritura pública y su inscripción en el Registro Mercantil para las sociedades de capital; requisitos cuya finalidad no es otra que exteriorizar frente a terceros su propia existencia y las reglas básicas que permiten a la sociedad mostrarse al exterior, y poniendo como límite a su creación que los fines de la misma sean lícitos, es decir, que no sean contrarios al ordenamiento jurídico, lo que supone de facto una amplísima facultad para su creación.

Particularmente, en un ámbito que es objeto de especial atención por el legislador fiscal, como es el de las actividades profesionales, también se ha previsto que la intervención en el mercado se realice a través de sociedades. No en vano, el legislador ha consagrado una norma independiente para la regulación del ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades: la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

Explica la exposición de motivos de dicha ley la perfecta regularidad de sociedades que ejerzan una actividad profesional, dejando aparte además las que denominan «sociedades de medios», que no gestionan en nombre propio la actividad profesional, sino los medios que se emplean por los profesionales para el ejercicio individual de la actividad. Así dice dicha exposición de motivos:

En el primer aspecto, la nueva Ley consagra expresamente la posibilidad de constituir sociedades profesionales *stricto sensu*. Esto es, sociedades externas para el ejercicio de las actividades profesionales a las que se imputa tal ejercicio realizado por su cuenta y bajo su razón o denominación social. En definitiva, la sociedad profesional objeto de esta Ley es aquella que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social. Quedan, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes; las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional. Se trata, en este último caso, de sociedades cuya finalidad es la de proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión, en el sentido no de proporcionar directamente al

solicitante la prestación que desarrollará el profesional persona física, sino de servir no sólo de intermediaria para que sea éste último quien la realice, y también de coordinadora de las diferentes prestaciones específicas seguidas.

El artículo 1 de la citada norma legal consagra como derecho positivo lo que en la exposición de motivos se anunciaba, recogiendo además que no existe una forma jurídica especial para la sociedad profesional, sino que puede acogerse a cualquiera de las formas previstas por el ordenamiento, siendo lo especial de las mismas su definición de la actividad que se va a desarrollar:

Artículo 1. Definición de las sociedades profesionales.

1. Las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley.

A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquélla para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional.

A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente.

2. Las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las leyes, cumplimentando los requisitos establecidos en esta Ley.

3. Las sociedades profesionales se regirán por lo dispuesto en la presente Ley y, supletoriamente, por las normas correspondientes a la forma social adoptada.

Atendiendo a estas circunstancias, la primera cuestión que cabe plantear es, precisamente, cómo se ha llegado al objeto del presente trabajo, cómo se puede plantear como un problema la creación de una sociedad para el ejercicio de una determinada actividad o, muy particularmente, de una actividad profesional.

Que la problemática existe, se entienda esta como más o menos razonable, no es cuestión que se pueda poner en duda. Basta para ello comprobar que, en los últimos años, los planes anuales de control tributario recogen como una línea prioritaria de actuación la comprobación de sociedades utilizadas por personas físicas para el desarrollo de su actividad profesional, pero carentes de estructura productiva real. Ejemplo de ello es la Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control

Tributario y Aduanero de 2023, en cuyo punto A.3, «Ocultación de actividades empresariales o profesionales y uso abusivo de sociedades», prevé la comprobación de distintos tipos de entidades jurídicas cuya utilización se considera como abusiva:

El análisis detallado de supuestos de sociedades plenamente controladas por una persona o grupo familiar con el fin de evaluar de modo conjunto las operaciones económicas desarrolladas y los efectos que, entre ellas, se pueden derivar es esencial dado que se pueden derivar ciertos incumplimientos e irregularidades muy relevantes para la fiscalidad, como son la minoración improcedente de la correcta tributación de la actividad desarrollada o la traslación de bases imponibles hacia entidades jurídicas sometidas a menores tipos impositivos.

De igual manera, se programarán actuaciones dirigidas a evitar el uso abusivo de la personalidad jurídica con la principal finalidad de canalizar rentas, o desviar indebidamente gastos personales de personas físicas, de manera que se reduzcan improcedentemente los tipos impositivos aplicables. Esta comprobación se extenderá a la interposición de personas jurídicas para remansar rentas pendientes de distribuir por parte de sociedades operativas, alcanzando dicha comprobación a la posible aplicación indebida del régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores con ocasión de las aportaciones no dinerarias de participaciones que se hayan podido efectuar con un propósito exclusivo de elusión fiscal¹.

Expone los términos de esta problemática, con extrema claridad, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid 128/2015, de 28 de enero (rec. núm. 1496/2012), en la que se dice lo siguiente sobre la creación de sociedades para el desarrollo de actividades profesionales y su posible abuso:

No se cuestiona en este proceso el motivo que determinó la constitución de las sociedades, ni tampoco el desarrollo por las mismas de otras actividades, únicamente se analiza su intervención como mero instrumento de cobro en una relación profesional en la que no tenía participación alguna, es decir, la utilización de esa entidad para realizar actos simulados.

Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio

¹ Durante el proceso de publicación del presente artículo se ha aprobado el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024 (Resolución de 21 de febrero de 2024), que incluye, como su precedente, un punto A.3 con una rúbrica ligeramente diferente, «Ocultación de actividades empresariales o profesionales y uso abusivo de sociedades», que, si bien tiene un alcance similar al reseñado, resulta un poco más amplio, incluyendo también en su alcance el abuso de personas jurídicas para el remansamiento de rentas y las operaciones societarias efectuadas para eludir la tributación.

para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada.

Es, por tanto, una cuestión indudable que, a pesar del reconocimiento por el legislador de la posibilidad de constituir sociedades para el ejercicio de una actividad profesional, los órganos de aplicación de los tributos entienden que existen ciertas situaciones en las que la interposición de tales sociedades resulta ilegítima.

Dos cuestiones nuevas se asoman ante esta consideración. La primera, que es la que analizaremos a continuación, es qué instrumentos ofrece el ordenamiento tributario para reaccionar frente a lo que el Plan de Control Tributario denominaba «uso abusivo de la personalidad jurídica con la principal finalidad de canalizar rentas, o desviar indebidamente gastos personales de personas físicas». La segunda, y que estudiaremos en epígrafes siguientes, fundamentalmente a través del análisis de los principales pronunciamientos emanados de la jurisprudencia, es cuáles son las condiciones concretas en las que procede la utilización de estos institutos y muy especialmente qué límites cabe entender que se impone a dicha utilización.

2. Los institutos jurídicos para la regularización en la interposición de sociedades: simulación, conflicto en la aplicación de la norma y operaciones vinculadas. Características generales

Como hemos destacado, la reacción del ordenamiento se despliega en aquellos casos en los que se considera que existe una situación de abuso en la creación de la persona jurídica. Ello determina que no proceda plantear la aplicación del instituto de la calificación, ya que, al final, esta no pretende sino el correcto ejercicio de la función de asignación de la categoría jurídica correspondiente a los hechos que se deben valorar.

Simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria son las verdaderas cláusulas generales antiabuso, tal y como destaca la exposición de motivos de la Ley 11/2021, en la que se dice:

En el caso de la norma general antiabuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.

Aunque es indudable que la normativa de operaciones vinculadas no es una norma antiabuso, al menos en su origen, sino una norma tendente a distribuir las rentas entre dos o más jurisdicciones fiscales atendiendo al principio de plena competencia (*arm's length* en terminología de la OCDE), no resulta menos cierto que la aplicación del citado principio evita los

posibles abusos que se pueden pretender entre partes vinculadas a la hora de distribuir el resultado en las operaciones que realizan; así acontece en el caso de operaciones internas que afecten a una sociedad y una persona física, como es el caso que nos ocupa, en las que no son dos jurisdicciones las que pretenden tener derecho a gravar una determinada renta, sino que lo que se dilucida es si procede gravar a la persona jurídica o a la física, ya que la primera tributa a un tipo fijo e inferior al marginal al que tributan personas físicas de renta elevada.

No es infrecuente que, además de estas figuras tipificadas, se invoque como fundamento para actuaciones como las que estamos examinando la teoría del «levantamiento del velo». Con este concepto se alude a una técnica de aplicación judicial, definida en la jurisprudencia (la primera sentencia que recibe de forma sistemática esta doctrina es la Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Civil, de 28 de mayo de 1984; si bien tiene un antecedente notable en la Sentencia de 30 de abril de 1959, en la que se aplica su fundamento sin mención expresa a esta teoría) de la siguiente manera:

Desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (artículos primero, uno, y noveno, tres), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (artículo séptimo, uno, del Código Civil [CC]), la tesis y práctica de penetrar en el *substratum* personal de las entidades o sociedades a las que la ley confiere personalidad jurídica propia con el fin de evitar que, al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto), se puedan perjudicar intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino de fraude (art. 6,4 del Código Civil), admitiéndose que los jueces puedan penetrar («levantar el velo jurídico») en el interior de esas personas para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.2 del Código Civil) en daño ajeno o de «los derechos de los demás» (art. 10 de la Constitución), o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, en un ejercicio antisocial de su derecho (artículo séptimo, dos, del CC).

No obstante, es preciso reconocer que el levantamiento del velo no es una cláusula antielusión general codificada en la Ley general tributaria (LGT) ni en otra norma tributaria con carácter general.

Fue usada por la Administración, en contadas ocasiones, en el ámbito recaudatorio, hasta que el legislador, consciente de la conveniencia de someter tales actuaciones a un cauce jurídico determinado para su generalización, estableció sendos supuestos de responsabilidad subsidiaria en materia recaudatoria basados en el levantamiento del velo (art. 43.1 g) y h) de la LGT, introducidos por la Ley 36/2006).

No ocurre lo mismo en la fase declarativa de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, es decir, en los procedimientos de comprobación desarrollados por la Administración, en los que, además de no haber previsión para la aplicación independiente de la doctrina del levantamiento del velo, tampoco la jurisprudencia ha visto con «buenos ojos»

su posible invocación independiente. Así, la Sentencia del TS de 19 de abril de 2003 (rec. núm. 5327/1998), que recibió en el ámbito recaudatorio, de manera excepcional, la aplicación de la teoría del levantamiento del velo como fundamento de una declaración de responsabilidad, advertía que esta doctrina no podía ser trasladable a la fase liquidatoria. Así se dice en el inciso final del FJ 2 de la misma:

Por último la Sala debe precisar que en el caso de autos, el concreto y excepcional «levantamiento del velo societario» puede aplicarse con total independencia del procedimiento especial previsto en el artículo 24, apartado 2, de la Ley General Tributaria, reglamentado por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de Junio, porque afecta no a la fase declarativa o de liquidación de las deudas tributarias, sino a la fase recaudatoria, que se halla al margen de dicho precepto que contempla exclusivamente el fraude de ley respecto del hecho imponible.

La conclusión que cabe extraer es que la doctrina del levantamiento del velo no puede emplearse como fundamento de la regularización en un procedimiento de comprobación de una forma autónoma, sino que debe ser apreciada y subsumida en alguna de las cláusulas antiabuso generales a las que ya hemos hecho referencia. Por esta razón, no resulta necesario un mayor análisis de esta figura en el presente estudio.

Veamos, pues, a continuación, los rasgos esenciales de cada una de las figuras a las que hemos atribuido aplicación potencial como norma antiabuso.

2.1. Simulación

La simulación se recoge como cláusula antiabuso en el ámbito tributario en el artículo 16 de la LGT, que dispone: «En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes».

Dicha regulación legal carece, como puede comprobarse, de un concepto jurídico concreto para esta potestad en el orden tributario, lo que ha hecho que jurisprudencia y doctrina administrativa acudan al concepto acuñado en el ámbito civil. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha repetido en numerosísimas ocasiones la siguiente fórmula para definir la simulación (en este caso, la tomamos de la Resolución de 15 de diciembre de 2020 [RG 4029/2017], si bien se reproduce en los mismos o muy similares términos en otras resoluciones):

Esta doctrina establece que los negocios simulados constituyen un tipo de negocio anómalo en los que existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que de dicha contradicción nace un negocio que se califica de aparente. Este negocio aparente puede encubrir otro negocio, cuando la simulación es relativa, o puede no encubrir negocio alguno, cuando la simulación es absoluta y las partes, en realidad, no quisieron celebrar negocio alguno, a pesar de su manifestación de voluntad en sentido contrario.

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito) dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. Así, la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, sin que se oponga a la apreciación de la simulación el que el contrato haya sido incluso documentado ante fedatario público (sentencias de 2 de junio de 1993, de 1 de julio de 1988, de 5 de noviembre de 1988, de 10 de noviembre de 1988 y de 31 de diciembre de 1998).

La simulación tributaria es habitualmente una simulación relativa, pues lo que se pretende es esconder la verdadera realidad negocial para generar una apariencia que sea menos gravosa desde una perspectiva impositiva. No suele existir simulación absoluta, al menos en la fase declarativa del tributo, en la medida en que, si detrás del negocio aparente no existe operación alguna, no habría hecho imponible realizado y, por tanto, no habría operación que gravar, cuando, como acabamos de ver, el artículo 16 de la LGT propone gravar el hecho imponible efectivamente realizado. Este es el elemento característico de la simulación: existe un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real que, con una finalidad de engaño, haciendo creer a los terceros en la realidad del acuerdo simulatorio, esconde otro negocio distinto. Lógicamente, con esa finalidad de engaño, la divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes es plenamente consciente.

Señala el apartado segundo del artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), que «La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios». Lógicamente, con este pronunciamiento, la simulación es esencialmente una cuestión fáctica y, como toda cuestión fáctica, necesitada de la correspondiente prueba, cuya carga corresponde a la Administración que la invoca y que se «beneficiaría» de su existencia, según se deduce del artículo 105.1 de la LGT, que dispone: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

La simulación es, además, un vicio que afecta a los negocios jurídicos. En un caso como el que estamos analizando, de abuso de la forma societaria, suele plantearse que el vicio afectaría al propio negocio jurídico de constitución de la sociedad y, consecuentemente, a todos los negocios en los que esa sociedad irregularmente constituida participara. Este alcance de la simulación entraña, al menos a nivel teórico, una dificultad práctica para su prueba: la sociedad cuya interposición se considera fraudulenta puede haber participado en multitud de operaciones con terceros; la propia existencia de simulación en la sociedad significaría que todos y cada uno de los negocios en los que esta hubiera participado fueran, a su vez, negocios simulados y, al menos desde un punto de vista deontológico, la prueba de la simulación debería alcanzar no solo a los hechos y razones que llevaron a la constitución de la sociedad, sino a su intervención en todas las operaciones que, aparentemente realizadas por una sociedad, se habrían realizado por otra persona que ha simulado su creación.

Como veremos, y aunque ello sea una de las conclusiones fundamentales del presente estudio, esto explica el alcance otorgado a la simulación en la mayoría de los pronunciamientos jurisprudenciales a los que haremos referencia en epígrafes siguientes, para los que la simulación responde a supuestos en los que las sociedades son, o bien «cascarones vacíos», o bien meros artificios dotados de una cierta apariencia, pero cuya intervención es más bien forzada que fruto de una decisión sobre la forma en la que se pueden conducir las actividades. Solo cuando la simulación es general existe realmente una simulación. Así, además, lo ha afirmado el TS, que ha destacado la existencia de simulación en entidades que constituyen «cáscaras societarias vacías, prácticamente inactivas, utilizadas de modo desproporcionado a sus medios y patrimonio como mera pantalla de operaciones de particulares» (Sentencia del TS 751/2003, de 28 de noviembre [rec. núm. 7/2001], citada después en hasta 219 sentencias posteriores; a título de ejemplo, Sentencia 726/2020, de 11 de marzo [rec. núm. 91/2019]).

2.2. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, segunda de las normas generales antielusión contenidas en la LGT, se regula en el artículo 15, que establece:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Esta potestad fue introducida por la vigente LGT y viene a sustituir al procedimiento de fraude de ley, del que toma muchos elementos, y «que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria» (exposición de motivos de la LGT). El problema fundamental en la aplicación del fraude, al que alude la exposición de motivos citada, era la necesidad probar que los actos en fraude de ley habían sido realizados con «el propósito de eludir el pago del tributo», propósito de muy difícil acreditación, por ser en el fondo una prueba de las intenciones del contribuyente, y que difícilmente podía sostenerse si no era a través de presunciones, más o menos plausibles, habiendo sido sustituido este elemento por la simple prueba del resultado dañino para la Hacienda pública.

El fraude a la ley tributaria o abuso de derecho supone el empleo de una norma que en principio no tiene aplicación natural al caso (norma de cobertura) para lograr un resultado

contrario a otra que se quiere evitar (norma defraudada) con el fin de obtener un ahorro fiscal o la exoneración plena de la operación realizada. En el fraude a la ley tributaria, los negocios realizados resultan notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y, paralelamente, su empleo no obedece a otra causa que el ahorro fiscal que con ello se pretende (tomamos esta definición de Bas Soria *et al.*, 2013, p. 205).

El conflicto en la aplicación de la norma, como hemos señalado, viene a ocupar el lugar del fraude de ley. Se caracteriza por la realización de actos que son notoriamente impropios o artificiosos para los fines pretendidos, es decir, que existe un acto o negocio que podría realizarse para obtener los mismos fines que se han obtenido con esos actos o negocios o, más frecuentemente, con una concatenación de estos, y que la ventaja que resulta de la utilización de esas formas impostadas es que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria que se hubiera producido si se hubiera utilizado la forma jurídica más sencilla o habitual para hacer esa operación. Desaparece, por tanto, la necesidad de probar una finalidad fraudulenta, sustituyéndose por una mera acreditación del resultado: los negocios o actos realizados son menos gravosos que los que normalmente regulan esa situación y, además, no hay efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del mero ahorro fiscal, de los efectos que se hubiesen obtenido con los actos o negocios usuales o propios. Estas condiciones deben concurrir de manera simultánea.

Por otro lado, la aplicación del conflicto requiere unos trámites formales específicos, que regula el apartado 2 del mencionado artículo 15 de la LGT, que señala: «Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley». El artículo 159 de la LGT, complementado por el artículo 194 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, por su parte, prevé la constitución de una comisión específica a la que se deberá someter, con carácter previo a la declaración del conflicto, cualquier expediente en el que se aprecie su posible concurrencia, rindiendo esta un informe vinculante y preceptivo sobre la existencia del conflicto.

Cuando planteamos la posibilidad de aplicar esta figura a la interposición de una sociedad chocamos, al menos a nivel teórico, con un problema fundamental: la constitución de una sociedad, como señalábamos al comienzo del trabajo, es, *per se*, una ficción jurídica, pero la utilización de esa ficción no es una figura notoriamente artificiosa ni impropia. Como hemos destacado, el propio legislador ha previsto la creación de sociedades hasta para el ejercicio de las actividades profesionales, por lo que difícilmente puede venir el aplicador de la norma a enmendar la voluntad del legislador para decir que aquello que la ley ha permitido de forma clara es una utilización antisocial de la misma.

Además de la dificultad que entrañan estas circunstancias, preciso es también reconocer que la jurisprudencia avaló en ocasiones la aplicación del fraude de ley a la creación artificiosa y abusiva de una sociedad no ya por la propia creación de la sociedad, sino por los negocios realizados amparándose en la personalidad jurídica de las mismas. Así, en Sentencia del TS

de 4 de diciembre de 2008 (rec. núm. 4840/2006), se entendió, en un caso muy particular de creación de unas sociedades por los miembros de un grupo familiar para que estas adquirieran de los miembros de ese grupo familiar las participaciones sociales de otras entidades, con la concesión de una financiación entre los participantes en las operaciones, y la finalidad de evitar la aplicación de las normas de transparencia fiscal vigentes en ese momento, que existía fraude de ley. Cabe además destacar que se invocó como fundamento para la acreditación del fraude la teoría del levantamiento del velo, pero precisando el tribunal que se admitía el levantamiento del velo al formar dicha teoría el sustrato probatorio del fraude de ley y ser esta la figura jurídica elegida para la regularización, y no la aplicación directa de la teoría del levantamiento del velo que, como hemos dicho, no puede aplicarse de forma independiente para sustentar una liquidación. Este mismo criterio de consideración de la existencia de fraude de ley, acreditado mediante la aplicación de la teoría del levantamiento del velo, se contiene en las Sentencias del TS de 18 de octubre de 2010 (rec. núm. 96/2007) y de 2 de junio de 2011 (rec. núm. 1055/2007).

De la misma manera, entre los informes rendidos por la Comisión consultiva relativos a supuestos de conflicto², en diversas ocasiones se ha considerado que existía conflicto por la interposición artificiosa de una entidad (conflictos 6, 6 bis, 10, 11, 12, 13 y 14), si bien cabe reconocer que estos pronunciamientos se han realizado en el marco del IVA, donde se aplican las especiales previsiones contra el abuso de derecho que tiene la directiva y que ha reafirmado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su jurisprudencia, lo que hace que los términos de estos conflictos sean de más difícil traslado a la cuestión que estamos tratando, más general, de la interposición de una sociedad para el ejercicio de una actividad por una persona física³.

2.3. Operaciones vinculadas

La última de las técnicas jurídicas que puede utilizarse para trasladar las rentas de una entidad a la persona física que ejerce el dominio sobre la misma es la regla de operaciones vinculadas.

Como ya hemos señalado, el objetivo de esta regla dista mucho de ser efectuar un trasvase de rentas; no obstante, en la medida en que la regla de las operaciones vinculadas trata

² Véase <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos/conflictos-aplicacion-norma-tributaria.html>

³ Los rasgos particulares de la definición del empresario a efectos del IVA al que se atribuye la condición de sujeto pasivo incluyen a quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Esta definición es amplia e incluye a personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad, siempre que asuman los riesgos y se atribuyan los posibles beneficios del ejercicio de las actividades. Así se ha pronunciado el TJUE, entre otras, en las Sentencias de 16 de septiembre de 2020 (asunto C-312/19), XT, o de 24 de marzo de 2022 (asunto C-697/20), W. G.

de retribuir a cada uno de los sujetos intervinientes en la proporción que les corresponde⁴ según su intervención en la generación de valor, en casos patológicos, como los que son nuestro objeto principal, en los que se produce una interposición forzada de las sociedades, el justo reparto de las rentas permitiría efectivamente dicho trasvase.

Esta regla, además, presenta una ventaja frente a las normas antiabuso que hemos examinado hasta ahora, y es que puede aplicarse no solo cuando la interposición de la sociedad suponga una ficción total, ocultando una intervención exclusivamente personal de sus socios (sociedades vacías de contenido), sino que también puede aplicarse cuando la intervención de la sociedad es indubitada, por aportar medios materiales y humanos significativos, pero se estima que la retribución de la persona física está subvalorada. Ciertamente, no estaríamos ante un caso de interposición de sociedad, tal y como generalmente se entiende este concepto, pero sí ante una situación de un cierto abuso de la utilización de una persona jurídica para el ejercicio de la actividad.

La regla general que rige la valoración de las operaciones vinculadas es el valor de mercado, denominado principio de «plena competencia» en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia o *arm's length* por su traducción al inglés. El apartado 1 del artículo 18 de la LIS, norma fundamental en la regulación de las operaciones vinculadas, así lo recoge:

Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Esta misma regla es aplicable en el IRPF, según el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), que se remite al mencionado precepto.

La principal condición para aplicar la regla de operaciones vinculadas es que se trate, efectivamente, de una operación vinculada. El artículo 18.2 de la LIS establece una lista

⁴ Así lo ratifican, desde su inicio, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, en cuyo punto 6 señalan:

Con el fin de aplicar el criterio de la entidad independiente a las operaciones intragrupo, el impuesto debe aplicarse a cada miembro del grupo individualmente, partiendo de la base de que, en sus operaciones con los restantes miembros, actúa de acuerdo con el principio de plena competencia. Sin embargo, las relaciones entre los miembros de un grupo multinacional pueden permitirles establecer condiciones especiales en sus relaciones intragrupo que difieran de aquellas que se hubieran acordado en caso de haber actuado como empresas independientes en el mercado libre. A fin de asegurar la aplicación correcta del criterio de la entidad independiente, los países miembros de la OCDE han optado por el principio de plena competencia, en virtud del que se debe eliminar el efecto provocado por condiciones especiales sobre el nivel de beneficios.

cerrada, aunque amplia, de supuestos de vinculación, sin que se añada cláusula general alguna que permita cubrir otros supuestos en los que exista una situación de control de la sociedad distinta de las legalmente previstas.

Con todo, las principales exigencias que impone la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas son dos: por una parte, la obligatoriedad de utilizar los métodos particulares que para la comprobación del valor de mercado establece el apartado 4 del artículo 18 de la LIS⁵ y, especialmente, la necesidad de realizar un análisis de comparabilidad⁶ en el que se examinen las condiciones en las que se realiza la operación vinculada para elegir y ajustar las operaciones comparables que debe otorgar el valor de mercado.

Este análisis de comparabilidad se regula por el artículo 17 del Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) aprobado por el Real Decreto 634/2015⁷. Las directrices le otorgan un valor capital como elemento en la determinación del valor de mercado. Aunque podríamos referir muchos puntos para ratificar esta afirmación, es especialmente aclaratorio el párrafo 1.33, en el que se señala:

1.33. Como se señala en el párrafo 1.6, el «análisis de comparabilidad» constituye el núcleo de la aplicación del principio de plena competencia. La aplicación de este principio se basa en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con aquellas que se pactarían entre empresas independientes que realizaran una operación comparable en circunstancias comparables. Dos son los aspectos clave de este análisis: el primero es identificar las relaciones comerciales o financieras entre las empresas asociadas, así como las condiciones y circunstancias con relevancia económica de dichas relaciones al objeto de definir de forma precisa la operación vinculada; el segundo aspecto es comparar las condiciones y circunstancias con relevancia económica de la operación vinculada y definida de forma precisa con las de operaciones comparables realizadas entre empresas independientes.

Por otra parte, el artículo 16.6 del Reglamento del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, norma aplicable a los ejercicios 2010-2014, señala:

⁵ Tales métodos son los mismos prescritos por las directrices de la OCDE en su capítulo 2: método del precio libre comparable, método del coste incrementado, método del precio de reventa, método de la distribución del resultado y método del margen neto operacional.

⁶ El análisis de comparabilidad se desarrolla en el capítulo 3 de las directrices de la OCDE.

⁷ En su primer párrafo señala:

A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

No podemos cerrar esta referencia a las operaciones vinculadas sin recordar que, precisamente para el caso de sociedades profesionales en las que los socios participan de la prestación de servicios de la sociedad, el apartado 6 del artículo 18 de la LIS establece lo que se conoce como un «puerto seguro», de forma que los socios personas físicas profesionales podrán considerar que el valor de sus prestaciones se ajusta al valor de mercado siempre que cumplan con una serie de condiciones: que la cuantía de las retribuciones que se atribuyan a los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 % del resultado previo a la deducción de tales retribuciones de la entidad; que la retribución de los socios sea proporcional a su participación en la actividad y no inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad; y, especialmente reseñable para el caso que estamos analizando, que la entidad realice actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos para su ejercicio.

La última condición, como destacábamos ya al citarla, es la que más a menudo aparta esta regla de los supuestos a los que estamos denominando «interposición de sociedades» en términos peyorativos o de proscripción del abuso, pues precisamente se caracterizan por que las sociedades interpuestas carecen de estructura para la prestación de servicios.

2.4. La elección del instituto jurídico para la regularización

Es frecuente escuchar que los límites entre la calificación, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación son difusos, que los contornos de estas figuras se superponen y que, en consecuencia, la aplicación de una u otra potestad es indiferente. Muchos operadores de la norma tributaria consideran que, detectado un negocio anómalo, existe la obligación de regularizarlo y puede llevarse a cabo con la invocación de cualquiera de los instrumentos jurídicos mencionados y que un error en la calificación empleada no es relevante ni vicia en medida alguna el acto (sin ir más lejos, en la Sentencia del TS 234/2023, de 23 de febrero, a la que haremos referencia a continuación, el tribunal afea precisamente este tipo de apreciación tanto por parte de la Abogacía del Estado como por la sentencia de instancia⁸).

Más frecuente aún es considerar que, estando en el marco de una operación vinculada, la fuerza expansiva de esta regla engulle todas las demás, y que mediante la técnica de las operaciones vinculadas se puede regular toda anomalía negocial, incluyendo lo que serían supuestos de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma⁹.

⁸ Así dice la sentencia en relación con el criterio administrativo:

A la defensa de la Administración no le parece relevante la disquisición acerca de si la operación de regularización se basa en una mera calificación al amparo del art. 13 LGT, o si se ha utilizado otra potestad que excede de la calificación.

Y así se expresa sobre la sentencia de instancia:

La doctrina jurisprudencial que acabamos de reseñar no resulta desconocida para la Sala de instancia. Sin embargo la considera intrascendente para el caso, y ante su invocación por la demandante manifiesta que «[...] [s]in llegar a comprender cómo afecta la delimitación de las meras potestades de calificación de la Administración tributaria que hace el Tribunal Supremo en dichas sentencias a este supuesto» [sic], le parece bastante con las consideraciones que se contienen en el acto impugnado y se limita a aseverar que «[...] en la resolución del TEAC se afirma que la repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales sujeta y no exenta, es correcta, lo que considera erróneo es el destinatario de las facturas que deben serlo los jugadores. Aprecia el TEAC que el club no tiene ningún perjuicio económico pues las comisiones pagadas forman parte de la retribución al jugador en el ámbito de la relación laboral que les une. El ingreso de las cuotas repercutidas de IVA es conforme a Derecho y no existe ningún ingreso indebido que deba reconocerse al club. La Administración tributaria ni ha entrado en el conflicto de la aplicación de la norma tributaria que corresponde, ni ha declaración [sic] la simulación».

⁹ A los autores no nos parece que esta aplicación de las reglas de operaciones vinculadas para reducir a cero el valor de una operación concreta sea incorrecta. Ciertamente no es lo mismo negar la existencia,

Pues bien, limitando tales interpretaciones generosas se ha pronunciado el TS, de forma especialmente rotunda, en la Sentencia 234/2023, de 23 de febrero, dictada en el recurso de casación número 5730/2021, en la que, además, destaca de manera expresa que es un criterio sostenido anteriormente en Sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. núm. 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (rec. núm. 1432/2018 –no 1074/2020, como erróneamente indica la sentencia, siendo este el número de la sentencia y no del recurso–), por lo tanto, creando jurisprudencia.

Se examinaba por el TS la liquidación practicada al Real Madrid C. F., en la que, en aplicación del principio de calificación, se privó de validez a un contrato por el que el club abonaba a un agente de jugadores una comisión por una contratación, amparándose en que una normativa privada (el reglamento FIFA) preveía que los agentes actuaran por cuenta de los jugadores y no por cuenta de los clubes, debiendo ser, en consecuencia, según la liquidación, el jugador el que abonase tal comisión.

El Alto Tribunal afirma, a pesar de no contenerse de manera clara en la petición de pronunciamiento en casación, la pertinencia del análisis de si lo realizado por la Administración es meramente una operación de calificación, bajo el ámbito del artículo 13 de la LGT, o una operación distinta, destinada a impedir una maniobra de elusión fiscal, bajo las figuras de declaración de «simulación» o «conflicto en la aplicación de normas tributarias» (arts. 16 y 15 de la LGT, respectivamente), pues ni los presupuestos para aplicar una u otras ni las consecuencias de utilizar una u otras potestades son irrelevantes. Por ello, subraya, las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias, y simulación no son intercambiables, con el consiguiente deber para la Administración de ajustar el uso del instrumento jurídico a las características concretas que concurren en cada caso en el acto, negocio o hecho que se pretende regularizar.

Añade el TS, como hemos dicho, que con esta sentencia se ratifica la jurisprudencia sentada en las Sentencias de 2 de julio y 22 de julio de 2020, antes citadas. Ambas versaban sobre la regularización en el IVA y el IS, respectivamente, de una sociedad, que contaba con tres «autónomos» vinculados con la misma y que realizaban la misma actividad de la sociedad, entendiendo la Administración, en uso de la facultad de calificación, que las actividades de estos se habían realizado realmente por la sociedad, atribuyendo a esta sus resultados y considerando los pagos que había realizado la sociedad a los mismos como rendimientos del trabajo.

por defecto de causa, de un hecho o acto jurídico, y descubrir que esconde otro, que considerar que una parte independiente no hubiera pagado nada por un determinado bien o servicio por carecer de utilidad alguna para quien lo adquiere, por lo que cada regla tiene su propio campo de aplicación. No obstante, en muchos casos, no se hace el examen de la causa necesario para diferenciar estas dos situaciones y lo que teóricamente resulta tan claro, ante unos hechos no es tan nítido. Además, el propio legislador, en determinados casos, incluye en el marco de las operaciones vinculadas consideraciones sobre la propia existencia o relevancia de las operaciones, propias de la simulación o del conflicto, tales como los servicios conjuntos o los acuerdos de reparto de costes.

Señala el TS que pretender que la «calificación» tributaria permita una actuación como la que se ha descrito sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la LGT un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.

Debemos reconocer que la jurisprudencia citada se ha pronunciado concretamente sobre la imposibilidad de extender la calificación para regularizar supuestos que tendrían cabida en las medidas antiabuso de simulación y conflicto. Una parte significativa para el Alto Tribunal del vicio que aprecia es que con la calificación se está evitando cumplir con los requisitos formales específicos que se exigen para la aplicación de las reglas antiabuso de simulación y conflicto.

No obstante, de cuanto señalan estas sentencias cabe inferir que no solo se proscribe la utilización extensiva de la calificación, sino también de las restantes potestades. Cada una, como dice el tribunal, tiene sus propias condiciones de aplicación y sus consecuencias, por lo que no debe aplicarse una cuando la regularización procedente es la otra. También es reseñable que el TS haya subrayado que en las sentencias en las que se enjuicie el uso de estas potestades no resulta preciso indicar qué instituto resultaría adecuado para regularizar cada caso, sino únicamente si el elegido es el pertinente, lo que coincide con la conclusión que se está postulando que, más allá de su alcance estricto contra la extensión de la calificación, esta jurisprudencia se aplica a todo uso indebido de las mencionadas potestades (excepción sea hecha, a nuestro juicio y con todos los matices que se quiera, de la regularización de las operaciones vinculadas, que ya hemos mencionado).

3. Ejemplos prácticos de regularización de sociedades interpuestas en la jurisprudencia

3.1. Regularización como simulación en la creación de entidades interpuestas

3.1.1. Sentencia del TS 1802/2019, de 17 de diciembre (rec. núm. 6108/2017)

Se trata de un caso en el que la Administración apreció la existencia de simulación en la interposición de sociedades por los socios profesionales de un despacho de abogados (RCA). En síntesis, la estructura negocial analizada consistía en un despacho profesional de abogados que ejercían su actividad a través de una sociedad profesional. A su vez, cada uno de los socios personas físicas de este despacho profesional era socio mayoritario, directa o indirectamente, de otra sociedad que facturaba al despacho profesional por los servicios prestados por las personas físicas. En el auto de admisión del recurso de casación se establecieron como cuestiones con interés casacional objetivo «determinar si puede apreciarse

la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados» y «precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados». Los principales indicios de la simulación que se pusieron de relieve en este caso son los siguientes, expuestos de forma resumida:

- a) Control directo o indirecto de las sociedades creadas por los socios que facturaban al despacho profesional.
- b) Falta de medios personales de dichas sociedades para prestar los servicios profesionales, que se desarrollaban materialmente exclusivamente por cada uno de dichos socios.
- c) Falta de medios materiales de las citadas sociedades para desarrollar la actividad, ya que se acreditó que las personas físicas utilizaban los medios materiales del despacho profesional. En particular, la ubicación física del lugar de trabajo y números de teléfono utilizados eran los del despacho profesional. También se acreditó que los gastos efectuados por las personas físicas para la realización de la actividad se registraban contablemente por el despacho profesional.
- d) Las sociedades de los socios no eran socios del despacho profesional.
- e) La facturación emitida por el despacho profesional iba firmada habitualmente por los socios personas físicas.
- f) Inexistencia de otras relaciones de carácter profesional entre las sociedades de los socios y terceros ajenos al despacho, es decir, el único cliente de aquellas era el despacho profesional de los socios personas físicas.
- g) Las únicas relaciones con terceros ajenos al despacho profesional se derivaban fundamentalmente de la realización de pagos en principio ajenos a la actividad (vehículos, muebles, subastas de arte, hostelería, fincas de caza, inmuebles, etc.) que parecen estar más relacionados con gastos particulares de las personas físicas.
- h) La facturación emitida por las sociedades de los socios solía ser mensual por importes iguales, consistiendo en un pago muy similar al abono de una nómina laboral a cada socio.

Como se señala en el FD 16 de la sentencia de instancia:

La Administración no está cuestionando el ejercicio de la actividad profesional a través de sociedades que se constituyen como forma colectiva para el ejercicio profesional de la abogacía, en los términos del artículo 28.1 RD 658/2001 [...] sino que el socio constituya *además* [la cursiva es nuestra] otra sociedad a través de la cual factura a la primera los trabajos que realiza para ésta, y que deberían tributar como rendimientos de actividades económicas para dicho socio, sujetos a retención.

En la sentencia analizada, el TS comienza compartiendo con la Inspección que (FD 1):

Si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, sin embargo para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas, por lo que, *a sensu contrario*, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales.

Y más adelante coincide con el TEAC en que:

De lo que se trata [...] es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa comercial lícita o, por el contrario, si son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario.

Establecido el marco del debate en los citados términos, el tribunal aborda la cuestión de la prueba, aspecto que sitúa en el centro del problema y que, considera, no admite más que una aproximación casuística, caso por caso. Así, afirma que «podría haber supuestos de constitución de sociedades profesionales de abogados que no fueran constitutivos de simulación y supuestos, que por las circunstancias que concurren, sí pudieran ser constitutivos de tal». De forma coherente con este planteamiento, el TS acaba concluyendo que, partiendo de la premisa de que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional,

los supuestos concretos sobre aquellos casos en que realmente la sociedad profesional no tiene causa, sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso.

En definitiva, el tribunal opta por un tratamiento de la simulación de manera individualizada, caso por caso, con valoración de las circunstancias concurrentes y sin que quepa hacer una calificación genérica del ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad. No obstante, resulta destacable que el tribunal considere relevante que la estructura creada responda a un motivo económico válido y que la finalidad de obtener una ventaja fiscal no sea la única y exclusiva del negocio o complejo comercial que se lleva a cabo.

3.1.2. Sentencia del TS 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017)

En este caso, una persona física tenía, junto a su cónyuge, el control del 100 % de una sociedad (T). Por otro lado, T tenía participación casi única (99,97 %) en el capital de otra

sociedad (I) que, a su vez, tenía participación al 100 % en una tercera sociedad (S). Por tanto, la persona física y su cónyuge eran de facto los únicos socios de este conjunto de sociedades. La Administración apreció la existencia de simulación en la interposición de las dos sociedades dependientes de T, que facturaron a dicha sociedad por la prestación de unos servicios profesionales respecto de los cuales finalmente se consideró probado que las sociedades interpuestas no tuvieron participación real, sino simulada. Como consecuencia de ello se imputaron a la persona física los ingresos correspondientes a las cantidades facturadas por las sociedades dependientes a T.

De acuerdo con los hechos relatados en la sentencia de instancia, los principales indicios de la simulación apreciada se pueden sintetizar como sigue:

- a) Existencia de una dirección única en la actividad, ya que todas las sociedades intervinientes estaban bajo control de la misma persona física y su cónyuge.
- b) Existencia de una innecesaria duplicidad en los servicios prestados por las sociedades dependientes.
- c) Las actividades reales desarrolladas por las entidades dependientes son tangenciales a la supuesta actividad principal y no constituyen su fuente principal de ingresos.
- d) Existencia de una diferencia importante entre la retribución pactada entre la sociedad principal y las dependientes, por un lado, y la pactada entre estas y la persona física, por otro.
- e) Inexistencia de una explicación económica coherente a la estructura societaria puesta en marcha para desarrollar la actividad.
- f) Desvío de los ingresos percibidos por la persona física a través de las sociedades dependientes coincidente en el tiempo con la creación de dichas sociedades dependientes, cambiando desde ese momento la forma de operar anterior.

En la sentencia de la sala de instancia, la Audiencia Nacional (AN) afirmó que es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero:

lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada (FD 5).

Los argumentos del obligado tributario en su defensa consistieron fundamentalmente en enfatizar la existencia de facturación a terceras personas por parte de las sociedades

dependientes, facturación que, no obstante, no estaba relacionada con la supuesta actividad principal de las mismas que era la prestación de servicios profesionales a T. En concreto, se trataba de actividades tales como el arrendamiento de embarcaciones o de tipo inmobiliario. La AN consideró que «tales datos no poseen trascendencia suficiente a los efectos de enervar los datos aportados por la Inspección» (FD 6).

Por otro lado, el obligado tributario también argumentó que, para corregir las discrepancias en cuanto a la retribución percibida por las sociedades dependientes respecto a la percibida por la persona física por los mismos servicios, la norma aplicable debía haber sido el artículo 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS) vigente en aquel momento. Es decir, el obligado tributario alegó como alternativa a la regularización apreciando simulación la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas. Sin embargo, la AN rechazó el argumento, que consideró incoherente con la apreciación de simulación (FD 6).

Destacamos, por otro lado, que la AN no consideró relevante en relación con la apreciación de la simulación el hecho de que en un ejercicio posterior (en concreto 2011) se suscribieran actas de conformidad en las que se aplicó la normativa sobre operaciones vinculadas y se valoraron dichas operaciones a valor de mercado, con el argumento de que el que la Administración haya aplicado otro mecanismo distinto en otro periodo impositivo no implica necesariamente que dicho mecanismo tenga que ser también el más adecuado en el ejercicio examinado (FD 7).

En el FD 3, la sentencia del TS analizada –que debía pronunciarse acerca de la posibilidad de apreciar la interpretación razonable de la norma como causa exculpatoria en una sanción impuesta en un caso de simulación– señala que «la simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo». El TS continúa argumentando en el mismo FD 3 que, «si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta». Igualmente pone de relieve que la operatividad del artículo 179.2 d) de la LGT no es general y que, en particular, en la hipótesis de la simulación no tiene cabida.

En definitiva, la respuesta del Alto Tribunal a la cuestión con interés casacional es que en los supuestos en que se estime la existencia de actos o negocios simulados «procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2.d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa». El tribunal se inclina, pues, por considerar que en los casos de simulación no cabe apreciar que existe una interpretación razonable de la norma que permita excluir la responsabilidad por la comisión de una infracción administrativa. Sin embargo, esto no quiere decir que la imposición de la sanción sea automática, pues en todo caso se deberá motivar suficiente y adecuadamente la culpabilidad del obligado tributario, ya que la responsabilidad objetiva está proscrita en nuestro ordenamiento jurídico. Pero también es evidente que esta posición del TS facilita a la Administración la argumentación de dicha culpabilidad, al excluir decididamente la posibilidad de esta causa exculpatoria.

3.1.3. Sentencia del TS 1380/2020, de 22 de octubre (rec. núm. 4786/2018)

En este caso, se trata de una sociedad de hostelería (HG) que supuestamente desviaba parte de su clientela a otro establecimiento de hostelería gestionado por otra entidad que tributaba en régimen simplificado del IVA. En el recurso de casación, el interés casacional objetivo consistía, como en el caso anterior, en determinar si en una situación de simulación es posible imponer sanción en todo caso o si,

por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares.

En la Sentencia del TSJ de Cataluña objeto del recurso se señala que el motivo de la controversia era la existencia o no de simulación (FD 2), añadiendo que esta debía ser probada por la Administración y que generalmente habrá que recurrir a la prueba por indicios y presunciones. Establece también los consabidos requisitos que deben cumplir estos indicios: en primer lugar, seriedad, es decir, que exista un auténtico nexo entre el hecho conocido y la consecuencia extraída; en segundo lugar, precisión, es decir, que el hecho conocido sea plenamente revelador del que pretende demostrarse; y, en tercer lugar, concordancia entre todos los hechos conocidos que deben llevar a la misma conclusión.

En el caso analizado, los indicios obtenidos por la Inspección son básicamente los siguientes (FD 4):

- a) Los ingresos de los clientes de HG que eran derivados a la otra sociedad estaban contabilizados en la contabilidad de HG, sin que esta otra sociedad hubiese elaborado su propia contabilidad.
- b) No se justificó el flujo monetario a favor del otro establecimiento de hostelería.
- c) Las facturas emitidas por dicho establecimiento eran inespecíficas y resultó imposible identificar los clientes en el curso de las actuaciones.
- d) No quedó acreditado que el otro establecimiento de hostelería hubiese llevado a cabo las tareas propias de la actividad; por el contrario, los gastos eran asumidos por la sociedad HG, incluyendo la Seguridad Social de los empleados.
- e) La relación de ingresos y gastos entre ambas era totalmente desproporcionada, por cuanto la entidad que tributaba en régimen simplificado obtenía unos ingresos muy altos con unos gastos mínimos, mientras que HG obtenía una rentabilidad muy inferior.

