

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núms. 497-498 | Agosto-Septiembre 2024

ISSN: 2695-6896

**El *non bis in idem* procedural y la
retroacción de actuaciones**

César García Novoa

**La gratuidad del procedimiento
económico-administrativo:
el régimen jurídico de las costas**
Joaquín Álvarez Martínez

**IS: integración de ingresos y gastos
en la BI y la prescripción**

Eduardo Sanz Gadea

Gastos deducibles en el IS

Claudio García Díez

**Derivar una responsabilidad subsidiaria
antes que la solidaria**

Carmen Banacloche Palao

**Cómputo de pérdidas a efectos de estar
incursa en causa de disolución**

Elena Robledo Acinas





MÁSTERES Y CURSOS

Potenciamos el talento
que **transforma** empresas



FÓRMATE EN LAS ÁREAS DE

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

Presencial | Telepresencial | Online

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núms. 497-498 | Agosto-Septiembre 2024

Directora editorial

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

Consejo de redacción

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

Coordinadoras

M.ª José Leza Angulo. Área tributaria del CEF

M.ª de los Ángeles Díez Moreno. Área tributaria del CEF

Berta Gaubert Vigueras. Área contable del CEF

Comité científico

Emilio Álvarez Pérez-Bedía. Presidente del REA

Oriol Amat Salas. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra

José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña

Macario Cámara de la Fuente. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén

Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos

Vicente Climent Escrache. 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 María Ruibal Pereira. Catedrática 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).

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

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

Sumario

Tributación

Estudios

El *non bis in idem* procedural y la retroacción de actuaciones: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024 5-26

The procedural non bis in idem and the retraction of actions: considerations regarding the Supreme Court ruling of January 15, 2024

César García Novoa

La pretendida gratuidad del procedimiento económico-administrativo: especial referencia al régimen jurídico de las costas en el mencionado procedimiento 27-62

The supposed gratuity of the economic-administrative procedure: special reference to the legal regime of costs in the aforementioned procedure

Joaquín Álvarez Martínez

Análisis doctrinal y jurisprudencial

El efecto de la prescripción en el cómputo de ingresos y gastos en el impuesto sobre sociedades. (Análisis de las SSTS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022; de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022, y de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022) 63-82

Eduardo Sanz Gadea

Gasto deducible versus «liberalidad» en el impuesto sobre sociedades. (Análisis de la STS de 18 de marzo de 2024, rec. núm. 5943/2022) 83-109

Claudio García Díez

Se puede derivar responsabilidad subsidiaria aunque no se hayan agotado todas las posibilidades teóricas de responsabilidad solidaria previa. (Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022) 110-120

Carmen Banacloche Palao

Contabilidad

Análisis doctrinal

Cómputo de pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de estar incursa en causa de disolución. (Análisis de la consulta 5 del BOICAC 136, de diciembre de 2023)

Elena Robledo Acinas

121-126

Casos prácticos

@ Supuestos propuestos en el tercer ejercicio de la oposición para gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra

Fernando Vallejo Torrecilla

127-128

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

Fe de erratas: En la revista número 494, en el artículo *Reflexiones sobre la deflactación del IRPF*, de Manuel Santolaya Blay, el jurado tiene que decir: Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Vicente Climent Escrache, don Alfredo García Prats, don Salvador Llopis Nadal, don José Andrés Sánchez Pedroche y doña María Teresa Soler Roch.

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>



El *non bis in idem* procedural y la retroacción de actuaciones: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela (España)
cesar.garcia@usc.es | <https://orcid.org/0000-0002-9446-4468>

Extracto

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre el alcance del principio *non bis in idem* en su faceta procedural. En este caso, disponiendo que no se puede incoar un segundo procedimiento sancionador cuando una resolución económico-administrativa anuló una liquidación por motivos de forma y ordenó la retroacción de actuaciones.