En opinión del tribunal de instancia, este solo hecho permite explicar la simulación, en tanto que la obtención de unos mayores ingresos por la entidad en régimen simplificado no

iba a suponer una mayor presión fiscal mientras que HG veía notablemente disminuida su tributación por la imputación de todos los gastos.

La vinculación entre ambas entidades no se presentó por la Inspección como un indicio de la simulación.

El tribunal de instancia no apreció la existencia de una economía de opción con base en los indicios probados puestos de manifiesto por la Inspección (FD 2) y consideró que no cabía aplicar el régimen de precios de transferencia, es decir, de operaciones vinculadas, por cuanto que, al estimar la existencia de simulación, no cabe entender la existencia de precio alguno. En relación con la sanción, confirmó la existencia de una conducta dolosa derivada de la simulación.

El Alto Tribunal, en el FD 2 de su sentencia, se remitió a su Sentencia 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017), y resolvió con el mismo criterio desestimando el recurso al considerar que en los casos de simulación no cabe apreciar que existe una interpretación razonable de la norma que permita excluir la responsabilidad por la comisión de una infracción administrativa.

Al margen de la conclusión anterior respecto de la sanción, resulta reseñable la consideración del tribunal de instancia de que el solo hecho de la desproporción entre la relación de ingresos y gastos en ambos intervinientes ya permitiría explicar la existencia de simulación, argumento que puede considerarse que va en la línea de exigir la existencia de un motivo económico válido que justifique racionalmente la utilización de una sociedad interpuesta.

3.1.4. Sentencias del TS 1780/2020, de 17 de diciembre (rec. núm. 5977/2018), y 1710/2020, de 11 de diciembre (rec. núm. 872/2019)

Se refieren al mismo supuesto (la sociedad C y su socio persona física), si bien la primera corresponde a la liquidación del IRPF de la persona física y la segunda a la liquidación del IS de la entidad C.

En síntesis, el supuesto de hecho analizado consiste en una persona física cuya actividad principal era la de economista y que constituyó la entidad C, en la que ostentaba la titularidad del 99,7 % de su capital, siendo el 0,03 % restante de titularidad de su cónyuge; asimismo, era el administrador único de la misma. C suscribió un contrato de consultoría profesional con otra sociedad, AC, de la cual era administrador y autorizado en cuentas bancarias la citada persona física. Los servicios de consultoría supuestamente prestados por C a AC eran prestados materialmente por la persona física. La Administración declaró la existencia de simulación relativa en cuanto a la participación de C en la prestación de servicios a AC sobre la base de los siguientes indicios:

- a) La participación de la persona física en el capital social de C prácticamente como socio único y la condición de administrador y autorizado en cuentas bancarias de AC, de forma que pertenecía al núcleo rector de ambas.
- b) Prácticamente toda la facturación de C se realizaba a AC que, en consecuencia, era casi su único cliente.
- c) Ausencia efectiva de medios personales al margen del propio socio profesional (pues de los dos empleados, uno era a tiempo parcial y el otro estaba domiciliado en otra ciudad, y ninguno tenía cualificación profesional para la prestación de los servicios de la entidad).
- d) Ausencia efectiva de medios materiales para el desempeño de la actividad (pues en el contrato con AC se indicaba que los servicios se prestarían en los locales de AC o en los de los clientes de esta).
- e) El domicilio social se encontraba en un piso propiedad del cónyuge de la persona física sin que dicho inmueble tuviese signos externos de la presencia en él de las oficinas y la actividad de C.
- f) Existencia de una importante discrepancia cuantitativa entre los importes facturados por la persona física a C y los facturados por esta entidad a AC.

Como se indica en el FD 5 de la sentencia de instancia, el argumento central del obligado tributario es que no existía simulación y que la cuestión debía situarse en el ámbito de aplicación del régimen de las operaciones vinculadas, a lo que añadía la afirmación de que la exigencia de una razón económica válida no aparece en ningún precepto legal. La sentencia de instancia identifica certeramente el núcleo del problema al afirmar que:

La cuestión que realmente se plantea no es que se ejerza la actividad profesional en el seno de una sociedad profesional, sino si existe una razón económica válida, distinta de la estrictamente fiscal, para utilizar otra sociedad (de la que es socio mayoritario y administrador) para facturar a la primera los servicios profesionales que realiza para otra (de la que también es administrador) y tributar por esos ingresos por el Impuesto de Sociedades, en lugar de hacerlo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas (FD 5).

Cabe señalar que tanto el TEAC como la AN consideraron ajustada a derecho la liquidación administrativa.

En el auto de admisión del recurso de casación se estableció que la cuestión con interés casacional objetivo era «determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados». El Alto Tribunal, en el FD 3, se remite a su Sentencia 1802/2019, de 17 de diciembre (rec. núm. 6108/2017), y señala que, partiendo del hecho

de que no se cuestiona el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad, lo que se cuestiona es que se constituya otra sociedad a través de la cual la persona física facture a la primera los trabajos que realiza para esta, y a continuación manifiesta que «la carencia de causa es la innecesaridad absoluta de que la persona física constituya una sociedad profesional para facturar a la sociedad cliente (prácticamente único) servicios que presta como persona física», sobre todo, a la vista de los aspectos probatorios puestos de manifiesto por la investigación desarrollada por la Inspección. El tribunal concluye que comparte la interpretación de la sala de instancia a razón de los hechos probados y la considera ajustada a derecho, desestimando el recurso de casación y matizando que no procede responder a la cuestión planteada como de interés casacional por no quedar acreditado que la sociedad fuese creada expresamente para facturar los servicios de la persona física. La Sentencia del TS 1710/2020 resalta «el acierto de la interpretación efectuada por la Sala de instancia [...] al considerar que [...] resultaba procedente en este supuesto declarar la existencia de simulación» (FD 3.3).

De estas sentencias se puede sacar una conclusión importante, ya apuntada anteriormente, y es que el propio tribunal es renuente a establecer una doctrina general al respecto, quizá por el elevado «casuismo» al que alude el tribunal, de lo que cabe colegir que considera más adecuado estar a tenor de los hechos que se consideran probados en cada supuesto fáctico, destacando en este caso concreto el acierto que la sala de instancia tuvo, a juicio del TS, a la hora de valorar los hechos y apreciar la existencia de simulación. De la posición del Alto Tribunal se puede deducir la importancia de una investigación rigurosa acerca de los hechos concurrentes en cada caso para, a continuación, aplicar la norma que contemple el supuesto fáctico analizado. Solo una correcta investigación de los hechos podrá conducir a una aplicación satisfactoria de las normas jurídicas apropiadas al caso.

3.1.5. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 672/2019, de 25 de noviembre (rec. núm. 1014/2018)

Se refiere a la posible existencia de simulación en un caso de cesión de los derechos de imagen de un famoso futbolista profesional a una entidad domiciliada en Madeira (Portugal) que resulta ser beneficiaria de un régimen fiscal de baja tributación. Con posterioridad a tal cesión, el futbolista adquirió el 100 % del capital social de la entidad portuguesa.

A modo de resumen, los principales hechos que se desprenden de la sentencia son los siguientes:

- a) La cesión a la sociedad portuguesa se llevó a cabo cuando el futbolista aún no era residente en España, de forma que la posible ganancia de patrimonio derivada de tal cesión no estaba sujeta a tributación en España.

- b) El importe de la cesión ascendió a 5.000.000 de euros y su importe se determinó en virtud de un informe que tuvo en cuenta la evolución previsible de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del jugador. De los datos existentes no parece deducirse que se previera la posibilidad de pagos contingentes para el caso de que la estimación efectuada acerca de dichos ingresos pudiera desviarse de la evolución real posterior.
- c) La evolución de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del jugador creció de forma exponencial con el paso del tiempo.
- d) El pago al jugador de la cantidad fijada en el contrato de cesión no se efectuó en ese momento, sino que se difirió en el tiempo, sin que el contrato estableciese ningún calendario de pagos. La exigibilidad de dichos pagos quedaba a decisión del jugador, sin que dicho pago quedase garantizado de ninguna forma, por los datos que figuran en la sentencia, a pesar de la importancia de su cuantía.
- e) Tres meses después de la cesión de los derechos del jugador, este adquirió por 5.000 euros el 100 % del capital de la sociedad portuguesa.
- f) La sociedad portuguesa carecía de infraestructura de medios materiales y humanos propios para la gestión de los derechos de imagen. No obstante, procedió a la subcontratación con terceros de los servicios necesarios para llevar a cabo tal gestión.
- g) La sociedad realizó tal gestión sin que la participación personal del jugador en las gestiones llevadas a cabo por la entidad haya quedado acreditada, de acuerdo con los hechos expuestos en la sentencia.
- h) Los cobros y pagos derivados de la actividad desarrollada existieron y fueron contabilizados por la entidad.
- i) El jugador presentó declaraciones por el impuesto sobre el patrimonio y la declaración de bienes en el extranjero reflejando la existencia de la entidad portuguesa, así como su participación en ella.

En el FD 3 de la sentencia se dice que «la Sala es consciente de la inhabitual forma de conducirse los acusados –al menos para un contribuyente medio– [...] Resulta, ciertamente, llamativa la dinámica empleada». No obstante, tras admitir esto, el órgano jurisdiccional rechaza la existencia de simulación fundamentalmente por considerar que «el hecho de que la sociedad portuguesa carezca de una infraestructura (material o humana) más o menos relevante carece de la trascendencia pretendida», ya que, como se ha señalado anteriormente, dicha sociedad procedió a la subcontratación de la citada infraestructura a través de terceros. También tiene en cuenta la sala que los pagos efectuados fueron reales y estaban contabilizados, así como que la participación directa del jugador en las gestiones y negociaciones de los contratos no quedó probada, concluyendo que la actividad de la sociedad en la realización de la actividad de explotación de los derechos de imagen del jugador

fue real. Asimismo, valoró el incremento del volumen de negocio experimentado por la sociedad desde la firma del contrato de cesión de los derechos de imagen. En relación con la valoración de los citados derechos, además de señalar que estaban contabilizados en el balance de la entidad como «inmovilizado intangible», destaca que su importe, 5.000.000 de euros, no fue caprichoso, sino basado en un informe emitido por un prestigioso despacho.

La sala se centra en el argumento de que:

Lo esencial es determinar si, ante la supuesta falta de infraestructura de (la sociedad), tal sociedad constituía un puro instrumento formal de ingresos y pagos, que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado y que solo fue empleada para eludir el pago de los tributos debidos porque, en definitiva, era falsa la cesión de los derechos de imagen. Y los datos expresados anteriormente ponen de manifiesto no solo que (la sociedad) fue la cesionaria de los derechos de imagen del jugador, sino que realizó una activa intervención en la explotación de esos derechos.

En definitiva, para la sala es fundamental el hecho de que la sociedad portuguesa tuvo una actividad real en la gestión de los derechos de imagen del jugador, lo que le lleva a pronunciarse en el sentido de no apreciar la existencia de simulación en la cesión de los derechos de imagen a la citada entidad.

Esta sentencia fue objeto de recurso de apelación ante el TSJ de Madrid que, mediante la Sentencia 18/2021, de 20 de enero (rec. núm. 32/2020), estimó parcialmente el recurso anulando la sentencia apelada y ordenando que se dictase nueva sentencia en la que se solventase la «incongruencia interna» advertida por el TSJ. En síntesis, la incongruencia interna radicaba en que la sentencia apelada consideraba de aplicación el régimen especial del artículo 92 de la LIRPF, pero parecía no haber tenido en cuenta que no todos los rendimientos provenían del club con el que el jugador mantenía la relación laboral que se configura como uno de los requisitos establecidos por el artículo 92 de la LIRPF. Así, en el FD 2.1 de la mencionada sentencia, el TSJ manifiesta que:

La Sala anticipa que la Sentencia incurre en un déficit de motivación con virtualidad anulatoria en tanto que lesivo del derecho a la tutela judicial efectiva, evidenciado por una insubsanable «incongruencia interna» de su razonamiento [...], de forma que no se explica mínimamente por qué, aun entendiendo acreditada la realidad de la cesión de derechos a K, se da por buena la exclusión de la imputación en la base imponible del IRPF de D. X de unos rendimientos derivados de la cesión de la explotación de unos derechos de imagen que, *prima facie*, según la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera que invoca la misma Sentencia apelada, no quedarían cobijados por la norma de cobertura en que se basa la atipicidad: nos referimos en concreto a aquellos rendimientos que no traen causa de la cesión por K al empleador del Sr. X, el R C. F., de la explotación de derechos de imagen previamente cedidos por aquél a K.

En cumplimiento de ese mandato del TSJ, la Audiencia Provincial (AP) de Madrid dictó, el 8 de abril de 2021, la Sentencia 177/2021 (rec. núm. 1014/2018), en la que nuevamente se absolvía a los acusados del delito fiscal, sentencia que fue también apelada y que dio lugar a la Sentencia del TSJ de Madrid 223/2021, de 29 de junio (rec. núm. 248/2021). En ella, el TSJ de Madrid descartó, en primer lugar, el argumento de la AP de Madrid de que la alegación formulada en relación con el artículo 92 de la LIRPF constituía una alegación sobrevenida, pues las partes acusadoras, según la AP de Madrid, habían decidido vincular la existencia de delito contra la Hacienda pública a la existencia de simulación, considerando innecesario por dicha razón diferenciar entre los rendimientos percibidos por el jugador procedentes de su empleador (el club de fútbol) y el resto (procedentes de otros pagadores). En segundo lugar, el TSJ de Madrid discrepa de la interpretación que hace la AP del artículo 92 de la LIRPF, que consideró que el valor de los derechos de imagen del jugador, y el volumen de ingresos que generan, dependía de en qué club jugaba, de forma que no era patente que los ingresos generados independientemente de la relación laboral quedarán completamente al margen de dicha relación laboral. Así, el TSJ afirmó que:

Creemos que esa concepción del art. 92 LIRPF no se acomoda a la doctrina jurisprudencial que lo interpreta: es claro que los derechos de imagen de un deportista de élite serán tanto mayores cuanto mayor sea su prestigio profesional, y que ese prestigio profesional puede depender de la entidad del club en el que preste sus servicios y/o de los trofeos que gane por cuenta propia –v. gr., un tenista–. Pero el art. 92 LIRPF claramente vincula su especial régimen de imputación –en este caso, de no imputación– a la procedencia de los rendimientos derivados de la explotación del derecho de imagen; no condiciona su régimen excepcional de no imputación a que los ingresos sean mayores o menores por la relación laboral del sujeto pasivo con una determinada entidad, sino a que esas rentas sean abonadas por el empleador a una cesionaria de la explotación de los derechos de imagen –que puede ser fiscalmente opaca– y siempre respetando unos límites cuantitativos, la consabida regla 85/15.

No obstante lo anterior, el TSJ de Madrid confirmó la sentencia absolutoria de instancia por considerar que se razonó suficientemente acerca de la falta del elemento subjetivo, pues, al no haberse falseado la realidad –según la valoración de la prueba efectuada–, no puede existir simulación.

La Sentencia del TSJ de Madrid efectúa, además, unas reflexiones acerca del posible encaje del caso analizado en la figura del fraude de ley, o más propiamente, del conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 de la LGT). En el FD 2, el TSJ dice:

En realidad, los hechos enjuiciados pueden encajar en la figura del fraude de ley: se acoge una actividad de negocio real –a esto se refiere la Sala a quo sin duda–, con contratos reales de explotación de derechos de imagen del jugador, y se canaliza su imputación tributaria a través de una norma determinada que, en parte –solo en parte, rendimientos no procedentes del R CF– no corresponde aplicar,

para eludir otra norma imperativa, cual es la que consagra el deber de imputarse en su declaración del IRPF esos rendimientos no procedentes del empleador como del capital mobiliario –o, en su caso, como fruto de actividades económicas– en régimen de progresividad fiscal. [...] El *modus operandi* que es objeto de examen en esta causa encaja más en la figura del fraude de ley y ello en lo tocante solo a los rendimientos no procedentes del R CF, pero sin que sea de apreciar –la Sala *a quo* no lo hace– un componente añadido de simulación.

Estas reflexiones del tribunal no hacen más que resaltar la cuestión de que la Administración no puede elegir discrecionalmente entre las distintas figuras del ordenamiento tributario para llevar a cabo la regularización que, en su caso, corresponda. Por el contrario, la Administración debe realizar un minucioso análisis fáctico del caso y regularizar la situación tributaria del obligado de acuerdo con la figura jurídica más apropiada. Cometer un error de apreciación puede producir, como se ha visto, fatales consecuencias para el éxito de los planteamientos de la Administración.

3.2. Regularización de la interposición de sociedades a través de las reglas de operaciones vinculadas

3.2.1. Sentencia del TSJ de Madrid 81/2020, de 28 de enero (rec. núm. 260/2018)

El caso analizado consiste en una persona física que es socia casi única (en porcentaje superior al 99 %) de las sociedades P y P56, así como administradora única de ambas. Ambas sociedades tenían como actividad la de gestionar los conciertos, galas y actuaciones de la persona física, que se dedica profesionalmente al mundo de la canción.

La Administración consideró que los servicios prestados por la persona física eran personalísimos. Todos los ingresos de P56 derivaban de la intervención esencial de la persona física. Otros hechos puestos de relieve por la Administración fueron los siguientes:

- a) En los contratos entre la persona física y P no se establecía precio alguno ni se determinaba la exclusividad.
- b) El domicilio de las dos sociedades coincidía con el del asesor fiscal y representante de ambas sociedades y de la persona física ante la Inspección.
- c) A partir de 2009 se empezó a desviar la facturación desde P hacia P56, manteniendo la primera el personal técnico para llevar a cabo las actuaciones y prestando servicios en exclusiva a la segunda.
- d) La persona física facturaba a terceros el importe de sus galas a través de P56, mientras que P recuperaba el importe de los gastos soportados (como personal

- o vestuario) mediante la facturación de estos con un sobrecoste a P56 por un concepto genérico de «representación artística».
- e) P ejercía la tenencia de una serie de inmuebles.
 - f) Los ingresos y pagos se efectuaban a través una determinada cuenta bancaria en la que se centralizaban los cobros y pagos tanto de las dos sociedades como de la persona física, incluyendo los gastos particulares de esta.
 - g) P56 facturaba a terceros las galas y entrevistas de la cantante, especialmente desde 2009, y ejercía la tenencia de varios inmuebles.

La regularización administrativa consistió en considerar que P no aportaba ningún valor a la actividad de la persona física, por un lado, y por otro, valorar por su valor de mercado la prestación de servicios de la cantante y de la cesión de la imagen de la artista a P56, apreciándose una notable diferencia entre ambas valoraciones, ya que, mientras lo facturado por la sociedad superaba el millón de euros, lo retribuido a la persona física se valoraba en 39.000 euros. No obstante, la regularización practicada valoraba la operación minorando las rentas a imputar a la persona física en el importe de los gastos incurridos para su obtención. Asimismo, se reconoce un margen de beneficio a P56 del 5 % en consonancia con las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE para actividades de bajo valor añadido. En el primer caso, la Administración aplicó el método del coste incrementado, y en el segundo, el del precio libre comparable. Respecto de este último, se afirmaba que es el que debe ser aplicado en un caso como este en el que se dispone de un comparable interno perfectamente válido como es la valoración de la relación entre la sociedad y el tercero. Ambos métodos fueron corroborados tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) como por la propia sentencia analizada. Se destaca que no se cuestiona la organización del obligado tributario a través de una sociedad, sino que lo que se cuestiona es que las operaciones entre las partes vinculadas no se hayan valorado a precios de mercado, en especial la retribución de la persona física. La valoración de las operaciones se efectuó en sede de la sociedad por ser donde pueden encontrarse las dos operaciones objeto de contraste. El obligado tributario alegó básicamente la improcedencia del régimen de operaciones vinculadas por considerar que se trataba de una economía de opción y la incorrecta aplicación del procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas. También alegó la incorrecta calificación de los rendimientos de la persona física como rendimientos del trabajo y contra el ajuste secundario.

En relación con la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, el FD 6 invoca el artículo 105 de la LGT sobre la carga de la prueba y más adelante señala que:

Del análisis de los elementos fácticos que quedan acreditados en las actuaciones de comprobación e investigación se infiere con absoluta claridad que *la sociedad recurrente carece de causa* dentro de la relación de servicios artísticos e intervención en medios prestados por la persona física [la cursiva es nuestra].

Posteriormente, destaca la falta de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios por parte de la sociedad y la vinculación de la persona física con la sociedad y continúa diciendo que:

La interposición de las sociedades para facturar y cobrar los servicios que la persona física desarrolla constituye una actuación que *carece de causa dentro de la relación de prestación de servicios* de la persona física y la entidad destinataria de los mismos, pues con ello sólo se pretende que las sociedades facturen unos servicios que realmente no prestan, como ya se ha declarado por esta Sala en otros litigios similares [la cursiva es nuestra].

Tras admitir la sala que:

es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa de la persona física,

y en una línea de argumentación que se puede considerar muy cercana a la apreciación de simulación, manifiesta que:

Los servicios facturados a la referida entidad recurrente no fueron prestados por la sociedad sino por la persona física, por lo que fueron indebidamente facturados por esa sociedad, sin que exista economía de opción y en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios por una sociedad a otra sociedad, *se oculta la realidad* y es que esos mismos servicios han sido prestados personalmente por la persona física y no por la sociedad [la cursiva es nuestra].

La conclusión a la que llega finalmente la sala es que la tributación que corresponde a esta operación es la resultante de aplicar el régimen de operaciones vinculadas. No obstante, cita a continuación, entre otras, la Sentencia del TS de 29 de junio de 2011 (rec. núm. 4499/2007) sobre la simulación en el ámbito tributario y su contraposición con la economía de opción. Cita también la jurisprudencia del TJUE respecto del abuso de derecho y la obtención de ventajas fiscales ilegítimas y, tras esta amplia exposición acerca de la simulación, finaliza diciendo que en el presente caso resulta de aplicación el régimen de las operaciones vinculadas.

En el FD 8 se pronuncia en relación con el margen del 5 % que la liquidación administrativa aplicó a la sociedad en consonancia con las Directrices sobre precios de transferencia acerca de los servicios de bajo valor añadido, y señala que:

En la liquidación se razona sobre los elementos tenidos en cuenta para aplicar el porcentaje del 5 %, pero, es que, como se ha indicado, corresponde a la recurrente

la carga de la prueba de que el margen es otro diferente al considerado por la Administración, [...], siendo, por otra parte, razonables los argumentos que se efectúan en la liquidación sobre dicho margen.

Lo más destacable de esta sentencia es que, a pesar de que declara la procedencia del régimen de operaciones vinculadas, señala en dos ocasiones que la interposición de la sociedad carece de causa –o motivo económico válido– y, por otro lado, que con dicha interposición se oculta la realidad; de aquí a la afirmación de la existencia de simulación puede entenderse que hay muy poca distancia a nivel conceptual.

3.2.2. Sentencia del TS 446/2020, de 18 de mayo (rec. núm. 6187/2017)

En este caso, el Alto Tribunal se pronuncia en casación sobre una sentencia del TSJ de Madrid en la que se resolvía el recurso contencioso-administrativo que traía causa de una regularización administrativa de las operaciones vinculadas entre una persona física y la sociedad S. Este caso presenta interés por dos motivos distintos. Por un lado, se plantea la cuestión de si es posible que la Administración efectúe la comprobación de una operación vinculada desarrollando dos procedimientos simultáneos, es decir, comprobando tanto a la sociedad como al socio, o bien, si es necesario realizar la comprobación sobre un único obligado tributario y, una vez que dicha liquidación administrativa adquiera firmeza, hacer el ajuste bilateral con la otra parte. Por otro lado, en este caso se plantea una segunda cuestión de interés y es la posibilidad, o no, de sancionar por el régimen general de los artículos 191 y siguientes de la LGT al obligado tributario que no tiene obligación de tener la documentación de precios de transferencia en virtud de lo dispuesto en el artículo 18.3 de la LIS.

Respecto a la cuestión con interés casacional, esto es, la sancionabilidad o no de una operación vinculada por la vía de los artículos 191 y siguientes de la LGT, el TS, en el FD 2, realiza una contextualización del artículo 16.10 del TRLIS (actualmente, el art. 18.13 de la LIS) señalando en primer lugar que, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 145/2013, de 11 de julio, se consideró constitucional, pero debe interpretarse en conexión con el resto del precepto. El TC explicó que el artículo 16 del TRLIS «identifica con un grado no desdeñable de exhaustividad las "personas o entidades vinculadas" y, por tanto, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad sancionadora regulada en el apartado 10» (FJ 6). El TS considera capitales dos afirmaciones hechas por el TC: la primera, que el artículo 16 del TRLIS circunscribe la aplicación del régimen sancionador dentro de márgenes precisos y delimitados tanto desde el punto de vista material (los tipos infractores se aplican solo a las operaciones vinculadas) como subjetivo (el régimen sancionador se aplica solo a los sujetos obligados a llevar la documentación de las operaciones vinculadas); y la segunda, que las personas exoneradas por el artículo 16 del TRLIS de la llevanza de la citada documentación se sitúan fuera del régimen sancionador previsto en el mismo. En palabras del Alto Tribunal:

Lo reiteramos una vez más: los tipos de infracciones y las sanciones contenidas en el art. 16.10 TRLIS resultan de aplicación, exclusivamente, a los sujetos que deben llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas.

Para más adelante declarar que:

Siendo subsumible la acción del obligado tributario en el tipo infractor previsto en el art. 191 LGT, este precepto –y las consecuencias sancionadoras que en él se establecen– le resultan plenamente aplicables, descartando, por otra parte, la aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4.^a TRLIS a los sujetos exonerados de la llevanza de la documentación relativa a operaciones vinculadas (FD 2).

Finalmente, en el FD 4, el tribunal considera que nada impide a la Administración sancionar ex artículo 191 de la LGT cuando el valor de mercado determinado por el obligado tributario sea incorrecto y se cumplan los requisitos necesarios para apreciar la existencia de la infracción del artículo 191 de la LGT.

Respecto de la cuestión procedimental, el obligado tributario alegó que la Administración había vulnerado el procedimiento establecido en virtud del artículo 16.9 del TRLIS (actualmente, el art. 18.12 de la LIS) porque había desarrollado dos procedimientos de comprobación simultáneamente, respecto de la sociedad y del socio. El FD 5 de la sentencia del tribunal de instancia rechazó el argumento por considerar que se realizó un único procedimiento de valoración de la operación vinculada en sede de la sociedad que extendió sus efectos a la otra parte de la operación al desarrollarse dos procedimientos de comprobación simultáneos, señalando, además, que se había documentado el resultado de la valoración de la operación en un acta separada como exigía el artículo 21.1 del RIS aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (actualmente, el art. 19.1 del RIS). Con respecto a la exigencia de firmeza de la liquidación, el tribunal de instancia señala que la liquidación es provisional de acuerdo con el artículo 101.4 a) de la LGT.

Por su parte, el TS aborda la cuestión en el FD 5 de su sentencia y pone de relieve que la propia sala ha constatado la existencia de interés casacional en otro asunto posterior (rec. núm. 437/2018) consistente en determinar si, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a este haya adquirido o no firmeza. Tras analizar la modificación del procedimiento introducida por la Ley 36/2006, el tribunal afirma que «no excluye la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas, que es cabalmente lo que ha ocurrido en este caso» (FD 5) y, después de rechazar la tesis del reclamante, vuelve a reafirmarse señalando que:

Las normas especiales del artículo 21 del RIS tienen su ámbito de aplicación en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. [...] Ahora bien, tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas (FD 5).

El tribunal argumenta extensamente que los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS pretenden garantizar los intereses legítimos de las otras partes vinculadas bajo la hipótesis de que estas no están siendo objeto de inspección, pero cuando ha existido, como en el caso analizado, una comprobación inspectora simultánea respecto de las distintas partes involucradas en la operación, queda plenamente garantizado el derecho a la defensa de todas ellas en el seno de su respectivo procedimiento inspector. El objetivo del artículo 16.9 del TRLIS es, según el tribunal, que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte, lo que no impide que se desarrollen procedimientos simultáneos con las otras partes vinculadas. La regulación del procedimiento sí que obliga, afirma el tribunal, a que se posponga la regularización de las partes vinculadas que no están siendo objeto de inspección hasta que el valor de mercado determinado por la Administración se convierta en firme. Lo que tiene sentido cuando solo una de las partes está sometida a inspección, pero no cuando cada parte puede llevar a cabo las actuaciones de defensa que estime oportunas en el seno de su propio procedimiento inspector, pues no supone merma ninguna de las garantías de sus derechos, que quedan protegidos por las normas generales del procedimiento inspector. Finalmente, el tribunal afirma que:

En conclusión, pues, las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas (FD 5).

La argumentación del TS respecto de la cuestión procedimental analizada no puede ser más razonable, pues pone el énfasis en la salvaguarda del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes intervinientes en la operación.

3.2.3. Sentencia del TS 1319/2020, de 15 de octubre (rec. núm. 437/2018)

Aquí el Alto Tribunal se pronuncia en casación sobre una sentencia del TSJ de Madrid que traía causa de una regularización administrativa de las operaciones vinculadas entre una persona física y la sociedad R casi en el mismo periodo temporal que la Sentencia del

TS 446/2020, de 21 de enero. La operación vinculada está constituida por los servicios prestados por la persona física a la sociedad, de la que la persona física es socia mayoritaria. El interés casacional objetivo consiste en determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3.º del TRLIS (actualmente, el art. 18.12.3.º de la LIS), para que la Administración pueda regularizar la situación tributaria de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario es necesario que la liquidación practicada a este sea firme o no.

La sentencia de instancia no anuló la liquidación administrativa por considerar en su FD 5 que «no se ha generado ningún tipo de indefensión, ya que no ha impedido formular las alegaciones que ha considerado oportuno», en el mismo sentido en que se había pronunciado el FD 2 de la resolución del TEAR de Madrid, cuyo argumento es asumido por el TSJ de Madrid. En un breve razonamiento, en el FD 3 el TS se atiene al tenor literal de las normas interpretadas y sostiene que «para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza», matizando que no cabe admitir la petición subsidiaria del abogado del Estado de que la firmeza de la liquidación se refiera exclusivamente a la vía administrativa por no derivarse de norma alguna ni coincidir con lo que se entiende por firmeza del acto. En consecuencia, declara haber lugar a la casación y anula la sentencia de instancia.

Esta sentencia entra en contradicción con el criterio establecido en la Sentencia del TS 446/2020, de 21 de enero, tan solo nueve meses después de aquella. Dado que los supuestos de hecho de ambas son muy similares, en los dos casos se trata de una operación vinculada socio-sociedad en la que se han iniciado procedimientos de inspección respecto de las dos partes implicadas en la operación, y teniendo en cuenta la escasa diferencia temporal entre las dos sentencias, cabe plantearse si podríamos estar ante un cambio de criterio del TS sobre esta cuestión, sobre todo si recordamos que el propio tribunal era consciente de la similitud entre ambos casos, pues al dictar la Sentencia 446/2020 hace referencia al auto de admisión del recurso de casación que finalmente resolvió mediante Sentencia del TS 1319/2020, de 15 de octubre.

3.2.4. Sentencia del TS 105/2023, de 30 de enero (rec. núm. 4077/2021)

La cuestión que se acaba de plantear ha sido finalmente aclarada por el propio Alto Tribunal en diversas sentencias, entre las que traemos a colación la citada Sentencia 105/2023.

Así, la sección de admisión fijó como interés casacional objetivo:

Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la

Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas a un obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a este haya adquirido firmeza, o si, por el contrario, pueden tramitarse de manera simultánea diferentes procedimientos de regularización a las distintas partes vinculadas.

El Alto Tribunal se remite a alguna de sus sentencias anteriores sobre esta cuestión y señala que (FD 5):

En nuestra STS de 2 [sic] de junio de 2022, cit., se reiteró la doctrina fijada en la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027), y se declaró que la doctrina establecida en la resolución de 15 de octubre de 2020, citada por la sentencia aquí recurrida en apoyo de su interpretación sobre la imposibilidad de proseguir dos procedimientos independientes y paralelos para la regularización, no resulta de aplicación en los casos en que, como es el que nos ocupa, la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, pues el alcance literal de las normas implicadas (arts. 16.9 del TRLIS y 21 del RIS), debe situarse en su propio contexto, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, y es en ese escenario donde resulta coherente la doctrina fijada en la sentencia de 15 de octubre de 2020, cit. Pero fuera de estos casos, y con apoyo en los antecedentes legislativos y la interpretación teleológica y sistemática (art. 3 Código Civil) que ya expusimos en la sentencia de 18 de mayo de 2020, cit., la solución debe ser distinta cuando se han seguido procedimiento de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas, garantizando en todo caso la debida coordinación entre los distintos procedimientos.

Y más adelante confirma que no puede excluirse «la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas». Así, y pese a que el recurrente alegaba la necesidad de que la liquidación practicada adquiriera firmeza para poder practicar liquidación a las otras partes vinculadas implicadas en la operación, el tribunal afirma que:

Tal tesis no puede ser compartida, ya que las normas especiales del artículo 21 del RIS tienen su ámbito de aplicación en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. [...] Tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas. [...] La regulación contenida en los preceptos indicados, pretende garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de sus legítimos intereses para esas otras partes

vinculadas, bajo la hipótesis de que éstas no están siendo objeto de inspección. [...] Por contra, cuando ha existido, como en este caso, una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, quedan plenamente garantizados los fines expuestos de la regulación procedimental que se analiza. Por un lado, se aseguró desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, queda asegurado también que el ajuste se basará en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una le haya sido practicada. La finalidad de que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte, pero cuyos resultados pueden afectarles, es el objetivo del artículo 16.9 del TRLIS.

Tras apuntar la conveniencia de que tanto la propia Administración tributaria como los tribunales económico-administrativos adopten las medidas necesarias para coordinar ambos procedimientos, establece como conclusión que:

Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas. Ello no significa, en absoluto, mengua o incumplimiento alguno de las garantías y finalidades pretendidas con las normas procedimentales especiales analizadas, pues tanto unas como otras quedan plenamente salvaguardadas con el mero cumplimiento de las normas que regulan con carácter general los procedimientos de inspección seguidos con las distintas partes implicadas en cuyo seno se realizan las actuaciones de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y con las vías de reclamación o recurso que el ordenamiento tributario reconoce a aquéllas. En este sentido, lo relevante es garantizar la integridad del derecho de defensa previsto en el art. 24 CE.

3.2.5. Sentencia de la AN 83/2017, de 9 de febrero (rec. núm. 1/2015)

La AN se pronuncia en esta ocasión sobre el caso de las operaciones vinculadas llevadas a cabo entre la entidad T como absorbente de PL y la persona física que es socia al 100 %

y administradora única de T que, a su vez, es propietaria de PL, a la que finalmente absorbió. La actividad de la sociedad era la de servicios de radiodifusión y televisión, estando dedicada fundamentalmente a la producción de programas audiovisuales. La intervención de la persona física en los citados programas era fundamental en la mayoría de los casos.

La Inspección consideró que las retribuciones por los servicios prestados por la persona física a PL no se ajustaban a valor de mercado, pues eran muy inferiores a los importes pactados por la sociedad con terceras personas y efectuó un análisis de comparabilidad, concluyendo que se trataba de un servicio de carácter personalísimo en el que la participación directa de la persona física era fundamental, tal como se desprendía de la documentación contractual. En concreto, analizó las funciones, activos y riesgos de las partes involucradas, con el resultado de que la función principal consistía en la prestación del servicio directamente por la persona física, que asumía la mayoría de los riesgos y que aportaba el principal activo de la operación, que eran sus cualidades artísticas y profesionales. En estas condiciones, la Administración consideró que disponía de un comparable interno adecuado, como es la valoración de los servicios prestados por L a terceros independientes, ya que se trata de servicios materialmente prestados por la persona física. En virtud de lo anterior, valoró la operación vinculada entre la sociedad y la persona física por el importe de la facturación de la sociedad a terceros minorado en el importe de los gastos incurridos por la sociedad para obtener los ingresos, de forma que redujo la base imponible de la sociedad y aumentó la de la persona física. La Administración consideró que no procedía aplicar la presunción del entonces vigente artículo 16.7 del TRLIS porque:

- a) Los servicios prestados por la sociedad eran personalísimos y prestados materialmente por la socia y administradora de la entidad.
- b) Los ingresos percibidos por la sociedad procedían de los trabajos efectuados por la persona física.
- c) La sociedad no añadía valor a los servicios prestados.

Por otro lado, se regularizaron determinados gastos de la entidad que se consideraron no deducibles por ser gastos privados y particulares de la persona física.

El obligado tributario alegó, en síntesis, que la regularización anterior suponía de facto una suerte de transparencia fiscal que fue derogada por la Ley 46/2002, así como que la entidad contaba con medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad, lo que impedía, de acuerdo con la normativa vigente en aquel momento, atribuir a la operación un valor distinto del acordado por las partes. También alegaba el carácter no personalísimo de la prestación de servicios por la persona física, dado que en ocasiones también llevaba a cabo la presentación de los programas la hija de la persona física socia y administradora de la sociedad. Finalmente, alegaba la falta de idoneidad del método de valoración aplicado por la Administración y la nulidad del procedimiento por no haberse practicado por la Administración el ajuste secundario.

La sala consideró que la sociedad sí tenía medios materiales y humanos para desarrollar su actividad y, por tanto, se debía aplicar la presunción *iuris et de iure*, entonces vigente, del artículo 45.2 del texto refundido de la LIRPF (Real Decreto legislativo 3/2004), en virtud de la cual la retribución pactada se entendía hecha a valor de mercado, anulando la regularización administrativa en relación con el ejercicio 2006. Tras la modificación operada por la Ley 35/2006, la remisión de esta a la normativa del IS es total, lo que coincidió con la modificación del artículo 16 del TRLIS por la Ley 36/2006, que eliminó el contenido del artículo 16.7 del TRLIS vigente hasta entonces. Desaparecida dicha presunción, la sala concluyó que sí procedía la valoración a mercado de las retribuciones de la persona física, con la única excepción de aquellos ingresos correspondientes a los servicios en que ella no había tenido participación directa (FD 20).

En el FD 21, la sala estimó que en el caso analizado era procedente la aplicación del método del precio libre comparable,

pues se enfrenta el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio con el pagado a su vez por esta al efectivo prestador del mismo, ya que el servicio que presta la Sra. X a las sociedades vinculadas es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes.

Y en este sentido se remite a la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2011 (rec. núm. 3586/2009) de acuerdo con la cual, «el método por excelencia de determinación del precio de mercado es sin duda el método del precio libre comparable». La AN continúa argumentando que:

La comparabilidad resulta difícil de encontrar debido al carácter personalísimo de los servicios que hace difícil su objetivación fuera del ámbito de la contratación objeto de valoración, pero el método es válido, puesto que los contratos suscritos con los distintos clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y los servicios contratados se prestaron exclusivamente por la recurrente, de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

Destaca la sala que la comparación se realiza con el precio pagado por terceros independientes a PL, no por el precio pagado por PL a T, es decir, se compara con una operación independiente.

En el FD 25 se analiza la cuestión de si el no practicar el ajuste secundario previsto por el artículo 16.8 del TRLIS (vigente en aquel momento, actual art. 18.11 de la LIS) puede determinar la nulidad de las actuaciones. Se remite en primer lugar a la Sentencia del TS de 27 de mayo de 2014 (rec. núm. 8/2009), en la que el Alto Tribunal establece que «el ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada». Y a continuación señala que:

En este caso no se daban las circunstancias contempladas en el artículo 16.8 TRLIS para aplicar el ajuste secundario en los términos pretendidos en la demanda, dado que la vinculación no se ha definido por la condición de socia de la Sra. X de la entidad T, sino por su condición de administradora de las entidades vinculadas T y PL [...], y este aspecto no ha sido impugnado por la parte recurrente.

Como consecuencia de ello, no se pronuncia sobre la cuestión del ajuste secundario.

Los aspectos más destacables de esta sentencia son tres. El primero de ellos es que, si existe una norma más específica que resulte aplicable al caso, no cabe aplicar la norma general, como ocurría en el caso del entonces vigente artículo 45.2 del TRLIRPF y que se podría trasladar actualmente, *mutatis mutandis*, a los artículos 92 de la LIRPF (derechos de imagen) y 18.6 de la LIS (valor de mercado de servicios prestados por un socio profesional persona física a una sociedad vinculada). El segundo es la validez del precio del servicio prestado por la sociedad a terceros independientes como comparable interno del servicio prestado por la persona física a la sociedad. El tercer aspecto relevante se refiere a la calificación de las rentas imputadas a la persona física, que debe hacerse en función de su naturaleza.

3.2.6. Sentencia de la AN de 14 de febrero de 2019 (rec. núm. 5/2017)

En esta sentencia, la AN se pronuncia sobre el caso de la entidad BAE en la que una persona física tenía una participación del 99 % de su capital social, siendo el 1 % restante de otra persona física, que otorgó a la primera un poder tan amplio y bastante como fuese necesario para vender su participación en BAE en las condiciones que tuviese a bien estipular. El control de la sociedad por la primera persona física era, por tanto, total. La actividad de la sociedad era la publicidad y las relaciones públicas y obtenía la totalidad de sus ingresos de la intervención de la persona física en series de televisión, doblaje de películas, participación en galas y campañas publicitarias.

La Inspección determinó la existencia de una notable discrepancia entre los importes facturados a terceros por la sociedad como consecuencia de los servicios prestados con la intervención personalísima de la persona física y los importes percibidos por la persona física de la sociedad interpuesta, de forma que se reducía notablemente la tributación por el IRPF y se producía un diferimiento como consecuencia del remansamiento de rentas en la sociedad. La regularización practicada por la Administración consistió en aplicar el régimen de las operaciones vinculadas a los servicios prestados por la persona física a la sociedad y valorarlos en el importe facturado por esta a terceros minorada en el importe de los gastos incurridos por la sociedad relacionados con la actividad. Se practicó un ajuste bilateral, reduciendo la base imponible de la sociedad y aumentando la de la persona física. Adicionalmente, se negó la deducibilidad de determinados gastos de la sociedad que no estaban relacionados con la actividad.

En el FD 3, el tribunal analiza «la interposición de sociedades en actividades profesionales» desde la perspectiva del artículo 16 de la LGT, relativo a la simulación, y del principio del derecho europeo de que «no es posible dar cobertura jurídica a actuaciones abusivas de derecho, o que persiguen la elusión de las obligaciones tributarias», tal como ponen de manifiesto las Sentencias del TJUE de 21 de febrero de 2006 (asunto C-255/02), Halifax; de 12 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04), Cadbury-Schweppes; de 22 de diciembre de 2010 (asunto C-103/09), Weald Leasing, y de 22 de diciembre de 2010 (asunto C-277/09), RBS. El tribunal señala que:

La cuestión realmente discutida en este apartado, es la *procedencia de calificar la sociedad profesional como una mera sociedad interpuesta o simulada*, cuando los servicios profesionales son prestados por la socia mayoritaria y administradora única, facturando tales servicios por la sociedad, y sometiéndolos al régimen de tributación previsto para sociedades (FD 3) [la cursiva es nuestra].

A continuación, se remite a su Sentencia de 22 de noviembre de 2018 (rec. núm. 571/2016), en la que establecía que:

La cuestión que realmente se plantea no es que se ejerza la actividad profesional en el seno de una sociedad profesional, sino si existe una razón económica válida, distinta de la estrictamente fiscal, para utilizar otra sociedad (de la que es socio mayoritario y administrador) para facturar a la primera los servicios profesionales que realiza para otra (de la que también es administrador) y tributar por esos ingresos por el Impuesto de Sociedades, en lugar de hacerlo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La AN pone de relieve, por tanto, la importancia del concepto del motivo económico válido para el análisis que nos ocupa y se remite, entre otras, a la Sentencia del TS de 20 de febrero de 2012 (rec. núm. 6086/2008), en la que el Alto Tribunal trata la cuestión de las sociedades interpuestas que se utilizan para reducir la carga fiscal de la actividad realizada, concluyendo que debe desenmascarse la operación cualquiera que sea la calificación jurídica que merezca (ya sea fraude de ley o simulación). Cita también los principios básicos establecidos por el TJUE en relación con el abuso de derecho, reproduciendo expresamente varios de ellos reflejados en la sentencia del caso Weald Leasing, entre los que destacamos que debe haber un conjunto de elementos objetivos de los que resulte que la finalidad esencial de las operaciones realizadas sea la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria al contenido de las disposiciones que formalmente se aplican. Para la AN, estas reflexiones, si bien referidas al ámbito del IVA, plasman criterios generales que sirven de orientación en materia de elusión impositiva. No obstante las reflexiones anteriores, para la AN se debe partir de la idea de que la Inspección no declaró que la sociedad interpuesta fuera simulada como tal sociedad, sino que apreció que existía una simulación relativa exclusivamente en relación con las facturas emitidas, ya que tales facturas correspondían a servicios prestados por la persona física que era la socia principal y administradora única, no por la sociedad.