Palabras clave: Tribunal Supremo; sanciones tributarias; resolución de tribunal económico-administrativo; liquidación; principio *non bis in idem*; retroacción de actuaciones; nulidad.

Recibido: 07-06-2024 / Aceptado: 19-06-2024 / Publicado: 03-09-2024

Cómo citar: García Novoa, C. (2024). El *non bis in idem* procedural y la retroacción de actuaciones: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 497-498, 5-26. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22367>



The procedural *non bis in idem* and the retraction of actions: considerations regarding the Supreme Court ruling of January 15, 2024

César García Novoa

Abstract

The Spanish Supreme Court pronounce on the scope of the non bis in idem principle in its procedural aspect. In this case, providing that a second sanctioning procedure cannot be initiated when an economic-administrative resolution annulled a tax assessment for formal reasons and ordered the retraction of the actions.

Keywords: Supreme Court; tax penalties; económico-administrativo court resolutions; tax assessment; *non bis in idem* principle; retraction of the actions; nullity.

Received: 07-06-2024 / Accepted: 19-06-2024 / Published: 03-09-2024

Citation: García Novoa, C. (2024). El non bis in idem procedural y la retroacción de actuaciones: consideraciones en torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 497-498, 5-26. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22367>



Sumario

1. Introducción y antecedentes de hecho
 2. La versión procedural del principio *non bis in idem*
 3. Distintas situaciones que pueden concurrir en la práctica
 4. El juego del principio *non bis in idem* procedural en cada uno de estos supuestos
 - 4.1. Anulación de la liquidación por motivos de fondo, con confirmación o sin anulación expresa de la sanción
 - 4.2. Nulidad de la sanción como consecuencia de una estimación parcial que también anula la liquidación por razones de fondo
 - 4.3. Anulación de la liquidación y de la sanción por razones de forma, con retroacción de actuaciones
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Introducción y antecedentes de hecho

Las consecuencias de una resolución estimatoria, especialmente cuando esta se adopta por un tribunal económico-administrativo, es una de las cuestiones que vienen suscitando más debate, a rebufo de una incesante doctrina jurisprudencial. Cuestiones como la distinción entre estimación total y parcial, la disyuntiva entre estimaciones por cuestiones de fondo o de forma, la diferencia entre ejecución y retroacción de actuaciones, los plazos para proceder a expedir la nueva resolución o la incidencia en la prescripción son cuestiones que, lejos de estar completamente resueltas, vuelven de manera recurrente a plantear interrogantes (García Díez, 2014, pp. 95-98).

Además, en el caso de que la adopción de una nueva liquidación pudiera abrir la posibilidad de incoación de un nuevo expediente sancionador, emerge el juego de la regla *non bis in idem* en sus distintas vertientes¹, pero, en especial, en su vertiente procedural.

La prohibición del *non bis in idem* constituye, en primer lugar, un límite al titular de la potestad normativa sancionadora. A partir de esta regla, a la que se ha referido el Tribunal Constitucional (TC) en la Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), no es posible, en aras de la tipicidad y proporcionalidad, sancionar administrativamente una conducta que ya lo esté penalmente, ni tampoco que una misma conducta pueda dar lugar a dos sanciones administrativas². También deben evitarse otro tipo de contravenciones más sutiles de este principio, como que un mismo ilícito sea al mismo tiempo infracción independiente y circunstancia agravante de otra infracción (Aragoneses Beltrán, 1995, p. 142). No obstante, y como se verá, estamos ante un límite que no opera solo frente al legislador a la hora de tipificar las infracciones y sanciones, sino también ante la Administración. Así, no cabrá tramitar dos expedientes sancionadores cuando concurra identidad de sujeto, objeto y fundamento. Es lo que se denomina «vertiente procedural» del *non bis in idem*.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) que tomamos como referencia para el presente trabajo es la número 42/2024, de 15 de enero, y resuelve el recurso de casación número 2847/2022 (NFJ091925). Se trata de una resolución judicial de gran trascendencia que refuerza la operatividad del *non bis in idem* procedural en relación con la potestad sancionadora de la Administración tributaria y su extensión a los supuestos en los que hay retroacción de actuaciones por haber sido anulada la liquidación de la que la sanción trae causa.