En el FD 4, la AN analiza la cuestión de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas regulado. Tras considerar acreditada la existencia de vinculación entre la persona física y la sociedad, señala que esta no cuenta con medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad sin el concurso y participación personalísima de la persona física, pues los ingresos de la sociedad provienen de la actividad desplegada por la persona física. En atención a lo anterior, y sin detenerse más en esta cuestión, confirma la actuación de la Administración.

Como conclusión básica del análisis de esta sentencia se puede decir que incide en la importancia de la existencia de un motivo económico válido como elemento justificativo de los negocios jurídicos empleados por el obligado tributario, apoyándose, en esta ocasión, en los principios de la jurisprudencia del TJUE.

3.2.7. Sentencia del TSJ de Madrid 184/2020, de 21 de febrero (rec. núm. 958/2018)

Esta sentencia analiza el caso de la sociedad UDAC y la persona física que junto con su cónyuge y su madre eran propietarias de la sociedad por terceras partes. Dicha persona física era médico anestesista y el objeto de la sociedad era prestar servicios médicos para el tratamiento del dolor. El administrador único era el citado médico. UDAC y dos sociedades más, cada una de ellas participada por otras personas físicas, constituyeron la entidad M, en cuyo capital participaban por terceras partes. M suscribió un contrato con C, entidad propietaria de una clínica, para prestar a dicha entidad los servicios propios de anestesia y rehabilitación. La entidad C no tenía vinculación con las anteriores personas o entidades.

Las operaciones vinculadas cuya valoración regularizó la Administración eran los servicios prestados por UDAC a M y los servicios prestados por la persona física a UDAC. Las operaciones entre UDAC y M se valoraron por las partes en función de un sistema de reparto de costes basado en la distribución del resultado, por lo que su valoración partía del precio de mercado obtenido por M de terceros ajustado por los gastos en los que incurría M para su obtención. Por otro lado, UDAC carecía de medios personales y materiales, al margen de la persona física, para prestar a M los servicios que constituían su objeto social. Los servicios facturados por UDAC requerían en todos los casos la intervención directa de la persona física, a pesar de lo cual su valoración por las partes era muy inferior a la obtenida por UDAC de M. Para determinar el valor de mercado, se utilizó por la Administración el método del precio libre comparable, tomando como referencia el precio obtenido de terceros minorado en los gastos incurridos por la sociedad para la obtención de dichos ingresos. La valoración se efectuó en sede de UDAC.

En síntesis, el obligado tributario alegó que gracias a la unión entre las tres sociedades en M se consiguió el contrato con la clínica, y que M disponía de los medios materiales y humanos para prestar los servicios. También alegó que se buscó un informe de un tercero

independiente que ratificó que los valores acordados por las partes respondían al valor de mercado. Por último, alegó que el comparable interno utilizado por la Administración no es válido por considerar que M aporta un valor añadido.

En el FD 6 se establece que la cuestión de fondo es determinar si se ajusta a derecho la valoración de las operaciones vinculadas realizadas entre UDAC y la persona física. Considera probado que la sociedad carecía de medios personales y de estructura organizativa, al margen de la persona física, para prestar los servicios. Y concluye que:

para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues esas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad UDAC.

También establece que la valoración efectuada tiene en cuenta los gastos en que incurrió M para obtener los ingresos, de forma que:

La Inspección ha aplicado correctamente el método del precio libre comparable al haber comparado el valor de las operaciones entre UDAC y su socio con el precio del servicio idéntico prestado por M a la Clínica C, que son entidades independientes [...] Y puesto que el Sr. X es la única persona que presta servicios a la sociedad actora, corresponden al mismo los ingresos que percibe UDAC como consecuencia de la actividad realizada por aquél, siendo indudable que lo que vale el servicio prestado por D. X es el valor del servicio que factura la entidad UDAC a M, si bien del importe obtenido por dicha entidad deben deducirse los gastos en que incurrió para su obtención.

Es especialmente relevante el párrafo final de este FD 6, en el que el tribunal afirma que:

No resulta contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles y, al propio tiempo, negar que la sociedad UDAC añadiese valor alguno a las prestaciones efectuadas por su socio, que aporta el principal activo a través de sus cualidades profesionales. Así, puesto que la sociedad era el vehículo a través del cual el socio-administrador prestaba sus servicios médicos, es evidente que los gastos realizados para obtener los ingresos tienen que ser deducidos, pues de lo contrario se imputarían al socio persona física unos rendimientos superiores a los realmente conseguidos [la cursiva es nuestra].

En definitiva, el tribunal considera que los gastos incurridos por la sociedad, a pesar de que deben ser deducidos para calcular el valor de mercado de la retribución imputable al socio, no son de suficiente entidad como para considerar que la sociedad aporta un valor añadido significativo a las prestaciones efectuadas por la persona física, lo cual está bastante cerca de afirmar que la sociedad interpuesta es una sociedad simulada.

3.2.8. Sentencia del TS 157/2022, de 9 de febrero (rec. núm. 4769/2020)

En este caso, el tribunal se pronuncia sobre una sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana en un supuesto en el que la controversia radica en la valoración de unos rendimientos del capital mobiliario en especie (art. 25.1 d) de la LIRPF) en una operación vinculada entre sociedad y socio. En concreto, se trata de dilucidar si la valoración procedente es la derivada de la normativa de las operaciones vinculadas –por remisión del art. 41 de la LIRPF– o la establecida por el artículo 43 de la propia LIRPF.

El criterio del Alto Tribunal es que (FD 4):

Los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF.

Y ello porque:

El artículo 43 LIRPF establece en su apartado primero que, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de introducir una serie de «especialidades» en la valoración de los «rendimientos del trabajo en especie» y de las «ganancias patrimoniales en especie», entre las que no se encuentran los rendimientos de capital mobiliario en especie.

Resultan relevantes determinadas reflexiones que efectúa el tribunal en cuanto al concepto de operación vinculada. Así, admite, en primer lugar, que:

No podemos sustituir la apreciación de los jueces de instancia en torno a si existió o no operación vinculada pues, al margen de que implícitamente parece aceptarse por la Administración, se trata, en definitiva, de una cuestión fáctica cuyo análisis está vedado en el ámbito casacional.

Para, a continuación, añadir que:

La orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada pues, en esa tesitura, se disiparía la aplicación del artículo 41 LIRPF. Obviamente, todo ello hubiera exigido un análisis del concepto o noción de lo que es una operación vinculada, más en particular, si para apreciar la misma resulta o no suficiente el simple marco perimetral de la vinculación entre las partes o, por el contrario, si se requiere algo más, es

decir, una vinculación objetiva u operacional añadida a esa relación subjetiva sin que –dicho sea de paso y a los solos efectos dialécticos–, en la amalgama normativa existente alcancemos a encontrar «la definición del art 18 LIS» (entendemos, que se refiere a una eventual definición de operaciones vinculadas) a la que alude la sentencia de Valencia.

En definitiva, el tribunal parece cuestionarse el propio concepto de operación vinculada –que no fue puesto en tela de juicio en la sentencia de instancia– y, en particular, se cuestiona si es suficiente con encontrarnos dentro del «marco perimetral» de vinculación que define el actual artículo 18 de la LIS para asumir la existencia de una operación vinculada o si, por el contrario, se necesita «algo más». Ese «algo más» sería una suerte de vinculación objetiva entre los sujetos que la propia ley considera vinculados, es decir, implicaría concretar qué es una operación vinculada o, más propiamente, qué es una operación entre partes vinculadas, más allá de la respuesta un tanto imprecisa de considerar como tal a cualquier cosa que ocurra entre sujetos vinculados; definición que el tribunal echa en falta en el artículo 18 de la LIS pese a la afirmación efectuada por la sentencia de instancia.

3.2.9. Sentencia del TS 744/2023, de 6 de junio (rec. núm. 8550/2021)

Cuestión distinta de la anterior es cuál debe ser la base de la sanción en un supuesto de regularización de una operación vinculada. El asunto puede parecer obvio, pero en esta Sentencia del TS 744/2023, de 6 de junio, se planteaba como cuestión de interés casacional objetivo:

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

El TS resuelve la cuestión apoyándose sobre la base de la existencia de dos personas: la persona física y la persona jurídica, lo que impide una suerte de compensación de responsabilidades entre ambas. Así, el Alto Tribunal determina que (FD 3.1):

La calificación como operaciones vinculadas debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de la regularización efectuada. En otras palabras, no cabe sugerir que, en realidad, la persona jurídica y la persona física eran la misma persona a los efectos de patrocinar

una especie de compensación del perjuicio económico y, al mismo tiempo, admitir que estamos en presencia de operaciones vinculadas, escenario que presupone la existencia de dos sujetos distintos y, por ende, en abstracto, la aplicación de un régimen sancionador más benigno que el que hubiera correspondido ante una situación de simulación.

Termina contundentemente el TS afirmando que «o una cosa o la otra, pero no las dos a la vez».

4. Últimos pronunciamientos relevantes sobre la cuestión

4.1. Sentencia del TSJ de Madrid 186/2023, de 1 de marzo (rec. núm. 968/2020)

Este contencioso se dirige contra una liquidación en la que se consideró que existía simulación en la actividad desarrollada por una persona física, acogida a estimación objetiva del IRPF y régimen simplificado del IVA, coincidente con la de una sociedad, de la que la persona física era socia (junto con sus familiares directos ostenta una participación del 100 %), y que en realidad existía una única actividad ejercida por esta sociedad vinculada, siendo artificiosa la división de la actividad. La finalidad de la simulación es obtener un ahorro fiscal por la tributación en la estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA de la persona física.

El tribunal, al examinar la existencia o no de simulación, destaca que la persona física contaba con medios materiales (cabezas tractoras y semirremolques) y humanos (trabajadores), figuraba de alta en la Seguridad Social y había facturado y atendido gastos. Aunque existiera cierta confusión con la actividad de la sociedad, esos elementos eran suficientes para acreditar que había ejercido la actividad y excluir la simulación.

Con todo, el elemento más destacable de la sentencia, al menos para el objeto del presente artículo, es el pronunciamiento del tribunal remitiendo a la normativa de operaciones vinculadas como forma para corregir la yuxtaposición de actividades que, de la lectura de la sentencia, parece haber existido:

La existencia de operaciones (vinculadas) entre la entidad actora y su socia persona física podría dar lugar, en su caso, a la correcta valoración de las mismas si no su hubiesen valorado a precios de mercado, o a la consideración de otro tipo de rendimientos como consecuencia de pagos o entregas de dinero entre ambas, pero desde luego no demuestra que la actividad económica se haya realizado de forma exclusiva por Tractole S. A.

Cualquier juicio relativo a esta sentencia pasa por su contraposición con la Sentencia del TS 830/2023, de 21 de junio (rec. núm. 7268/2021), a la que nos referiremos a continuación, destacando en primer lugar que es mucho más fácil acreditar la realidad de una actividad empresarial, en la que se puede contar con medios humanos y materiales, que una actividad en la que hay unos servicios personalísimos que, necesariamente, implican la actividad de una persona física concreta.

En esta misma línea, también debemos destacar el mayor rigor que tanto la Administración tributaria como los tribunales muestran contra la interposición de sociedades profesionales frente a aquellas que realizan actividades empresariales, en las que se acepta mucho más fácil la interposición de una sociedad. Tan discutible es este punto que ni siquiera los dos autores que signamos este trabajo llegamos a un acuerdo. Con la relativa ventaja que ofrece ser quien está dando primera forma a este párrafo y escondido en el relativo anonimato de la firma conjunta, diré que con ello solo se muestra una falta de comprensión no de la actividad profesional, que es la natural a quienes tenemos unos estudios que podían habernos llevado a su ejercicio, sino de las actividades empresariales, que en muchos casos no tienen más soporte que su socio.

Finalmente, ratifica una vez más esta sentencia la preeminencia de las operaciones vinculadas, bálsamo de Fierabrás que arregla todos los desaguisados tributarios hasta que, andando el tiempo, se le vean las costuras a este remedio.

4.2. Sentencia del TS 830/2023, de 21 de junio (rec. núm. 7268/2021)

Este recurso de casación se plantea contra una liquidación practicada a un conocido locutor radiofónico que contaba con una sociedad, dotada de ciertos medios personales, y que facturaba a una cadena radiofónica por la prestación de los servicios de la persona física. El locutor facturaba por sus servicios a la sociedad una cantidad mucho más reducida que la que la propia sociedad facturaba a la cadena.

La sentencia de la AN, contra la que se prepara el recurso de casación, había estimado la pretensión anulatoria por diversos motivos. Así, había entendido que al aceptar que la sociedad contaba con medios propios y había asumido riesgos, debía reconocérsele la posibilidad de aplicar el que hemos denominado como «puerto seguro» para los servicios de socios profesionales. También se consideraba que en la comprobación administrativa ni se había incluido el correspondiente análisis de comparabilidad ni se había aplicado ninguno de los métodos de determinación del valor de mercado.

Se plantea en la casación, en esencia, si la retribución pactada por la sociedad con el tercero, minorada en los gastos de la propia sociedad, se puede considerar como valor

normal de mercado para la retribución de los servicios del locutor y diversas cuestiones conexas con este asunto principal.

El Alto Tribunal, ya desde el comienzo de su fallo, anuncia que va a estimar la casación preparada por la Administración.

Destaca, a la hora de justificar su fallo, como rasgos fundamentales de lo que se está valorando, que se trata de servicios *intuitu personae* o personalísimos, en los que las condiciones del prestador resultan esenciales en su contratación; la identidad esencial entre el servicio prestado por la persona física a su sociedad vinculada y entre el prestado por esta a los terceros; y la imposibilidad de la sociedad vinculada de prestar sus servicios al tercero sin la participación de la persona física, siendo la labor de la sociedad residual en la prestación de tal servicio.

El tribunal, en un párrafo muy aclarador, pero no muy afortunado¹⁰, destaca que estamos ante una cuasi-simulación por la interposición de una sociedad que califica de innecesaria, sin más efecto que permitir una reducción en la tributación. Y, a continuación, afirma que, por ello, el ajuste que se realiza en el valor, considerando como valor de la operación vinculada el facturado al tercero independiente, restando los gastos asumidos por la entidad, es un valor de mercado y se ajusta a la normativa de operaciones vinculadas.

En un último pronunciamiento, también bastante discutible, el TS considera que no resta validez a la liquidación el hecho que en otros ejercicios se hubiera seguido otro criterio para liquidar, en concreto, mediante la aplicación del denominado «puerto seguro» que se descarta en este caso.

La jurisprudencia que se fija es la siguiente:

En las circunstancias del asunto examinado y de otros posibles que sean semejantes, el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que

¹⁰ Decimos que no es muy afortunado porque califica la interposición como simulada, pero acto seguido crea una nueva categoría jurídica al decir que esa simulación no es la propia del negocio anómalo, como si realmente pudiera utilizarse esa calificación alegremente, cuando, como hemos visto, el propio TS dice que no procede regularizar utilizando una potestad distinta a la aplicable al caso.

Pero no es solo eso. Acto seguido califica la interposición de la sociedad como innecesaria. A nuestro juicio, toda sociedad, como ficción jurídica, es innecesaria, pues no pueden hacer nada que no pueda hacerse directamente por una persona física. Dicho esto, los autores hemos barajado como título para este trabajo precisamente ese, «La interposición innecesaria de sociedades», por aprovechar este pronunciamiento del tribunal, pero lo hemos descartado, precisamente, por la razón que hemos apuntado.

Finalmente, parecería que la innecesaria interposición de una sociedad, no proscriba por el ordenamiento, y que el tribunal «castiga» por tener como único fin el ahorro fiscal, serían las condiciones legales para aplicar el conflicto en la aplicación de la norma. Si el tribunal juzga este como un caso de conflicto, debería declarar improcedente la regularización por operaciones vinculadas, al menos en teoría.

presta tal sociedad vinculada –aquí, la recurrente– a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio *intuitu personae*, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física –no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física–. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, que la contraprestación pactada por esta segunda operación –la que liga a la sociedad vinculada, en este caso la recurrente en casación, con el tercero independiente– es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar al efecto una corrección valorativa de ese precio pactado que sirve de canon comparable, por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar, por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Varias cuestiones de las que hemos tratado a lo largo del presente trabajo asoman en esta sentencia. No obstante, antes de lanzar algunas conclusiones, debemos destacar precisamente las particulares condiciones del caso que se analiza, en el que se trata de un tipo de servicio muy particular, en el que la intervención de la sociedad viene mediatizada, precisamente, por ese ser insustituible que es la persona física y ser la aportación de medios de la sociedad totalmente residual para el servicio en cuestión. Esta condición, precisamente, justifica nuestra primera conclusión. Puede existir una propensión natural a extender este criterio a supuestos que son similares, pero no son comparables; así, por ejemplo, un servicio de un profesional, que quizá sea quien dé nombre y fama a la actividad de una sociedad vinculada, pero que cuenta con otros profesionales que participan en la prestación del servicio, no es el caso que nos ocupa, como tampoco lo serían aquellos casos en los que la persona física vinculada con la sociedad es el único profesional cualificado, pero la sociedad cuenta con unos medios relevantes e insustituibles, tales como unos equipos técnicos valiosos e imprescindibles, sin los cuales el servicio no puede llevarse a cabo.

Como ya hemos destacado, el TS admite una regularización vía operaciones vinculadas que, por así decirlo, borra la existencia de la sociedad y trasvasa la totalidad del resultado a la persona física. Permite su aplicación aun cuando califica la interposición de la sociedad casi de simulación o, cuando menos, de conflicto.

Quizá excede de nuestro objeto de análisis directo, pero es relevante que, frente a la sentencia de instancia, en la que se constata que no existe ni un verdadero análisis de comparabilidad ni la aplicación de uno de los métodos de determinación del valor de mercado, el TS bendice la actuación de la Administración.

Esta conclusión, a su vez, nos lleva a dos ideas. La primera es que, a nuestro juicio, si se le ofreciera a una persona no versada en leyes tributarias la explicación de lo que ha hecho la Administración y se le preguntara si cree que el valor que se ha traspasado a la persona física coincide con el valor de lo que debió ganar (es decir, su valor de mercado), indudablemente respondería que sí. El TS ha respondido de la misma manera, pues es evidente que ni hay análisis de comparabilidad ni se ha aplicado correctamente uno de los métodos para determinar el valor de mercado. El TS posiblemente haya hecho justicia, otra cosa es que haya sido un puntual y correcto aplicador de la ley.

La segunda, más que conclusión, es la constatación de una regulación desacertada (posiblemente porque alguien había hecho lo correcto, ley en la mano, y no lo justo). La normativa de operaciones vinculadas deriva, incorpora y se aplica de acuerdo con las normas internacionales sobre la materia, especialmente las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Las directrices, tanto por decirlo explícitamente como por subyacer en su filosofía, regulan operaciones internacionales, en las que lo que se discute, al final, es la capacidad de dos o más Estados de gravar los resultados obtenidos a caballo entre los mismos. Sin embargo, la normativa nacional se aplica tanto a operaciones interiores como internacionales en los mismos exactos términos. Sin embargo, las condiciones en las operaciones internacionales, con la concurrencia de varias potestades tributarias, y las nacionales no son desde ningún punto de vista comparables, y la problemática y las soluciones no deberían ser las mismas.

Ello explica sin lugar a dudas, a nuestro juicio, que la incuestionable ausencia de análisis de comparabilidad y la indudable falta de aplicación de los métodos de determinación del valor de mercado, vicios gravísimos desde el punto de vista internacional en la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, se conviertan en cuestiones menores y que, además, nos hayamos permitido calificarlas de formalismos legales y tecnicismos frente a la esencia plena que se ha aplicado para llegar al valor de mercado. Si se nos permite la expresión, «excusas de mal pagador», a las que tan frecuentemente se acuden y hasta tienen éxito en las impugnaciones (en el ánimo de ser plenamente justos, no pocas veces la Administración esgrime otras «excusas de mal pagador» para mantener liquidaciones que son, a todas luces, inicuas, y otra vez obtiene buenos réditos de ello, cobrando aquello que en buena conciencia jamás debería haberse liquidado).

4.3. Sentencia del TSJ de Madrid 425/2023, de 11 de mayo (rec. núm. 356/2021)

Se recurre en este caso contra una liquidación en la que, por aplicación de las reglas sobre operaciones vinculadas, se habían trasladado los ingresos obtenidos por una entidad por la prestación de servicios profesionales (en concreto, de abogacía) a unas entidades de segundo nivel, y de estas a los socios personas físicas que participaban en las entidades

de segundo nivel (aunque este segundo traslado se había realizado en una liquidación adicional a la que enjuicia el TSJ).

Al igual que en la STS que acabamos de analizar, el traslado era de la totalidad de la renta, al entender que el precio pactado por la sociedad de primer nivel con terceros coincidía con los valores de mercado, en última medida, de las prestaciones de las personas físicas.

La Administración, en su acuerdo, al igual que el TEAR en su resolución, consideraron como elemento capital que los servicios en cuestión eran servicios personalísimos, en los que la condición de las personas físicas que figuraban «detrás» de las sociedades de segundo nivel era esencial en la contratación de los servicios y que, además, la mercantil de primer nivel no contaba con los medios para la prestación de sus servicios.

El tribunal constata que la sociedad de primer nivel (y las de segundo), aunque no cuenta con medios propios para la prestación de los servicios, ha subcontratado con terceros una parte significativa de su actividad. Así, constata que existen gastos por importes elevados de colaboradores externos. Además subraya que ha asumido riesgos, al hacer frente a tales pagos y soportar los riesgos derivados de la realización y cobro de sus servicios.

Por todo ello, estima el recurso, considerando que no puede equipararse la contraprestación pactada por la sociedad de primer nivel con terceros con el valor de mercado de las prestaciones de las sociedades de segundo nivel y, por ende, de las personas físicas.

Resultan reseñables, a nuestro juicio, varias circunstancias. Sin lugar a duda, la primera de ellas es el fallo que se dicta, en la medida que, cosa poco frecuente, se hace primar la constatación de la existencia de una serie de medios en la entidad sobre la condición de servicio personalísimo que la Inspección parece querer aplicar a todo servicio profesional.

Es, precisamente, también destacable que, por una vez, no se identifique servicio profesional con servicio personalísimo. A nuestro juicio, el análisis del TS en este punto fue impecable, el servicio personalísimo es aquel en el que la intervención personal de un persona concreta es ineludible y es el único soporte posible para los servicios (como lo era en la contratación de un concreto locutor radiofónico). Es cierto que en todo servicio profesional la identidad de la persona con la que se está contratando influye, pero eso no quiere decir que la intervención de esa persona sea la totalidad de los medios que pueden servir de apoyo a tal prestación. Como hemos destacado en el párrafo anterior, en el presente caso, el TSJ destaca precisamente que la entidad de primer nivel había incurrido en importantes gastos por servicios de profesionales terceros, lo que ponía a su disposición medios suficientes para el desarrollo de una actividad propia.

Otra vez, enlazando con la idea final del párrafo anterior, también nos parece reseñable que el tribunal no distinga entre medios propios y medios subcontratados, pues, en ocasiones, se destaca que, si los medios no son propios, sino subcontratados, podría haberse

optado por la subcontratación directa por la persona vinculada a la que se traspasa el resultado. Parece más lógica la decisión que se adopta en esta sentencia, pues contratar no es solo «situar» los gastos en uno u otro sujeto, sino asumir riesgos en nombre propio derivados de tal contratación.

5. Consecuencias jurídicas y económicas de la regularización siguiendo cada uno de los institutos jurídicos comentados

A pesar de que en términos de deuda tributaria la regularización por una u otra vía pueda ser muy semejante, las consecuencias jurídicas son muy dispares.

En efecto, en el caso de que se aprecie la existencia de simulación, la regularización consistirá, en esencia, en prescindir de la sociedad interpuesta e imputar a la persona física los ingresos y gastos que se residenciaron en la sociedad, de forma que la persona física tributará por la totalidad del rendimiento de la actividad que supuestamente desarrollaba la sociedad.

En el caso de que la sociedad interpuesta tenga una mínima sustancia económica y aporte, aunque sea escaso, un cierto valor añadido, la regularización procedente ya no podría ir en la línea de prescindir de la sociedad interpuesta, sino, por el contrario, debería ir en la línea de valorar conforme a criterios de mercado las funciones desempeñadas, respectivamente, por la sociedad y la persona física. Pues bien, según la jurisprudencia que se acaba de ver, sería conforme a derecho imputar a la persona física los ingresos de la sociedad minorados en el importe de los gastos deducibles, sin que sea estrictamente necesario atribuir alguna clase de rendimiento a la sociedad como consecuencia del ejercicio de las funciones que han permitido descartar la apreciación de simulación.

No obstante esta posible equivalencia de ambas figuras en términos de deuda tributaria liquidada, las consecuencias jurídicas no son en absoluto equivalentes, como vamos a ver.

5.1. Simulación y sanciones

Dado que en la simulación existe, además de un importante componente volitivo en la conducta del contribuyente al diseñar el negocio o conjunto de negocios que va a realizar, un componente de engaño que resulta consustancial a la propia figura de la simulación, se suele admitir que las conductas simulatorias son merecedoras de sanción punitiva administrativa. Así, por ejemplo, la Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013) señala que, una vez aceptado que la simulación presupone la existencia de ocultación, «en principio, podría aceptarse sin mayor esfuerzo argumental que la decisión

administrativa punitiva que enjuiciamos motiva suficientemente la existencia de culpabilidad» (FJ 9). Sin embargo, no debe efectuarse una conexión sistemática entre simulación, ocultación y culpabilidad. La culpabilidad, o no, del obligado deberá ser objeto de apreciación individualizada en el seno del procedimiento sancionador, sin que quepa una suerte de culpabilidad objetiva por el hecho de que exista ocultación, ya que la culpabilidad objetiva está proscrita en nuestro ordenamiento jurídico. Cuestión distinta es que, habiéndose apreciado la existencia de la ocultación propia de la simulación en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos, no sea difícil argumentar la culpabilidad del presunto infractor en el marco del procedimiento sancionador.

Es relevante destacar que el procedimiento inspector no trata de determinar la culpabilidad o no del obligado tributario, sino de determinar la deuda tributaria. Por tanto, no necesita aplicar la presunción de inocencia, ya que esta no se pone en tela de juicio en el seno del procedimiento inspector, sino que debe limitarse a probar los hechos que se hayan producido para, en virtud de los hechos probados, proceder a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario. El procedimiento inspector debe limitarse a probar que existe simulación, si la hay, y dejar la valoración de la culpabilidad del obligado tributario al procedimiento sancionador, que es un procedimiento distinto y formalmente independiente, si bien relacionado materialmente con el procedimiento inspector, puesto que analiza los mismos hechos, pero con una perspectiva y un propósito diferentes.

Supondría, pues, una incoherencia que se apreciara la existencia de simulación en el procedimiento inspector y no se apreciara culpabilidad alguna en el marco del correspondiente procedimiento sancionador, ya que los dos procedimientos han de valorar los mismos hechos, aunque lo hagan con perspectivas diferentes. La afirmación anterior no supone, como es obvio, que la Administración quede exonerada de su obligación de motivar y justificar adecuadamente la culpabilidad del presunto infractor con objeto de enervar la presunción constitucional de inocencia.

Existe, por lo demás, una amplia doctrina del TC en la que se pone de manifiesto la importancia de la motivación de las resoluciones por las que se imponen sanciones, ya que permite conocer los motivos de la imposición de la sanción y, por tanto, permite el control jurisdiccional de la sanción. La falta de una motivación adecuada de la sanción afecta a los principios constitucionales de culpabilidad y de presunción de inocencia, lo que permite la anulación de la imposición de la sanción e imposibilita, desde el punto de vista procedimental, tramitar un nuevo procedimiento e imponer una nueva sanción.

5.2. Simulación e IVA repercutido por la sociedad

Como consecuencia de la declaración de simulación de la sociedad interpuesta, las operaciones efectuadas por esta dejan de tener efectos jurídicos, dado que se consideran realizadas directamente por la persona física y, con ello, también la repercusión del

IVA correspondiente a dichas operaciones, procediendo la reducción de la base imponible de conformidad con el artículo 80.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA). Realmente, el IVA debería haberse repercutido por la persona física, que es quien realmente presta el servicio. Así, nos encontramos con un IVA indebidamente repercutido por la sociedad y un IVA no repercutido por la persona física que presta el servicio. Y, desde el punto de vista del cliente que soportó la repercusión por parte de la sociedad, encontramos un IVA indebidamente soportado, repercutido por la sociedad, y un IVA no soportado que debería haber sido repercutido por la persona física, quien normalmente al tiempo de realizar la regularización habrá perdido el derecho a la repercusión al haber transcurrido más de un año desde el devengo de la operación (art. 88.4 de la LIVA). En virtud del artículo 221.1 b) de la LGT, el IVA ingresado por la sociedad simulada devendría indebido, ya que la cantidad pagada por la sociedad simulada sería mayor que la derivada del acto administrativo de liquidación en que, conforme al artículo 16 de la LGT, se declare la simulación. En consecuencia, según el artículo 14.2 c) del Reglamento general de revisión en vía administrativa (aprobado por el Real Decreto 520/2005), tendría derecho a la devolución la persona o entidad que haya soportado la repercusión cuando se cumplan los requisitos establecidos: a) que la repercusión se haya efectuado en factura; b) que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas; c) que las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido devueltas por la Administración, ya sea a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero; y d) que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Si tuviese derecho a la deducción parcial, la devolución se limitará al importe no deducible, pero, a su vez, esta persona debería soportar el IVA repercutido por quien realmente hace la operación o presta el servicio, es decir, por la persona física. En resumen, el IVA indebidamente repercutido será objeto de devolución, bien directamente por la Administración al destinatario de la repercusión, o bien indirectamente a través del mecanismo de la deducción, en cuyo caso ya no procede la devolución. Con ello quedan eliminados los efectos jurídicos de la repercusión indebida. Por otro lado, la Administración debe exigir el IVA de las operaciones a quien las realizó realmente y por las que no se repercutió el impuesto. Esto se realiza a través de la correspondiente liquidación administrativa. El artículo 88.3.2.º de la LIVA impide al obligado tributario que debió repercutir rectificar dicha repercusión cuando sea la Administración la que liquide cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas y resulte acreditado que dicho sujeto sabía o debía haber sabido que participaba en un fraude, lo que se puede considerar bastante probable que quede acreditado en un caso de apreciación de simulación. En este caso, por tanto, el obligado tributario perdería el derecho a rectificar la repercusión. Y el obligado tributario que debería haber soportado dicha repercusión no podría deducir dichas cuotas hasta que las incluyera en sus libros registro (art. 99.3, cuarto párrafo, de la LIVA), sufriendo un evidente perjuicio financiero, dado que satisfizo el IVA a la sociedad y no podía deducirlo.

Pero ¿cómo se está solucionando en la práctica este problema? Por lo que conocemos, no es esta la solución que se está dando a estas situaciones y, dado que la Hacienda

pública no ha tenido perjuicio económico en materia del IVA al haberse repercutido el mismo, si bien indebidamente por la sociedad, por el importe debido, soportado por el cliente y deducido por este en función de su régimen de deducción, no se está regularizando el IVA por la apreciación de simulación. Esta solución, si bien pone remedio a los efectos perjudiciales de la regularización, quizá no sea la jurídicamente deseable.

El segundo problema al que hacíamos referencia es la posibilidad de sancionar a la sociedad interpuesta por la emisión de facturas falsas correspondientes a las operaciones regularizadas cuya existencia se niega. Como consecuencia de la declaración de simulación, si esta es absoluta, las operaciones efectuadas por la sociedad interpuesta dejan de producir efectos jurídicos, de forma que la sociedad ha emitido unas facturas por unas operaciones inexistentes jurídicamente, es decir, ha emitido facturas falsas. En caso de apreciarse la existencia de simulación relativa, las operaciones existen, pero se han hecho figurar a nombre de una persona distinta a quien las ha realizado verdaderamente, por lo que se pueden calificar como falseadas. Esta conducta está tipificada en el artículo 201.1 de la LGT y, de acuerdo con el apartado 3 del mismo, se calificará de muy grave por consistir en la expedición de facturas con datos falsos o falseados. La sanción consistirá en multa proporcional del 75 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, es decir, del importe de la facturación de la sociedad interpuesta. Paralelamente, la entidad receptora de las facturas habrá cometido, previsiblemente, una infracción de dejar de ingresar tipificada en el artículo 191.1 de la LGT. Además, de acuerdo con el artículo 184.3 b) de la LGT, cabrá apreciar la utilización de medios fraudulentos si la incidencia de esta circunstancia es superior al 10 % de la base de la sanción, lo que conllevará que sea calificada como infracción muy grave a tenor del artículo 191.4 de la LGT. No obstante, cabe preguntarse si un tercero de buena fe que ignorase la cualidad de sociedad simulada podría ser sancionado por haberse deducido, tanto en la imposición directa como en la indirecta, unas facturas que han resultado ser falsas. En nuestra opinión, tal obligado tributario no debería ser sancionado, ya que en él no concurriría el necesario elemento subjetivo de la culpabilidad. En particular, podría considerarse la aplicación de la causa exculpatoria del artículo 179.2 d) de la LGT en aquellos casos en que el tercero, en función de las circunstancias y con un grado de diligencia adecuado, no pudiese conocer los indicios determinantes de la simulación. Por el contrario, si hubiese elementos objetivos que permitiesen acreditar que el obligado tributario conocía las circunstancias concurrentes en la sociedad simulada, o podía haberlas conocido si hubiese puesto la diligencia necesaria, no podría aplicarse esta causa exculpatoria y podría argumentarse suficientemente su culpabilidad y, en consecuencia, la imposición de la sanción.

Una cuestión adicional es si al destinatario de la facturación de la sociedad simulada se le podría derivar la responsabilidad de la sanción del emisor. De acuerdo con el artículo 182 de la LGT, solo podría derivarse esta responsabilidad en los supuestos de los artículos 42.1 a) y c) y 42.2 de la LGT, siendo en ambos casos responsabilidad solidaria, así como en los supuestos del artículo 43.1 a), g) y h) de la LGT, siendo en estos casos una responsabilidad subsidiaria. Según la normativa citada, dejando al margen los

supuestos del artículo 42.2 de la LGT, que están relacionados con el proceso de recaudación, los supuestos de responsabilidad solidaria serán los casos en los que el tercero haya sido causante o colaborador activo en la comisión de la infracción, o bien suceda a la sociedad simulada en la titularidad o en el ejercicio de la actividad. En principio, no parece muy probable que ninguno de los dos casos pueda aparecer en la práctica, especialmente el supuesto de sucesión en la actividad. Tampoco resultarían de aplicación los supuestos del artículo 43 de la LGT al destinatario de la facturación de la sociedad simulada. No obstante, los supuestos de responsabilidad citados sí que podrían tener mayor aplicación práctica respecto del administrador y los socios de la sociedad simulada, en la medida en que es más probable que puedan ser considerados causantes o colaboradores en la comisión de la infracción con arreglo al artículo 42.1 a) de la LGT, o bien se den las circunstancias del artículo 43.1 g) de la LGT por tener el control efectivo de la sociedad o en las que concurra una voluntad rectora común y exista unicidad de esferas económicas o confusión o desviación patrimonial.

5.3. Operaciones vinculadas y gastos personales del socio

En la práctica resulta muy habitual que las sociedades encargadas de la gestión de un activo intangible directamente vinculado a una persona física, como los derechos de imagen, o la prestación de servicios profesionales de carácter personalísimo, como los servicios médicos o los de abogacía, asuman el pago de un buen número de gastos que no están directamente relacionados con la explotación del intangible que constituye su actividad. Esto plantea la cuestión de su regularización por la Administración. En el ámbito de la imposición directa, el carácter privado de tales gastos y su consecuente falta de relación con la actividad de la sociedad debe llevar a rechazar su deducibilidad en virtud del artículo 15 e) de la LIS mediante su calificación como liberalidad o como retribución de fondos propios a favor de la persona física por el artículo 15 a) de la LIS.

Cabría plantearse si dichos rendimientos del capital mobiliario en especie, por los gastos de carácter personal satisfechos por la entidad a favor de los socios, deben considerarse como parte de las retribuciones percibidas por estos últimos en contraprestación de los servicios prestados a la sociedad. Así se está haciendo en la práctica, considerándose que el socio no solo ha percibido el importe de las retribuciones dinerarias, sino también dichos rendimientos del capital en especie.

En el ámbito de la imposición indirecta, la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por tales gastos particulares debe negarse, en la generalidad de los casos, por no cumplir los requisitos del artículo 94.1 de la LIVA al no estar destinados a ser utilizados en la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios en que consista la actividad de la sociedad, sin perjuicio de que puedan resultar de aplicación las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir previstas por los artículos 95 y 96 de la LIVA. Circunstancia esta última

que suele ser muy habitual en la práctica dado el carácter de ciertos gastos personales de los socios que son asumidos por la sociedad. En caso de no resultar deducibles las cuotas soportadas por la sociedad, el posterior disfrute de dichos gastos por el socio constituirá un autoconsumo de bienes (art. 9.1.º de la LIVA) o de servicios (art. 12 de la LIVA) que, no obstante, estará no sujeto por el artículo 7.7.º de la LIVA debido precisamente a que no tuvo el carácter de deducible para la sociedad.

5.4. Operaciones vinculadas y sanciones

La LIS configura un régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas que queda al margen del régimen general regulado en los artículos 191 y siguientes de la LGT. Este régimen sancionador específico, regulado en el artículo 18.13 de la LIS, descansa sobre la obligación de llevanza y aportación a la Administración de la documentación prevista en el artículo 18.3 de la LIS (la denominada comúnmente como «documentación de precios de transferencia»). Esta documentación puede tener un contenido simplificado en ciertos supuestos e, incluso, puede no resultar exigible en otros casos. Los casos en que no se exige esta documentación pueden tener distinta justificación. Así, los supuestos de las letras a) y b) del artículo 18.3 de la LIS se refieren a casos en los que las partes intervinientes en la operación están dentro de un grupo de consolidación fiscal, supuesto que encuentra su justificación en el hecho de que las operaciones intragrupo son objeto de eliminación en aplicación del citado régimen especial y por tanto su valoración carece de trascendencia a efectos de la determinación de la base imponible; el supuesto del artículo 18.3 c) de la LIS se refiere a los casos de ofertas públicas de adquisición o de venta de valores que son objeto de regulación específica en la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los mercados de valores de los servicios de inversión; y, finalmente, el caso de la letra d) se refiere a las operaciones vinculadas realizadas con una misma persona o entidad siempre que la contraprestación del conjunto de dichas operaciones no supere los 250.000 euros de acuerdo con su valor de mercado. Este último supuesto será, quizá, el que resulte aplicable con más frecuencia en el ámbito de las relaciones socio-sociedad interpuesta. El artículo 18.13.3.º de la LIS establece la incompatibilidad entre el régimen sancionador específico regulado en el mismo y el régimen general de los artículos 191 y siguientes de la LGT, pues las correcciones efectuadas por la Administración al amparo del propio artículo 18 de la LIS no darán lugar, por la parte de base que corresponda a tales correcciones, a la comisión de las infracciones tipificadas en los citados artículos de la LGT. No obstante, el apartado 4.º del artículo 18.13 de la LIS prevé expresamente la compatibilidad con la infracción por resistencia, excusa, negativa u obstrucción a la actuación de la Administración tributaria tipificada en el artículo 203 de la LGT, así como la aplicación de las reducciones por conformidad con la propuesta de liquidación prevista por el artículo 188.1 b) de la LGT y por ingreso en las condiciones del artículo 188.3 de la LGT. Así las cosas, cabe preguntarse cuál debe ser el régimen sancionador aplicable en aquellos casos en que, no estando obligado el contribuyente a la llevanza de la documentación de precios de transferencia, la Administración practique la

regularización de una operación vinculada y de ella resulte una cantidad a ingresar. Dicho en otras palabras, la cuestión que se plantea es si un contribuyente que, por no estar obligado a llevar la documentación de precios de transferencia, no puede incurrir en los tipos infractores definidos en el artículo 18.13 de la LIS, puede incurrir en los tipos definidos en los artículos 191 y siguientes de la LGT o, por el contrario, la incompatibilidad entre ambos regímenes debe determinar la no aplicación del régimen sancionador general. Una lectura del tenor literal del artículo 18.13.3.º de la LIS debe llevarnos a una respuesta negativa, pues este precepto establece que las correcciones practicadas por la Administración habiéndose cumplido la obligación de documentación establecida por el artículo 18.3 de la LIS no constituirán la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y siguientes de la LGT. En consecuencia, hay que entender que un contribuyente que esté exonerado por la propia LIS de dicha obligación de documentación nunca se encontrará en el supuesto de hecho previsto por el artículo 18.13.3.º de la LIS, pues nunca habrá incumplido con la obligación de documentación, ya que no está sujeto a ella y, por tanto, no hay incompatibilidad posible entre ambos regímenes sancionadores. Esta posición se encuentra avalada por la jurisprudencia del TS (Sentencias de 15 de octubre de 2018 [rec. núm. 4561/2017] y 446/2020, de 21 de enero [rec. núm. 6187/2017]).

6. Conclusión

La utilización de sociedades para el desarrollo de actividades profesionales es una realidad admitida por nuestro ordenamiento jurídico. Esto es algo incuestionable, como también lo es que toda sociedad implica una ficción jurídica.

Y la confluencia de estas dos realidades es vista como un factor de riesgo tributario por parte de la Administración, pues siempre cabe la posibilidad de que el contribuyente, en un deseo de reducir su factura fiscal, eleve el componente de ficción inherente a toda sociedad por encima del nivel que la normativa –y la Administración encargada de aplicar dicha normativa– considere aceptable. De ahí que también sea una realidad la innegable atención que la Administración tributaria presta a la vigilancia de posibles comportamientos abusivos.

La existencia de distintas formas de enfrentarse jurídicamente a estos comportamientos abusivos –a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma, la simulación o las operaciones vinculadas– impone a la Administración la obligación de determinar cuál es la figura idónea para cada caso, pues, como se ha encargado de poner de relieve el TS, no estamos ante una decisión discrecional de la Administración ni ante figuras jurídicas intercambiables. Por el contrario, las consecuencias jurídicas de cada una de ellas son muy distintas y la Administración debe elegir la adecuada con sumo cuidado, pues de lo contrario el esfuerzo administrativo para combatir los comportamientos abusivos puede verse frustrado.



Referencia bibliográfica

Bas Soria, J., Sánchez Pedroche, J. A. y Moya Calatayud, F. (2013). *Comentarios a la Ley general tributaria y sus reglamentos de desarrollo*. Tirant lo Blanch.

Javier Bas Soria. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado en activo como jefe de Equipo Regional de Inspección en la Delegación Especial de la AEAT de Valencia. Interventor y auditor del Estado en excelencia. Profesor de la Escuela de Hacienda Pública, del Máster de Tributación y Asesoría Fiscal de UDIMA, del Máster de Tributación de la Universidad de Valencia y ponente habitual en jornadas tributarias organizadas por las principales asociaciones profesionales de la materia. Es autor de una decena de libros y de más de 90 artículos en materia tributaria.

Tomás Payá Martínez. Licenciado en Ciencias Económicas. Inspector de Hacienda en activo como ponente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. Ha trabajado previamente como técnico de Hacienda en la Inspección Regional de Valencia en la AEAT. Ha participado en cursos de formación de la Escuela de Hacienda Pública.

Contribución de autores. Ambos autores han contribuido en un mismo porcentaje a la realización de este trabajo.

Impugnación de sanción derivada de liquidación firme

Análisis de la **STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 1512/2022**

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM.

Profesora contratada doctora de la UDIMA.

Abogada del ICAM (España)

nuriapuebla@icam.es

Extracto

La Sentencia 1489/2022 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de la que es ponente D. Isaac Merino Jara, y que fue dictada el 20 de noviembre de 2023 en respuesta al recurso de casación 1512/2022, resuelve la pregunta formulada en el Auto de 20 de octubre de 2022 en el que el mismo ponente, que entonces integraba la Sección de admisión de la Sala, se planteaba si, frente a un acuerdo sancionador, pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos.

Publicado: 05-04-2024

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2024). Impugnación de sanción derivada de liquidación firme. (Análisis de la STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 1512/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 493, 93-102. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21435>

1. Supuesto de hecho

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) declara no haber lugar al recurso de casación formulado por la mercantil recurrente contra Sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN) el 8 de noviembre de 2021 en el recurso número 555/2019 (NFJ087898). La sentencia de instancia había desestimado recurso planteado contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 29 de enero de 2019, en el que se había confirmado el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador dictado por la Dependencia Regional de la Delegación de Hacienda Especial de Madrid, correspondiente al IVA, periodos 2006 a 2009, por importe de 2.617.042,39 euros.

El quid de la cuestión es que, en el seno de unas actuaciones inspectoras, se dictaron acuerdos de liquidación que no fueron recurridos por la entidad, por lo que habían devenido firmes. Y que, como procedimiento separado, pero consecuencia de dicho procedimiento inspector, se instruyó expediente sancionador, del que resultó resolución sancionadora por infracción del artículo 201.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados, calificada como muy grave.

La parte actora entiende que, en su defensa, puede plantear cuantas cuestiones considere oportunas frente al acuerdo sancionador y, en particular, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no solo los directamente imputables a tal acto sancionador, sino también aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado.

Postula que, toda vez que, a su juicio, los acuerdos de liquidación se habían dictado cuando había ya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, se podía invocar esta prescripción como motivo de nulidad de la sanción. Su tesis era que, dado que el procedimiento

de comprobación e investigación previo y las actuaciones inspectoras ligadas a dicho procedimiento, de las que derivó el expediente sancionador, se habían excedido injustificadamente del plazo previsto como máximo en el artículo 150 de la LGT, habiéndose dictado también el acuerdo de liquidación fuera del plazo legalmente dispuesto para la finalización del procedimiento, eran actos que no podían interrumpir el plazo de prescripción de las infracciones objeto de la sanción practicada. Ello había provocado que se dictase el acuerdo sancionador cuando, a su parecer, había ya transcurrido el plazo de prescripción para sancionar.

La Sentencia de la AN de 8 de noviembre de 2021 niega esta posibilidad, confirmando la sanción, y la cuestión se eleva en casación al TS, que desestima el recurso y da la razón a la Abogacía del Estado, dictando jurisprudencia sobre el particular.

2. Doctrina del tribunal

La Sección Segunda de la Sala Tercera del TS dictó la Sentencia 1489/2023, de 20 de noviembre (NFJ091463), considerando no haber lugar al recurso de casación número 1512/2022 formulado por la empresa recurrente y afirmando en su FJ 3 lo siguiente:

Nos hallamos ante una resolución administrativa que ha adquirido firmeza, lo cual significa que existe un acto válido y lo que se suscita es si este puede volver a ser cuestionado cuando se incorpora como presupuesto de un acto posterior, especialmente cuando se ejerce la potestad sancionadora.

Pues bien, la decisión administrativa firme no solo impide su impugnación, salvo por cauces especiales, sino que también impide que su contenido pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador, máxime cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que no fue recurrida forme parte de él.

La tutela judicial efectiva, entendida como el derecho de acceso a la jurisdicción para poder plantear sus pretensiones, no se vulnera por el hecho de que no se pueda volver a cuestionar aquello que quedó consentido y firme. La seguridad jurídica también abona esta conclusión.

3. Comentario crítico

La sentencia que se comenta no contiene en su fallo, como sí puede observarse en otras sentencias de esta Sección, un criterio jurisprudencial concreto, literalmente expuesto como tal, sino que, a la hora de tomar su decisión, señala que la Sala ha decidido «fijar

los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia». Es un fundamento jurídico de ocho párrafos, en los tres últimos de los cuales podemos leer lo que entendemos que puede considerarse la doctrina de la Sala que hemos expuesto en el epígrafe anterior.

No obstante, para comprender esta doctrina ha de leerse con detenimiento toda la sentencia y, desde luego, todo lo que se razona en ella, a fin de no extraer conclusiones de forma apresurada que pudieran conducirnos a pensar que, cuando se refuta una sanción derivada de una liquidación tributaria, no puedan oponerse razones que determinarían la nulidad de la liquidación, aunque esta sea firme. Porque no es eso, a nuestro juicio, lo que dice la sentencia ni lo que debe interpretarse de la jurisprudencia del TS.

La Sentencia de 20 de noviembre de 2023 (rec. núm. 1512/2022 –NFJ091463–), cuyo ponente es D. Isaac Merino Jara, da respuesta a un Auto de admisión del mismo ponente, de 20 de octubre de 2022 (rec. núm. 1512/2022 –NFJ087896–), y hace tres afirmaciones en el FJ 3 que pueden expresarse como sigue.

La primera es una afirmación con la que difícilmente puede estarse en desacuerdo: que una resolución administrativa que ha adquirido firmeza no puede volver a ser cuestionada, ni siquiera cuando se incorpora como presupuesto de un acto sancionador posterior. Obvio es que la liquidación que ha alcanzado firmeza no puede ser impugnada ni consideramos que fuera esto lo pretendía el recurrente. Por tanto, ninguna objeción cabe hacer a esta doctrina.

La segunda es que, cuando una decisión administrativa es firme, eso impide su impugnación (salvo por los cauces de los procedimientos especiales previstos para atacar actos firmes), cosa que también resulta incuestionable.

Luego se dice que, cuando una decisión es firme, ello impide que «su contenido» pueda ser cuestionado de nuevo si se incorpora en una resolución administrativa posterior de carácter sancionador, «máxime [dice la sentencia, y esto es muy importante] cuando el tipo infractor no tiene como presupuesto ineludible que la liquidación que no fue recurrida forme parte de él». Esto es trascendental porque, en el caso analizado por el TS y que da lugar a esta sentencia, la sanción impuesta y que se cuestionaba por la recurrente era una sanción del artículo 201 de la LGT, es decir, una infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación. No una sanción, por ejemplo, del artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar la cuota, que necesariamente se ha de fijar en el acuerdo de liquidación. En el caso sometido a casación que se resuelve por la Sentencia de 20 de noviembre de 2023, la infracción cometida es la regulada en el artículo 201.3 de la LGT, consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados.

Como dice la Abogacía del Estado, en su escrito de oposición al recurso de casación, «esta infracción puede cometerse completamente al margen de la determinación de la obligación tributaria (por tal o cual tributo), tanto si se dicta un acuerdo de liquidación como si

no, tanto si éste se confirma como si se anula»; para añadir que, «como el hecho sancionado es autónomo respecto de la concreta obligación tributaria y de la liquidación firme, los vicios de que ésta pudiera adolecer carecen de toda relevancia».

Por eso se advertía al principio de este comentario que había que leer la sentencia completa, porque la propia Abogacía del Estado dice:

Lo que se puede alegar al impugnar una sanción son los vicios «de que adolezca el acto precedente o condicionante de la sanción». Precisamente ha de tratarse de un «acto precedente o condicionante», lo que sucede cuando se trata de un acuerdo de liquidación en relación con, por ejemplo, la infracción del artículo 191.1 de la LGT, pero no, como es el caso, de la infracción prevista en el artículo 201 de la LGT. Esta última puede cometerse completamente al margen de la determinación de la obligación tributaria (por tal o cual tributo), tanto si se dicta un acuerdo de liquidación como si no, tanto si se confirma como si se anula. Es una conducta autónoma, con una entidad propia.

No puede dejar de mencionarse que hace poco más de tres años se había dictado la Sentencia de 23 de septiembre de 2020 (rec. núm. 2839/2019 –NFJ079205–) por la misma Sala y Sección del TS (ponente D. Francisco José Navarro Sanchís) para resolver esta pregunta:

Dada la exigencia legal de separación de los procedimientos inspector y sancionador, si una sanción tributaria puede ser impugnada y anulada con fundamento en que la liquidación tributaria, derivada de un procedimiento de inspección, se ha ejercido tras la prescripción extintiva de la potestad correspondiente, con el efecto de que habría prescrito también la potestad de imponer sanciones derivadas de esa deuda liquidada en caso de que se hubiera excedido el plazo legalmente previsto para este último procedimiento.

Se trataba, en aquel caso, de una sanción por la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT. Y se contestó, basándose en la afirmación de que «sin liquidación no hay sanción, verdad axiomática que, no obstante tal calidad, hemos de repetir una y otra vez», en este sentido:

Resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado.

Aunque eso se declaró formalmente con valor de doctrina, huelga decir que aquel caso y el que hoy se comenta no necesariamente habían de recibir la misma respuesta, pues claramente

la infracción del artículo 191 de la LGT y la del 201 de la LGT son diferentes, y esa diferencia es esencial a los efectos de la pregunta planteada en casación: mientras la primera tiene una clara relación de dependencia del acuerdo de liquidación, la segunda no. Y a nuestro juicio en esa diferencia ha de entenderse justificado el Auto de admisión del recurso de casación 1489/2022, que se resuelve con la Sentencia de 20 de noviembre de 2023.

También se afirmó en aquella sentencia de 2020, sin que esto se haya anulado ni rectificado con la sentencia que se comenta en estas páginas, que:

La sanción es la expresión de una las potestades más intensas y gravosas que se atribuyen a la Administración, de suerte que al sancionado –equiparable a estos efectos al condenado penal– no se le puede privar o condicionar su derecho de defensa en toda su extensión real o potencial, lo que implica que en el procedimiento judicial en que se ventila la legalidad de la sanción se pueden hacer valer, en plenitud, cuantos motivos jurídicos pudieran hacer prosperar la acción destinada a invalidarla, aunque vengan referidos a un acto distinto, pero vinculado al sancionador.

Asimismo, es importante señalar que, en aquella Sentencia de 23 de septiembre de 2020, precisamente se amparó el TS en el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión:

Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE –tutela judicial efectiva sin indefensión– comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta.

De ahí que cobre sentido la tercera afirmación del TS en la sentencia que se analiza en estas líneas, que viene a decir que la tutela judicial efectiva, entendida como el derecho de acceso a la jurisdicción para poder plantear sus pretensiones, no se vulnera por el hecho de que no se pueda volver a cuestionar aquello que quedó consentido y firme, así como que la seguridad jurídica también abona esta conclusión.

Vistas las dos sentencias y la similitud aparente de las situaciones contempladas en las mismas, podríamos llegar a pensar que asistimos a un golpe de timón en la jurisprudencia. Este pensamiento podría entenderse corroborado por el hecho de que la decisión de admitir este nuevo recurso de casación resuelto por la Sentencia de 20 de noviembre de 2023 la tomó el mismo ponente que dicta ahora la sentencia, y que en el auto de admisión se reconocía la existencia de la doctrina sentada en la Sentencia de 23 de septiembre de 2020, y en que se justificó el interés casacional en la necesidad de:

Un nuevo pronunciamiento de este Tribunal Supremo con el objeto de reafirmar, reforzar o, en su caso, completar o modificar su jurisprudencia, tarea propia del

recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia *ex novo*, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla.

Sin embargo, consideramos más prudente pensar que esto no es sino la confusión a la que puede llegarse con una lectura apresurada de esta sentencia.

A buen seguro, el recurrente no pretendía cuestionar lo que dejó consentido y firme, que es la liquidación. Ya que ese acto nadie duda de que era inatacable, es un argumento que no necesitaba ser reforzado en casación.

Lo que se quería cuestionar era la sanción, invocando prescripción de la potestad sancionadora, considerando que dependía de la potestad de liquidar e invocando para ello la prescripción de dicha potestad (o derecho, en la terminología de la LGT).

Y la respuesta es distinta porque era un caso en el que la infracción cometida, del artículo 201 de la LGT, no depende de forma directa de la liquidación o, dicho de otra forma, en un caso en el que se dilucidaba un tipo infractor que no descansa en una liquidación previa. En un asunto en el que, además, ni la sentencia ni el auto de admisión ni el escrito de interposición «dan cuenta de en qué consistió concretamente el acuerdo de liquidación».

Por eso la doctrina de la sentencia que hoy comentamos no puede entenderse sin este párrafo que se escribe justo antes de las tres afirmaciones que pueden considerarse la doctrina fijada:

Estábamos analizando entonces un asunto en el que la infracción está prevista en el artículo 191 LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación), ahora estamos analizando un supuesto en el que el tipo infractor es diferente, concretamente el del artículo 201 LGT (Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación).

Desde luego, queremos entender que, si se planteara un asunto semejante, en el que la sanción fuera del artículo 191 de la LGT o cualquier otra infracción que dependiera o tuviera relación directa con la liquidación, la doctrina jurisprudencial que seguir sería la de la Sentencia de 23 de septiembre de 2020. De hecho, es la doctrina seguida expresamente por otros tribunales de justicia¹.

¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, de 2 de febrero de 2022 (rec. núm. 882/2020 –NFJ087589–): «La relevante STS de 23 de septiembre de 2020 resitúa con una contundencia sublime que no cabe cercenar las posibilidades de defensa en un procedimiento sancionador con base en actitudes previas respecto a la liquidación».

Porque, además, es la doctrina sentada por la Sección Tercera de esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS² que, por consiguiente, comparte los criterios interpretativos fijados por la Sentencia de 23 de septiembre de 2020 de la Sección Segunda en el ámbito tributario:

El derecho a una tutela judicial efectiva (art. 24 de la Constitución), puesto en relación con la libertad de ejercicio de pretensiones, motivos y argumentos de impugnación que reconoce nuestra ley procesal (artículos 56,1; 65 y 67.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), impide que los motivos de nulidad aducibles frente a una resolución sancionadora puedan resultar limitados o restringidos por el hecho de ser firme un acto administrativo anterior que motivó la incoación del procedimiento sancionador. Así, quien impugna una resolución administrativa sancionadora ha de poder cuestionar ésta en todos sus aspectos y tiene derecho a su revisión en un proceso de plena jurisdicción, sin que sus derechos de alegación y de defensa puedan quedar restringidos. Ello significa que quien impugna en vía jurisdiccional una resolución administrativa sancionadora debe disponer en plenitud de la posibilidad de formular alegaciones y proponer en su caso, pruebas y, en suma, para ejercitar sin trabas su derecho a la tutela judicial efectiva, a valerse de los medios de prueba y a no padecer indefensión (art. 24, apartados 1 y 2, de la Constitución).

A nuestro entender, no otra cosa cabe deducir no ya solo del derecho de defensa y del derecho a la tutela judicial efectiva de los tribunales reconocidos en la Constitución, sino del buen entendimiento de lo que constituyen los elementos esenciales del tipo infractor, como componentes inexcusables de la tipicidad, que son el elemento objetivo y el subjetivo. Esto es: si no cabe infracción tributaria sin los elementos objetivo y subjetivo, porque así lo establece sin resquicios el artículo 183.1 de la LGT, es incuestionable que debe poder combatirse, con ocasión de la oposición a una sanción, la concurrencia del elemento objetivo del tipo. De ahí que, en todos aquellos casos en los que el elemento objetivo del tipo infractor se haya establecido con remisión a un acuerdo de liquidación, no pueda negarse la posibilidad de rebatir no ya la liquidación, que ha quedado consentida por no haber sido recurrida, sino el elemento objetivo del tipo de la infracción.

Es más. Consideramos que una cercenación tan importante de las facultades impugnatorias de quien, por imperativo constitucional, se presume inocente no solo no puede aceptarse porque no está prevista, sino que tampoco podría ser jurídicamente válida ni aun cuando estuviera establecida de forma expresa en una norma con rango de ley.

Llegados a este punto, nos preguntamos: ¿qué diría la Sala de lo Penal del Alto Tribunal si tuviese que dilucidar qué hacer ante un procedimiento penal por delito contra la Hacienda

² Sentencia de 20 de diciembre de 2021 (rec. núm. 1070/2021).

pública en el que no se hubiera permitido discutir la cuota defraudada? Sería inaudito, máxime cuando la cuota defraudada es condición objetiva de punibilidad y no elemento de tipicidad. ¿No sería inconcebible en derecho penal que no se obligase al tribunal a verificar si concurren los elementos típicos del delito y, por ende, que no se permitiese al acusado defenderse de no haber consumado el delito, consumación que solo se concibe como la plena realización del tipo en todos sus elementos?³.

Tras todo lo reflexionado, hemos de decir, en honor a la verdad, y siempre como una manifestación de la sana discrepancia que cabe otorgar al intérprete, que la respuesta dada por la Sección Segunda en la Sentencia de 23 de septiembre de 2020 nos parece más correcta en términos de tutela judicial efectiva. Pues, si bien es cierto que en el asunto resuelto por la Sentencia de 20 de noviembre de 2023 no se conoce en qué consistió concretamente el acuerdo de liquidación, del que solo se dice que fue consentido y alcanzó firmeza por aquietamiento de la recurrente, y si bien es cierto que afirma la Abogacía del Estado que «ese acuerdo de liquidación es del todo irrelevante, pues la conducta infractora es la del art. 201, apartados 1 y 3, de la LGT», y que eso parece que es lo que toma en consideración la Sala para desestimar el recurso, no es menos cierto que la Sentencia de 23 de septiembre de 2020, ante una situación semejante, reconoció que «no estamos en situación idónea para conocer, en plenitud, los detalles del caso y determinar, por nosotros mismos, el destino final del litigio», y consideró lo más adecuado:

ordenar la retroacción de las actuaciones del mencionado recurso contencioso-administrativo n.º 696/2017 y su reenvío a la expresada Sala de instancia, a fin de que se pronuncie sobre las pretensiones y motivos omitidos y dicte sentencia que decida, en el sentido que proceda, sobre la prescripción de la facultad liquidatoria, a los solos efectos sancionadores, en los términos definidos en el fundamento sexto.

Decisión aquella, la de retrotraer, que, por muy frustrante que pueda ser para el recurrente, en realidad, y dicho esto con todo respeto, nos parece más acorde con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión, reconocido en el artículo 24 de la Constitución, que la decisión de la Sentencia de 20 de noviembre de 2023.

A nuestro juicio, este derecho prevalece sobre la seguridad jurídica a la que sirve la firmeza de las liquidaciones, pues, cuando hablamos de derecho sancionador y cuando estamos en presencia de sanciones tributarias, dado que estas son una manifestación del *ius puniendi* que ha de ejercerse con la máxima cautela, no caben elucubraciones (la sentencia reconoce que no sabe en qué consistió concretamente el acuerdo de liquidación y que solo «sabemos que se dictó y que ganó firmeza», y, a pesar de este desconocimiento de su contenido, se afirma que «es del todo irrelevante»).

³ Por reciente, véase, por ejemplo, Sentencia del TS, Sala de lo Penal, Sección Primera, de 21 de diciembre de 2023 (rec. núm. 6945/2021 –NFJ091974–).

En el caso analizado, no puede confirmarse, pues, sin ningún género de dudas, que no concurriese prescripción de la potestad sancionadora. Motivo por el cual debería haberse estudiado el asunto o haberse remitido a la Sala de instancia para que esta lo analizara. Porque, adicionalmente, y como bien se dijo en la sentencia de Navarro Sanchís de 2020, «la prescripción se aprecia de oficio». Algo que sigue siendo absolutamente válido, aunque en esta sentencia de 2023 no se haya reiterado.

Bonificaciones o deducciones en la consolidación del dominio en el nudo propietario

Análisis de la [STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022](#)

Fernando Martín Barahona

Técnico de Hacienda del Estado (excedente).

Subinspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (España)

Extracto

El Tribunal Supremo ha resuelto que la normativa tributaria aplicable en el momento en el que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de la consolidación del dominio. De tal forma, las bonificaciones o deducciones aplicables en el momento del desmembramiento del dominio resultan igualmente aplicables en la consolidación.

Publicado: 05-04-2024

Cómo citar: Martín Barahona, F. (2024). Bonificaciones o deducciones en la consolidación del dominio en el nudo propietario. (Análisis de la STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 493, 103-114. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21497>

1. Supuesto de hecho

En los supuestos de desmembramiento del dominio por acto lucrativo *inter vivos* o *mortis causa*, existe un solo hecho imponible que se liquida en dos momentos diferentes: al adquirir la nuda propiedad y en la consolidación del dominio por muerte del usufructuario o por vencimiento del plazo establecido en su constitución. En ambos momentos se debe aplicar la normativa fiscal que estuviera vigente en el momento del desmembramiento de la propiedad.

Esta conclusión, que debiera estar asumida pacíficamente, ha tenido que ser establecida por el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia 261/2024, de 16 de febrero (rec. núm. 8674/2022 –NFJ092246–). El supuesto de hecho que ha dado lugar a dicho pronunciamiento deriva de una herencia aceptada mediante escritura notarial otorgada el 14 de diciembre de 2012. En la sucesión hereditaria, el esposo de la fallecida se adjudicó el usufructo vitalicio (valorado en el 10 % en función de su edad) y el hijo, la nuda propiedad (90 % restante) de la totalidad de la herencia. Ambos contribuyentes autoliquidaron el impuesto sobre sucesiones de acuerdo con la normativa fiscal balear vigente en el momento del fallecimiento de la causante. En este caso, se aplicó una deducción autonómica de la Ley balear 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del impuesto de sucesiones, reguladora de la materia en cuanto prevé bonificaciones y deducciones de la cuota tributaria, que limitaba la tributación al 1 % de los sujetos incluidos en los grupos I y II de parentesco. Concretamente, su artículo 19 establecía lo siguiente:

Deducción autonómica en adquisiciones por sujetos incluidos en los grupos I y II.

1. En las adquisiciones por causa de muerte, a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 2 de esta Ley, se les aplicará una deducción cuyo importe será el resultado de restar a la cuota bonificada la cuantía derivada de multiplicar la base imponible por un tipo porcentual T del 1 por 100. Esto es: $Da = Cb - (BI \times T)$, siendo: Da : deducción autonómica. Cb : cuota bonificada. BI : base imponible. T : 0,01.
2. Cuando el resultado de multiplicar la base imponible por T sea superior al importe de la cuota bonificada, la cuantía de la deducción será igual a cero.

En el ínterin (entre la adquisición de la nuda propiedad y la consolidación del dominio) se había aprobado la Ley balear 12/2015, que derogó la deducción autonómica del artículo 19 de la Ley 22/2006 (contenida entonces en el art. 38 del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio,

por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado) y modificó la tarifa, estableciendo el tipo de gravamen del 1 % únicamente para el primer tramo de la base liquidable.

Llegado el momento de la liquidación de la consolidación por el fallecimiento del usufructuario, el nudo propietario aplicó la deducción autonómica vigente en el momento del desmembramiento. La Administración tributaria balear procedió a la regularización fiscal del contribuyente nudo propietario al consolidar el dominio, porque entendió que no podía aplicarse la deducción autonómica de la ley de 2006 que limitaba la tributación al 1 %, pues ya no estaba vigente cuando falleció el usufructuario en 2016.

En este caso, el problema esencial de este litigio se centra en la interpretación correcta del artículo 26 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), que establece: «En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio».

La sentencia impugnada (Tribunal Superior de Justicia [TSJ] de las Islas Baleares, con fecha 4 de octubre de 2022 [rec. núm. 595/2020 –NFJ089626–]) consideró que la interpretación que debe hacerse del artículo 26 c) de la LISD no permite limitar la aplicación de la normativa vigente al tiempo del desmembramiento solo y exclusivamente a la obtención del tipo medio aplicable, sino que debe extenderse a la práctica de la totalidad de la liquidación, deducciones y bonificaciones incluidas, puesto que la liquidación del impuesto se produce en dos momentos distintos, el de la adquisición de la nuda propiedad y el de la consolidación del pleno dominio, pero teniendo en cuenta la normativa aplicable al tiempo del deceso del causante, porque así lo establece expresamente el legislador en dicho precepto. La sentencia de instancia estimó que esta interpretación no constituye una aplicación analógica, que en materia tributaria no es posible de acuerdo con el artículo 14 de la Ley general tributaria. Añade que no existe tal analogía porque esas bonificaciones sí se contemplaban en la ley tributaria autonómica en el momento en el que se produjo el desmembramiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 c) de la LISD, y que es de aplicación la Ley 22/2006 porque la propia ley del impuesto ordena que para la tributación de la consolidación del dominio se tenga en cuenta la fecha de la desmembración del dominio.

El Alto Tribunal decidió a través del Auto de 17 de mayo de 2023 (rec. núm. 8674/2022 –NFJ089625–) que se determinara si los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio.

También debía determinar si el «tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio» procede únicamente de la aplicación de la tarifa del impuesto, o bien puede comprender al resto de los elementos cuantitativos del impuesto, calculado

en función de la relación entre la cuota líquida efectivamente pagada y la base imponible teórica en la adquisición de la nuda propiedad y cuál ha de ser la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio.

Recordemos la normativa aplicable en los supuestos de desmembramiento del dominio.

El artículo 26 a), último párrafo, de la LISD establece:

Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

El artículo 26 c) señala que: «En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio».

El artículo 51 del Reglamento del ISD, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD), señala que:

Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo por su parentesco con el causante, y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción aplicable cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

2. Doctrina del tribunal

Pues bien, el TS ha resuelto que en los supuestos de desmembración del dominio existe un solo hecho imponible y «la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes

para la configuración de la obligación tributaria», que en este caso es el fallecimiento de la madre del contribuyente, momento que representa la medida de la capacidad económica que debe ser gravada y fecha que determina la normativa aplicable reguladora de los elementos y circunstancias definidora de la propia obligación fiscal de pago, a pesar y sin perjuicio de que estemos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio.

Por tanto, no hay dos hechos imponible, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo.

Así, conforme al principio de aplicación temporal de las normas, son aplicables las vigentes al tiempo de producirse los hechos que constituyen el presupuesto previsto en la misma. El devengo resulta relevante para determinar la norma aplicable, que será la norma vigente al realizarse el hecho imponible. La obligación tributaria se define por la normativa vigente y aplicable al tiempo de producirse el devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario por la consolidación no se produzca sino en un momento posterior.

No estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino, simple y llanamente, ante la determinación de la norma aplicable al momento del devengo, de conformarse la obligación tributaria perfectamente delimitada y predeterminada, en la que, además de la normativa estatal, determinante de la cuota fiscal, sin duda, lo era la autonómica vigente al devengo del impuesto, en la que se establecían las bonificaciones respecto de dicha cuota fiscal predeterminada, y estando vigente en dicho momento los beneficios fiscales autonómicos por ley que así lo disponía, debían aplicarse los mismos, por más que con posterioridad la norma fuera derogada, lo que evidentemente no podía afectar a la obligación tributaria ya nacida, aun cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica.

Por tanto, el Alto Tribunal estima que la normativa tributaria aplicable en el momento en el que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio.

Concluye el TS que la previsión que hace el RISD de aplicar el «tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio» no afecta a la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a la cuota tributaria resultante, tales como bonificaciones o deducciones fiscales.

3. Comentario crítico

3.1. Valoración de la sentencia

Como vemos en el caso planteado, la conflictividad no tiene su origen en el tributo que debe liquidarse en el momento de la consolidación de dominio ni, estrictamente, en el cuestionamiento de la normativa que debe aplicarse. La Administración tributaria balear aceptó que es la vigente en el momento de la desmembración del dominio, pero solo en lo que respecta a la obtención del tipo medio aplicable, sin que deba extenderse a la práctica de la totalidad de la liquidación, como son las deducciones y bonificaciones que estuvieran vigentes en aquel momento.

En este sentido, conviene recordar que el sistema previsto en la liquidación del ISD en los supuestos de consolidación del dominio por fallecimiento del usufructuario o finalización de la duración del usufructo consiste en aplicar la normativa vigente en el momento en el que se produce el desmembramiento del dominio. La redacción vigente (y original) del RISD se limita a trasladar sobre el valor asignado al usufructo en el momento de su consolidación –descontando el resto de la reducción por parentesco no aprovechada en aquel entonces– el tipo medio efectivo; tipo que se calcula dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se toma en cuenta el valor íntegro del bien, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

La cuestión no dejaba de ser interpretable, pero, como señala el Código Civil, las normas deben ser interpretadas según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. Está claro que el espíritu del artículo 51.2, párrafo segundo, del RISD consiste en practicar una única liquidación tributaria cuya declaración debe efectuarse en dos momentos distintos y sobre dos bases liquidables diferentes. Estas bases se calculan una vez que sobre la base imponible (el valor de la nuda propiedad y del usufructo) se aplican las reducciones a las que se tenga derecho, y no solo las previstas en el artículo 42, como dice expresamente el precepto en cuestión (parentesco, seguro de vida, grado de discapacidad, explotaciones agrarias o cuota tributaria por transmisiones precedentes), esto es, la totalidad de las que se encuentren vigentes en el momento del desmembramiento del dominio (estatales y autonómicas, que no son pocas). Lo mismo sucede con aquellos beneficios fiscales que se aplican sobre la cuota tributaria, como son las deducciones y bonificaciones fiscales, prácticamente todas ellas de regulación autonómica, y que en el momento de la aprobación del RISD no estaban contempladas ni previstas. La falta de adecuación o actualización del artículo 51 del RISD a la realidad vigente del ISD como tributo cedido no puede llevar al absurdo de omitir todos aquellos aspectos de la liquidación que resultaron aplicables por estar vigentes en el momento del desmembramiento del dominio, y esto es lo que resuelve la sentencia del TS: la normativa tributaria aplicable en el momento de la

adquisición de la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio es la aplicable en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, y ese es el espíritu del artículo.

3.2. Consolidación del dominio por un negocio distinto al que estuviera pendiente

Esta lógica liquidatoria la vemos más evidente cuando la consolidación del dominio se produce por una causa distinta al fallecimiento del usufructuario o el vencimiento temporal del usufructo, es decir, cuando el usufructuario decide adelantar la consolidación y vende o dona su derecho al nudo propietario. En este caso, entra en juego un negocio distinto al originario. A tal efecto, el artículo 51.4 del RISD señala que:

Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios, se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

A diferencia del caso que trata el TS, aquí deberá tenerse en cuenta la normativa aplicable al negocio jurídico en cuya virtud se produce la extinción del usufructo, con el tipo vigente en ese momento, tomando el valor actual del bien y la edad actual del usufructuario. Al consolidar el dominio por causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o muerte del usufructuario, el RISD establece que deberá pagarse la mayor de dos liquidaciones siguientes: la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico actual.

3.3. Doctrina aplicable a supuestos de desmembración del dominio por actos lucrativos *inter vivos*

La sentencia del TS analiza un supuesto de desmembramiento del dominio por causa de fallecimiento, pero sus conclusiones son plenamente aplicables a los casos en los que el dominio se desmiembre por un acto lucrativo *inter vivos* como en el caso de la donación de la nuda propiedad y el usufructo a personas diferentes.

En la mayoría de las comunidades autónomas se contempla la aplicación de alguna deducción o bonificación en la cuota tributaria por razón de parentesco e incluso por el tipo de bien sobre el que recae la nuda propiedad y el usufructo. Para su aplicación suele añadirse el requisito indispensable de otorgamiento de documento público a la operación para acceder a dichos beneficios. Este es el caso de la Comunidad de Madrid, en cuyo artículo 25.2

del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, establece como requisito necesario para la aplicación de la bonificación del 99 % que la donación se formalice en documento público.

A tal efecto, el TSJ de Madrid, en su Sentencia 610/2019, de 17 de octubre (rec. núm. 348/2018 –NFJ075778–), señaló que, si la operación por la que se desmembró el dominio mediante la donación se formalizó en documento público, no es necesario que la consolidación posterior tenga que documentarse nuevamente en la misma forma: «puesto que no existe una doble adquisición sino que el hecho imponible tiene lugar una sola vez, aunque una parte queda aplazada a la extinción del usufructo».

También la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0499/2022, de 14 de marzo (NFC082442), permitía deducir dicha conclusión al establecer que:

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la adquisición del pleno dominio por el nudo propietario, cuando previamente se desmembró el dominio por título lucrativo constituye, en principio, una única obligación tributaria, es decir, una única liquidación, si bien con dos devengos, uno en el momento de la adquisición de la nuda propiedad y otro en el momento de la consolidación del pleno dominio (este último queda diferido hasta el momento de la extinción del usufructo, pues es en ese momento cuando desaparece la limitación). Por ello, habrá dos momentos para exigir el pago, coincidentes con los de los respectivos devengos.

Por tanto, en aquellos casos que en los que se produce el desmembramiento del dominio y la aplicación de beneficios fiscales como deducciones y bonificaciones en la cuota tributaria está condicionada al otorgamiento del documento público, no puede volverse a exigir dicha formalidad en la consolidación del dominio dado que los requisitos deben cumplirse en el momento constitutivo del desmembramiento. Estamos hablando de una única liquidación, si bien con dos momentos diferentes: uno al adquirir la nuda propiedad y otro en el momento de la consolidación del pleno dominio (este último queda diferido hasta el momento de la extinción del usufructo, pues es en ese momento cuando desaparece la limitación).

3.4. Aplicación de beneficios fiscales que debieron solicitarse en la desmembración del dominio y no se tradujeron en la liquidación correspondiente

Por otro lado, el TS tiene pendiente de pronunciarse (Auto de 7 de junio de 2023 [rec. núm. 6969/2022 –NFJ090014–]) sobre la aplicación íntegra o parcial de las reducciones por parentesco del impuesto sobre sucesiones en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario la autoliquidación del impuesto

por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, habría prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia.

El litigio que motiva ese auto deriva de la presentación, el día 5 de agosto de 2019 ante la oficina liquidadora, del cuaderno particional correspondiente a la herencia causada por los fallecimientos de los padres del interesado (13 de septiembre de 2004 y 8 de febrero de 2019), los cuales habían otorgado testamento ante notario legándose mutuamente el usufructo vitalicio y nombrando heredero al hijo. La consolidación del dominio se presentó exenta o prescrita al pago del impuesto sobre sucesiones. La oficina liquidadora giró liquidación complementaria por haberse autoliquidado la consolidación del dominio aplicando una reducción no aplicada en el momento de la adquisición de la nuda propiedad al considerar que no procedía aplicar ningún tipo de reducción, al haberse consumido en la adquisición de la nuda propiedad por fallecimiento en el año 2004, no correspondiendo aplicar ninguna en la consolidación del dominio. El actor defiende que el artículo 51.2 del RISD no permite inferir una condición adicional, y que consistiría en que la deuda tributaria, relativa a la nuda propiedad, no hubiera prescrito.

Pues bien, la Sentencia de instancia dictada el 15 de julio de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana estimó el recurso número 739/2021 del actor, puesto que, a juicio del tribunal, los términos del artículo 51.2 son taxativos cuando limita la exclusión de la reducción por parentesco en las sucesiones del usufructo a los casos en que dicha reducción se hubiera agotado en la liquidación relativa a la adquisición de la nuda propiedad. Para el tribunal, la letra del precepto o la sistemática de la regulación del impuesto no permiten inferir una condición adicional como la que, de hecho, aplica la Administración tributaria y que consistiría en que la deuda tributaria, relativa a la nuda propiedad, no hubiera prescrito. A su juicio, la norma del citado artículo 51.2 no pondera si las causas por las cuales la reducción no se aplica son jurídicas o de hecho, ni siquiera qué tipo de causas. En ese caso, no habría quedado acreditado que se hubieran agotado las reducciones en la anterior autoliquidación o liquidación practicada por la Administración. El actor dice que no se presentó autoliquidación por la sucesión de la madre, manifestando que el derecho de la deuda ha prescrito y, por lo tanto, la Administración debió aplicar la reducción correspondiente.

Como decimos, el TSJ de la Comunidad Valenciana estima la demanda del actor y acepta la aplicación íntegra de la reducción por parentesco en la consolidación del dominio. Por ello, el TS considera que esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos tribunales, invocando la Administración recurrente que la sala de Andalucía, en su Sentencia de 16 de febrero de 2012 (rec. núm. 417/2011 –NFJ047084–) señala:

Lo anteriormente expuesto lleva a la conclusión de la improcedencia de la reducción solicitada, pues si no se presentó autoliquidación por el impuesto correspondiente a la herencia de la madre de la parte actora, fallecida en 1994, ni se practicó

liquidación por aquella herencia, es evidente que no se pudo practicar reducción por parentesco, por lo que tampoco puede practicarse la indicada reducción en la presente liquidación de extinción del usufructo, en la medida en que el precepto sólo la autoriza en cuanto al resto, de ahí, que sea improcedente practicar el total de la reducción en la extinción del usufructo, si no se practicó liquidación reducida respecto de la liquidación de la adquisición de la nuda propiedad [sic].

La Sentencia del TSJ de Cataluña 414/2016, de 18 de abril (rec. núm. 55/2012 –NFJ092397–), se inclina por el criterio adoptado por el TSJ de Andalucía al señalar lo siguiente:

Si la materialidad de la práctica de la liquidación se fracciona en dos partes, quiere decir que en la primera parte, la correspondiente a la nuda propiedad, ya es procedente aplicar el importe de las reducciones, y de esta manera cobra sentido la expresión «resto de la reducción», es decir, el resultado de una operación de restar, operación ésta que implica una previa disminución, de manera que si no se ha hecho no cabe aplicar la totalidad de la reducción [sic].

La posición del TSJ de la Comunidad Valenciana está clara en este tema y de esta manera lo ha expresado en anteriores pronunciamientos. Así, en la Sentencia 1537/2013, de 5 de octubre (rec. núm. 2409/2010 –NFJ056099–), resuelve lo siguiente:

Mejor suerte merece el segundo motivo de impugnación. Los términos del art. 51.2 del Reglamento del Impuesto (erróneamente citado como art. 31) son taxativos cuando limita la exclusión de la reducción por parentesco en las sucesiones del usufructo a los casos en que dicha reducción se hubiera agotado en la liquidación relativa a la adquisición de la nuda propiedad.

La letra del precepto o la sistemática de la regulación del impuesto no permiten inferir una condición adicional como la que, de hecho, aplica la Administración Tributaria, y que consistiría en que la deuda tributaria, relativa a la nuda propiedad, no hubiera prescrito. En efecto, la norma del citado art. 51 no pondera si las causas por las cuales la reducción no se aplica son jurídicas o de hecho, ni siquiera qué tipo de causas.

En el mismo sentido, la Sentencia del mismo tribunal 753/2012, de 13 de junio (rec. núm. 505/2009 –NFJ049158–) señala que:

No ha quedado acreditado que se hubieran agotado las reducciones en anterior autoliquidación o liquidación practicada por la Administración; el demandante dice que no se presentó autoliquidación por la sucesión de la madre, manifestando que el derecho la deuda ha prescrito. Por lo tanto la Administración debió aplicar la reducción correspondiente, y en este extremo procederá la estimación del recurso.

3.5. Liquidación de la consolidación del dominio cuando ha prescrito la liquidación de la herencia o la donación de la que traen su causa

En el anterior caso, se da la circunstancia de que se pretende aplicar en su integridad la reducción por parentesco en la consolidación del dominio porque no se consumió la misma al no haber liquidado el desmembramiento del dominio y haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente. Por tanto, otra cuestión que podría añadirse a este complejo juego de la liquidación de la consolidación del dominio es determinar la procedencia o no de su prescripción cuando lo estuviera la operación del desmembramiento.

El criterio de la DGT en relación con esta cuestión es el de considerar que el derecho a exigir la tributación por la consolidación del dominio no ha prescrito aunque sí lo estuviera la liquidación de la operación del desmembramiento. Así, en la Consulta V0499/2022, de 14 de marzo (NFC082442), señala que la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda por la consolidación empieza a contar seis meses después del fallecimiento del usufructuario o de la declaración de consolidación si se realizara extemporáneamente. Por tanto, la consolidación no estará prescrita por el mero hecho de transcurrir el plazo de prescripción de la adquisición de la nuda propiedad, sino cuando hubieran pasado cuatro años desde la finalización del plazo para presentar la oportuna liquidación por la extinción del usufructo.

El motivo para defender la no prescripción sigue siendo el mismo que determina la aplicación de la normativa vigente el momento del desmembramiento. En el ISD, la adquisición del pleno dominio por el nudo propietario, cuando previamente se desmembró el dominio por título lucrativo, constituye una única obligación tributaria, es decir, una única liquidación, si bien con dos devengos, uno en el momento de la adquisición de la nuda propiedad y otro en el momento de la consolidación del pleno dominio (este último queda diferido hasta el momento de la extinción del usufructo, pues es en ese momento cuando desaparece la limitación). En tal caso, al estar prescrita la adquisición de la nuda propiedad, el nudo propietario debería realizar una simulación que le permita calcular el tipo medio, deducciones y demás elementos para efectuar la liquidación. Esta misma simulación se traslada a la aplicación de las reducciones. Así, la propia consulta señala que no cabe aplicar en su integridad el importe de las mismas, sino tan solo el resto al que se refiere el propio artículo 42 del RISD y, para ello, habría que realizar la citada simulación liquidatoria del desmembramiento del dominio.

En este sentido, no son pocos los que defienden que, de haber prescrito la primera liquidación, dicha prescripción habría que extenderla a la adquisición del pleno dominio, en general, comprendiendo tanto la adquisición de la nuda propiedad como la consolidación del dominio. Es decir, si ha prescrito el derecho a liquidar la adquisición de la nuda propiedad, también habría prescrito el derecho a liquidar la consolidación del dominio. Esta cuestión

merecerá en algún momento un pronunciamiento del Alto Tribunal en el que determine cuál es el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el ISD en la consolidación del dominio por vencimiento del usufructo o fallecimiento del usufructuario cuando está prescrito el derecho a determinar la deuda derivada del desmembramiento del dominio. Estamos a la espera de que resuelva lo propio en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto (Auto del TS de 31 de mayo de 2023 [rec. núm. 7570/2022 –NFJ090218–]).

Recordemos que la reciente Sentencia del TS 261/2024, de 16 de febrero (rec. núm. 8674/2022 –NFJ092246–), permitiría deducir lo contrario que sostiene la DGT, al haber resuelto que, en el caso de desmembración del dominio por el usufructo constituido y su ulterior consolidación, no hay dos hechos imponible ni dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo.

Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad

Análisis de la RTEAC de 30 de octubre de 2023, RG 8923/2022

Ana Belén Prósper Almagro

Doctora en Derecho.

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

ana.prosperalmagro@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-4548-1691>

Extracto

El objeto de este comentario se centra en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de octubre de 2023, recaída como consecuencia del recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 9 de junio de 2022, recaída en la reclamación núm. 25/00109/2022 y acumuladas, por medio de la cual, de una parte, se admite la posibilidad de aportar en fase de revisión pruebas y documentos que, pese a haber sido requeridos con anterioridad en el curso del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, no fueron debidamente aportados por el obligado tributario –salvo que su actitud hubiera sido abusiva o maliciosa y así se constataste de forma debida y justificada en el expediente– y, de otra parte, se determina también a quién le corresponde la valoración de las referidas pruebas admitidas, concluyendo que ello le competirá al propio órgano revisor que, a la luz de la misma, deberá, o bien estimar, sin más, la pretensión del contribuyente, o bien desestimar esta en aquellos casos en los que considerase que las referidas pruebas no fueran suficientes o requiriesen de una actividad probatoria posterior y, lo que es más, sin que se permita en estos casos la ordenación de la retroacción de las actuaciones.

Publicado (en avance online): 18-03-2024

Cómo citar: Prósper Almagro, A. B. (2024). Límites a la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa y consecuencias de su admisibilidad. (Análisis de la RTEAC de 30 de octubre de 2023, RG 8923/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 493, 115-124. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21367>

1. Supuesto de hecho

Los hechos sobre los que versan la presente resolución se remontan al 6 de marzo de 2019, cuando se notificó al obligado tributario el acuerdo de liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades relativo a los ejercicios 2013 a 2016. Del procedimiento debidamente instruido se debe destacar el hecho de que el obligado tributario, pese a haber sido requerido hasta en siete ocasiones por el órgano inspector, en ningún momento aportó los libros contables ni los libros registro a efectos del IVA ni las facturas emitidas y recibidas ni cualquier otra documentación con trascendencia tributaria que le fue solicitada, razón por la cual fue sancionado ex artículo 203.1 de la Ley general tributaria (LGT) con un importe de 20.000 euros.