¹ Término utilizado de manera indistinta con el de *ne bis in idem*, aunque vamos a decantarnos por el clásico *non bis in idem*.

² Sobre el tema, *vid.* Aparicio Pérez *et al.* (1991, pp. 34-35).



Anulación que será por motivos formales y con indefensión. La resolución adquiere importancia porque contrasta con la situación resuelta, por ejemplo, en la Sentencia 1328/2023, de 25 de octubre (rec. de cas. núm. 1712/2022 –NFJ091274–), en la que el tribunal disponía que no operaba la regla del *non bis in idem* procedural en los casos en los que concurra una simple ejecución de una resolución económico-administrativa que había ordenado acomodar las cuantías de la sanción a la nueva liquidación. Por el contrario, el Alto Tribunal entiende, en el presente supuesto, que «el actual debate casacional emerge en un escenario diferente»³.

A la hora de exponer los antecedentes de esta Sentencia de 15 de enero de 2024 debemos decir que la misma resuelve un recurso de casación contra la Sentencia 786/2021, de 29 de diciembre (NFJ088055), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Canarias (sede de Santa Cruz de Tenerife), que estimó un recurso contra la Resolución de 29 de septiembre del 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias (sede de Santa Cruz de Tenerife), la cual desestimó la reclamación económico-administrativa frente a un acuerdo de sanción tributaria por importe de 33.342,91 euros y dictada al amparo del artículo 191 de la Ley general tributaria (LGT).

La resolución del TEAR de Canarias dispuso:

Procede anular la resolución del recurso de reposición impugnado, así como de la liquidación de la que aquél trae su causa, ordenando la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector al momento anterior a la emisión de dicha liquidación a fin de que se tengan en cuenta las alegaciones presentadas por los interesados.

Al haberse anulado la liquidación, «debe procederse, también, a la anulación del acuerdo de imposición de sanción antes indicado» (Bosch Cholbi, 2011, p. 10).

La cuestión que suscita el recurso de casación es la de si cabe un nuevo procedimiento sancionador, en un supuesto de retroacción de actuaciones por haber sido anulada por motivos de forma una liquidación de la que una sanción trae causa, y sin que sobre dicha sanción la resolución anulatoria haya llevado a cabo valoración alguna. O si, por el contrario, queda vedada dicha posibilidad por la concurrencia del principio *non bis in idem*. Se trata de una cuestión respecto a la cual ya existían sentencias de tribunales inferiores, como la 985/2023 del TSJ de Cataluña de 17 de marzo (rec. núm. 1870/2021 –NFJ090068–), que anulaba unas

³ Frente a la doctrina sentada en la Sentencia 1328/2023, de 25 de octubre (rec. de cas. núm. 1712/2022 –NFJ091274–), en la que el órgano económico-administrativo anuló la liquidación por razones sustantivas –obviamente, sin retroacción de actuaciones–, en el presente recurso anula la liquidación por razones de forma y ordena la retracción de las actuaciones. En el caso resuelto por la Sentencia 1328/2023 se analizaron en vía económico-administrativa los requisitos subjetivos y objetivos de la infracción, avalando la misma y, sin anularla, conminó a la Administración a un mero ajuste cuantitativo; en el caso que ahora enjuiciamos, sin embargo, el órgano económico-administrativo anuló la sanción sin ningún pronunciamiento adicional y sin entrar a analizar los elementos objetivos o subjetivos de la sanción impuesta.



sanciones por entender producida infracción del principio *non bis in idem* en su vertiente procedural cuando, como consecuencia de la retroacción del procedimiento inspector, se vuelve a iniciar un procedimiento sancionador y se dicta un nuevo acuerdo sancionador.