Frente al acuerdo de liquidación, el contribuyente interpuso recurso de reposición aportando la contabilidad de los ejercicios comprobados, así como abundantes facturas de compras y ventas, por lo que solicitó que se tuviera en consideración esta nueva documentación y se dictara un nuevo acuerdo de liquidación. Esta pretensión, no obstante, fue desestimada al considerarse que en el actuar del obligado tributario sí que medió abuso y mala fe al no presentar, en el momento procesal oportuno, esta documentación que ya obraba en su poder.

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, el contribuyente interpuso la reclamación núm. 25/00956/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, que, no considerando que la conducta del obligado tributario fuera excesivamente abusiva o maliciosa, estimó en parte sus pretensiones y ordenó retrotraer las actuaciones al momento de la resolución del recurso de reposición para que la documentación aportada por el obligado tributario fuera debidamente valorada y, en su caso, completada. Como consecuencia de lo anterior, el 20 de diciembre de 2021, la Inspección dictó un nuevo acuerdo de resolución del recurso de reposición por medio del cual se analizó la documentación aportada y se consideraron justificados determinados gastos.

Sin embargo, en fecha 28 de enero de 2022, este obligado tributario presentó una nueva reclamación núm. 25/00109/2022 ante el TEAR de Cataluña por medio de la cual volvía a aportar nueva documentación adicional para justificar otros gastos distintos de los anteriores. De nuevo, el TEAR, en su Resolución de 9 de junio de 2022, consideró que no mediaba una conducta abusiva o maliciosa por parte del contribuyente, por lo que nuevamente estimó parcialmente sus pretensiones y ordenó, otra vez, la retroacción de las actuaciones con el fin de que el órgano de la aplicación de los tributos, previas las comprobaciones oportunas, dictase una nueva resolución que sustituyese a la anterior y admitiese la deducibilidad de todos aquellos gastos que constaran como justificados con ocasión de esta nueva documentación aportada.

Frente a la anterior Resolución del TEAR de 9 de junio de 2022, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) presentó el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio cuya resolución es objeto del presente comentario.

2. Doctrinal del tribunal

Tras un consistente repaso de la jurisprudencia y doctrina relativa a la cuestión controvertida, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) asienta en su Resolución de 30 de octubre de 2023 (RG 8923/2022 –NFJ091184–) el siguiente criterio:

1. Cabe la presentación por parte del obligado tributario en vía de revisión de pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no aportó pese a haber sido requerido para ello ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, aun cuando la falta de aportación de dichas pruebas le fuera imputable a él, salvo que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. De este modo:

a) Cuando no se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea.

b) Cuando se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos no tomarán en consideración las pruebas presentadas de forma extemporánea.

2. No mediando abuso procesal y procediendo, por ende, la valoración de las nuevas pruebas por el órgano de revisión, pueden producirse las situaciones siguientes:

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario sin necesidad de mayor comprobación, se estimará, sin más, dicha pretensión.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas y sin necesidad de mayor comprobación no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario, se desestimarán, sin más, esta última.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario por ser necesarias ulteriores comprobaciones, se desestimarán, sin más, dicha pretensión, al no ser de competencia del órgano revisor la realización de aquéllas.

3. Comentario crítico

La resolución analizada por medio de este comentario se centra en dos temas ampliamente debatidos como son precisamente, por un lado, la admisibilidad de nuevas pruebas en vía de revisión y, de otro lado, en caso de admitirse lo anterior, la posibilidad de trasladar

la tarea de su valoración al órgano de aplicación de los tributos mediante la correspondiente retroacción de las actuaciones. En el centro de la polémica se halla el fantasma de la indefensión y la necesidad de proteger, a toda costa, el principio de tutela judicial efectiva ex artículo 24 de la Constitución española (CE). Ahora bien, como todo derecho, este no es absoluto, de ahí que, aun cuando la jurisprudencia más reciente aboga por la admisibilidad de estas nuevas pruebas en las distintas instancias administrativas y judiciales, no obstante, dicha admisibilidad se encuentra condicionada a la existencia de una serie de límites que deberán igualmente respetarse con el fin de salvaguardar el principio de igualdad de armas y así evitar, en la medida de lo posible, la existencia de situaciones abusivas o maliciosas.

Pues bien, en relación con la primera cuestión suscitada, la resolución del TEAC parte de la doctrina ya reiterada del Tribunal Supremo –TS– (por todas, véanse las Sentencias de 20 de abril de 2017 [rec. de cas. para unificación de doctrina núm. 615/2016 –NFJ066660–] y 10 de septiembre de 2018 [rec. de cas. núm. 1246/2017 –NFJ071270–]), en virtud de la cual se admite la aportación en sede de revisión de nueva documentación que el obligado tributario no hubiera aportado con anterioridad en sede de gestión y/o inspección¹. De esta forma, concluye que:

Como puede apreciarse, la jurisprudencia descarta con claridad [...] que no resulta posible aportar (en vía de reposición, de revisión económico-administrativa o judicial) nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada.

Matizando, no obstante, acto seguido que: «Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente».

¹ Lo anterior se admite a pesar de que el propio artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, señala que:

4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.

Y es que, como han matizado los propios tribunales, este es un precepto que solamente se aplica en el procedimiento tributario, pero sin que tenga virtualidad en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas ni en el de los recursos contencioso-administrativos. Cabe precisar, no obstante, que ello intentó solventarse mediante la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en cuyo anteproyecto se preveía en el artículo 106.6 la siguiente modificación que, finalmente, no prosperó, a saber:

Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite.

De lo anterior se deduce claramente cuáles son, por tanto, los límites a esta aportación extemporánea de documentación, a saber: i) la vinculación entre la prueba aportada y la pretensión aducida y ii) la buena fe procesal. Así, en relación con el primer límite, resulta menester recordar que no es lo mismo una pretensión o *petitum* que una motivación o argumentación. De tal forma que, mientras que la pretensión debe resultar siempre invariable, lo que sí que se puede modificar son los pretendidos argumentos aducidos para sustentar lo anterior. Ello implicará, en esencia, que solamente se podrán admitir en fase de revisión aquellos documentos nuevos que no supongan una modificación sustancial de la pretensión deducida, en tanto que aquellos solamente afecten a los hechos y motivos previamente alegados, o no, pero que fundamenten la misma pretensión originaria del contribuyente². Ahora bien, por lo que concierne al segundo límite, la ausencia de abuso de derecho o deslealtad procesal, pese a la claridad de su configuración, existen ciertas dudas en cuanto a su valoración y apreciación.

Ejemplo de lo anterior lo constituye la propia Resolución del TEAR de Cataluña de 8 de julio de 2021, en la que, como ya hemos indicado, el propio órgano revisor no consideró como una actitud suficientemente abusiva o maliciosa a los efectos de la admisibilidad de la prueba el hecho de que el contribuyente no hubiera aportado durante todo el procedimiento de comprobación y/o investigación ningún libro o registro de carácter obligatorio, siendo incluso el mismo sancionado por esta conducta en los términos del artículo 203.1 de la LGT con un importe de 20.000 euros³. Pues bien, personalmente, cuesta entender esta resolución. En efecto, nos encontramos en presencia de un supuesto en el que el obligado tributario, de forma consciente y deliberada, se negó hasta en siete ocasiones a aportar una documentación que, baste indicar, no solo es obligatoria según la normativa y la diligencia mínima que le resulta exigible a todo «ordenado empresario», sino que, a mayores, se trata de una documentación que debe estar a disposición inmediata de la Administración desde el mismo instante en que

² Sobre este particular, véase Ruibal Pereira (2018).

³ Conforme a dicho precepto:

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

[...]

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

[...]

esta es requerida. A mayor abundamiento, el obligado tributario fue efectivamente sancionado por esta malicia, en una conducta que, resta indicar, no se pudo calificar como imprudente, sino que inevitablemente se calificó como dolosa. Y, con todo, el TEAR de Cataluña no observa que la conducta desplegada sea de la intensidad suficiente para apreciar mala fe procesal.

La situación anterior, además, claramente contrasta con la posición de los órganos jurisdiccionales. Sin ir más lejos, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 22 de noviembre de 2023 (rec. núm. 733/2021 –NFJ091750–) acaba de denegar la aportación extemporánea de documentación acreditativa de la efectividad de una depreciación (amortización) por el comportamiento claramente abusivo del contribuyente durante todo el procedimiento, concluyendo en su FD 8 que:

Por tanto, la facultad del interesado de presentar en sede jurisdiccional documentos que no fueron aportados en vía administrativa ni ante el TEAR, y el subsiguiente derecho a que tales documentos sean examinados y valorados, no resulta aplicable en aquellos supuestos en que la actuación del obligado tributario pone de relieve una clara intención de soslayar las reglas del procedimiento para evitar que el órgano de gestión pueda realizar la función que tiene legalmente encomendada. En este caso, siguiendo la doctrina del TS, el obligado tributario no ha actuado con buena fe, ya que no aportó documentación alguna tras el requerimiento inicial de la AEAT ni en el trámite de alegaciones a la propuesta de liquidación, inactividad que carece de justificación. En vía de reposición y ante el TEAR se limitó a aportar una hoja del diario general, y solo en sede judicial aporta facturas, escrituras públicas y cuadro de amortizaciones, pretendiendo que este órgano jurisdiccional (cuya misión exclusiva es enjuiciar la legalidad de la resolución recurrida) se convierta en un órgano de liquidación, lo que no es admisible.

Como se puede apreciar, la vara de medición de la mala fe procesal no parece que sea la misma para unos que para otros y, entre medias, el Tribunal Supremo (TS), en su Sentencia de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), solamente ha señalado que se deberá denegar la aportación de dicha documentación cuando se aprecie que la conducta del obligado tributario sea «abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente», matizando, además, que dicho comportamiento deberá, en todo caso, ser de «una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita». Ahora bien, como se puede apreciar, no existe una definición exacta de lo que debe entenderse por «actitud abusiva o maliciosa» ni tampoco existen pautas o criterios que nos permitan desligarla de figuras afines como la falta de diligencia, y mucho menos existe una concreción exacta, por ejemplo, del número de requerimientos desatendidos que nos permitirían justificar la presencia de un actuar malicioso procedimental.

Por ello mismo, de ahora en adelante, ante situaciones similares a las descritas anteriormente, será labor de la Administración tributaria acreditar la imposibilidad subjetiva para el obligado tributario de aportar la documentación requerida y, a mayor abundamiento, dejar clara constancia de ello en el propio expediente. Y es que lo que sí que parece evidente es

que, si antes era el obligado tributario el que debía justificar su lealtad procesal ante la falta de aportación de la documentación requerida, ahora es función de la Administración tributaria ya no solo el cargar con la prueba de su actitud abusiva y justificar la intensidad de la misma, sino también de plasmarlo debidamente en el propio expediente, sin que ello, además, se pueda realizar *a posteriori*, esto es, con ocasión de la presentación tardía de esta documentación en vía de recurso. Se produce, a todas luces, una inversión de la carga de la prueba en virtud de la cual le compete ahora a la Administración tributaria prestar especial cuidado en aquellos procedimientos en los cuales no se aporte documentación esencial, pues la omisión en el expediente de la mención de la existencia de una conducta abusiva por parte del obligado tributario podría determinar que en el futuro se admitiera, sin mayores consideraciones, la aportación de dicha documentación.

Por otra parte, y por lo que concierne a la segunda cuestión analizada por la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2023, centrada en cómo deben valorar y actuar los tribunales económico-administrativos ante la admisión de nueva documentación en vía de revisión, nos encontramos, ahora sí, ante un pronunciamiento totalmente esclarecedor. Repárese en que, con anterioridad, las soluciones adoptadas por los distintos TEAR en esta materia habían sido totalmente dispares, de tal forma que, mientras que algunos defendían la retroacción de actuaciones a la fase de inspección para el análisis de la nueva documentación aportada (véase la Resolución del TEAR de Baleares de 22 de diciembre de 2021 (núm. 07/01504/2020) o la del TEAR de Cataluña de 8 de julio de 2021), otros, en cambio, abogaban por valorar directamente los documentos aportados y, sin poder realizar una verdadera actividad investigadora que les estaría vetada, proceder directamente a admitirlos, o no, en función de si los mismos eran suficientes para apoyar las pretensiones de los recurrentes sin necesidad de una ulterior actividad comprobadora.

En este punto, como hemos indicado, el TEAC es contundente y concluye que no cabe en estas circunstancias ordenar la retroacción de las actuaciones para que sea el órgano de gestión o de inspección el que, abriendo nuevamente el procedimiento de aplicación de los tributos, valore las pruebas extemporáneas y dicte una nueva liquidación. De esta forma, considera que debe ser el propio órgano revisor el que analice esta documentación y el que, asimismo, determine si esta es suficiente para entender acreditada la pretensión del obligado tributario, en cuyo caso, deberá estimarla o, en sentido contrario, desestimarla en todas las demás circunstancias. A nuestro modo de ver, no obstante, esta resolución del TEAC podría quebrar la jurisprudencia del TS relativa a los supuestos en los que cabe ordenar la retroacción de actuaciones.

En efecto, en este sentido, resulta necesario remitirnos a una de las últimas sentencias emitidas en esta materia por el TS como fue la de 22 julio de 2021 (rec. núm. 499/2020 – NFJ083049–), donde este tribunal resolvió una cuestión de interés casacional consistente en determinar si, ante la carencia de un vicio formal en el procedimiento de aplicación de los tributos, el órgano económico-administrativo está facultado para ordenar –después de haber declarado la nulidad de los actos tributarios– la retroacción de las actuaciones sin que la misma haya sido expresamente solicitada por las partes para que la Administración dicte una

nueva liquidación. Así, tras un análisis del artículo 239 de la LGT y la jurisprudencia imperante sobre esta materia, el TS dictamina que el modo habitual de conclusión de un procedimiento ordinario de revisión consiste en la emisión de una resolución que, a su vez, podrá ser estimatoria, desestimatoria o declaratoria de la inadmisibilidad y en la que solamente se admitirá la retroacción de las actuaciones cuando: i) se aprecie la existencia de defectos de forma en el acto impugnado o en la tramitación del que este resulta, y ii) que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante. Ahora bien, acto seguido, enfatiza que también se admitirá dicha retroacción de actuaciones cuando sea necesario integrar los expedientes de comprobación e inspección en aquellos supuestos en los cuales la instrucción no hubiera sido completa por causas no imputables exclusivamente a la Administración.

De esta forma, concluye en su FD 4 que:

En nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [...]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. [...] La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico.

Así, en el caso enjuiciado, se consideró que no era posible la retroacción de las actuaciones ordenada en cuanto que el vicio que determinó la nulidad del acto administrativo fue de carácter sustancial y no formal.

Pues bien, partiendo de la anterior jurisprudencia, resulta del todo imprescindible determinar si, en el presente caso, la aportación extemporánea de documentación por parte del obligado tributario es una de las causas que determinan la existencia de una instrucción incompleta y que, indefectiblemente, motivan la necesidad de retrotraer las actuaciones con el fin de integrar los expedientes administrativos o si, por el contrario, podemos considerar que en estos casos la instrucción fue totalmente íntegra. Al respecto, cabe matizar que la resolución del TEAC aquí analizada, sobre esta cuestión, meramente señala lo siguiente, a saber:

En el caso aquí examinado, de aportación por el obligado tributario de pruebas *ex novo* en la vía económico-administrativa que, pese a haber sido requerido para ello, no aportó en el procedimiento de aplicación de los tributos, no cabe hablar de una instrucción incompleta. La Administración tributaria completó la instrucción del expediente desde el momento en que exigió al interesado los elementos de prueba

pertinentes [...]. Hizo, por tanto, lo que tenía que hacer, terminando la instrucción del expediente y llegando a la conclusión a la vista de los documentos obrantes en éste.

Así pues, continuando con este razonamiento, el TEAC determina que no concurren en estos supuestos los requisitos exigidos por el TS –especialmente el relativo a la existencia de una instrucción incompleta– y, por ello mismo, no cabe ordenar en estas circunstancias la retroacción de las actuaciones para completar los expedientes.

A nuestro modo de ver, no obstante, existen dudas acerca de esta interpretación. En efecto, si eliminamos todos aquellos escenarios en los que el obligado tributario no aporta documentación de forma maliciosa con el único fin de entorpecer el expediente, las restantes razones que pueden existir para justificar el resto de los supuestos de carencia de aportación de dicha documentación se suelen reducir a circunstancias en las cuales, sin mediar culpa por parte de los obligados tributarios, estos no pudieron conseguirla a tiempo, concurren circunstancias de fuerza mayor o aportaron una documentación justificativa distinta de la requerida por la Administración. Repárese, además, en que precisamente si la situación fuera al revés, esto es, se tratara de un documento que la Administración tampoco hubiera podido conseguir, por ejemplo, porque estuviera pendiente de que se lo remitiera una Administración tributaria de otro Estado, no podríamos decir, de ningún modo, que la instrucción estuviera completa. Por ello mismo, en nuestra opinión, el razonamiento debería ser el mismo cuando la falta de aportación de dicha documentación tampoco fuera imputable al propio obligado tributario y, en esencia, no mediara abuso por su parte. Y es que, como se puede apreciar, si no se permite en estos casos ordenar la retroacción de las actuaciones, las probabilidades de que el órgano revisor considere como suficientes las nuevas pruebas aportadas por el obligado tributario a los efectos de entender acreditada su pretensión ejercitada serán bastante ínfimas, especialmente porque, como ya hemos resaltado, aquel no podrá desarrollar ninguna actividad probatoria de carácter complementario que le permita confirmarla⁴.

Un ejemplo de la situación a la que estamos aludiendo la constituye la Sentencia del TSJ de Canarias de 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 17/2015 –NFJ064545–), en la que se señaló que:

Por lo que se refiere a la cuestión de la aportación de documentos con posterioridad a la conclusión del procedimiento de gestión, se pone de manifiesto que no estamos ante una conducta renuente del obligado tributario ya que este presentó en alegaciones lo que consideró suficiente para acreditar el importe de los gastos de personal cuya deducibilidad invoca. Es como consecuencia de que tal documentación fue considerada insuficiente por la Administración que se aportó más documentación posteriormente en el procedimiento económico-administrativo; todo lo cual conduce a afirmar, de acuerdo con la doctrina expuesta, la procedencia de su análisis en vía de revisión.

⁴ A favor de esta retroacción de actuaciones, véase Bas Soria (2017). En contra, véase Puerta Arrúe (2018).

Ahora bien, como hemos indicado, la revisión de esta documentación por los tribunales económico-administrativos deberá ser de carácter meramente formal, sin que la misma pueda implicar una verdadera actividad comprobatoria o probatoria, lo que en la gran mayoría de las ocasiones conducirá a una desestimación directa de las pretensiones.

En definitiva, la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2023 ha supuesto un paso más en la necesidad de conjugar, de una parte, la tutela judicial efectiva y, de otra parte, la necesidad de velar por que los obligados tributarios no tengan la potestad o el arbitrio de determinar cuándo los mismos pueden aportar en el curso de un procedimiento o de un recurso las correspondientes pruebas que acreditan su pretensión. A nuestro modo de ver, no obstante, esta resolución no es tan clarificadora como la misma pudiera parecer de una primera lectura en cuanto que, de una parte, no ofrece una definición o unos criterios exactos que permitan determinar en qué momento existe una conducta «abusiva o maliciosa» por parte del obligado tributario a los efectos de excluir la aportación de esta nueva documentación y, de otra parte, porque, bajo un razonamiento extremadamente rigorista, considera que el expediente administrativo estará siempre instruido y completo –a pesar de que falte documentación acreditativa de la pretensión– si la carga de su aportación recae sobre el obligado tributario. Y es que, a nuestro modo de ver, en situaciones como las descritas en estas páginas, se debería ser mucho más estricto a la hora de negar la aportación de documentación extemporánea en los supuestos en los que se apreciara una clara desidia del obligado tributario, siendo que, en todos los demás supuestos de imposibilidad objetiva de aportación *ex novo* de esta documentación, no solo debería admitirse la misma, sino que, además, de resultar necesario, debería ordenarse la retroacción de las actuaciones con el fin de realizar las pertinentes actuaciones comprobatorias. Así creemos que lo exige el principio de indefensión proclamado en el artículo 24 de la CE y así creemos que se debe actuar conforme al principio de buena administración.

Referencias bibliográficas

Bas Soria, J. (2017). La aportación de nuevas pruebas en procedimientos de revisión. (Análisis de la STS de 20 de abril de 2017, rec. núm. 615/2016). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 115-124.

Puerta Arrúe, Á. (2018). Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión tras la Sentencia del Tribunal

Supremo de 20 de abril de 2017. (Análisis de la RTEAC de 2 de noviembre de 2017, RG 483/2015). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 424, 134-140.

Ruibal Pereira, L. (2018). Límite temporal a la aportación de documentos en el marco de un procedimiento tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 429, 103-134.

Construyendo resiliencia social en entornos de guerra: el caso de Ucrania

Francisco Javier Forcadell Martínez (autor de contacto)

Catedrático de la Universidad Rey Juan Carlos (España)

franciscojavier.forcadell@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0003-0145-1842>

Álvaro Méndez

Profesor de Relaciones Internacionales.

London School of Economics y Sciences Po Paris (Reino Unido)

a.mendez@lse.ac.uk | <https://orcid.org/0000-0002-0919-5081>

Fernando Úbeda Mellina

Profesor titular de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

fernando.ubeda@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-0456-399X>

Kateryna Horiachkot

Profesora visitante de la Universidad Rey Juan Carlos (España)

khoriachko@cis-spain.com | <https://orcid.org/0000-0002-1957-8908>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Emilio Álvarez Pérez-Bedia, don Oriol Amat Salas, don Xavier Llopart Pérez, doña Rosa Puigvert Colomer y doña Rosalía Soler Villa.

Extracto

Este trabajo analiza cómo las prácticas empresariales responsables pueden contribuir a la resiliencia social en entornos de guerra. La literatura previa ha estudiado el papel de las empresas en el alivio de las consecuencias de diferentes *shocks*. Sin embargo, la importante brecha de la contribución de las acciones responsables para asegurar la resiliencia social en tiempo de guerra permanece sin explorar. Además, estudios previos no han analizado las respuestas de las empresas durante un periodo prolongado después de un *shock*. Analizamos las 100 empresas más grandes que operan en Ucrania e identificamos 476 acciones responsables durante el primer año de la guerra que comenzó en 2022. Clasificamos y categorizamos las diferentes acciones y evaluamos las estrategias de las empresas que contribuyen a generar resiliencia social. En suma, aquellas empresas que han mostrado un mayor potencial para construir resiliencia social son aquellas que articulan una respuesta que incluye acciones tempranas abiertas a una amplia gama de grupos de interés y que establecen una variedad de acciones durante un periodo extenso.

Palabras clave: sostenibilidad; resiliencia social; guerra; Ucrania; análisis de casos; responsabilidad social.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Publicado (en avance online): 18-03-2024

Cómo citar: Forcadell Martínez, F. J., Méndez, Á., Úbeda Mellina, F. y Horiachkot, K. (2024). Construyendo resiliencia social en entornos de guerra: el caso de Ucrania. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 493, 125-162. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18983>



Building social resilience in wartime environments: the case of Ukraine

Francisco Javier Forcadell Martínez (corresponding author)

Álvaro Méndez

Fernando Úbeda Mellina

Kateryna Horiachkot

This work has been selected for publication by: Mr. Emilio Álvarez Pérez-Bedia, Mr. Oriol Amat Salas, Mr. Xavier Llopart Pérez, Mrs. Rosa Puigvert Colomer and Mrs. Rosalía Soler Villa.

Abstract

This paper examines how responsible business practices can contribute to social resilience in wartime environments. Previous literature has studied the role of business in alleviating the consequences of different shocks. However, the important gap of the contribution of responsible actions to ensure social resilience in wartime remains unexplored. Moreover, previous studies have not analysed corporate responses over an extended period after a shock. We analysed the 100 largest companies operating in Ukraine and identified 476 responsible actions during the first year of the war that started in 2022. We ranked and categorised the different actions and assessed the strategies of companies that contribute to building social resilience. In sum, those companies that have shown the greatest potential to build social resilience are those that articulate a response that includes early actions open to a wide range of stakeholders and that establish a variety of actions over an extended period.

Keywords: sustainability; social resilience; war; Ukraine; case analysis; social responsibility.

Received: 03-05-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Published (online preview): 18-03-2024

Citation: Forcadell Martínez, F. J., Méndez, Á., Úbeda Mellina, F. y Horiachkot, K. (2024). Construyendo resiliencia social en entornos de guerra: el caso de Ucrania. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 493, 125-162. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.18983>



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Acciones empresariales responsables para construir resiliencia social durante la guerra
 - 3. Cómo se construye resiliencia social durante el primer año de la guerra en Ucrania: análisis de las prácticas empresariales responsables
 - 3.1. Acciones responsables durante la guerra
 - 3.2. Análisis de la contribución de las acciones responsables a la resiliencia social
 - 4. Discusión y conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El 24 de febrero de 2022, Rusia invadió Ucrania, lo que ha provocado una catástrofe humanitaria de graves consecuencias. Hasta el 13 de febrero de 2023, se han reportado al menos 18.955 bajas civiles, incluidos 7.199 muertos y 11.756 heridos (Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2023). El Departamento de Defensa de Estados Unidos estimó que alrededor de 100.000 soldados rusos y otros tantos ucranianos han muerto desde que comenzó la guerra. Miles de instalaciones de infraestructura civil, tales como sedes administrativas, aeropuertos, carreteras, puentes, almacenes, centros comerciales, hospitales, teatros, iglesias, estadios deportivos, instituciones educativas e instalaciones de comunicación han sido destruidas o dañadas (Human Rights Watch, 2023)¹. Ante catástrofes como la invasión de Ucrania, los grupos de interés nacionales e internacionales, incluidas muchas empresas públicas y privadas, han intervenido para prestar asistencia (Antezza *et al.*, 2022). Es especialmente relevante que en el ámbito mundial persisten más de tres docenas de conflictos violentos (Armstrong, 2022) y solo en 2021 se identificaron 98 crisis sociopolíticas (Escola de Cultura de Pau, 2022). Estos conflictos pueden variar en naturaleza y abarcar motivos interétnicos, territoriales, religiosos o terroristas, pero, independientemente de su causa, las víctimas son predominantemente personas comunes.

La guerra plantea enormes riesgos para el bienestar y el desarrollo humanos y genera muchas vulnerabilidades en las personas. La reducción de la vulnerabilidad es un objetivo crucial de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) establecidos por la Organización de Naciones Unidas (ONU) en 2015. Específicamente, el ODS 1.5 exhorta a los actores

¹ El Banco Europeo para la Reconstrucción y el Desarrollo pronostica una caída del PIB de Ucrania del 35 % para 2023 (Bannett, 2022), mientras que el Ministerio de Economía de Ucrania estima una caída del PIB del 30,4 % para 2022. El desempleo en Ucrania se ha disparado desde el 10 % al 30 % desde que comenzó la guerra (Babenko, 2022), y el Ministerio de Economía de Ucrania calcula las pérdidas totales en alrededor de 564-600 mil millones de euros hasta el momento (Kulish, 2022). La Asociación Empresarial Europea informó que el 34 % de los empresarios perdieron más de 1 millón de euros solo en el primer mes de la guerra (Khutorna, 2022) y, durante ese tiempo, el 86 % de las empresas ucranianas ralentizaron o detuvieron la producción (Khutorna, 2022).

estatales y no estatales a fomentar la resiliencia para proteger a quienes se encuentran en «situaciones vulnerables y reducir su exposición y vulnerabilidad» (ONU, 2015, p. 15) ante eventos extremos y sin precedentes tales como un conflicto armado. La resiliencia es crucial para mantener las funciones sociales frente a la turbulencia y las presiones externas. Un *shock* inesperado como puede ser la guerra desafía la resiliencia de las sociedades. En tal contexto, las acciones socialmente sostenibles de las empresas pueden complementar la acción del sector público para fomentar la resiliencia.

Así, las empresas pueden desempeñar un papel fundamental en el fomento de la resiliencia dentro de las comunidades devastadas por el conflicto. Las prácticas empresariales responsables pueden catalizar los esfuerzos civiles para satisfacer las necesidades de los diversos grupos de interés al responder a impactos traumáticos (Rainero y Modarelli, 2020). Si bien la literatura ha profundizado en las prácticas comerciales responsables para mitigar el daño de desastres naturales y epidemias, por ejemplo, tras la pandemia de COVID-19 (Kurland *et al.*, 2022), no se ha alcanzado un consenso claro sobre qué acciones deberían emprender las empresas dentro de las complejidades que supone un entorno de guerra (Katsos y AlKafaji, 2019). En su revisión de acciones responsables emprendidas en zonas de conflicto, Deitelhoff y Wolf (2010) enfatizan la importancia de adherirse a los estándares sociales y ambientales internacionales existentes y respetar los derechos humanos. La ONU aconseja a las empresas que mantengan y respeten los principios del «derecho internacional humanitario» (Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2011, p. 15) siempre que operen en áreas afectadas por la guerra (Ruggie, 2011). Kolk y Lenfant (2010) identifican el impacto social positivo de las acciones responsables de las empresas en zonas de conflicto, que incluyen garantizar la seguridad y el bienestar de los empleados y las comunidades locales, minimizar el daño ambiental, así como apoyar los esfuerzos humanitarios.

A pesar de estas ideas, la literatura existente deja algunas preguntas sin respuesta sobre cómo las acciones responsables de las empresas pueden mejorar la resiliencia social en tiempos de guerra. Para abordar este vacío de conocimiento, es necesario profundizar en el análisis de las acciones responsables y considerar que la guerra muchas veces se prolonga más allá del *shock* inicial, por lo que persiste en el tiempo. Como tal, no solo se debe considerar la respuesta inmediata e inicial, sino también la gama de acciones que las empresas podrían realizar durante un periodo prolongado. Las acciones realizadas en diferentes etapas del conflicto pueden tener diferentes impactos en la resiliencia social. Además, las diferentes acciones responsables (a saber, filantrópicas, emprendedoras, centradas en los grupos de interés de la empresa o pacificadoras) pueden desempeñar distintos roles para potenciar la resiliencia social.

Este artículo tiene como objetivo avanzar en la definición de cuáles son las acciones responsables de las empresas bajo condiciones de guerra y cuál es su contribución a la resiliencia social. Analizamos empíricamente las acciones responsables de las 100 mayores empresas de Ucrania durante el primer año de la guerra (Forbes, 2021). Nuestros

hallazgos brindan información que guía la investigación sobre cómo las empresas pueden implementar de manera efectiva acciones responsables en entornos de guerra para reforzar la resiliencia social.

La estructura de este artículo es la siguiente: primero, revisamos la literatura sobre el papel de las acciones responsables de las empresas en el fomento de la resiliencia social durante la guerra; a continuación, exploramos empíricamente tales prácticas durante el primer año del conflicto ucraniano; después, analizamos el impacto de estas acciones en la resiliencia social y, finalmente, discutimos las implicaciones de nuestros hallazgos y presentamos nuestras conclusiones.

2. Acciones empresariales responsables para construir resiliencia social durante la guerra

Una sociedad muestra resiliencia cuando resiste ante desastres, crisis y otros cambios inesperados y disruptivos (Imperiale y Vanclay, 2021; Maguire y Hagan, 2007). Esta noción puede aplicarse a los diferentes actores sociales, desde individuos hasta organizaciones, comunidades y cualquiera que pueda soportar, hacer frente y adaptarse a las tensiones extremas en cualquier lugar (Keck y Sakdapolrak, 2013). Al contribuir significativamente al bienestar y la calidad de vida de las personas y las comunidades, la resiliencia social está estrechamente relacionada con el ODS 1.5. Este objetivo enfatiza la protección de las poblaciones vulnerables frente a eventos extremos como los conflictos armados. Como componente esencial de las acciones empresariales responsables dentro de la Agenda 2030, priorizar y fortalecer dicha resiliencia ayuda a mitigar los efectos adversos de impactos inesperados al tiempo que promueve el desarrollo sostenible.

La resiliencia social incluye dos aspectos de la respuesta de la sociedad a un *shock* (Adger, 2000): resistencia y recuperación. La resistencia involucra los esfuerzos de una comunidad para prevenir un *shock* y mitigar sus consecuencias (Maguire y Hagan, 2007), mientras que la recuperación denota la capacidad de la comunidad para volver al funcionamiento previo al *shock* de manera rápida y efectiva. Una mayor resiliencia implica una menor desviación de las condiciones previas al choque y un retorno más rápido a la normalidad. Una acción socialmente responsable que mejore la resiliencia social aumentará la resistencia y disminuirá el tiempo de recuperación. En este contexto, el Marco de Sendai para la Reducción del Riesgo de Desastres proporciona principios para que las empresas refuercen la resiliencia durante los desastres, incluidos los causados por conflictos armados. Su foco en la resiliencia, la innovación, el crecimiento y la creación de empleo trasciende los desastres naturales para ser relevante también en los conflictos armados. Al promover la colaboración, los planes de continuidad, las evaluaciones y la reducción de riesgos, las empresas pueden enfrentar desafíos como cadenas de suministro interrumpidas o infraestructuras dañadas debido a la guerra.

Jamali y Mirshak (2010) describen diferentes estrategias de participación empresarial en zonas de conflicto, incluido el cumplimiento legal, la minimización de riesgos, la creación de valor y los planes pacificadores. Eweje (2014) señala el potencial del sector privado como pacificador a través de acciones de responsabilidad social. Calvano (2008) señala que las acciones sostenibles están condicionadas por factores como la implicación en el conflicto por parte de la empresa, su intensidad y los riesgos que conlleva. Prandi y Lozano (2010) identifican cuatro acciones principales que las empresas pueden tomar en los conflictos para la construcción de paz: 1) acción política (abogacía por la paz y promover procesos políticos de paz); 2) reconciliación (participar en proyectos conjuntos con todas las partes); 3) seguridad (negociación con grupos armados, alerta temprana y seguridad comunitaria); y 4) acciones socioeconómicas (creación de empleo, inclusión y empleo remunerado). Estos autores dividen además las iniciativas empresariales en dos categorías principales: a) económica (brindar oportunidades para el emprendimiento, la subsistencia y promover responsablemente el comercio local); y b) social (combatiendo la exclusión social provocada por el conflicto mediante la promoción de una entente entre grupos enfrentados y la interacción no violenta en la esfera de influencia de la empresa). Las empresas pueden mejorar la resiliencia social en áreas afectadas por conflictos a través de la implementación efectiva de estas estrategias e iniciativas.

Los principios rectores para las acciones responsables en zonas de conflicto deben ser la prevención, el mantenimiento de la paz y el desarrollo de capacidades. Otra forma en que las organizaciones refuerzan la resiliencia social en tiempos de *shock* es a través de acciones de emprendimiento social, una forma de emprendimiento que involucra acciones realizadas por alguna persona o grupo que tiene como objetivo crear valor social (Peredo y McLean, 2006). Estas acciones pueden provenir del sector público o privado o de organizaciones sin fines de lucro. La literatura ha analizado ampliamente el emprendimiento del sector público y las entidades sin ánimo de lucro como respuesta a los desastres, pero apenas aborda el papel del sector privado (Linnenluecke y McKnight, 2017).

La gama de acciones responsables que una empresa puede realizar depende de varios factores, incluidos sus recursos, tamaño, compromiso social y sus valores. El número, alcance y duración de estas acciones debe determinarse en función de la capacidad de la empresa y su compromiso con la responsabilidad social (Sun y Gunia, 2018; Udayasankar, 2008). Los valores de la empresa y su compromiso con las causas sociales juegan un papel importante en la configuración de su enfoque en este tipo de acciones (Waldman *et al.*, 2006). Cuando las empresas alinean estratégicamente sus acciones para promover la resiliencia social, pueden contribuir significativamente al bienestar de las comunidades afectadas y apoyar la estabilidad a largo plazo.

Las empresas pueden reforzar la resistencia y la recuperación ante los desafíos de la resiliencia social seleccionando e implementando cuidadosamente acciones específicas. El alcance y el tiempo de respuesta determinan directamente la contribución de una empresa a la resiliencia social, que incluye aspectos tanto de resistencia como de recuperación. La participación en una gama más diversa de acciones beneficia a una gama más amplia de

grupos de interés. El tiempo de respuesta de una empresa sirve como indicador de su proactividad y dedicación para ejecutar acciones responsables (Burke y Logsdon, 1996).

Los desastres o *shocks* inesperados requieren acciones de ayuda rápidas (Ballesteros *et al.*, 2017; Day *et al.*, 2012; Johnson *et al.*, 2011; O'Donnell, 2009). Las respuestas rápidas mitigan la gravedad de los impactos y aceleran la recuperación (Day *et al.*, 2012). Esta necesidad apremiante se alinea con la dimensión de urgencia de Mitchell *et al.* (1997, p. 869), definida como el «grado en que las demandas de los grupos de interés requieren atención inmediata». Asimismo, en la medida en que un conflicto se extiende durante un largo periodo de tiempo, proteger la resiliencia social lleva a las empresas a extender las acciones responsables en el tiempo y desarrollar diferentes acciones. El compromiso a largo plazo es fundamental para generar efectos positivos en los grupos de interés y, por ende, en la resiliencia social. Este concepto se alinea con el «verdadero significado de la sostenibilidad», que enfatiza tanto los impactos a corto como a largo plazo sobre la sociedad y los grupos de interés (Carroll, 2021, p. 1268). Esto requiere establecer un marco de tiempo para las acciones de la empresa, de manera que se mantengan los esfuerzos.

3. Cómo se construye resiliencia social durante el primer año de la guerra en Ucrania: análisis de las prácticas empresariales responsables

Analizamos las 100 empresas más grandes que operaban en Ucrania antes de que comenzara la guerra el 24 de febrero de 2022 según la lista Forbes 100 (Forbes, 2021; Vinnychuk, 2021). Examinamos aquellas acciones responsables realizadas desde el estallido de la guerra hasta el 24 de febrero de 2023. Este periodo de análisis de un año nos permite considerar los diferentes momentos de reacción de las empresas y un número importante de acciones. La metodología se describe en la tabla 1².

Tabla 1. Metodología

Periodo de observación	Del 24-02-2022 al 24-02-2023
Fuentes	Periódicos ucranianos, periódicos internacionales, sitios web de empresas, informes oficiales del Gobierno



² El documento en formato Excel donde se encuentra toda la información recopilada en el trabajo está a disposición de los investigadores.



Términos de búsqueda

'donaciones', 'donaciones monetarias', 'ayuda', 'ayuda humanitaria', 'ayuda monetaria al ejército', 'donaciones en especie', 'ayuda a los ucranianos', 'ayuda al ejército ucraniano', 'apoyo financiero', 'apoyo a los empleados', 'RSC de las empresas', 'colaboración contra la guerra', 'acciones no comerciales', 'defensa de los derechos humanos', 'apoyo a los refugiados', 'apoyo a las personas heridas', 'contra la agresión', 'boicot a agresión'

Alcance de la investigación	Territorio ucraniano, excepto Crimea y Sebastopol y las regiones de Donetsk y Lugansk
-----------------------------	---

Fuente: elaboración propia.

3.1. Acciones responsables durante la guerra

De las 100 empresas analizadas de la lista de Forbes, 72 realizaron acciones responsables enfocadas a mitigar los efectos de la guerra durante el primer año del conflicto, con 476 acciones identificadas. La tabla 2 incluye las estadísticas descriptivas de los diferentes parámetros que utilizamos para analizar las acciones responsables realizadas durante el periodo de análisis de la guerra. Clasificamos las acciones responsables en cuatro categorías: 1) filantrópicas y caritativas; 2) emprendedoras; 3) orientadas hacia los grupos de interés de la empresa; y 4) pacificadoras. La mayoría de las acciones fueron filantrópicas (345 acciones, 72,5 %), seguidas de las orientadas a los grupos de interés de la empresa (97 acciones, 20,4 %). Por otro lado, las acciones emprendedoras (8 acciones, 1,7 %) y las pacificadoras (26 acciones, 5,5 %) fueron menos comunes. La mayoría de las empresas (68, 94,4 %) implementaron acciones filantrópicas, seguidas de acciones enfocadas en sus grupos de interés (41, 56,9 %). Casi un tercio de las empresas estaban involucradas en acciones pacificadoras (21), mientras que solo 5 empresas (6,9 %) desplegaron acciones emprendedoras.

Examinando el momento en el que se realizaron las acciones (figura 1), observamos que la mayoría se realizó en los primeros tres meses posteriores a la guerra. Tras esta primera ola de acciones, las acciones «filantrópicas» persistieron durante los primeros nueve meses. El patrón de las acciones revela una respuesta dinámica a la crisis, caracterizada por fluctuaciones en el número e intensidad de las acciones a lo largo del tiempo. Esto indica que un sentido de urgencia puede haber generado el impulso inicial para brindar ayuda y apoyo inmediatos a medida que se desarrollaba el conflicto. Con el tiempo, la intensidad de estas acciones varió, posiblemente debido a factores como la disponibilidad de recursos, el cambio de prioridades, la evolución de la dinámica de la guerra y la posible fatiga de los donantes. El patrón cambiante también parece reflejar la transición de abordar necesidades urgentes a apoyar soluciones a más largo plazo, destacando la resiliencia y adaptabilidad de los donantes y las organizaciones de ayuda a medida que responden a los desafíos que plantea el conflicto.



Tabla 2. Desglose de empresas y acciones socialmente responsables

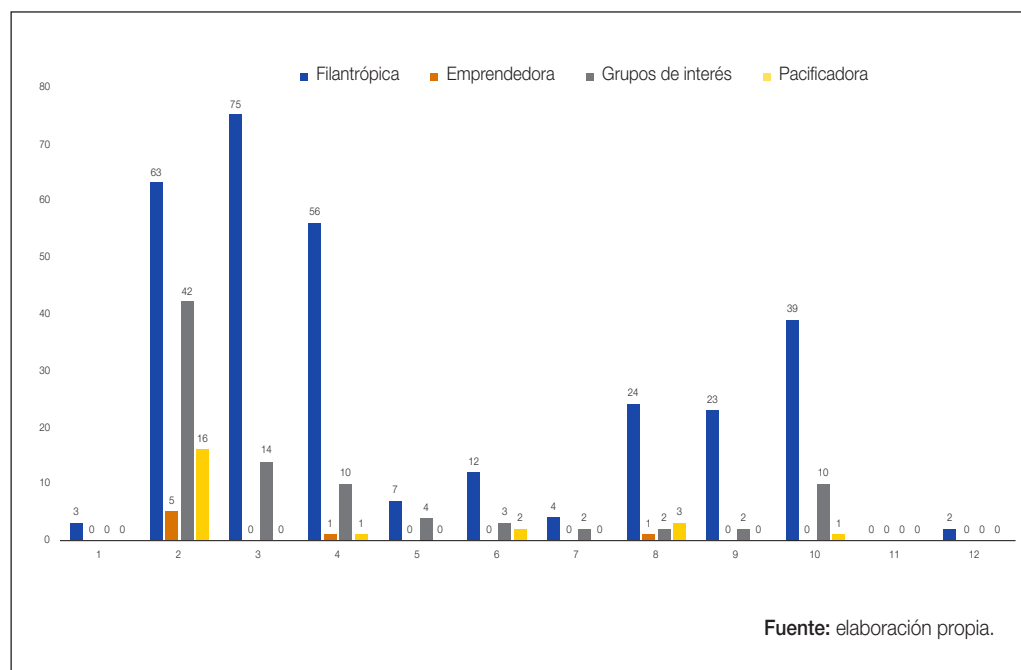
Empresas				Alcance		Tiempo		Filantrópica			Emprendedora			Grupos de interés			Pacificadora			Greenwashing		
Acciones		(media)		reacción		(media)		Emp.	Accs.	Emp.	Accs.	Emp.	Accs.	Emp.	Accs.	Emp.	Accs.	Emp.	Accs.	Emp.	Accs.	
1	7	7	7	4	1	4	0	0	1	2	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0		
	(1,4%)	(1,5%)			(1,5%)	(1,2%)	(0,0%)	(0,0%)	(2,4%)	(2,1%)	(4,8%)	(3,8%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)		
6	37	6	57	5	28	1	2	3	7	0	0	0	1	1	1	0	1	1	1	1		
	(8,3%)	(7,8%)			(7,4%)	(8,1%)	(20,0%)	(25,0%)	(7,3%)	(7,2%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(11,1%)	(7,7%)	(7,7%)	(7,7%)		
2	11	6	151	2	10	0	0	1	1	0	0	0	0	1	2	0	1	2	2	2		
	(2,8%)	(2,3%)			(2,9%)	(2,9%)	(0,0%)	(0,0%)	(2,4%)	(1,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(11,1%)	(15,4%)	(15,4%)	(15,4%)		
1	46	46	7	1	36	1	2	1	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	(1,4%)	(9,7%)			(1,5%)	(10,4%)	(20,0%)	(25,0%)	(2,4%)	(8,2%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)		
3	13	4	19	3	9	0	0	2	2	1	2	1	2	1	1	2	1	1	1	1		
	(4,2%)	(2,7%)			(4,4%)	(2,6%)	(0,0%)	(0,0%)	(4,9%)	(2,1%)	(4,8%)	(7,7%)	(11,1%)	(7,7%)	(7,7%)							
5	41	8	39	5	25	0	0	3	13	2	3	1	1	1	1	3	1	1	1	1		
	(6,9%)	(8,6%)			(7,4%)	(7,2%)	(0,0%)	(0,0%)	(7,3%)	(13,4%)	(9,5%)	(11,5%)	(11,1%)	(7,7%)	(7,7%)							
24	153	6	55	21	105	2	3	13	28	14	17	2	5	5	5	17	2	2	5	5		
	(33,3%)	(32,1%)			(30,9%)	(30,4%)	(40,0%)	(37,5%)	(31,7%)	(28,9%)	(66,7%)	(65,4%)	(22,2%)	(38,5%)	(38,5%)							
7	40	6	68	7	27	0	0	5	13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	(9,7%)	(8,4%)			(10,3%)	(7,8%)	(0,0%)	(0,0%)	(12,2%)	(13,4%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)	(0,0%)		





		Filantrópica			Emprendedora			Grupos de interés			Pacificadora			Greenwashing		
		Tiempo														
		Alcance			reacción											
		(media)			(media)											
		Empresas			Acciones			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.			Accs.		
		Emp.			Emp.			Emp.			Emp.			Emp.		
		Accs.			Accs.			Accs.			Accs.					

Figura 1. Tipos de actividades socialmente responsables por mes



Las acciones «centradas en los grupos de interés» de las empresas evolucionaron de manera similar, pero en un plazo más corto. Se concentraron en el primer mes después del brote, lo que sugiere que las empresas se apresuraron a abordar las preocupaciones de sus grupos de interés en las primeras etapas. Las primeras etapas a menudo reciben la mayor cobertura de los medios y la atención del público, lo que presiona a las empresas para que actúen con prontitud. Finalmente, las acciones «emprendedoras» y «pacificadoras» se implementaron principalmente en marzo de 2022. Esto parece sugerir un cambio estratégico en el enfoque. Dado que las iniciativas filantrópicas y centradas en los grupos de interés de la empresa podrían haber abordado las necesidades inmediatas que surgieron de la crisis, es posible que el énfasis se haya trasladado a soluciones a más largo plazo destinadas a fomentar el diálogo, reconstruir las infraestructuras y promover la reconciliación en las regiones afectadas por la guerra.

1. Acciones filantrópicas y benéficas (He *et al.*, 2022; Lee y Kotler, 2013; Manuel y Herron, 2020; Rangan *et al.*, 2015; Twigg, 2001). Encontramos 345 acciones responsables (por parte de 68 empresas) bajo esta categoría realizadas en diversas modalidades, como donaciones financieras y no financieras a actores no estatales y estatales en necesidad. Estas fueron acciones esenciales en tiempos de guerra, brindando ayuda y

apoyo muy necesarios a los afectados por las hostilidades. Las empresas analizadas se dedicaban a estas acciones de formas diferentes, a menudo simultáneas. Algunos de los mayores donantes fueron empresas de sectores como la energía, el acero y el comercio minorista. DTEK Group, una empresa de energía involucrada en la generación, minería, comercialización, distribución y soluciones de eficiencia energética, incluida la carga de vehículos eléctricos, realizó 46 acciones filantrópicas; por ejemplo, apoyo a personas desplazadas, donación de 8,8 millones de euros para ayuda humanitaria, provisión de medicamentos, alimentos y productos de higiene para hospitales infantiles o ayuda humanitaria para residentes de las regiones de Mykolaiv, Dnipropetrovsk, Donetsk y Zaporizhia (DTEK, 2022). Supermercados ATB (2022) proporcionó alimentos y apoyó a personas necesitadas, instituciones médicas y organizaciones de voluntarios. Arcelor Mittal Kryvyi Rih donó equipos médicos a hospitales en Lviv, una ciudad en el oeste de Ucrania (Grigorenko, 2022b). Esta empresa también transfirió 1 millón de euros al Fondo de Ayuda 9 del Banco Nacional (Grigorenko, 2022a). Coca-Cola (2022), por ejemplo, donó 20 millones de euros.

Las donaciones en especie de empresas nacionales y extranjeras fueron cruciales para apoyar a los grupos de interés nacionales. Si bien algunas de las donaciones más grandes se hicieron a las fuerzas armadas, las empresas también proporcionaron recursos y productos a la sociedad civil. Las acciones filantrópicas y benéficas fueron las opciones preferidas por la mayoría de las empresas analizadas (constituyen el 94,4 % de las empresas que realizan el 72,5 % de las acciones). Probablemente, esto se deba a que tales acciones son las formas más fáciles y rápidas de mejorar la resiliencia social y la reputación de la empresa, particularmente, cuando se anuncian en línea (Harrison, 2021). En algunos casos, también es un «método de extinción de incendios» rápido (Wu *et al.*, 2021) para preservar la imagen de la empresa y su marca bajo presión externa, a la espera de que se completen acciones a más largo plazo.

2. Acciones emprendedoras (Bacq y Lumpkin, 2021; Peredo y McLean, 2006). Esta categoría contiene 8 acciones (por parte de 5 empresas) que involucraron la creación de nuevos productos fuera de la cartera de la empresa en un periodo de tiempo muy corto. Las acciones rápidas, únicas o temporales de las empresas en reacción a la necesidad urgente de socorro en casos de desastre caracterizan esta categoría de acciones. Las acciones emprendedoras fomentaron la transferencia de conocimientos, habilidades, recursos y tecnología para desarrollar la capacidad de las comunidades locales y otros grupos de interés. Por ejemplo, Interpipe Group, una empresa de propiedad ucraniana que se especializa en tubos de acero y ruedas de ferrocarril, movilizó rápidamente su conocimiento para producir suministros militares que van desde erizos antitanque hasta artículos de papelería y ropa interior térmica para el ejército ucraniano. Otros ejemplos fueron Kernel-Trade, el mayor productor y exportador de aceite de girasol de Ucrania, que movilizó sus recursos de inmediato y estableció la producción de chalecos antibalas. Arcelor-Mittal se dedica a la producción de picos de carretera para la defensa de varias ciudades

de Ucrania (Kolisnichenko, 2022). DTEK (2022) produjo estufas para calefacción. Todas las empresas que realizan acciones emprendedoras anunciaron que estas acciones no tenían fines de lucro.

3. Acciones centradas en los grupos de interés de la empresa (Chen *et al.*, 2021; Tworzydło *et al.*, 2022). Estas acciones fueron la segunda acción más frecuente que las empresas eligieron realizar, con un total de 97 acciones (20,4 %) por parte de 41 empresas (56,9 %). Encontramos empresas que realizaban acciones para sus grupos de interés: clientes, empleados y proveedores. Esto incluía ofrecer apoyo remunerativo y de otro tipo para los empleados (p. ej., evacuación, retención de salarios), así como para clientes vulnerables, proveedores y socios (p. ej., descuentos, servicios gratuitos por parte de la empresa). La cadena de supermercados ucraniana Varus canalizó las donaciones de sus clientes al ejército y también mostró apoyo a sus trabajadores que se fueron para servir en la primera línea de la guerra, conservando sus trabajos. Las empresas extranjeras también contribuyeron a tales acciones. McDonalds, por ejemplo, gastó 5 millones de euros para continuar pagando los salarios de más de 10.000 trabajadores, incluso después de detener sus operaciones al comienzo de la guerra (McDonalds, 2022; VARUS, 2022).

Estas acciones son cruciales para mantener relaciones resilientes con clientes, empleados, proveedores y socios. Esto es especialmente importante en tiempos de conflicto, cuando las empresas pueden enfrentar desafíos adicionales para garantizar la seguridad y el bienestar de sus grupos de interés. Por ejemplo, es posible que las empresas deban brindar apoyo adicional a los empleados y sus familias afectados por el conflicto, o tomar medidas para garantizar la seguridad de sus instalaciones y operaciones. Emprender iniciativas responsables durante los conflictos permite a las empresas establecer asociaciones duraderas con los grupos de interés, apoyar la estabilidad de la comunidad local y contribuir a un entorno más armonioso en general. Además, las acciones enfocadas en los grupos de interés de la empresa mejoran efectivamente la resiliencia social porque las empresas están realizando acciones estrechamente relacionadas con su propia actividad comercial. Por lo tanto, saben cómo implementar estas acciones para ayudar a sus grupos de interés.

4. Acciones pacificadoras (Jamali y Mirshak, 2010; Prandi y Lozano, 2010; Wolf *et al.*, 2007). En esta categoría incluimos los esfuerzos identificables (que consisten en 26 acciones, 5,5 %) de las empresas (que comprenden 21, 29,2 %) para evitar la escalada, continuación o recurrencia del conflicto. Identificamos una serie de acciones que demuestran a la comunidad internacional la tolerancia cero de las empresas ante la agresión militar. Estas empresas adoptaron una posición inequívoca condenando al Kremlin y dejaron de operar en Rusia por completo. Por ejemplo, EPAM (2022) condenó la guerra y pidió el cese inmediato del ataque a Ucrania; British American Tobacco suspendió todas las inversiones de capital previstas en Rusia. Una cantidad impresionante de empresas abandonaron Rusia después de que estalló la guerra (BAT, 2022). La lista es mucho más larga y contiene

docenas de empresas nacionales e internacionales que evitaron o limitaron severamente la cooperación con Rusia (Bloomberg, 2023).

Las acciones pacificadoras son de suma importancia para las empresas que buscan actuar de manera socialmente responsable en un entorno de guerra. Un entorno estable es la base del crecimiento económico y el desarrollo, lo que permite que las empresas locales o internacionales prosperen. En las regiones en conflicto, las empresas a menudo se enfrentan a importantes desafíos de gobernanza, infraestructura y seguridad. Las iniciativas pacificadoras pueden beneficiar a las empresas al crear un entorno empresarial más favorable (Abramov, 2009). Esto puede contribuir a la resolución de conflictos, fomentar la paz sostenible y promover el crecimiento económico y la estabilidad. Las empresas tienen la oportunidad de desempeñar un papel crucial en la configuración de una sociedad más pacífica y próspera mientras persiguen sus intereses comerciales.

Análisis adicionales

La tabla 2 muestra nuestros datos sobre empresas segmentadas por industria. La manufactura y el comercio minorista son los sectores predominantes que participan en acciones filantrópicas, emprendedoras y orientadas a los grupos de interés de la empresa, mientras que las acciones pacificadoras los llevan a cabo principalmente las empresas manufactureras. Los efectos combinados de estas industrias en estas acciones resultaron de su impacto directo y significativo en la economía y la sociedad, así como en sus extensas bases de clientes. En tiempos de guerra, su conexión con varios grupos de interés, como empleados, proveedores, clientes y comunidades, requiere de una acción rápida y efectiva a corto plazo. Al adoptar acciones responsables, estas empresas pueden obtener una ventaja competitiva sobre sus rivales, especialmente en tiempos difíciles (Goyal y Kumar, 2017). Esta ventaja alienta a las empresas a priorizar este tipo de iniciativas dentro de sus operaciones, ya que descuidarlas puede tener consecuencias negativas a largo plazo para la propia empresa (Faisal, 2010).

La observación de que las empresas manufactureras están tan involucradas en las acciones pacificadoras tal vez también se explique por la probabilidad de que este sector adopte una perspectiva más a largo plazo en sus objetivos comerciales que otros. La fabricación desempeña un papel fundamental tanto en el desarrollo económico como en el de la infraestructura del país, y sus contribuciones a estas áreas están estrechamente interrelacionadas (Chen y Lin, 2021). El desarrollo económico depende de un sector manufacturero robusto capaz de suministrar materiales y equipos para la construcción en tiempos de paz y los esfuerzos de reconstrucción después de la guerra. Las empresas manufactureras que exhiben responsabilidad social durante la guerra pueden estar mejor posicionadas para capitalizar las oportunidades de crecimiento de la posguerra. Establecer una reputación positiva y construir relaciones sólidas con los grupos de interés puede sentar las bases para el éxito a largo plazo de estas empresas (Binetti, 2023).

A pesar de que las empresas internacionales constituyen el 61,1 % de las empresas analizadas, las empresas nacionales (38,9 %) estuvieron significativamente involucradas en acciones responsables, asumiendo el 50 % de estas iniciativas. Asimismo, observamos que las empresas nacionales son más intensas en acciones emprendedoras que las empresas internacionales (dos tercios de estas acciones son realizadas por empresas nacionales), mientras que ocurre lo contrario en el caso de las acciones pacificadoras, donde las empresas internacionales son mucho más activas que sus empresas pares nacionales (el 92,3 % de tales acciones se realizaron por empresas internacionales). Es más probable que las empresas internacionales participen con mayor intensidad porque sus operaciones y cadenas de suministro abarcan varios países y regiones. Este alcance más amplio las expone a áreas afectadas por conflictos o inestabilidad, lo que las impulsa a participar en iniciativas pacificadoras para garantizar el bienestar de la fuerza laboral, los proveedores y las comunidades locales en todas las cadenas de suministro (Amorós *et al.*, 2019). Las empresas nacionales generalmente tienen una menor capacidad de innovación que las empresas extranjeras debido a su limitada experiencia en la producción de bienes de vanguardia (Almodóvar y Nguyen, 2022). Sin embargo, nuestras observaciones revelan que, en situaciones de conflicto, las empresas nacionales exhiben un mayor espíritu emprendedor en comparación con sus contrapartes extranjeras, impulsadas por dos factores clave. En primer lugar, la lucha por la supervivencia en ausencia de apoyo de capital extranjero impulsa a estas empresas a aventurarse más allá de sus áreas de especialización, respondiendo a presiones y desafíos externos (Alsaaty, 2007). En segundo lugar, sus lazos más fuertes con las comunidades locales brindan información valiosa sobre el contexto regional y los problemas relacionados con los conflictos, lo que les permite identificar oportunidades y riesgos con mayor eficacia que las empresas extranjeras, que carecen de un conocimiento local equivalente. Esta conectividad con la realidad resulta crucial para el espíritu empresarial en entornos devastados por la guerra.

La tabla 3 muestra cómo las empresas combinan los diferentes tipos de acciones identificadas. La mayoría de las empresas (39, 54,2 %) combina acciones filantrópicas y acciones dirigidas a sus grupos de interés de la empresa. Además, las empresas combinan acciones filantrópicas con las pacificadoras (18, 25,0 %). Por ejemplo, Samsung donó 6 millones de euros a la Cruz Roja de Ucrania, incluidos productos electrónicos de consumo por valor de 1 millón de euros, al mismo tiempo que suspendió sus envíos a Rusia. Y se sumó a sanciones integrales contra Rusia (Byung-Wook, 2022). También es una práctica común combinar la pacificación con estrategias dedicadas a ayudar a los grupos de interés de la empresa (11, 15,3 %). British American Tobacco brindó apoyo y asistencia a los empleados, incluida la reubicación y el alojamiento temporal, además de salir del mercado ruso.

La tabla 3 también indica que solo un pequeño porcentaje de empresas (6,9 %) combinó acciones filantrópicas con acciones emprendedoras. Esto implica que las empresas pueden percibir estos dos tipos de acciones como distintas y difíciles de combinar. Curiosamente, no observamos empresas que informaran haber realizado acciones emprendedoras y

pacificadoras, o acciones tanto emprendedoras como para los grupos de interés de la empresa combinadas con acciones pacificadoras. Esto sugiere que estos tipos de acciones se consideran particularmente difíciles de combinar.

Tabla 3. Combinaciones de diferentes tipos de acciones socialmente responsables por parte de la misma empresa

Filantrópica y emprendedora	5 (6,9 %)
Filantrópica y grupos de interés	39 (54,2 %)
Filantrópica y pacificadora	18 (25,0 %)
Emprendedora y grupos de interés	5 (6,9 %)
Emprendedora y pacificadora	0 (0,0 %)
Grupos de interés y pacificadora	12 (16,7 %)
Filantrópica, emprendedora y grupos de interés	5 (6,9 %)
Filantrópica, grupos de interés y pacificadora	11 (15,3 %)
Emprendedora, grupos de interés y pacificadora	0 (0,0 %)
Total	72

Fuente: elaboración propia.

Identificamos una serie de acciones que podrían considerarse *greenwashing*. Encontramos diferentes acciones que se anunciaron y que finalmente no se implementaron. Esas características fueron exhibidas por 9 empresas (12,5 %) en 13 acciones (2,7 %). El *greenwashing* es un comportamiento oportunista en las declaraciones de sostenibilidad de las empresas (Delmas y Burbano, 2011). Por otra parte, el *bluwashing* se refiere a las acciones de las

empresas que intentan mostrar apoyo a los derechos humanos declarados por las Naciones Unidas, pero que en realidad no defienden los derechos humanos (Berliner y Prakash, 2015). De Freitas Netto *et al.* (2020) diferencian entre *greenwashing*, como un problema ambiental, y *bluewashing*, que afecta los problemas sociales. Nuestro análisis reveló una serie de comportamientos de *bluewashing*; por ejemplo, cuando una empresa hace afirmaciones sobre la condena de la guerra, la agresión y el respeto de los derechos humanos, pero no toma medidas concretas para respaldarlas. Identificamos varias empresas que realizan acciones con sentido de construcción de paz, condenando oficialmente la agresión, por ejemplo, pero al mismo tiempo siguen haciendo negocios en Rusia.

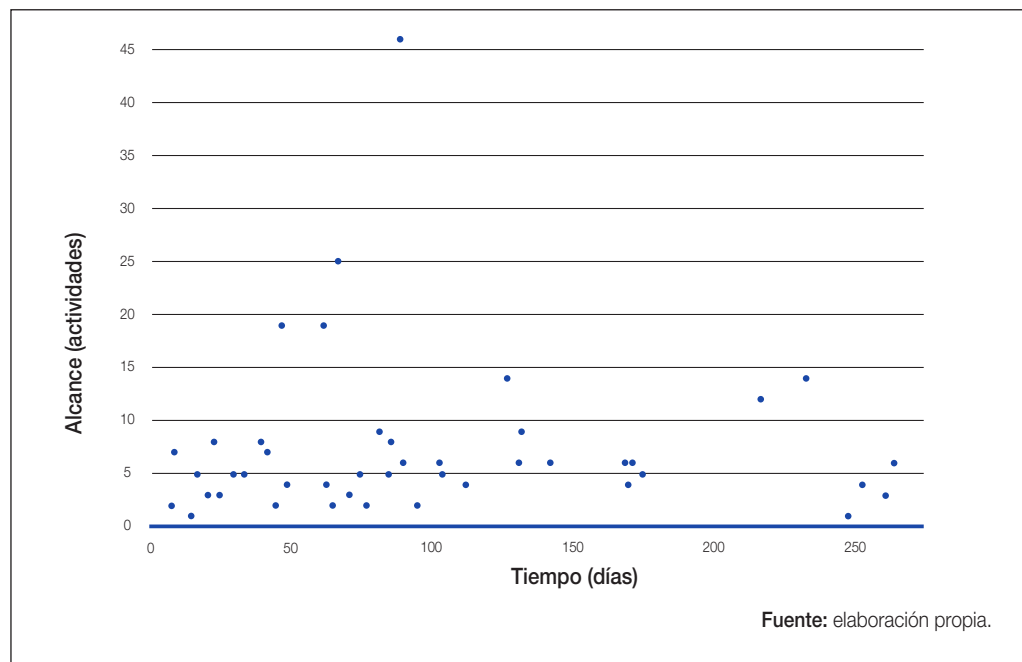
3.2. Análisis de la contribución de las acciones responsables a la resiliencia social

Para analizar la efectividad de las diferentes acciones responsables identificadas, utilizamos dos criterios para clasificar las acciones: tiempo y alcance. El «tiempo», o tiempo de reacción, que es el tiempo que tarda una empresa en reaccionar con acciones responsables. Una reacción rápida beneficia a la sociedad, especialmente en las primeras semanas cuando el territorio invadido está en caos y la gente vive en pánico. Calculamos cuántos días transcurrieron tras el estallido de la guerra para que una empresa realizara la primera acción responsable. El «alcance» es el número de acciones que realiza una empresa; representa el grado en el que una empresa está comprometida con las acciones socialmente responsable. Una respuesta inmediata mejora el nivel de resistencia y reduce el tiempo de recuperación, lo que aumenta la resiliencia social. A medida que pasa el tiempo, las acciones responsables de las empresas reducen los efectos perjudiciales, absorbiendo el *shock* inicial y acortando el tiempo necesario para recuperarse. Por el contrario, ampliar el alcance de las acciones para incluir a más grupos de interés extiende el escudo de las acciones responsables a más personas, amortiguando el impacto y reduciendo el tiempo de recuperación. Además, calculamos el «intervalo de tiempo» de las diversas acciones que realizaron las empresas como el número de días desde la primera hasta la última acción que identificamos. A medida que persiste el conflicto, mantener la resiliencia social requiere un esfuerzo continuo. Por lo tanto, medimos la contribución sostenida de una empresa a la resiliencia social a través del intervalo de tiempo de sus acciones responsables.

La estrategia de una empresa comprende el número total de acciones que realiza. Esta estrategia dependerá del número de acciones específicas que realice la empresa (alcance) y de la rapidez de la respuesta (tiempo). La figura 2 representa las diferentes combinaciones de tiempo y alcance para las empresas analizadas. Calculamos la mediana de cada dimensión para dividir las empresas en cuatro cuadrantes, uno para cada estrategia. Esto resultó en cuatro categorías de estrategias de las empresas: reactiva (tiempo de reacción lento y amplio alcance de acciones), selectiva (tiempo de reacción rápido y alcance limitado),

simbólica (tiempo de reacción lento y alcance limitado) y de apoyo (tiempo de reacción rápido y alcance amplio).

Figura 2. Tiempo y alcance para las diferentes empresas



Este esquema de dos dimensiones es útil para clasificar las acciones responsables frente al impacto de un desastre como una catástrofe natural, donde se requiere evaluar la velocidad de las empresas comprometidas en ayudar a la resiliencia social. Sin embargo, cuando las empresas intentan contribuir a la resiliencia social frente a un desastre que se extiende en el tiempo, es necesario considerar la duración de sus esfuerzos. Estos esfuerzos continuos a lo largo del tiempo contribuyen a aumentar la resiliencia social impulsando la resistencia y la recuperación. Para aproximar este esfuerzo, calculamos la mediana del rango de tiempo, de manera que podamos clasificar las empresas en aquellas que realizan acciones durante un periodo relativamente corto y aquellas que realizan acciones durante un periodo prolongado. Esto nos permite definir una categoría adicional: «constructora de resiliencia». Esta categoría incluye empresas que cumplen tres condiciones: 1) una respuesta rápida al *shock* inicial; 2) una amplia gama de acciones; y 3) acciones sostenidas durante un periodo prolongado. Así, esta quinta categoría es una subcategoría de la estrategia de apoyo, caracterizada por una respuesta rápida y sostenida en el tiempo, ofreciendo una amplia gama temporal de acciones. Las tablas 4, 5 y 6 contienen datos sobre las distintas estrategias responsables seguidas por las empresas analizadas.



Tabla 4. Desglose de las estrategias socialmente responsables

	Número	Alcance	Tiempo	Diversidad de actividades	Tiempo Alcance (rango)	Alcance (máx.)	Alcance (mín.)	Tiempo de reacción			Empresas internacionales	Empresas nacionales	Greenwashing (empresas)
								reacción (máx.)	reacción (mín.)	reacción (mín.)			
Reactiva	24 (33,3%)	8,9	65,8	2,0	125,2	25	5	307	22		13 (54,2%)	11 (45,8%)	3 (12,5%)
Selectiva	20 (27,8%)	3,0	10,6	1,7	106,4	5	1	22	0		13 (65,0%)	7 (35,0%)	3 (12,5%)
Simbólica	13 (18,1%)	2,5	136,0	1,4	34,5	4	1	278	28		8 (61,5%)	5 (38,5%)	3 (23,1%)
Solidaria	3 (4,2%)	10,0	10,0	2,0	21,7	14	7	13	0		3 (100,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)
Constructora de resiliencia	12 (16,7%)	11,8	12,9	2,3	255,9	46	6	0	0		7 (58,3%)	5 (41,7%)	0 (0,0%)
Total	72	7	52	2	121	46	1	307	0		44	28	9 (12,5%)
Fuente: elaboración propia.													



Tabla 5. Acciones y estrategias socialmente responsables

	Total	Filantropía	Emprendedora	Grupos de interés	Pacificadora
Reactiva	24	24 (100,0 %)	1 (4,2 %)	18 (75,0 %)	6 (25,0 %)
Selectiva	20	17 (85,0 %)	0 (0,0 %)	7 (35,0 %)	10 (50,0 %)
Simbólica	13	12 (92,3 %)	0 (0,0 %)	4 (30,8 %)	2 (15,4 %)
Solidaria	3	3 (100,0 %)	0 (0,0 %)	3 (100,0 %)	0 (0,0 %)
Constructora de resiliencia	12	12 (100,0 %)	4 (33,3 %)	9 (75,0 %)	3 (25,0 %)
Total	72	68 (94,4 %)	5 (6,9 %)	41 (56,9 %)	21 (29,2 %)
					Fuente: elaboración propia.

1. Estrategia reactiva. Durante la crisis, el 33,3 % de las 72 empresas analizadas adoptó una estrategia reactiva, lo que representa 213 acciones (44,7 %). Estas empresas ayudaron significativamente a diferentes grupos de interés, aunque con un tiempo de reacción promedio alto, de 65,8 días, y un alcance de 8,9 acciones. Las empresas con estrategias reactivas, tales como PepsiCo Ucrania y Winner Imports, participaron en diversas iniciativas, incluidas acciones benéficas, emprendedoras, centradas en los grupos de interés y pacificadoras. Sin embargo, las acciones filantrópicas constituyeron la mayoría, con un 76,5 %. Por ejemplo, el 5 de septiembre de 2022, Astarte proporcionó 7.000 toneladas de ayuda humanitaria y entregó 3.000 toneladas de bienes humanitarios como parte del Programa Mundial de Alimentos de la ONU. El 6 de mayo de 2022, Novus inició la acción benéfica de distribuir 175.000 paquetes de alimentos a grupos vulnerables y 800 toneladas de alimentos al país. SoftServe, el 28 de julio de 2022, donó 29 ambulancias a los defensores ucranianos y proporcionó 5.800 equipos de TI a organizaciones gubernamentales, públicas y militares el 3 de octubre de 2022. Bayadera Group contribuyó con 135.000 euros para el mantenimiento del ejército el 29 de marzo de 2023, y apoyó proyectos responsables e iniciativas de voluntariado al tiempo que mejoraba el bienestar de los empleados (LIGA, 2022). La asistencia brindada por estas empresas abarcó ayuda monetaria y apoyo humanitario en forma de ropa, equipo médico, productos de higiene y computadoras. Sin embargo, su lento tiempo de respuesta pudo retrasar la entrega de ayuda crucial. En conclusión, las empresas con estrategias reactivas llevaron a cabo una amplia gama de acciones y apoyaron significativamente a diferentes grupos de interés, a pesar de su tiempo de respuesta comparativamente más lento. Tanto empresas internacionales como nacionales exhibieron esta estrategia, lo que demuestra que la respuesta a la crisis trasciende el tamaño y el alcance de la empresa.

2. Estrategia selectiva. Después de que estalló la crisis de Ucrania, numerosas empresas respondieron rápidamente, centrándose en grupos de interés específicos o implementando una gama selectiva de iniciativas responsables. Entre estas, 20 empresas (27,8 %) emprendieron estrategias selectivas al ejecutar 60 acciones (12,6 %) con un tiempo de respuesta promedio de 10,6 días para 3 acciones por empresa. Las empresas predominantemente internacionales adoptaron esta estrategia, representando el 65 % de las empresas involucradas. Estas empresas adoptaron varios enfoques para apoyar a las comunidades afectadas y mantener prácticas comerciales responsables. Una de esas empresas, Coca-Cola, demostró su importante compromiso filantrópico para apoyar los esfuerzos de ayuda humanitaria en Ucrania. Su generosa promesa de más de 20 millones de euros abarcó ayuda financiera urgente a los empleados con sede en Ucrania y la suspensión de las operaciones comerciales en Rusia el 8 de marzo de 2022. También se asoció con la Cruz Roja de Ucrania, asignando 4,7 millones de euros el 7 de diciembre de 2022 para distribuir kits de alimentos y bebidas a las comunidades más vulnerables. Este ejemplo muestra las diversas estrategias que las empresas emplearon para abordar las necesidades de los grupos de interés afectadas. Otro ejemplo notable es el Samsung Electronics, que promovió la paz y la estabilidad al detener todos los envíos a Rusia y unirse a las sanciones integrales contra el país el 6 de marzo de 2022. Esta medida destaca el compromiso de Samsung con la paz regional y el apoyo para resolver el conflicto a través de canales diplomáticos. Al igual que Coca-Cola,

Samsung tomó medidas directas para abordar la crisis y apoyar a las comunidades afectadas. Por último, El Dorado mostró su compromiso con sus grupos de interés al mantener los salarios de los empleados movilizados para la defensa del territorio y las organizaciones voluntarias después del 12 de marzo de 2022. El Dorado también brindó un apoyo integral para el bienestar de los empleados y asistencia informativa, moral, física y financiera. Esta categoría ilustra cómo las empresas Dorado se enfocaron en el bienestar de sus empleados y reforzaron a la comunidad en un momento tumultuoso, lo que demuestra la amplia gama de iniciativas responsables que las empresas emprendieron en respuesta a la crisis.

3. Estrategia simbólica. En esta categoría, 13 empresas (18,1 %) proporcionaron una ayuda limitada a los ucranianos, a menudo con retrasos significativos, por un total de 32 acciones (o 6,7 %). Estas empresas, en promedio, realizaron 2,5 acciones y su tiempo de reacción promedió 136 días. Las empresas internacionales constituían el 61,5 % de esta categoría. Los principales tipos de acciones en las que participaron estas empresas fueron filantrópicas (92,3 %, 12 empresas), acciones hacia grupos de interés de la empresa (30,8 %, 4 empresas) y acciones pacificadoras (15,4 %, 2 empresas). Ninguna empresa en esta categoría desempeñó acciones emprendedoras. Es importante tener en cuenta que el 25 % de estas empresas mostraron posibles comportamientos de *greenwashing*.

Los ejemplos de acciones tomadas por empresas en la categoría de estrategia simbólica demostraron cierto apoyo a Ucrania, a pesar del largo tiempo de reacción y el alcance limitado de sus acciones. El operador GTS de Ucrania contribuyó con 158.000 euros para las necesidades de defensa y suministró 250 vehículos de motor para los combatientes el 15 de junio de 2022. Comfy Trade transfirió 1,6 millones euros a una cuenta especial del Banco Nacional de Ucrania (NBU) y donó una parte de sus compras a través de su aplicación a las fuerzas armadas. TEDIS Ucrania estableció un centro de coordinación para entregas gratuitas de carga humanitaria el 31 de marzo de 2022 y completó 20 entregas humanitarias antes del 18 de abril de 2022. En general, las empresas pertenecientes a la categoría simbólica ayudaron a un número limitado de ucranianos, mantuvieron los salarios de los empleados, ayudaron a evacuar a los empleados de los puntos críticos y reevaluaron sus relaciones comerciales con Rusia.

4. Estrategia de apoyo. Tres empresas que realizan 30 acciones apoyaron de manera activa y rápida a las personas necesitadas para mitigar el impacto inicial, desde soldados ucranianos hasta empleados y clientes vulnerables. Su tiempo de reacción promedió 10 días y el alcance de su reacción promedió 10 acciones. Estas empresas dividieron sus esfuerzos entre acciones filantrópicas (71,6 %) y centradas en los grupos de interés de la empresa (36,7 %). No observamos comportamientos de *greenwashing*. El apoyo a los grupos vulnerables durante el conflicto fomentó los lazos comunitarios y sociales, lo cual es crucial para desarrollar la resiliencia. Interpipe ejemplificó el apoyo filantrópico al contribuir con 97.000 euros el 25 de marzo de 2022 para el ejército, brindar apoyo médico el 9 de mayo de 2022 y la asignación de fondos para refugios locales. Vodafone hizo lo mismo donando 500.000 euros de su Fondo Humanitario al Alto Comisionado de las Naciones Unidas para

los Refugiados (ACNUR). Mondelez compró un autobús urbano el 14 de diciembre de 2022 para apoyar la restauración del transporte público en la ciudad de Trostyanets en la región de Sumy en Ucrania. El autobús mejoró la situación del transporte y ayudó a garantizar que las personas pudieran llegar al trabajo, la escuela y otros destinos importantes. Interpipe también ilustró las acciones a favor de los grupos de interés mediante la compra de equipos y ropa para sus empleados movilizados, medicamentos para sus botiquines de primeros auxilios y alimentos comprados en Ucrania y Europa el 25 de marzo de 2022. Una de las acciones orientadas a los grupos de interés de Vodafone fue permitir a los empleados asignar hasta a 4 días laborales pagados para obras de caridad manteniendo sus salarios, implementado el 4 de marzo de 2022. Como ejemplo de otra acción centrada en los grupos de interés, Mondelez lanzó un programa especial el 14 de diciembre de 2022 para proporcionar alojamiento temporal a sus empleados afectados por el conflicto.

5. Estrategia constructora de resiliencia. Doce empresas (16,7 %) que realizaron 141 acciones (29,6 %) mostraron una respuesta rápida y sostenida que combinó acciones filantrópicas para un amplio conjunto de grupos de interés del país con acciones emprendedoras. Su tiempo de reacción promedió 13 días y el alcance de su reacción promedió 11,8 acciones. De estas empresas, el 100 % se dedica a acciones benéficas/filantrópicas, y la tercera parte lleva a cabo acciones emprendedoras responsables. Nueve empresas (75 %) desarrollaron acciones dirigidas a sus grupos de interés y 3 (25 %) realizaron acciones pacificadoras. Este grupo de empresas muestra una distribución de acciones más equilibrada entre las cuatro categorías de acciones. No observamos ningún comportamiento de *greenwashing*. Estos constructores de resiliencia desarrollaron diversas acciones manteniendo una preponderancia de acciones filantrópicas (71,6 %) y centradas en los grupos de interés (22 %).

En medio del conflicto, las empresas de esta categoría tomaron medidas significativas para contribuir a la resiliencia social. Por ejemplo, Kernel-Trade donó 26 millones de euros, asignó 2,3 millones de euros para equipo de defensa y ofreció 400.000 euros para apoyar a las familias de quienes perdieron la vida. También evacuaron a 312 empleados y sus familias de las zonas de conflicto, demostrando su compromiso con su seguridad y bienestar y ayudando a las comunidades a adaptarse al estrés causado por el conflicto armado.

La granja avícola Myronivska abordó las necesidades básicas donando más de 180 toneladas de alimentos, productos de higiene, artículos para el hogar y ropa, y apoyando a los ucranianos reasentados, lo que ayudó a las comunidades a sobrellevar el estrés y mantener sus funciones socioeconómicas (MHP, 2022a, 2022b). La contribución de 7,5 millones de euros por parte de Ferrexpo al Fondo Humanitario de Ucrania y las medidas de apoyo a la fuerza laboral reflejaron un compromiso a largo plazo con acciones responsables, lo que influyó positivamente en la resiliencia social al promover la estabilidad económica (Ellis, 2022). Toyota brindó transporte, albergue, servicios médicos y apoyo administrativo a las familias de los empleados que se vieron obligados a huir, demostrando su compromiso y valores sociales, y contribuyendo a la seguridad y el bienestar de las personas en apuros (Toyota, 2022). McDonald's proporcionó alimentos a todos los necesitados el cuarto día de

la invasión, lo que demuestra su compromiso de abordar las necesidades básicas durante una crisis. Al ayudar a mantener las funciones y estructuras esenciales de las comunidades, McDonald's contribuyó a la resiliencia social frente al conflicto.

Las acciones de las empresas en la categoría de constructoras de resiliencia están conectadas a varios aspectos de la resiliencia social. Realizando acciones continuas durante el primer año de conflicto, las empresas contribuyeron a aumentar la resistencia (la resistencia implica los esfuerzos de una comunidad para prevenir un *shock* y mitigar sus consecuencias) y la recuperación (que denota la capacidad de una comunidad para volver al funcionamiento previo al *shock* de manera rápida y efectiva) en la sociedad. Por ejemplo, ATB-Market desarrolló una estrategia responsable para generar resistencia y facilitar la recuperación de la sociedad ucraniana mediante la realización de seis acciones responsables en marzo de 2022, que combinaron acciones emprendedoras, filantrópicas y centradas en los grupos de interés de la empresa, una filantrópica en mayo y noviembre, y dos centradas en los grupos de interés en diferentes momentos. Esta secuencia de acciones muestra cómo la empresa se preocupa por la gama de necesidades. Al estallar el conflicto, la empresa proporcionaba alimentos a la población, y cuando la guerra avanzaba y causaba daños en infraestructuras e instalaciones o provocaba daños personales, la empresa prestaba ayuda a sus empleados heridos o utilizaba sus instalaciones para atender a los afligidos.

Ferrexpo apoyó constantemente a Ucrania durante el conflicto, realizando acciones para aumentar la resistencia y facilitar la recuperación. En marzo, iniciaron 2 acciones enfocadas en el apoyo a la fuerza laboral y la comunidad. En abril, agregaron 4 acciones más que abordaron el alojamiento de refugiados, la entrega de bienes humanitarios, la documentación de daños y la reubicación de animales del zoológico. En septiembre, Ferrexpo suministró pellets de mineral de hierro a las acerías ucranianas y en noviembre implementaron 6 acciones, que incluyeron aumentar su donación al Fondo Humanitario y proporcionar equipos médicos, ambulancias blindadas y dispositivos electrónicos. Estos esfuerzos en curso mejoraron la capacidad de las comunidades afectadas para recuperarse de manera efectiva.

Las empresas que implementaron acciones de desarrollo de la resiliencia en el primer año del conflicto impulsaron significativamente la resiliencia social, brindando apoyo inmediato a las comunidades necesitadas y fomentando la adaptabilidad, el crecimiento y el desarrollo sostenible a largo plazo. Estas acciones se alinearon con el ODS 1.5, contribuyendo a los esfuerzos de resistencia y disminuyendo el impacto negativo de la crisis. Proporcionaron elementos esenciales como alimentos, ropa y vivienda, lo que permitió a las comunidades mantener sus funciones esenciales y dio como resultado un mejor bienestar, calidad de vida y una mayor resiliencia frente a las tensiones del conflicto. Demostrando un compromiso con el bienestar de los empleados, las empresas ofrecieron apoyo a los trabajadores y sus familias, y fomentaron la estabilidad y la seguridad mientras ayudaban a las personas a superar los desafíos de la guerra. Las iniciativas corporativas pacificadoras promovieron la esperanza, la unidad y la colaboración, inspirando los esfuerzos colectivos para superar la adversidad.

Estas inversiones a largo plazo y el compromiso con diversos grupos de interés sentaron las bases para una sociedad más resiliente, mejor equipada para gestionar futuras crisis de acuerdo con el enfoque del Marco de Sendai en las evaluaciones de riesgos y la reducción de riesgos. Finalmente, las acciones de creación de resiliencia aceleraron la recuperación al facilitar un retorno más eficiente al funcionamiento previo al impacto para las comunidades afectadas, abordando los problemas en las infraestructuras, las interrupciones en la cadena de suministro y otros perjuicios.

Análisis adicionales

Podemos extraer algunas ideas adicionales de la tabla 5 que nos pueden ayudar a completar nuestro análisis sobre cómo las diferentes estrategias contribuyeron a construir resiliencia social. Las acciones filantrópicas/benéficas fueron más frecuentes en todas las categorías de empresas (94,4 %). Las acciones responsables emprendedoras (6,9 %) aparecieron exclusivamente en las categorías constructora de resiliencia (80 %) y reactiva (20 %). Así, observamos que las empresas constructoras de resiliencia están comprometidas con el desarrollo de productos y servicios que satisfagan las necesidades de una situación urgente; un tercio de las empresas realizaba este tipo de acción. Las empresas que reacondicionaron sus líneas de producción y produjeron productos nuevos que se necesitaban con urgencia requerían tiempo. Por esa razón, una respuesta temprana permite que las empresas constructoras de resiliencia desarrollen sus estrategias responsables. Por ejemplo, la cadena de supermercados ATB respondió a la necesidad urgente de socorro con una iniciativa emprendedora: junto con una donación de 4,06 millones de euros al pueblo ucraniano, el 25 de marzo de 2022 lanzó la producción de productos enlatados especiales para tiempos de guerra (Kunytska, 2022). Estos productos enlatados se producían en un mes y requerían conocimientos y habilidades especializados en enlatado y conservación de alimentos. La producción de DTEK de 300 «erizos» antitanques el 20 de marzo de 2022 ejemplifica una acción emprendedora. La respuesta rápida y única a la necesidad urgente de protección en tiempo de guerra permitió a DTEK servir a las comunidades locales y a los grupos de interés, al mismo tiempo que fortalecía su capacidad y creaba nuevas oportunidades de crecimiento e innovación. Kernel-Trade realizó trabajos de reparación y soldadura, conversión de camiones y reparación de dispositivos utilizados para sirenas. Estas acciones muestran el emprendimiento como una respuesta rápida, única o temporal a una necesidad urgente en la comunidad, que es característica de las acciones emprendedoras en reacción a la atención de desastres. Al proporcionar estos servicios, Kernel-Trade creó capacidad en las comunidades locales y otros grupos de interés y desempeñó un papel en la satisfacción de las necesidades en tiempos de crisis, lo que mostró la flexibilidad, la innovación y la adaptabilidad que son características del espíritu emprendedor.

Las acciones responsables dirigidas a los grupos de interés de las empresas se encontraron en el 56,9 % de las empresas, pero estos números son particularmente altos en la categoría de apoyo (100 %). Esto se debe a que una respuesta eficaz que reduzca la erosión de

la resiliencia social en el corto plazo exige que la ayuda se centre en los principales grupos de interés de la empresa. Metinvest instaló refugios antibombas abastecidos con suministros de agua, productos de larga duración, medicamentos y comunicaciones, ofreció apoyo integral a todos los empleados que fueron evacuados de Mariupol y Avdiivka al territorio controlado por Ucrania y proporcionó empleo a casi 1.000 refugiados internos en empresas Metinvest (2022). Estos esfuerzos contribuyeron a la resiliencia social al brindar estabilidad y seguridad a sus empleados, al mismo tiempo que redujeron el aislamiento y la incertidumbre.

Vodafone proporcionó diversas oportunidades de empleo aceleradas para los empleados desplazados por la guerra, capacitación gratuita en línea en idiomas para personas desplazadas, además de permitir a los empleados destinar hasta 4 días laborales remunerados a obras benéficas. Estas acciones ayudaron a las personas desplazadas a adaptarse a nuevos entornos y fomentaron las conexiones sociales, lo que finalmente promovió la resiliencia social y la ayuda mutua. Mondelez lanzó un programa interno especial que ayuda a los empleados ucranianos a encontrar refugio en los hogares de los socios de la empresa en todo el mundo. Este programa ejemplifica la solidaridad y la compasión, ofreciendo alivio a los empleados afectados al mismo tiempo que construye una red de apoyo global para mejorar la resiliencia social (Mondelez, 2022).

Las acciones pacificadoras fueron más características de las empresas que siguen estrategias selectivas y reactivas. Entre las empresas con una estrategia selectiva, el 47,6 % se dedica a la pacificación, mientras que lo hace el 28,6 % de las empresas con una estrategia reactiva. El impacto social de tales actos podría tener un efecto a largo plazo si reducen el nivel de agresión del invasor. Por ejemplo, la economía de Rusia puede verse dañada y, a la larga, Rusia puede perder su capacidad de producir armas en cantidad suficiente. Esto beneficia a la sociedad si trae la paz más rápidamente o alienta a Rusia a negociar. Estas empresas pueden actuar así porque las acciones pacificadoras pueden tener un mayor impacto mediático. Por otro lado, ambas categorías fueron realizadas por 26 empresas internacionales (de un total de 24).

La tabla 6 clasifica las estrategias responsables por sector industrial. Encontramos más empresas siguiendo una estrategia reactiva en los sectores minorista, de minería, información y comunicación, y construcción. En las industrias de alimentos y bebidas, e información y comunicación las empresas siguieron la estrategia selectiva por encima de la media. La estrategia simbólica es más común en las industrias de la construcción, la minería y el transporte. Las estrategias de apoyo están completamente en manos de los sectores manufacturero y de la información y la comunicación. Finalmente, las estrategias de construcción de resiliencia son emprendidas principalmente por empresas que son proveedoras de electricidad y gas, y en los sectores de alojamiento y servicio de alimentos, agricultura y transporte. Estas industrias estaban muy desarrolladas en Ucrania antes de la invasión (Ukraine Invest, 2021). Por otro lado, las empresas ucranianas pueden considerarse más reactivas y constructoras de resiliencia. Por el contrario, las empresas internacionales implementaron estrategias que fueron más selectivas y solidarias. En el caso de las respuestas simbólicas, ambos grupos se comportaron de manera similar.



Tabla 6. Estrategias y empresas socialmente responsables por sector

	Total	Reactiva	Selectiva	Simbólica	Solidaria	Constructora de resiliencia
Hostelería	1 (1,4%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	1 (100,0%) (8,3%)
Agricultura, silvicultura y pesca	6 (8,3%)	1 (16,7%)	2 (33,3%)	1 (16,7%)	0 (0,0%)	2 (33,3%) (16,7%)
Construcción	2 (2,8%)	1 (50,0%)	0 (0,0%)	1 (50,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%) (0,0%)
Electricidad	1 (1,4%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	1 (100,0%) (8,3%)
Fabricación de alimentos y bebidas	3 (4,2%)	1 (33,3%)	2 (66,7%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	0 (0,0%) (0,0%)
Información y comunicaciones	5 (6,9%)	2 (40,0%)	2 (40,0%)	0 (0,0%)	1 (20,0%)	0 (0,0%) (0,0%)
Manufactura	24 (33,3%)	6 (25,0%)	7 (29,2%)	5 (20,8%)	2 (8,3%)	4 (16,7%) (33,3%)
Minería	7 (9,7%)	3 (42,9%)	1 (14,3%)	2 (28,6%)	0 (0,0%)	1 (14,3%) (8,3%)
Comercio minorista	20 (27,8%)	10 (50,0%)	5 (25,0%)	3 (15,0%)	0 (0,0%)	2 (10,0%) (16,7%)





	Total	Reactiva	Selectiva	Simbólica	Solidaria	Construtora de resiliencia
Transporte y logística	3 (4,2%)	0 (0,0%)	1 (33,3%)	1 (33,3%)	0 (0,0%)	1 (33,3%) (8,3%)
Total	72 (33,3%)	24 (33,3%)	20 (27,8%)	13 (18,1%)	3 (4,2%)	12 (16,7%)
Nacional	28 (38,9%)	11 (39,3%)	7 (25,0%)	5 (17,9%)	0 (0,0%)	5 (17,9%) (41,7%)
Internacional	44 (61,1%)	13 (29,5%)	13 (29,5%)	8 (18,2%)	3 (6,8%)	7 (15,9%) (58,3%)
Fuente: elaboración propia.						

4. Discusión y conclusiones

Las guerras tienen un impacto devastador en la resiliencia social y por ende en la capacidad de las personas y las comunidades para recuperarse de la adversidad. Esto puede conducir a un colapso de los sistemas de apoyo social y la cohesión de la comunidad, lo que dificulta que las personas y las comunidades se recuperen. Nuestro estudio ha proporcionado evidencia empírica de la importancia de las prácticas empresariales responsables en zonas de conflicto armado. En particular, el estudio ha destacado el papel fundamental que tienen estas prácticas en la construcción de resiliencia social, como lo exhorta el ODS 1.5. Las acciones responsables pueden ayudar a reducir las tensiones y generar confianza, y también pueden apoyar el desarrollo económico local y los esfuerzos de pacificación. Sin embargo, las acciones empresariales responsables en zonas de guerra pueden ser complejas, multifacéticas y difíciles de implementar debido a las condiciones económicas, políticas y de seguridad inestables que surgen de los conflictos violentos.

Nuestro artículo amplía estudios recientes como el de Šain (2021), quien reveló cómo las empresas contribuyeron a la sostenibilidad social después del *shock* COVID-19. Las diferencias entre una pandemia y una guerra justifican considerar una gama más amplia de acciones responsables en el último caso, como la pacificación. Forcadell y Aracil (2021) argumentaron que, de las diversas respuestas posteriores a un *shock*, una estrategia de apoyo, que implica un enfoque amplio en múltiples grupos de interés y un tiempo corto para responder, ofrece los mejores resultados. Esta estrategia es óptima para asegurar la resiliencia social en el más corto plazo (en su estudio, seis semanas después del *shock*). Sin embargo, cuando la situación que pone en peligro la resiliencia social persiste en el tiempo, la estrategia óptima debe cubrir el apoyo durante el tiempo que esta situación permanece. Una estrategia de construcción de resiliencia contribuye a aumentar la resiliencia social en estas condiciones de tres maneras. Primero, ofrece una respuesta temprana al impacto, que protege a las comunidades del impacto (resistencia). En segundo lugar, al mantener el esfuerzo durante un periodo extenso de tiempo, esta estrategia contribuye al potencial de la comunidad para volver a las condiciones previas al *shock*. En tercer lugar, a medida que las estrategias de creación de resiliencia extienden sus acciones responsables a un conjunto más amplio de grupos de interés, contribuyen a su resistencia y recuperación.

Nuestros resultados corroboran que las empresas que participan en acciones filantrópicas y benéficas pueden tener un impacto positivo en la resiliencia social al proporcionar recursos y financiamiento para organizaciones e iniciativas que ayudan a las comunidades a prepararse, resistir y recuperarse de crisis y desastres (véanse He *et al.*, 2022; Lee y Kotler, 2013; Manuel y Herron, 2020; Rangan *et al.*, 2015; Twigg, 2001). Observamos que estas acciones también pueden apoyar el desarrollo de redes sociales sólidas y la cohesión comunitaria, que son factores importantes para promover la resiliencia social en tiempos de guerra. Las acciones emprendedoras durante la guerra ayudan a promover la resiliencia social de varias maneras, particularmente mediante la reorganización para producir bienes

de mayor demanda durante la guerra, pero que no forman parte de la línea habitual de productos de la empresa. Estas acciones pueden estar relacionadas con la reorientación de la acción habitual de la empresa hacia aquellas acciones que pueden contribuir a la resiliencia social (Peredo y McLean, 2006). Como en el caso de la pandemia de COVID-19, el emprendimiento del sector privado se vuelve crucial para ofrecer a la sociedad el potencial para luchar contra el impacto (Bacq y Lumpkin, 2021).

Las acciones responsables dirigidas a los grupos de interés de la empresa durante la guerra tienen un impacto positivo en la resiliencia social. Por ejemplo, las buenas prácticas de empleo pueden ayudar a promover la resiliencia social en tiempos de guerra al proporcionar ingresos estables y seguridad financiera para individuos y familias. Esto puede incluir salarios justos, condiciones de trabajo seguras y ayuda con la reubicación. Al garantizar que los trabajadores tengan acceso a un empleo estable, pueden mantenerse mejor a sí mismos y a sus familias. Nuestros hallazgos muestran que las empresas estaban particularmente inclinadas a cuidar a sus grupos de interés. Este hallazgo es muy consistente con la literatura que ha argumentado por qué las organizaciones empresariales deben cuidar a sus grupos de interés (Foss y Klein, 2018). Es más probable que los grupos de interés observen las acciones de una empresa en una crisis, y esperen que sus empresas hagan algo y que lo hagan de manera rápida, decisiva y legítima en estas condiciones. Los grupos de interés recompensan a las empresas que son responsables con la sociedad civil en una crisis (Madsen y Rodgers, 2015).

Las iniciativas empresariales pacificadoras desempeñan un papel fundamental en la mitigación de la violencia, la prevención de tensiones, el mantenimiento de los servicios esenciales y la promoción del desarrollo económico, todo lo cual refuerza la resiliencia social durante el conflicto. Las empresas están emergiendo como nuevos actores políticos en las relaciones internacionales, basándose en las experiencias de las naciones azotadas por la guerra (Prandi y Lozano, 2010). A medida que las empresas se involucran cada vez más en la pacificación, su papel en el principio de responsabilidad de proteger se vuelve significativo. Este principio sostiene que los Estados deben proteger a sus poblaciones de atrocidades masivas, que incluyen genocidio, crímenes de guerra, limpieza étnica y crímenes de lesa humanidad (International Commission on Intervention and State Sovereignty, 2001; Weiss, 2012). Las empresas pueden complementar los esfuerzos estatales de responsabilidad de proteger mediante la adopción de prácticas responsables, la promoción de la estabilidad social y económica y el abordaje activo de las causas profundas del conflicto.

Resulta notable cómo las empresas internacionales están mucho más involucradas en las acciones pacificadoras que las nacionales. En escenarios de guerra, las empresas multinacionales pueden desempeñar un papel más destacado como catalizadores de la paz (Katsos y AlKafaji, 2019). Un factor clave en este fenómeno es que la guerra socava las instituciones formales, lo que resulta en una marcada disminución de la capacidad estatal. Un subproducto de este declive es una creciente demanda de participación activa de las empresas en un intento por reducir los costos operativos que aumentan sustancialmente

cuando los Estados se debilitan por el conflicto (Melin, 2021). Si bien las empresas nacionales podrían querer intervenir para complementar la capacidad gubernamental debilitada que dejó la guerra, carecen de la capacidad financiera y la experiencia operativa para hacerlo (Spector, 2008; Verbeke *et al.*, 2017). Las empresas multinacionales, por otro lado, tienen los recursos y el conocimiento para participar activamente en cerrar la brecha institucional creada por la guerra (Koch, 2022). En términos más directos, es más probable que las empresas multinacionales participen en acciones de mantenimiento de la paz cuando existe una brecha en la gobernanza al ofrecer un «orden privado espontáneo» que solo pueden proporcionar las grandes empresas multinacionales (McMillan y Woodruff, 2000, p. 2423).

Este artículo avanza la definición de responsabilidad empresarial en el contexto de un conflicto armado. La difícil experiencia de la guerra en Ucrania ha permitido a muchas empresas definir y desplegar nuevos aspectos de acciones responsables en tiempos de guerra. El número de acciones dirigidas a los diferentes grupos de interés, la velocidad de la reacción y la duración de las acciones responsables determinan la efectividad del impacto de esas acciones en la resiliencia social, es decir, el grado de apoyo de las empresas que realizan acciones responsables en tiempos de guerra. Las estrategias constructoras de resiliencia son aquellas estrategias de las empresas que sostienen diversas acciones responsables desde el comienzo del choque. Estas estrategias pueden contribuir activamente a la resiliencia social al combinar acciones enfocadas en varios grupos de interés, participar en esfuerzos filantrópicos y caritativos, iniciativas emprendedoras y esfuerzos centrados en los grupos de interés de la empresa y acciones pacificadoras. Esta combinación implica que las empresas utilicen sus recursos para ofrecer ayuda financiera y no financiera a las poblaciones afectadas mientras emplean su experiencia para desarrollar productos o servicios innovadores que atiendan necesidades urgentes. Al mismo tiempo, las organizaciones deben priorizar el bienestar de sus empleados, clientes y proveedores, brindando apoyo, manteniendo la seguridad laboral y ayudando a garantizar la seguridad personal. Además, las empresas pueden tomar una posición frente a la guerra denunciando acciones que causan o intensifican conflictos y cortando lazos con entidades hostiles. Al adoptar este enfoque multifacético, las empresas pueden cumplir activamente con su responsabilidad social y crear impactos tangibles y positivos durante la guerra.

Solo se detectó *greenwashing* en empresas que siguen estrategias selectivas y simbólicas. Esta conexión puede tener que ver con el alcance limitado de las acciones que realizan estas empresas, posiblemente debido a la falta de compromiso con las prácticas responsables o los recursos limitados. Las empresas clasificadas como selectivas suelen concentrarse en grupos de interés específicos y en un pequeño conjunto de iniciativas, mientras que las empresas clasificadas como simbólicas brindan un apoyo limitado y demorado dentro de un espectro limitado de acciones. Este conjunto restringido de acciones sugiere un compromiso superficial con las prácticas responsables en ambos conjuntos de empresas (Frynas, 2005). El *greenwashing* también puede surgir de la presión social para abordar una crisis como la guerra, lo que puede llevar a las empresas a adoptar prácticas que no

están en línea con su estrategia general o que carecen de un compromiso genuino con la responsabilidad, de manera que son solo una solución rápida para preservar su reputación y satisfacer las expectativas de sus grupos de interés (Blowfield, 2005).

Aunque este estudio contribuye a la literatura limitada sobre el papel de las acciones responsables de las empresas durante la guerra, no está exento de limitaciones. Los desafíos inherentes al examen de las 100 principales empresas de la lista Forbes que operan en Ucrania durante el primer año de la invasión militar de Rusia (del 24 de febrero de 2022 al 24 de febrero de 2023) incluyen algunas dificultades para obtener datos precisos y confiables debido a las condiciones de guerra y la posible influencia del conflicto en curso sobre las prácticas de divulgación de la información. A pesar de estos desafíos, utilizamos fuentes locales en Ucrania, tratando de asegurar la confiabilidad de los hallazgos y comprender el contexto. Sin embargo, el alcance del estudio puede limitar la generalización de nuestros hallazgos. La investigación futura podría basarse en este estudio, investigando las acciones responsables de una gama más amplia de empresas y examinando su impacto a largo plazo en diversos entornos posteriores a un conflicto. Tal investigación contribuiría a una comprensión más completa del papel de las acciones responsables en tiempos de crisis y su potencial para fomentar la resiliencia social y el desarrollo sostenible.

Referencias bibliográficas

- Abramov, I. (2009). Building Peace in Fragile States. Building Trust is Essential for Effective Public-Private Partnerships. *Journal of Business Ethics*, 89(4) [suplemento], 481-494.
- Adger, N. (2000). Social and Ecological Resilience: Are They Related? *Progress in Human Geography*, 24(3), 347-364.
- Almodóvar, P. y Nguyen, Q. T. K. (2022). Product Innovation of Domestic Firms versus Foreign MNE Subsidiaries: The Role of External Knowledge Sources. *Technological Forecasting and Social Change*, 184, 122000.
- Alsaaty, F. H. (2007). Entrepreneurs: Strategic Thinkers in Search of Opportunities. *Journal of Business & Economics Research*, 5(2), 65-71.
- Amorós, J. E., Ciravegna, L., Mandakovic, V. y Stenholm, P. (2019). Necessity or Opportunity? The Effects of State Fragility and Economic Development on Entrepreneurial Efforts. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 43(4), 725-750.
- Antezza, A., Frank, A., Frank, P., Franz, L., Rebinskaya, E. y Trebesch, K. (2022). The Ukraine Support Tracker. *Kiel Working Paper*, 2218(6), 1-57.

- Armstrong, M. (2022). *The World at War in 2022* [mapa].
- ATB (2022). *ATB Humanitarian Aid to Ukrainians Exceeded 50 Million Hryvnias*.
- Babenko, M. (8 de julio de 2022). Millions of Unemployed: How Many People in Ukraine Lost Their Jobs During the War. *Focus*.
- Bacq, S. y Lumpkin, G. T. (2021). Social Entrepreneurship and COVID-19. *Journal of Management Studies*, 58(1), 285-288.
- Ballesteros, L., Useem, M. y Wry, T., (2017). Masters of Disasters? An Empirical Analysis of How Societies Benefit from Corporate Disaster Aid. *Academy of Management Journal*, 60(5), 1682-1708.
- Bannett, V. (10 de mayo de 2022). *War to Cause Ukraine Economy to Shrink Nearly a Third This Year*. EBRD Report. European Bank for Reconstruction and Development.
- BAT (9 de marzo de 2022). British American Tobacco-BAT Statement on Ukraine/Russia.
- Berliner, D. y Prakash, A. (2015). «Bluewashing» the Firm? Voluntary Regulations, Program Design, and Member Compliance with the United Nations Global Compact. *Policy Studies Journal*, 43(1), 115-138.
- Binetti, M. N. (2023). Rebuilding Energy Infrastructures and the Manufacturing Sector In Post-Conflict Countries. *Energy Policy*, 172, 113298.
- Bloomberg (18 de enero de 2023). It's a Business Free-for-All in a Russia Transformed by Sanctions.
- Blowfield, M. (2005). Corporate Social Responsibility. The Failing Discipline and Why it Matters for International Relations. *International Relations*, 19(2), 173-191.
- Burke, L. y Logsdon, J. M. (1996). How Corporate Social Responsibility Pays Off. *Long Range Planning*, 29(4), 495-502.
- Byung-Wook, K. (6 de marzo 2022). Samsung Joins Russia Sanctions, Donates \$6M to Ukraine. *The Korea Herald*.
- Calvano, L. (2008). Multinational Corporations and Local Communities: A Critical Analysis of Conflict. *Journal of Business Ethics*, 82, 793-805.
- Carroll, A. B. (2021). Corporate Social Responsibility: Perspectives on the CSR Construct's Development and Future. *Business & Society*, 60(6), 1258-1278.
- Chen, C.-C., Khan, A., Hongsuchon, T., Ruangjanases, A., Chen, Y.-T., Sivarak, O. y Chen, S.-C. (2021). The Role of Corporate Social Responsibility and Corporate Image in Times of Crisis: The Mediating Role of Customer Trust. *International Journal of Environmental Research Public Health*, 18(16), 8275.
- Chen, Y. y Lin, B. (2021). Towards the Environmentally Friendly Manufacturing Industry. The Role of Infrastructure. *Journal of Cleaner Production*, 326, 129387.
- Coca-Cola (8 de abril de 2022). Update on Support for Ukraine.
- Day, J. M., Melnyk, S. A., Larson, P. D., Davis, E. W. y Whybark, D. C. (2012). Humanitarian and Disaster Relief Supply Chains: A Matter of Life and Death. *Journal of Supply Chain Management*, 48(2), 21-36.
- Deitelhoff, N. y Wolf, K. D. (2010). *Corporate Security Responsibility?: Corporate Governance Contributions to Peace and Security in Zones of Conflict*. Palgrave Macmillan [Global Issues Series].
- Delmas, M. A. y Burbano, V. C. (2011). The Drivers of Greenwashing. *California Management Review*, 54(1), 64-87.
- DTEK (2022). *Operational Report on Humanitarian AID*.
- Ellis, D. (14 de marzo de 2022). Ferrexpo Raises Ukraine Humanitarian Fund to US\$7.5mn. *Mining Digital*.

- EPAM (4 de marzo de 2022). EPAM Provides Update on Ukraine.
- Escola de Cultura de Pau (2022). *Report on Conflicts, Human Rights and Peacebuilding*.
- Eweje, G. (2014). *Corporate Social Responsibility and Sustainability: Emerging Trends in Developing Economies*. Emerald Group Publishing Limited.
- Faisal, M. N. (2010). Sustainable Supply Chains: A Study of Interaction among The Enablers. *Business Process Management Journal*, 16, 508-529.
- Forbes (2021). 100 найбільших приватних компаній України 2021 [100 of the Largest Private Companies of Ukraine 2021].
- Forcadell, F. J. y Aracil, E. (2021). A Purpose-Action Framework for Corporate Social Responsibility in Times of Shock. *Journal of Cleaner Production*, 312, 127789.
- Foss, N. J. y Klein, P. G. (2018). Stakeholders and Corporate Social Responsibility: An Ownership Perspective. En *Sustainability, Stakeholder Governance, and Corporate Social Responsibility* (pp. 17-35). Emerald Publishing Limited.
- Freitas Netto, S. V. de, Sobral, M. F. F., Ribeiro, A. R. B. y Soares, G. R. D. L. (2020). Concepts and Forms of Greenwashing: A Systematic Review. *Environmental Sciences Europe*, 32(1), 1-12.
- Frynas, J. G. (2005). The False Developmental Promise of Corporate Social Responsibility: Evidence from Multinational Oil Companies. *International Affairs*, 81(3), 581-598.
- Goyal, P. y Kumar, D. (2017). Modeling the CSR Barriers in Manufacturing Industries. *Benchmarking: An International Journal*, 24(7), 1871-1890.
- Grigorenko, Y. (13 de mayo de 2022a). Steel Support: How Mining & Metals Companies Help Ukraine During the War. GMK.
- Grigorenko, Y. (17 de mayo de 2022b). ArcelorMittal Provided Lviv Hospitals with \$250,000 Worth of Medical Equipment. GMK.
- Harrison, V. S. (2021). Does Your Corporation «Care»? Exploring an Ethical Standard for Communicating CSR Relationships Online. *Public Relations Inquiry*, 10(3), 333-356.
- He, Z., Guo, B., Shi, Y. y Zhao, Y. (2022). Natural Disasters and CSR: Evidence from China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 73, 101777.
- Human Rights Watch (2023). *World Report 2023: Events of 2022*.
- Imperiale, A. J. y Vanclay, F. (2021). Conceptualising Community Resilience and the Social Dimensions of Risk to Overcome Barriers to Disaster Risk Reduction and Sustainable Development. *Sustainable Development*, 29(5), 891-905.
- International Commission on Intervention and State Sovereignty (2001). *The Responsibility to Protect: Report*.
- Jamali, D. y Mirshak, R. (2010). Business-Conflict Linkages: Revisiting MNCs, CSR, and Conflict. *Journal of Business Ethics*, 93(3), 443-464.
- Johnson, B. R., Connolly, E. y Carter, T. S. (2011). Corporate Social Responsibility: The Role of Fortune 100 Companies in Domestic and International Natural Disasters. *Corporate Social Responsibility Environmental Management*, 18(6), 352-369.
- Katsos, J. E. y AlKafaji, Y. (2019). Business in War Zones: How Companies Promote Peace in Iraq. *Journal of Business Ethics*, 155(1), 41-56.
- Keck, M. y Sakdapolrak, P. (2013). What is Social Resilience? Lessons Learned and Ways Forward. *Erdkunde*, 67(1), 5-19.

- Khutorna, K. (14 de abril de 2022). Business and War: How to Compensate Ukrainian Companies for Losses Caused by Hostilities.
- Koch, A. H. (2022). Strategic Responses of MNCs in Emerging Markets: Addressing Institutional Voids Associated with Informal Institutions. *Critical Perspectives on International Business*, 18(2), 137-156.
- Kolisnichenko, V. (15 de marzo de 2022). ArceIorMittal Launched the Production of Road Spikes for the Defense of the City. *MMC*.
- Kolk, A. y Lenfant, F. (2010). MNC Reporting on CSR and Conflict in Central Africa. *Journal of Business Ethics*, 93(2) [suplemento], 241-255.
- Kulish, H. (11 de mayo de 2022). Direct Damage Caused to Ukraine's Infrastructure during the War has Reached Over \$94 Billion. Kyiv School of Economics.
- Kunytska, Y. (25 de marzo de 2022). The ATB Network Launched the Production of Special Wartime Canned Goods. *News of Ukraine*. NSN Ukraine.
- Kurland, N. B., Baucus, M. y Steckler, E. (2022). Business and Society in the Age of COVID-19: Introduction to the Special Issue. *Business and Society Review*, 127, 147-157.
- Lee, N. y Kotler, P. (2013). *Corporate Social Responsibility: Doing the Most Good for Your Company and Your Cause*. John Wiley & Sons.
- LIGA (29 de marzo de 2022). Despite the Suspension of Business Processes. Bayadera Group Supports the Country and the Army! *Ukrainian Business News*.
- Linnenluecke, M. K. y McKnight, B. (2017). Community Resilience to Natural Disasters: The Role of Disaster Entrepreneurship. *Journal of Enterprising Communities: People and Places in the Global Economy*, 11(1), 166-185.
- Madsen, P. M. y Rodgers, Z. J. (2015). Looking Good by Doing Good: The Antecedents and Consequences of Stakeholder Attention to Corporate Disaster Relief. *Strategic Management Journal*, 36(5), 776-794.
- Maguire, B. y Hagan, P. (2007). Disasters and Communities: Understanding Social Resilience. *Australian Journal of Emergency Management*, 22(2), 16-20.
- Manuel, T. y Herron, L. (2020). An Ethical Perspective of Business CSR and the COVID-19 Pandemic. *Society and Business Review*, 15(3), 235-253.
- McDonald's (2022). McDonald's Announces Update on Operations in Ukraine.
- McMillan, J. y Woodruff, C. (2000). Private Order under Dysfunctional Public Order. *Michigan Law Review*, 98(8), 2421-2458.
- Melin, M. M. (2021). *The Building and Breaking of Peace: Corporate Activities in Civil War Prevention and Resolution*. University Press.
- Metinvest (3 de mayo de 2022). Metinvest's «Steel Front»: More Than UAH1.7 Billion in Aid For Ukraine.
- MHP (20 de mayo de 2022a). MHP-Communities and SpivDiya Delivered more than 180 Tons of Humanitarian Aid to Ukraine. Charitable Foundation of the MHP Community.
- MHP (24 de junio de 2022b). Support of Resettled Ukrainians. Charitable Foundation of the MHP Community.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R. y Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *Academy of Management Review*, 22(4), 853-886.
- Mondelez (22 de noviembre de 2022). Mondelez Ukraine Press Releases.
- O'Donnell, I. (2009). *Practice Review on Innovations in Finance for Disaster Risk Management*. ProVention Consortium.

- Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (2011). *Guiding Principles on Business and Human Rights*.
- Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos (13 de febrero de 2023). *Ukraine: Civilian Casualty*.
- ONU (2015). *Transforming Our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development*. Asamblea General de las Naciones Unidas.
- Peredo, A. M. y McLean, M. (2006). Social Entrepreneurship: A Critical Review of the Concept. *Journal of World Business*, 41(1), 56-65.
- Prandi, M. y Lozano, J. (2010). *CSR in Conflict and Post-Conflict Environments: From Risk Management to Value Creation*. School for a Culture of Peace (UAB). Institute for Social Innovation (ESADE).
- Rainero, C. y Modarelli, G. (2020). CSR for Emergencies: The Two Concepts of Accountability. *Corporate Ownership & Control*, 18(1), 78-95.
- Rangan, K. V., Chase, L. y Karim, S. (2015). The Truth about CSR. *Harvard Business Review*, 93(1-2), 40-49.
- Ruggie, J. (2011). Report of the Special Representative of the Secretary-General on the Issue of Human Rights and Transnational Corporations and Other Business Enterprises: Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations «Protect, Respect and Remedy» Framework. *Netherlands Quarterly of Human Rights*, 29(2), 224-253.
- Šain, M. (2021). Corporate Social Responsibility in Times of Crisis: COVID-19. *EU and Comparative Law Issues and Challenges Series (ECLIC)*, 5, 706-727.
- Spector, B. (2008). Business Responsibilities in a Divided World: The Cold War Roots of the Corporate Social Responsibility Movement. *Enterprise & Society*, 9(2), 314-336.
- Sun, X. y Gunia, B. C. (2018). Economic Resources and Corporate Social Responsibility. *Journal of Corporate Finance*, 51, 332-351.
- Toyota (9 de marzo de 2022). Toyota Supports Humanitarian Efforts to Help Ukraine Emergency Situation. Toyota Motor Corporation Official Global Website.
- Twigg, J. (2001). *Corporate Social Responsibility and Disaster Reduction: A Global Overview*. DFID.
- Tworzydło, D., Gawroński, S., Opolska-Biełańska, A. y Lach, M. (2022). Changes in the Demand for CSR Activities and Stakeholder Engagement Based on Research Conducted among Public Relations Specialists in Poland, with Consideration of the SARS-CoV-2 Pandemic. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(1), 135-145.
- Udayasankar, K. (2008). Corporate Social Responsibility and Firm Size. *Journal of Business Ethics*, 83(2), 167-175.
- Ukraine Invest (2021). *Ukraine: Key Facts and Figures*.
- VARUS (28 de abril de 2022). *VARUS Humanitarian Headquarters: Relief*.
- Verbeke, A., Puck, J. y Van Tulder, R. (2017). *Distance in International Business: Concept, Cost and Value*. Emerald Publishing Limited.
- Vinnychuk, Y. (2021). *200 Biggest Companies in Ukraine in 2020*.
- Waldman, D. A., Sully de Luque, M., Washburn, N., House, R. J., Adetoun, B., Barrasa, A. y otros (2006). Cultural and Leadership Predictors of Corporate Social Responsibility Values of Top Management: A GLOBE Study of 15 Countries. *Journal of International Business Studies*, 37, 823-837.

Weiss, T. G. (2012). *Humanitarian Intervention* (2.ª ed.). Polity Press.

Wolf, K., Deitelhoff, N. y Engert, S. (2007). Corporate Security Responsibility: Towards a Conceptual Framework for a Comparative Research Agenda. *Cooperation and Conflict*, 42(3), 294-320.

Wu, B., Jin, C., Monfort, A. y Hua, D. (2021). Generous Charity to Preserve Green Image? Exploring Linkage between Strategic Donations and Environmental Misconduct. *Journal of Business Research*, 131, 839-850.

Francisco Javier Forcadell Martínez. Catedrático de universidad en la Universidad Rey Juan Carlos, así como *Senior Fellow* en la London School of Economics. Su investigación se enfoca principalmente hacia aspectos relacionados con la innovación y la sostenibilidad, la estrategia corporativa y las políticas públicas de innovación y cooperación. Cuenta con diversas publicaciones en revistas científicas, tales como *Journal of Business Ethics*, *Journal of World Business*, *Long Range Planning* o *Research Policy*, algunas de ellas incluidas en el *Financial Times' Top 50 Journals*. <https://orcid.org/0000-0003-0145-1842>

Contribución: marco teórico y conceptual.

Álvaro Méndez. Investigador principal y director de la Unidad del Sur Global de la London School of Economics (LSE). Asociado principal y director académico de programas cortos en LSE IDEAS. Profesor adjunto y experto extranjero en el Instituto de Política Pública Global (IGPP) en la Universidad de Fudan en Shanghai. *Fellow* asociado en el Centro de Ginebra para la Política de Seguridad (GCSP) y miembro del Consejo Asesor Internacional del Observatorio Político de América Latina y el Caribe en Sciences Po París. Enseña en la LSE, Sciences Po, la Universidad de Pekín y Fudan. Ha ganado numerosos premios de enseñanza como el Premio Departamental de Enseñanza de Relaciones Internacionales 2003-2004 en reconocimiento a su enseñanza de relaciones internacionales en la LSE. Además, es miembro del Consejo Colombiano de Relaciones Exteriores (CORI). <https://orcid.org/0000-0002-0919-5081>

Contribución: análisis, teoría y escritura.

Fernando Úbeda Mellina. Profesor titular de la Universidad Autónoma de Madrid. Doctor por la Universidad Autónoma de Madrid. Máster en Economía y Dirección Internacional de la Empresa por el Centro Internacional Carlos V de la Universidad Autónoma de Madrid. Ha desempeñado distintos puestos de gestión en la universidad. Actualmente es subdirector del Máster en Mercados Financieros de la Universidad Autónoma de Madrid. Ha organizado e impartido cursos para distintas organizaciones como: Minsait (INDRA), Deloitte, Accenture, FNAC, IKEA, Catenon, CODERE, Repsol, ENAE, Ibercaja o CECABANK. <https://orcid.org/0000-0002-0456-399X>

Contribución: metodología y datos estadísticos.

Kateryna Horiachkot. Graduada con un doctorado en Economía y Gestión de Empresas por la Universidad Nacional de Transporte de Kyiv (Ucrania). Ha contribuido al ámbito académico como profesora parcial desde septiembre de 2022 impartiendo Fundamentos de Negocios en The College for International Studies (CIS University) en Madrid (España). Ha ampliado sus roles docentes abordando disciplinas como Marketing Internacional en la Universidad Alfonso X El Sabio desde septiembre de 2023 y Negocios Internacionales en MSMK (Madrid School of Marketing) desde enero de 2024. Además de sus compromisos docentes, participó en una estancia de investigación para investigadores ucranianos en la Universidad Rey Juan Carlos, Departamento de Gestión (Madrid, España). <https://orcid.org/0000-0002-1957-8908>

Contribución: metodología e identificación de casos.

Tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 134, de junio de 2023

Carlos Calderero Parlange

Profesor del CEF.- UDIMA (España)

Extracto

Esta consulta analiza el tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción.

Publicado: 05-04-2024

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción.

Respuesta

La consulta versa sobre una empresa que se dedica a la fabricación de equipos de telecomunicaciones. Con el fin de su promoción, estos equipos son cedidos a sus clientes para que efectúen pruebas, y en caso de estar interesados proceder a su venta con las especificaciones de cada comprador. Los equipos que se ceden para pruebas en la mayoría de los casos no son vendidos.

La cuestión concreta planteada en la consulta es si los importes desembolsados para la fabricación de los equipos de telecomunicaciones por la propia empresa pueden ser considerados como gastos promocionales y, en ese caso, si estos gastos pueden distribuirse en uno o varios ejercicios siguiendo algún tipo de criterio tecnológico.

En primer lugar, en la medida en que los equipos de telecomunicaciones cumplan la definición de activo prevista en el apartado 4.º, «Elementos de las cuentas anuales», del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como los criterios de reconocimiento recogidos en el apartado 5.º, se registrará como activo en el balance de la empresa.

En particular, el apartado 4.º del MCC define los activos como: «Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro».

En cuanto a su reconocimiento, el apartado 5.º del MCC establece lo siguiente:

Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

En segundo lugar, la cuestión que ha de plantearse el consultante es si dichos equipos deben ser considerados como inmovilizado material o como existencias. Respecto a estas, hay que indicar que la quinta parte del PGC define las existencias, en el grupo 3, de la siguiente forma: «Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios».

Por lo tanto, con carácter general, tendrán la consideración contable de existencias los elementos destinados a la venta como actividad ordinaria de la empresa, y aquellos elementos vinculados a la empresa de manera permanente pertenecerán al inmovilizado, calificándose en este caso como inmovilizado material.

No obstante, en el caso de que las finalidades por las cuales fueron adquiridos varíen, existe la posibilidad de transferencia de elementos del inmovilizado a existencias o de existencias a inmovilizado.

A mayor abundamiento se señala el criterio expresado por este Instituto en la consulta 2 del BOICAC n.º 100 (NFC053271), sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos, si bien la cuestión planteada es distinta a la de esta consulta, la conclusión alcanzada tiene la misma validez, y es la siguiente:

[...] Respecto a la clasificación de los activos cedidos como existencias, durante el periodo de su cesión, se informa que los mismos deben incluirse en el inmovilizado, ya que las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Si posteriormente los aparatos se venden al cliente, la consultante deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.4 de la Norma Cuarta. Baja en cuentas, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sobre el tratamiento contable de los elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar toda la información significativa sobre los hechos descritos en la consulta, con la finalidad de que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Ejemplo

La sociedad Tecnología Moderna, SA (TECMOSA), domiciliada en España, se dedica a la fabricación y venta de equipos informáticos avanzados. Dada la posibilidad de personalizar sus productos por parte de los clientes y su alto grado de avance tecnológico, es habitual que, a lo largo del ejercicio, TECMOSA ceda parte de sus equipos a posibles clientes a fin de que estos puedan probarlos con anterioridad a futuros encargos.

A 30 de junio de X1, ha concluido la fabricación de tres elementos que van a ser cedidos a clientes a modo de prueba. El coste total ha sido de 9.000 um, con un coste unitario de 3.000 um y una vida útil estimada de 3 años.

A lo largo del ejercicio, dos de los tres han sido devueltos por los clientes al finalizar el periodo de prueba y se espera que sean cedidos a nuevos clientes en el próximo ejercicio. El tercero de ellos ha cumplido todas las expectativas del cliente y este no ha solicitado cambios o adaptaciones en el producto, por lo que directamente le ha sido vendido por 4.000 um a fecha 1 de diciembre.

Solución

Atendiendo al funcionamiento de la empresa, y de acuerdo con la consulta analizada, debe determinarse en primer lugar si deben contabilizarse como activo los bienes fabricados y cedidos a posibles clientes. Así, de acuerdo con los apartados 4.º y 5.º del MCC, consideramos que cumplen dicha definición. En segundo lugar, a la hora de determinar si incluirlos como existencias o como inmovilizado, consideramos que estos bienes no son «activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios», dado que no han sido fabricados con dicho objeto sino en el de permanecer en poder de la empresa para cederlos temporalmente a clientes a modo de demostración o prueba, por lo tanto, deben contabilizarse como inmovilizado material.

Así, a 30 de junio de X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información (1)	9.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		9.000

(1) Se propone la cuenta 217, «Equipos para procesos de información», si bien podría haberse creado una cuenta específica, por ejemplo, 21X, «Equipos informáticos para cesión a clientes».

A final del ejercicio, por los dos que han sido devueltos por los clientes, procederá su amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (6.000/3 × 6/12)	1.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.000

Por el tercero de los equipos, que finalmente ha sido vendido al cliente, según la consulta, si posteriormente los aparatos se venden al cliente, la consultante deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.4 de la Norma Cuarta. Baja en cuentas, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sobre el tratamiento contable de los elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

De acuerdo con el citado apartado 2.4 de la Norma Cuarta, «Baja en cuentas», de la Resolución de 1 de marzo de 2013,

cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.

Así, por el cambio de destino del activo, a 1 de diciembre:

Por la amortización desde el 30 de junio hasta el 1 de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (3.000/3 × 5/12)	417	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		417

Por la reclasificación a existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	2.583	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	417	
217	Equipos para procesos de información		3.000

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000	
700	Venta de mercaderías		4.000

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

Adrián Andrés Casla

Profesor del CEF.- UDIMA (España)

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda, turno libre, convocado por Resolución de la Presencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 8 de julio de 2022 [BOE de 14 de julio]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Contabilización de diversas operaciones desde la perspectiva de dos sociedades relacionadas entre sí. Distribución del resultado, reducción de capital y ampliación de capital. Valoración de inmovilizados intangibles e instrumentos financieros.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Ejercicio de concesiones administrativas, activos y pasivos asociados. Derecho de reversión de la Administración concedente y provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.
- Caso 3. Contabilidad financiera, de sociedades y operaciones financieras.** Registro de diversas operaciones basadas en un balance de comprobación: distribución de resultado, concesión de préstamo, compras y ventas de mercaderías, ajustes de inversiones financieras y otras. Valoración posterior de pasivo financiero a coste amortizado con interés variable.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Supuesto de impuesto sobre sociedades. Cálculo de la base imponible y cuotas del impuesto, registro del gasto por impuesto y conciliación entre el resultado contable y fiscal.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Supuesto de IVA con prorrateo en operaciones corrientes y de inversión.

Publicado: 05-04-2024

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad anónima Grandparent se dedica a la fabricación y venta de material ortopédico. Sus acciones cotizan en un mercado de valores, y presenta, entre otras, las siguientes partidas en su balance de situación a 31 de diciembre del año 20X1 (en miles de euros):

Activos		Pasivos y patrimonio neto	
46.500	Gastos en investigación y desarrollo	Capital social	236.500
90.000	Inmovilizado material	Reserva legal	16.870
16.000	Existencias	Reservas voluntarias	32.500
45.000	Deudores	Resultados negativos ejercicios anteriores	(85.000)
	[...]	Resultados ejercicio 20X1	22.000
		Subvenciones de capital	19.600
		[...]	

1. La junta general de accionistas, reunida en tiempo y forma en el año 20X2, entre otros acuerdos, adopta los siguientes:
- a) Destinar el máximo del beneficio del ejercicio a la compensación de los resultados negativos de ejercicios anteriores.
 - b) Proceder a una reducción de capital a fin de restablecer el equilibrio patrimonial y eliminar la totalidad de los resultados negativos. La reducción se realizará mediante la reducción del valor nominal de las acciones y se utilizarán además las reservas que legalmente puedan ser minoradas. El valor nominal actual de las acciones, antes de la reducción, es de 5 euros.
 - c) Una vez realizada la reducción de capital se propone una ampliación de capital en la proporción de una acción nueva por una antigua, emitidas a la par.

2. Con fecha 1 de abril de 20X2 se efectúa la aplicación del resultado y la reducción de capital conforme a lo aprobado en la junta general. Los gastos asociados a la reducción ascienden a 300.000 euros que son abonados por Grandparent mediante transferencia bancaria.
3. El 1 de mayo se inicia el periodo de suscripción de la ampliación de capital, realizando la sociedad una campaña publicitaria destinada a socios y posibles nuevos accionistas que tiene un coste de 400.000 euros, abonados por banco.
4. Una vez finalizado el periodo de suscripción, tan solo han acudido a la ampliación el 80 % de los posibles suscriptores, realizando el ingreso por banco. La sociedad procede a suscribir la correspondiente ampliación de capital. Los gastos asociados a la ampliación que han sido abonados por banco, ascienden a 780.000 euros.
5. Las acciones de Grandparent cotizaban, antes de la ampliación, a un valor de 5,05 euros por acción. Una vez realizada la ampliación, la cotización de las acciones es de 4,95 euros por acción. Los derechos no se han sometido a cotización bursátil.
6. Un accionista minoritario que mantenía una deuda comercial con Grandparent por valor de 200.000 euros acuerda el pago de dicha deuda mediante la entrega de acciones de la propia sociedad. Las acciones se valoran a su valor nominal antiguo, por lo que el deudor entrega a Grandparent 40.000 acciones. La intención de Grandparent es revender dichas acciones en el menor plazo posible. El crédito estaba provisionado en 50.000 euros dado que las dificultades financieras del deudor eran conocidas por la sociedad. En el momento de la transacción las acciones de Grandparent cotizaban a 4,95 euros.
7. Grandparent considera que un proyecto de investigación, cuyo valor inicial fue 12.000.000 de euros, y su valor actual es de 8.000.000 de euros, ha perdido su valor por lo que procede a la contabilización de la correspondiente pérdida.
8. Grandparent vende en Bolsa las acciones propias que se adjudicó como pago de la deuda pendiente. En ese momento la cotización de las acciones es de 4,87 euros por acción. Los gastos asociados a la venta ascienden a 2.800 euros; operaciones realizadas a través de entidad bancaria.

Operaciones en la sociedad Grandma

La sociedad Grandma es titular, al inicio del año 20X2 de 50.000 acciones de Grandparent que mantiene como inversión a largo plazo clasificada, conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad (PGC), como un instrumento financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Las acciones fueron adquiridas el 1 de septiembre de 20X1 a un precio de 5,1 euros por acción.

9. A 31 de diciembre de 20X1 las acciones cotizaban a 4,80 euros por acción. Dado el balance de Grandparent se sabe que esta sociedad ha mantenido pérdidas continuadas al menos durante 3 años consecutivos (los anteriores a 20X1), lo que ha provocado un continuado descenso en la cotización de las acciones durante los últimos 20 meses.
10. A 1 de abril de 20X2 tiene conocimiento de la operación de reducción de capital de Grandparent.
11. Una vez abierto el periodo de suscripción de acciones, Grandma decide no acudir a la ampliación de capital de Grandparent. Pone a la venta los derechos, pero tan solo consigue enajenar 40.000 derechos a un precio de 0,05 euros el derecho, operación realizada por banco.
12. Al finalizar el año 20X2, las acciones de Grandparent cotizan a 4,97 euros la acción y las perspectivas de los analistas financieros indican una previsión de subida en el valor de las mismas hasta el entorno de los 5,25 euros la acción en el año 20X3.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, de las sociedades Grandparent y Grandma siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, del ejercicio 20X2.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Granparent

1. 1 de abril de 20X2

Apartado a)

Como la sociedad quiere destinar la totalidad del resultado a la compensación de pérdidas, vamos a comprobar si el patrimonio neto es inferior a la cifra de capital social, pues-

to que, en ese caso, no sería necesario dotar la cantidad correspondiente a la reserva legal (art. 28.3 RICAC de 5 de marzo de 2019):

Artículo 28. *La aplicación del resultado.*

[...]

3. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que el valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas, antes de dotar, en su caso, la reserva legal.

Test de balance (art. 273.2 TRLSC)

CS (236.500.000) > PN (222.870.000)¹

Visto lo anterior, la sociedad podría aplicar la totalidad del resultado a la compensación de resultados negativos de ejercicios anteriores.

Apartado b)

En este caso no hay ningún problema legal al proceder la sociedad aplicando el orden de prelación establecido en el artículo 322 del TRLSC, el asiento se practicará en el punto siguiente.

1

Patrimonio neto a los efectos del reparto del resultado	
PN PGC (elaboración de CC. AA.)	242.470.000
Ajustes del artículo 3.1 RICAC	
+ SDNE (cuentas 103 y 104)	
+ Nominal y prima de acciones consideradas PF (cuentas 150 y 502)	
+/- Ajustes op. cobertura (cuenta 134)	
Ajustes del artículo 28.2 RICAC	
- Beneficios imputados directamente al PN (cuentas 133/136, 130, 131 y 132)	-19.600.000
Total	222.870.000

Apartado c)

Tampoco supone ningún tipo de escollo legal la ampliación prevista en la junta general de accionistas de la sociedad.

2. Por el acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	22.000.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		22.000.000

Por la compensación de las pérdidas a través del mecanismo de la reducción de capital por pérdidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	32.500.000	
112	Reserva legal	16.870.000	
100	Capital social	13.630.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores (85.000.000 – 22.000.000)		63.000.000

Como la reducción del capital se ha realizado minorando el nominal de las acciones previas, recalculamos el nominal unitario de la sociedad:

- Antes de la reducción 47.300.000 acciones de nominal 5
(236.500.000/5)
- Después de la reducción 47.300.000 acciones de nominal 4,7118...
(mismas acciones) (222.870.000/47.300.000)

Por los gastos asumidos en la reducción de capital por pérdidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

Los gastos de transacción se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias:

Artículo 6. *Costes de transacción de un instrumento financiero.*

1. [...]

También se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias los gastos relacionados con operaciones que afecten al patrimonio neto de la sociedad sin repercusión en el importe final de fondos propios, como una ampliación de capital con cargo a reservas, la agrupación de acciones o participaciones sociales mediante el incremento de su valor nominal, o la creación de nuevas acciones o participaciones sociales mediante la división de su valor nominal.

3. A partir del 1 de mayo.

Por la emisión de las acciones de la ampliación de capital (entendemos que aportando la misma cuantía al capital que la que había después de la reducción):

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	222.870.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		222.870.000

Los gastos de la campaña publicitaria para la suscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	400.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		400.000

4. Al acabar el periodo de suscripción de las acciones, registramos el desembolso del 80 % de los títulos, los únicos que han sido suscritos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (222.870.000 × 80 %)	178.296.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		178.296.000

Por la cancelación contable de las acciones emitidas y no suscritas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (222.870.000 × 20 %)	44.574.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		44.574.000

Por la rectificación de los gastos correspondientes a la ampliación de la que se ha desistido al faltar suscriptores²:

Código	Cuenta	Debe	Haber
62	Servicios exteriores (400.000 × 20 %)	80.000	
113	Reservas voluntarias		80.000

Por la inscripción de las acciones suscritas y desembolsadas en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	178.296.000	
100	Capital social		178.296.000

Por los gastos de inscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	780.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		780.000

5. Por los datos relativos a la cotización bursátil de la sociedad no procede asiento contable en Grandparent.

² Artículo 6. *Costes de transacción de un instrumento financiero.*

2. [...]

Los gastos derivados de una transacción con instrumentos de patrimonio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

6. Por el cobro mediante acciones propias (entendemos que no se trata de un supuesto del art. 144 TRLSC):

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	50.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales (40.000 × 4,95)	198.000	
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	2.000	
436	Clientes de dudoso cobro		200.000
794	Reversión del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		50.000

7. Por la baja del proyecto de investigación al entender un éxito comercial/técnico irrelevante:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2800	Amortización acumulada de la investigación	4.000.000	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible	8.000.000	
200	Investigación		12.000.000

8. Por la venta de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(40.000 × 4,87) – 2.800]	192.000	
113	Reservas voluntarias	6.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales		198.000

Grandma

9. Con la información de la que disponemos la empresa podría identificar un deterioro del activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, la causa: la caída en cotización por más de un año y medio.

Por el deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802 o 133	Transferencia de beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto o Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto [50.000 × (5,1 – 4,80)]	15.000	
696	Pérdidas por deterioro de valor de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo		15.000

10. Por la reducción de capital en la que no se modifica la cifra de patrimonio neto de la sociedad en la que participamos no procede asiento contable, así puede leerse en el artículo 40 de la RICAC de 5 de marzo de 2019:

Artículo 40. *La contabilización de la reducción de capital en el socio.*

1. Con carácter general, la reducción del capital para compensar pérdidas o dotar la reserva legal no origina registro alguno en el socio porque el importe del patrimonio neto de la sociedad que reduce capital antes y después de la operación es el mismo.

11. En primer lugar, ajustamos el valor razonable de las acciones antes de la ampliación:

• Valor contable (50.000 × 4,8)	240.000
• Valor razonable (50.000 × 5,05)	252.500
• Ajuste	12.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	12.500	
900 o 133	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto o Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		12.500

Segundo, calculamos el valor teórico de los derechos de suscripción preferente:

1 acción antigua de 5,05	5,05
1 acción nueva de 4,7118	4,7118
2 acciones	9,7618
Valor ex post	4,8809

A efectos de solución, y como tenemos el dato, vamos a tomar como valor *ex post* válido la cotización después de la ampliación: 4,95 um/acción.

Por tanto, el valor teórico del derecho es 0,1 um/acción (5,05 – 4,95).

Por el desglose de los derechos (50.000 DPS):

Código	Cuenta	Debe	Haber
540X	DSP	5.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		5.000

Por la venta de los derechos a 0,05:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (40.000 × 0,05)	2.000	
6632	Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	2.000	
540X	DSP		4.000

Por la transferencia del resultado relativo a los derechos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802 o 133	Transferencia de beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto o Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto (12.500 × 4.000/252.500)	198,02	
7632	Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		198,02

Los derechos que no se ejercen y no se venden van a parar a la inversión de nuevo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.000	
540X	DSP		1.000

12. Por el ajuste a cierre de 20X3:

• Valor contable $(252.500 - 5.000 + 1.000)$	248.500
• Valor razonable $(50.000 \times 4,97)$	248.500
• Ajuste	0

No procede ajuste.

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Limpiafondos se dedica al mantenimiento de instalaciones deportivas, especialmente piscinas y trampolines de competición. Todas las operaciones son realizadas por bancos.

En el año 20X1 se ha adjudicado el mantenimiento de unas instalaciones recreativas mediante concesión administrativa de una entidad local. La concesión entra en vigor el día 1 de enero del año 20X1 con las siguientes condiciones de concesión:

- Pago inicial de 120.000 euros por el otorgamiento de la concesión.
- Canon anual de 150.000 euros más un 10 % de la facturación, del año anterior, durante un periodo de 5 años, periodo de duración de la concesión, que finaliza el 1 de enero del año 20X6. El canon se abonará el 1 de enero en función de la facturación del año anterior.
- Las instalaciones tienen que mantenerse en condiciones de uso, tanto en verano como en invierno y deben devolverse en perfecto estado de uso conforme a lo estipulado en el pliego de la concesión.
- La sociedad debe encargarse de la gestión económica de la explotación.

Para comenzar la explotación la sociedad debe realizar una inversión en instalaciones técnicas por valor de 350.000 euros. Esta inversión es financiada mediante un préstamo a 5 años al 4 % de interés (tipo de interés de mercado). El préstamo no devenga comisiones de apertura y el capital se amortiza a razón de 70.000 euros anuales con fecha 31 de diciembre de cada año, fecha en la que se abonan además los intereses. El préstamo se

concede el 1 de enero de 20X1 mientras que la fecha de entrada en funcionamiento de las instalaciones coincide con el inicio de la concesión, el 1 de enero de 20X1.

Al finalizar la explotación la sociedad debe entregar las instalaciones en perfecto estado de uso para lo que estima va a necesitar realizar unas inversiones de 200.000 euros al finalizar el periodo. La vida útil de estas instalaciones se estima en 10 años y se amortizarán de forma lineal.

Los datos referentes a la facturación de cada año son los siguientes:

Año 20X1	350.000 euros
Año 20X2	420.000 euros
Año 20X3	410.000 euros
Año 20X4	475.000 euros
Año 20X5	490.000 euros

Con fecha 1 de enero del año 20X6, con el fin de proceder a la reversión de las instalaciones y cierre de la concesión se han realizado inversiones en las infraestructuras para su acondicionamiento que han ascendido a 235.000 euros. Una vez efectuadas, se cancela la concesión, se abona el canon pendiente y se devuelven las instalaciones al ayuntamiento.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables de la concesión que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, de los años de duración de la misma, de 20X1 a 20X6.

El tipo de interés de mercado se considera constante en el 4 % durante todo el periodo de la concesión.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Operaciones de 20X1

Por el pago del canon inicial de la concesión administrativa, a 1 de enero de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas ³	120.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000

También a 1 de enero de 20X1, por la obtención de la financiación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	350.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		280.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

La financiación obtenida se utiliza para la compra de unas instalaciones técnicas en esa misma fecha:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	350.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		350.000

³ Siguiendo el criterio establecido en la Norma Sexta de la RICAC del inmovilizado intangible de 2013, los pagos periódicos que tendrá que abonar la empresa al órgano concedente no se incluirán como mayor valor del activo «concesiones administrativas» porque no existe arrendamiento financiero implícito:

Si los términos del acuerdo obligan a la empresa a realizar pagos anuales al ente concedente a lo largo del plazo concesional, el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, en cuyo caso la operación deberá contabilizarse de acuerdo con la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar. Para realizar esta evaluación, además de los pagos anuales, también habrá que considerar los desembolsos iniciales acordados.

Además, basándonos en la estimación de los costes de desmantelamiento de las instalaciones técnicas, dotamos la provisión correspondiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas $[(200.000 \times (1,04)^{-5})]$	164.385,42	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		164.385,42

Aunque el enunciado indica como vida útil 10 años para las instalaciones técnicas, debido a que el periodo concesional solo alcanza 5 años y existe derecho de reversión de la administración concedente, la vida útil de las instalaciones no podrá ser superior al periodo concesional.

Operaciones a cierre de 20X1

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $(350.000 \times 4\%)$	14.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		84.000

Por la reclasificación del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	70.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible $(120.000/5)$	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material $[(350.000 + 164.385,42)/5]$	102.877,08	



Código	Cuenta	Debe	Haber
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (150.000 + 350.000 × 10 %)	185.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		185.000

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (164.385,42 × 4 %)	6.575,42	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		6.575,42

Operaciones de 20X2

A 1 de enero de 20X2, pagamos el canon anual calculado a cierre del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	185.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		185.000

Operaciones a cierre de 20X2

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (280.000 × 4 %)	11.200	

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		81.200

Por la reclasificación del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	70.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (120.000/5)	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material $[(350.000 + 164.385,42)/5]$	102.877,08	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones $(150.000 + 420.000 \times 10\%)$	192.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		192.000

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones $[(164.385,42 \times 1,04) \times 4\%]$	6.838,43	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		6.838,43

Operaciones de 20X3

A 1 de enero de 20X3, pagamos el canon anual calculado a cierre del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	192.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		192.000

Operaciones a cierre de 20X3

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($210.000 \times 4\%$)	8.400	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		78.400

Por la reclasificación del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	70.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible ($120.000/5$)	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material $[(350.000 + 164.385,42)/5]$	102.877,08	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones ($150.000 + 410.000 \times 10\%$)	191.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		191.000

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [(164.385,42 \times 1,04 ²) \times 4%]	7.111,97	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		7.111,97

Operaciones de 20X4

A 1 de enero de 20X4, por el pago del canon anual reconocido en el año anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	191.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		191.000

Operaciones a cierre de 20X4

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($140.000 \times 4\%$)	5.600	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		75.600

Por la reclasificación del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	70.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		70.000

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (120.000/5)	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material [(350.000 + 164.385,42)/5]	102.877,08	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (150.000 + 475.000 × 10 %)	197.500	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		197.500

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [(164.385,42 × 1,04 ³) × 4 %]	7.396,45	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		7.396,45

Operaciones de 20X5

A 1 de enero de 20X5, por el pago del canon anual reconocido en el año anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	197.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		197.500

Entendiendo que la fecha de desmantelamiento estimada es 1 de enero de 20X6, reclasificamos el importe de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (164.385,42 × 1,04 ⁴)	192.307,69	
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		192.307,69

Operaciones a cierre de 20X5

Por el pago de la cuota del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (70.000 × 4 %)	2.800	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	70.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		72.800

Por la amortización de los activos de la concesión: el intangible de la concesión y las instalaciones técnicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (120.000/5)	24.000	
681	Amortización del inmovilizado material [(350.000 + 164.385,42)/5]	102.877,08	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		24.000
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		102.877,08

Por el reconocimiento del canon anual a la administración concedente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (150.000 + 490.000 × 10 %)	199.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		199.000

Por la capitalización financiera de la provisión por desmantelamiento asociada a las instalaciones técnicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones [(164.385,42 × 1,04 ⁴) × 4 %]	7.692,31	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		7.692,31

Operaciones de 20X6

Al finalizar la concesión administrativa a 1 de enero de 20X6, registraremos la incidencia de los siguientes hechos con trascendencia contable:

Por el pago del canon reconocido a cierre del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios	199.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		199.000

Por la baja de los activos de la concesión: la concesión por acabar el periodo concesional y las instalaciones técnicas porque la Administración ejerce el derecho a la reversión sobre los bienes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas	120.000	
2812	Amortización acumulada de instalaciones técnicas	514.385,42	
202	Concesiones administrativas		120.000
212	Instalaciones técnicas		514.385,42

Por los gastos asociados a la devolución de las instalaciones en perfecto estado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	200.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	35.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		235.000

Caso práctico núm. 3

Contabilidad financiera, de sociedades y operaciones financieras

La Fortuna es una sociedad anónima que se dedica al comercio al por menor. A 31 de diciembre de 20X0 aparecen en su contabilidad los siguientes saldos expresados en euros:

Cuenta	Valor
Concesiones administrativas	1.673.790
Amortización acumulada del inmovilizado intangible	556.900
Mobiliario	3.814.140
Amortización acumulada del inmovilizado material	1.550.850
Fianzas constituidas a largo plazo	50.000
Inversiones financieras en patrimonio a corto plazo (cartera de negociación)	72.960
Imposiciones a largo plazo	50.000
Mercaderías	2.217.670
Clientes	4.226.650
Inversiones financieras en patrimonio a largo plazo (cartera disponible para la venta)	2.125.000



Cuenta	Valor
◀	
Bancos	1.691.490
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	7.704.870
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	1.648.850
Proveedores	2.152.600
Capital social	1.660.000
Reservas	250.000
Pérdidas y ganancias	398.530

Las operaciones que se realizan a lo largo del ejercicio 20X1 se resumen de la siguiente forma:

1. La Fortuna, SA venía negociando un préstamo de 1.205.000 euros, que se formaliza y recibe a través de bancos el 1 de enero de 20X1. Las características de este préstamo son las siguientes:
 - Duración: 3 años.
 - Comisión de apertura: 2 % del nominal.
 - El principal se devuelve al final de la operación.
 - Se establece el pago anual de intereses al cierre de cada ejercicio.
 - Se realiza a tipo de interés variable, siendo fijado en el 2 % para el primer año, y a euríbor más 0,25 % para los restantes.
2. De los beneficios de 20X0 se destinan 200.000 euros a reservas y el resto a realizar el pago de dividendos del año 20X1 a través de bancos.
3. Los sueldos y salarios del ejercicio ascendieron a 1.806.670 euros todos ellos se habían abonado a través de bancos a 31 de diciembre de 20X1.
4. Liquidada a través de bancos las facturas procedentes de las compras que estaban pendientes al final del año 20X0.
5. Las compras de mercaderías en 20X1 ascienden a 15.145.000 euros, estas se distribuyen de forma lineal entre los 12 meses, pagándose a través de banco y dejando pendiente de pago los últimos 3 meses.

6. Las facturas de las ventas pendientes al final del año 20X0 las cobra a través de bancos en el año 20X1.
7. Las ventas de mercaderías en 20X1 ascendieron a 22.045.680 euros. Al igual que la compra de mercaderías, las ventas se distribuyen de forma lineal entre los 12 meses, pagándose a través de bancos y dejando pendiente de pago el último mes.
8. Antes de la finalización del ejercicio 20X1 se cobra a través de bancos los servicios prestados a lo largo del año, que tienen la consideración de actividad principal, y un importe de 572.400 euros.
9. Ha comprado nuevo mobiliario por un total de 624.000 euros que abona a través del banco. Para realizar esta adquisición ha solicitado al banco un préstamo simple por un importe de 546.000 euros que devolverá en su totalidad en el año 20X6.
10. En el año 20X1 se ha vendido al contado mobiliario por 5.100 euros. Este mobiliario se había adquirido por un importe de 742.400 euros y estaba completamente amortizado. Se considera nulo el valor residual.
11. Cancela, por banco, las deudas a corto plazo que tiene con entidades de crédito que vencen en el ejercicio 20X1.
12. El importe de todas las deudas con entidades de créditos con vencimiento durante 20X2 es de 1.278.800 euros.
13. Los gastos por intereses del ejercicio ascienden a 509.540 euros. Las inversiones financieras han generado en el año 20X1 unos dividendos de 48.880 euros. Las cuentas corrientes e imposiciones han generado unos intereses de 12.450 euros en el ejercicio 20X1. Todas estas operaciones se han liquidado por banco.
14. La cotización a fecha de cierre de la cartera de disponibles para la venta es de 2.100.000 euros y la de negociación es de 82.960 euros.
15. En 20X1 amortiza el mobiliario en 64.000 euros y las concesiones administrativas en 263.100 euros.
16. Las mercaderías en almacén a 31 de diciembre de 20X1 tenían un precio de adquisición de 1.243.200 euros.

Trabajo a realizar:

- a) Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, de La Fortuna siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, de ejercicio 20X1.
- b) Realice las anotaciones contables correspondientes al préstamo para los años 20X1 y 20X2, si el euríbor del año 20X2 es del 1,5 %. Los tipos de interés efectivos del año 20X1 y 20X2 son 2,7030 % y 2,4504 %, respectivamente.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Apartado a)

1. Por la formalización del préstamo a 1 de enero de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.205.000 × 98 %)	1.180.900	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.180.900

El préstamo se ha reconocido atendiendo a las reglas de valoración inicial de la norma de registro y valoración 9.ª 3.1 de pasivos financieros a coste amortizado, por lo que los gastos iniciales se deducen de las cantidades inicialmente recibidas para valorar el pasivo.

Para un contrato de préstamo como el presente, al tener un tipo de interés que es revisable, planteamos un equilibrio financiero para el primer año; pero tendremos que plantear esta operación cada vez que el préstamo revise su tipo de interés:

$$1.205.000 - 24.100 = 24.100 a_{3;ie} + 1.205.000 (1 + ie)^{-3}$$

$$ie \text{ (a través de TIR en Excel) } = 2,703027410 \%$$

Periodo	Cap. inicial	Intereses	Pago	Amortización	Cap. final
1 ene. - 31 dic. 20X1	1.180.900	31.920,05	24.100	-7.820,05	1.188.720,05
1 ene. - 31 dic. 20X2	1.188.720,05	32.131,43	24.100	-8.031,43	1.196.751,48
1 ene. - 31 dic. 20X3	1.196.751,48	32.348,52	1.229.100	1.196.751,48	0

2. Por la aplicación del resultado generado en el ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	398.530	
113	Reservas voluntarias		200.000
526	Dividendo a pagar		198.530

Los datos del reparto superan los dos siguientes controles:

- Test de balance (art. 273.2 TRLSC): el patrimonio neto (2.308.530) supera la cifra de capital social (1.660.000).
- Comprobación del beneficio distribuible (398.530 + reservas disponibles); en este caso no conocemos el importe exacto, pero podríamos dar por hecho que con la dotación de reservas se está cubriendo la parte del resultado que se tiene que destinar a reserva legal (10 % de 398.530).

Posteriormente, por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo a pagar	198.530	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		198.530

3. Por los sueldos y los salarios del ejercicio (no conocemos datos de cotizaciones a la Seguridad Social, ni de retenciones a cuenta del IRPF):

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	1.806.670	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.806.670

4. Por el pago de los proveedores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	2.152.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.152.600

5. Por las compras de mercaderías, dejándose a deber los últimos tres meses de compras, que se reparten de forma lineal en el año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías	15.145.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.358.750
430	Clientes		3.786.250

6. Por el cobro de las facturas pendientes de clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.226.650	
430	Clientes		4.226.650

7. Por las ventas de mercaderías, quedando pendiente de cobro el último mes de ventas, que se reparten de forma lineal en el año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.208.540	
430	Clientes	1.837.140	
700	Venta de mercaderías		22.045.680

8. Por la prestación de los servicios del ejercicio y el cobro al contado de estos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	572.400	
705	Prestaciones de servicios		572.400

9. Por la compra del nuevo mobiliario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	624.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		546.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		78.000

10. Por la venta del mobiliario completamente amortizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.100	
2816	Amortización acumulada de mobiliario	742.400	
216	Mobiliario		742.400
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		5.100

11. Por la cancelación de las deudas con entidades de crédito que vencían en 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	1.648.850	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.648.850

12. Por la reclasificación de las deudas con entidades de crédito que vencen el año que viene:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	1.278.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		1.278.000

13. Por los gastos por intereses del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	509.540	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		509.540

Por los ingresos por dividendos derivados de las inversiones financieras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	48.880	
760	Ingreso de participaciones en instrumentos de patrimonio		48.880

Por los intereses de cuentas corrientes y otras imposiciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.450	
769	Otros ingresos financieros		12.450

14. Aunque el enunciado indique «cartera de disponibles para la venta», la categorización de los activos de este tipo se hace siguiendo la norma de registro y valoración 9.^a 2.3 de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, desde 1 de enero de 2021.

• Valor contable	2.125.900
• Valor razonable	2.100.000
• Ajuste negativo	-25.900

Por el ajuste negativo de las inversiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	25.900	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		25.900

En cuanto a la cartera de negociación, damos por hecho que se tratan de activos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, según quedan definidos por norma de registro y valoración 9.^a 2.1.

• Valor contable	72.960
• Valor razonable	82.960
• Ajuste positivo	+10.000

Por el ajuste positivo de las inversiones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	10.000	
7630	Beneficios de la cartera de negociación		10.000

15. Por la amortización del mobiliario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	64.000	
2816	Amortización acumulada de mobiliario		64.000

Por la amortización de las concesiones administrativas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	263.100	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		263.100

16. Por la baja de las existencias iniciales de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	2.217.670	
300	Mercaderías		2.217.670

Por el alta de las existencias que quedan a cierre de ejercicio 20X1 en el almacén:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	1.243.200	
610	Variación de existencias de mercaderías		1.243.200

Apartado b)**Por la formalización del préstamo a 1 de enero de 20X1:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.205.000 × 98%)	1.180.900	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.180.900

$$1.205.000 - 24.100 = 24.100 a_{3;ie} + 1.205.000 (1 + ie)^{-3}$$

ie (a través de TIR en Excel) = 2,703027410 %

Periodo	Cap. inicial	Intereses	Pago	Amortización	Cap. final
1 ene. - 31 dic. 20X1	1.180.900	31.920,05	24.100	-7.820,05	1.188.720,05
1 ene. - 31 dic. 20X2	1.188.720,05	32.131,43	24.100	-8.031,43	1.196.751,48
1 ene. - 31 dic. 20X3	1.196.751,48	32.348,52	1.229.100	1.196.751,48	0

Por el devengo y pago de los intereses a cierre de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	31.920,05	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		24.100
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		7.820,05

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	24.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.100

En cuanto conocemos el dato del euríbor para 20X2, tenemos que volver a plantear el equilibrio financiero de la operación para el valor contable restante y los pagos pendientes de realizar:

$$1.188.720,05 = 1.205.000 \times (0,25 \% + 1,5 \%) a_{2;ie} + 1.205.000 (1 + ie)^{-2}$$

ie (por TIR en Excel) = 2,450446507 %

Periodo	Cap. inicial	Intereses	Pago	Amortización	Cap. final
1 ene. - 31 dic. 20X2	1.188.720,05	29.128,95	21.087,50	-8.041,45	1.196.761,50
1 ene. - 31 dic. 20X3	1.196.761,50	29.326	1.226.087,50	1.196.761,50	-

Por el devengo y pago de los intereses del préstamo a cierre de 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	29.128,95	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		21.087,50
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		8.041,45

Por el pago de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	21.087,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		21.087,50

Sabiendo que el vencimiento del principal del préstamo se producirá dentro de un año, reclasificamos el préstamo del largo al corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	1.196.761,50	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		1.196.761,50

Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

La sociedad limitada Eventos y Desarrollos, con domicilio fiscal en territorio español, durante el ejercicio 2X22 ha tenido un importe neto de cifra de negocios de 6.500.000 euros; siendo su resultado contable antes de impuestos de 450.000 euros.

Está sujeta al impuesto sobre sociedades al tipo del 25 %, y en su planificación fiscal utiliza al máximo los beneficios fiscales establecidos en la normativa fiscal vigente.

Durante el ejercicio 2X22 ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

1. El día 2 de febrero realiza una donación de diversos equipos informáticos a un centro de formación profesional. Estos equipos fueron adquiridos por 5.000 euros, teniendo una amortización acumulada de 4.500 euros. Se estima que el valor de mercado es de 1.000 euros.
2. En el mes de abril, presenta fuera de plazo la declaración anual de operaciones con terceras personas, por lo que se le impone una sanción de 400 euros. En este mismo mes, presenta una declaración complementaria, sin requerimiento previo, del cuarto trimestre del ejercicio 2X21, del modelo 111, al haber omitido retenciones que efectuó, pero que no ingresó. Esto supone unos intereses por presentación extemporánea de 1.500 euros. Pide aplazamiento de esta declaración complementaria por el que abona intereses por importe de 1.000 euros.
3. En el mes de junio, cobra 6.000 euros de unos clientes, cuya deuda se devengó en noviembre de 2X21 y por la que se dotó provisión.
4. En el mes de septiembre, ante la oportunidad de entrada de nuevos inversores, se decide efectuar una ampliación de capital por importe de 1.000.000 de euros. Dicha ampliación es desembolsada íntegramente, originando unos gastos notariales y de registro de 25.000 euros.
5. El 1 de octubre adquiere una maquinaria para incorporar a su proceso productivo, por importe de 200.000 euros. Tiene fijado un coeficiente de amortización en tablas del 10 % y un periodo máximo de 15 años. Por las características de la actividad y de la máquina, a efectos fiscales, esta tiene libertad de amortización.
6. Tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 50.000 euros.
7. Tiene deducciones pendientes de aplicar por importe de 10.000 euros. En el presente ejercicio se han generado unas deducciones por importe de 30.000 euros que decide aplicar y periodificar en 2 años.
8. Tiene retenciones por importe de 35.000 euros y ha realizados pagos fraccionados por importe de 50.000 euros.

Trabajo a realizar:

Del ejercicio 2X22:

- Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.
- Conciliación entre resultado contable y fiscal.
- Contabilización de las operaciones que puedan afectar al impuesto sobre sociedades.

(En la resolución de este supuesto no es necesario tomar en consideración la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.)

Solución

Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto

Comentario previo al esquema de liquidación del impuesto

A efectos de la elaboración de esta solución no disponemos de la información relativa al importe neto de la cifra de negocios del año inmediatamente anterior a este, por lo que no sabemos a ciencia cierta si la sociedad cumple con el requisito del artículo 101 de la Ley 27/2014, del impuesto sobre sociedades (LIS), para ser considerada entidad de reducida dimensión.

En tal caso, y por falta de información en el caso, entendemos que no le es aplicable el régimen de reducida dimensión a la sociedad Eventos y Desarrollos.

Resultado antes de impuestos	450.000
+/- Ajustes	
• Con origen en reservas	
– Gastos de ampliación de capital (4)	-25.000
• Diferencias permanentes con origen en pérdidas y ganancias	
– Donación de equipos informáticos (1)	+1.000
– Sanciones (2)	+400
• Diferencias temporarias con origen en pérdidas y ganancias	
– Deterioro de deudores (3)	-6.000
– Libertad de amortización de maquinaria (5)	-195.000
Base imponible previa	225.400
– Compensación de bases imponibles negativas (6)	-50.000





Tipo de gravamen (25 %)		
Base imponible		175.400
Cuota íntegra		43.850
Derechos por deducciones y bonificaciones		-40.000
Generadas en ejercicios anteriores	10.000	
Generadas en el ejercicio actual	30.000 (7)	
Cuota líquida		3.850
Retenciones y pagos a cuenta		-85.000
Cuota diferencial a devolver		81.150

Notas al esquema de liquidación:

(1) El ajuste positivo de 1.000 se genera a través de las dos ideas siguientes:

- a) Las liberalidades y donativos tienen el carácter de gasto fiscalmente no deducibles por el artículo 15 e) de la LIS. Concretamente en el caso, al tener el activo donado todavía un valor contable de 500, al darse de baja ha generado un gasto por ese importe que resulta no deducible.
- b) Además, siguiendo lo dicho en el artículo 17.4 a) y 17.5 de la LIS, las entidades que transmitan a título lucrativo (como en el caso de la donación que nos atañe) elementos valorarán estas operaciones por su valor de mercado (el elemento tiene un valor de mercado de 1.000), por lo que deberán integrar en la base imponible la diferencia entre el valor fiscal del elemento (500) y su valor de mercado (1.000).

(2) En relación con la presentación extemporánea de la que nos hacen referencia en el enunciado, cabe mencionar:

- Que la sanción supone un gasto que fiscalmente no puede ser admitido, tal y como indica el artículo 15 c) de la LIS.
- Mientras que los intereses que se hayan generado por el aplazamiento tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible, en tanto no superen los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS para el gasto financiero.

(3) Por lo visto en el enunciado del ejercicio, damos por hecho que en el ejercicio anterior el deterioro de los deudores no fue fiscalmente deducible. Es por ello por lo que, en este ejercicio, al cumplirse con el requisito temporal del artículo 13.1 a) de la LIS, la pérdida pasa a ser fiscalmente deducible.

(4) Los gastos de la ampliación de capital en la sociedad son fiscalmente deducibles, aunque se hayan contabilizado en una partida de reservas (art. 11.3.1.º LIS).

(5) Suponiendo que la entidad se dedica a I+D entendemos que el enunciado nos indique que se puede practicar una libertad de amortización de la maquinaria comprada en el ejercicio. En tal caso, se ha aplicado el artículo 12.3 de la LIS para resolver el ejercicio, dando por hecho que la amortización contable se ha practicado al 10 %.

(6) Por aplicación del artículo 26 de la LIS no existe ningún impedimento en aplicar la cantidad del esquema de liquidación como compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

(7) Debido a que se nos indica que la sociedad decide aplicar una periodificación de la deducción generada en este año, realizaremos un tratamiento contable de esta como si se tratase de una subvención, donación o legado (NRV 13.ª 1, párrafo 2.º).

Conciliación entre el resultado contable y fiscal

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	352.150		15.000		-18.750		348.400
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Impuesto sobre sociedades	97.850			-15.000		-6.250	76.600
Diferencias permanentes	1.400	0					1.400
Diferencias temporarias:							
a) Con origen en el ejercicio		-195.000					
b) Con origen en ejercicios anteriores		-6.000					-201.000
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores							-50.000
Base imponible (resultado fiscal)							175.400

Contabilización de las operaciones que puedan afectar al impuesto sobre sociedades

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	3.850	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	81.150	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		85.000

Por el impuesto diferido:

a) Por el efecto impositivo de las reservas de los gastos de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (25.000 × 25 %)	6.250	
113	Reservas voluntarias		6.250

b) Por la diferencia temporaria deducible que revierte por la deducibilidad del deterioro de los deudores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (6.000 × 25 %)	1.500	
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles		1.500

c) Por la diferencia temporaria imponible que se origina con la libre amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (195.000 × 25 %)	48.750	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		48.750

d) Por la baja del activo por bases imponibles negativas de años anteriores que hemos aplicado en este ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (50.000 × 25 %)	12.500	
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio		12.500

e) Por la baja del derecho por deducciones generadas en ejercicios anteriores y que aplicamos en este:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	10.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		10.000

f) Por la periodificación contable de las deducciones generadas y aplicadas este año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (30.000/2)	15.000	
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones		15.000

g) Por la regularización de la deducción al subgrupo 13:

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	15.000	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios		15.000

Registrado todo el gasto por impuesto, regularizamos el efecto impositivo de la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	97.850	
6300	Impuesto corriente		3.850
6301	Impuesto diferido		94.000

Resultado después de impuestos = Resultado antes de impuestos – Efecto impositivo pérdidas y ganancias

$$352.150 = 450.000 - 97.850$$

Caso práctico núm. 5

Contabilidad financiera

La entidad mercantil Servicios Globales, SL constituida y establecida en territorio español realiza dos tipos de actividades, una de ellas es la prestación de servicios informáticos que incorpora en ocasiones equipos, y la otra de servicios de carácter financiero. A efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) la primera de ellas está sujeta y la segunda sujeta y exenta.

Durante el ejercicio 2X22, aplica prorrata general, siendo el tipo impositivo, a efectos del IVA del 21 %.

Otros datos de interés:

- Prorrata definitiva ejercicio 2X20 45 %
- Prorrata definitiva ejercicio 2X21 48 %

Tiene cuotas soportadas pendientes de compensación por el IVA correspondientes al ejercicio 2X21 por importe de 2.850 euros.

Todas las operaciones se cobran y se pagan por banco.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio 2X22, con trascendencia a efectos del IVA han sido las siguientes:

Primer trimestre:

1. Facturación por servicios financieros: 200.000 euros.
2. Facturación por servicios informáticos: 500.000 euros.
3. Compra diversos componentes informáticos por importe de 25.000 euros, con un descuento incluido en factura de 1.000 euros. Estos componentes vienen en unos envases que pueden ser devueltos por los que adicionalmente se facturan 2.000 euros. Recibida la mercancía, solo se devuelven envases por importe de 500 euros.

Segundo trimestre:

4. Facturación por servicios financieros: 180.000 euros.
5. Facturación por servicios informáticos: 375.000 euros.
6. El día 1 de junio, se importan equipos informáticos de Estados Unidos, para su uso como inmovilizado, por importe de 436.000 dólares. (Tipo de cambio 1 € = = 1,09 \$). Transcurridos 10 días y una vez recibidos se procede a su abono por

banco. (Tipo de cambio 1 € = 1,07 \$). La vida útil de estos equipos es de 4 años, considerando que al finalizar este plazo no tendrán ningún valor residual.

Tercer trimestre:

7. Facturación por servicios financieros: 100.000 euros.
8. Facturación por servicios informáticos: 200.000 euros.
9. Se compran a una empresa italiana, con residencia en Italia, mercancías por importe de 150.000 euros.

Cuarto trimestre:

10. Facturación por servicios financieros: 200.000 euros.
11. Facturación por servicios informáticos: 80.000 euros.
12. El 1 de octubre de 2X20 se adquieren unas instalaciones técnicas cuya vida útil se consideró que será de 8 años por importe de 120.000 euros, sin que al finalizar dicho periodo tengan valor residual.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables del ejercicio 2X22 que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, efectuando las liquidaciones trimestrales correspondientes al IVA.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Nota previa a la resolución del ejercicio: a efectos de elaborar la solución, no se juzga en qué modalidad de prorrata debería estar la sociedad, por lo que seguiremos las indicaciones del enunciado y registraremos los hechos relativos al IVA con las reglas de prorrata general.

Primer trimestre

1. Por la facturación relativa a los servicios financieros (se entienden exentos vía art. 20.Uno.18.º Ley 37/1992, IVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
705	Prestaciones de servicios		200.000

2. Por la facturación de los servicios informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	605.000	
705	Prestaciones de servicios		500.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		105.000

3. Por la compra de los componentes (sin envases):

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos (25.000 – 1.000 + 24.000 × 21 % × 52 %)	26.620,80	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (24.000 × 21 % × 48 %)	2.419,20	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		29.040

Por los envases incluidos en la factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
406	Envases y embalajes a devolver a proveedores (2.000 + 2.000 × 21 % × 52 %)	2.218,40	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.000 × 21 % × 48 %)	201,60	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.420

Por la devolución y venta de los envases que no se devuelven:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	605	
602	Compras de otros aprovisionamientos ($1.500 + 1.500 \times 21\% \times 52\%$)	1.663,80	
406	Envases y embalajes a devolver a proveedores		2.218,40
472	Hacienda Pública, IVA soportado ($500 \times 21\% \times 48\%$)		50,40

A 31 de marzo, por la liquidación del IVA del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	105.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.570,40	
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA		2.850
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		99.579,60

Segundo trimestre

Hasta el 20 de abril, por el pago del resultado de la declaración de IVA del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	99.579,60	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		99.579,60

4. Por la facturación de los servicios financieros (se entienden exentos vía art. 20.Uno. 18.º LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	180.000	
705	Prestaciones de servicios		180.000

⁴ La devolución de envases constituye una corrección a la base imponible de IVA que genera la corrección del importe del IVA soportado deducible en la entidad (art. 80.Uno.1.º LIVA).

5. Por la facturación de los servicios informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	453.750	
705	Prestaciones de servicios		375.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		78.750

6. Para la resolución del supuesto vamos a tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Consideraremos el día 1 de junio como fecha de adquisición del inmovilizado, por tanto, el tipo de cambio de 1 €/1,09 \$ será el tipo que afecte a la valoración inicial del inmovilizado.
- Para evitar complicaciones con respecto al IVA y a su influencia en la valoración del inmovilizado (viendo que no existe ninguna indicación en el enunciado que nos haga pensar lo contrario), también vamos a dar por hecho que el tipo de cambio de 1 €/1,09 \$ será el que nos permita determinar el valor del elemento importado en la aduana (el DUA a la importación se elaborará con el tipo del 1 de junio).
- El inmovilizado se considerará en condiciones de funcionamiento desde la adquisición con los simples efectos de simplificar la solución y debido a que no tendrá incidencia en la solución posteriormente.

Por la adquisición (1 de junio):

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información (436.000 \$ × 1 €/1,09 \$)	400.000	
5234	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, dólares		400.000

Por el devengo y pago del IVA a la importación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información (84.000 × 52 %)	43.680	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (84.000 × 48 %)	40.320	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (400.000 × 21 %)		84.000

A los diez días de la compra, por el pago del importe aplazado al proveedor del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5234	Proveedores de inmovilizado a corto plazo, dólares	400.000	
668	Diferencia negativa de cambio	7.476,64	
573	Bancos, moneda extranjera (436.000 \$ × 1 €/1,07 \$)		407.476,64

A 30 de junio, por la liquidación del IVA del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	78.750	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		40.320
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		38.430

Tercer trimestre

Hasta el 20 de julio, por el pago del resultado de la declaración de IVA del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	38.430	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		38.430

7. Por la facturación de los servicios financieros (se entienden exentos vía art. 20.Uno. 18.º LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
705	Prestaciones de servicios		100.000

8. Por la facturación de los servicios informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	242.000	
705	Prestaciones de servicios		200.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		42.000

9. Por la compra de los productos a Italia, a efectos de elaborar la solución entendemos a la operación como una adquisición intracomunitaria de bienes, dando por hecho lo siguiente:

- Se está transmitiendo un bien mueble corporal (no es un servicio).
- El bien tiene origen en un Estado miembro con destino al territorio de aplicación del impuesto.
- Ambos empresarios están identificados en el registro de operadores intracomunitarios.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías	150.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

Por el IVA de la adquisición intracomunitaria de bienes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (150.000 × 21 % × 52 %)	16.380	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (150.000 × 21 % × 48 %)	15.120	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (150.000 × 21 %)		31.500

A 30 de septiembre, por la liquidación del IVA del tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (42.000 + 31.500)	73.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		15.120
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		58.380

Cuarto trimestre

Hasta el 20 de octubre, por el pago del resultado de la declaración de IVA del tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	58.380	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		58.380

10. Por la facturación de los servicios financieros (se entienden exentos vía art. 20.Uno. 18.º LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
705	Prestaciones de servicios		200.000

11. Por la facturación de los servicios informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	96.800	
705	Prestaciones de servicios		80.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		16.800

12. Entendemos que nos solicitan registrar operaciones a cierre de ejercicio, incluyendo las oportunas amortizaciones de los inmovilizados; ahora bien, los datos facilitados en el enunciado no permiten conocer la base de amortización de las instalaciones técnicas adquiridas en octubre de 2020 (falta el dato de la prorrata provisional a aplicar al 2020, la definitiva de 2019).

Por tanto, solo practicaremos la amortización de los equipos comprados en Estados Unidos.

Por la amortización de los equipos para procesos de información:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (443.680/4 x 7/12)	64.703,33	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información		64.703,33

A cierre del ejercicio, siguiendo el procedimiento de los artículos 102 y siguientes de la LIVA, calculamos el porcentaje de prorrata definitivo del año, y los ajustes por la prorrata:

Cálculo del porcentaje definitivo de prorrata del año (art. 104 LIVA)

$$\frac{(500.000 + 375.000 + 200.000 + 80.000)^{(1)}}{(1.155.000^{(1)} + 200.000 + 180.000 + 100.000 + 200.000)^{(2)}} = 63 \%$$

- (1) Operaciones que generan el derecho a la deducción de IVA.
- (2) Operaciones que generan el derecho a la deducción de IVA y que no generan ese derecho.

Por el ajuste de la prorrata provisional a la definitiva del año 2022 (art. 105 LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado [(24.000 + 1.500 + 400.000 + 150.000) × 21 % × (63 % – 48 %)]	18.128,25	
639	Ajuste positivo en la imposición indirecta		18.128,25

Por el ajuste derivado del ajuste de la deducción por el bien de inversión adquirido en 2020 (arts. 107 y 109 LIVA), debido a que existe una diferencia superior a 10 % entre la prorrata definitiva del año en que efectivamente se soportó la repercusión (45 %) y la del año en curso (63 %)

$$\frac{120.000 \times 21 \% \times (63 \% - 45 \%) }{5} = 907,20$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	907,20	
639	Ajuste positivo en la imposición indirecta		907,20

Por la liquidación del IVA del cuarto trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	16.800	
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA	2.235,45	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		19.035,45



CURSOS DE **FORMACIÓN A MEDIDA PARA EMPRESAS**

✓ **Nos adaptamos a las necesidades formativas de la empresa**

Escuchamos las necesidades formativas de pequeñas, medianas y grandes empresas para ofrecer una propuesta global a medida, trabajando en estrecha colaboración para que sus planes de formación alcancen la máxima calidad de la mano de los mejores profesionales. Adaptamos para ello los contenidos según sus necesidades específicas, atentos siempre a los horarios y ubicaciones geográficas que demanden.

✓ **Gestión de las bonificaciones ante la Fundación Estatal para la Formación en el Empleo (FUNDAE)**

La FUNDAE ofrece a las empresas la posibilidad de bonificar estos cursos para que su coste se reduzca considerablemente, o incluso desaparezca, aprovechando el crédito para la formación de los trabajadores que todas las empresas tienen a lo largo del año.

Nuestros datos
desde 1977



+ 3.000

Empresas han confiado la formación de sus empleados al Grupo Educativo CEF.- UDIMA

+ 14.425

Cursos impartidos relacionados con todas las áreas de la empresa

+ 68.500

Profesionales formados

+ 342.000

Horas de formación impartidas por profesionales en contacto permanente con la empresa

XXXIV PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS



Modalidades

El CEF.- Centro de Estudios Financieros convoca, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros.

La 34.ª edición para las modalidades de:

- Tributación
- Contabilidad y Sostenibilidad
- Derecho del Trabajo y Seguridad Social

La 30.ª edición para la modalidad de:

- Recursos Humanos

La 21.ª edición para las modalidades de:

- Derecho Civil y Mercantil
- Derecho Constitucional y Administrativo

La 10.ª edición para la modalidad de:

- Educación y Nuevas Tecnologías

El objeto de la convocatoria es el reconocimiento y estímulo de la labor creadora y de investigación en las distintas modalidades del Premio Estudios Financieros, para lo que se valorará el carácter práctico de los trabajos presentados.

Dotaciones económicas

Se otorgará un primer premio para cada una de las modalidades. Además, tendrán accésit todos aquellos trabajos que los respectivos jurados consideren de interés. Las dotaciones económicas para cada una de las modalidades anteriores son:

- Primer premio: 9.000 euros.
- Accésits: 900 euros.

Lugar y plazo

Los trabajos se presentarán en la secretaría del CEF.- de Madrid: a la atención de Begoña Cob Montes, paseo del General Martínez Campos, 5. 28010, Madrid.

También pueden enviarse por correo certificado o mensajería a la misma dirección.

El plazo finaliza el día 3 de mayo de 2024, a las 20:00 horas.

Información sobre las bases

Puede consultar las bases del premio visitando www.cef.es