Las consideraciones formuladas por el TS en esta sentencia son de gran relevancia y trascienden la propia regla de aplicabilidad del *non bis in idem* para abarcar temas como el alcance de las resoluciones que anulan liquidaciones en relación con las sanciones o, en general, la posibilidad de reiterar el ejercicio de la potestad sancionadora.

2. La versión procedural del principio *non bis in idem*

El presente recurso ataña al principio *non bis in idem* en su dimensión procedural. Como dice la propia sentencia, se trata de determinar si es posible volver a tramitar un procedimiento sancionador después de que un primer acuerdo sancionatorio hubiera sido anulado por motivos formales y como consecuencia de la anulación de la liquidación de la que dicha sanción trae causa.

Es una constante entender que las exigencias de tipicidad y proporcionalidad de los instrumentos punitivos justifican la regla *non bis in idem*. A ello se ha referido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el parágrafo 25 de la sentencia Sallen contra Austria, de 6 de junio de 2022, diciendo que el principio tiene una vertiente procedural junto a la sustantiva. Y para que el *non bis in idem* se pueda aplicar, se requiere «una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento [...] y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores». Este canon de aplicabilidad del principio ha sido recogido con reiteración por la jurisprudencia del TS. Como muestra ello, la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. de cas. núm. 3611/2013 –NFJ057176–) señala que:

en su vertiente procesal o procedural, la más polémica y de contornos menos definidos por el máximo intérprete de nuestra Constitución [...] el principio *ne bis in idem* proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

La vertiente procedural es una concreción de la regla *non bis in idem* a la que se ha referido con reiteración la doctrina del TC. Así, por ejemplo, en la Sentencia 188/2005, de 7 de julio (NCJ040608), se dice que:

El principio *non bis in idem* tiene [...] una doble dimensión: a) la material o sustantiva, que impide sancionar al mismo sujeto «en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento», y que «tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3 ;177/1999, de 11 de octubre, FJ 3; y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, FJ 2), en cuanto dicho



exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente» (SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 a); y 229/2003, de 18 de diciembre , FJ 3).

Se reconoce que, junto con el aspecto sustantivo, estaría la dimensión procesal o formal del citado principio, que proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, y que tiene como primera concreción:

la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal (SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c); y 229/2003, de 18 de diciembre , FJ 3).

El propio TC ha manifestado en su Sentencia 188/2005, de 4 de julio (NCJ040608), que la Norma Fundamental, en su artículo 25.1:

constitucionaliza el principio de legalidad en materia sancionatoria en su doble vertiente material (principio de tipicidad) y formal (principio de reserva de Ley), protegiendo al ciudadano, no solo frente a la ulterior sanción –administrativa o penal–, sino frente a la nueva persecución punitiva por los mismos hechos, una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado –absolución o sanción– del mismo.

En similares términos se pronuncia en la Sentencia 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689). Y en el FJ 3 de la Sentencia 48/2007, de 12 de marzo (NCJ041035), se dice que:

Junto a esa dimensión material, ciertamente este principio tiene una dimensión procesal constitucionalmente relevante, de la que se deriva fundamentalmente la interdicción constitucional de un doble proceso penal con el mismo objeto, garantía que no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, «sino tan sólo a aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal», de modo que cuando la sencillez del procedimiento administrativo sancionador y de la propia infracción administrativa, y la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas impidan equiparar el expediente administrativo sancionador sustanciado a un proceso penal, no cabe apreciar la vulneración del derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento sancionador (SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 8; 334/2005, de 20 de diciembre, FJ 2).



Y, aunque estamos ante un principio de alcance general aplicable incluso en defecto de previsión legal, el mismo inspira algunos preceptos de la LGT que pueden considerarse una concreción del *non bis in idem*. Es el caso de su artículo 211.4, según el cual, declarada la caducidad del procedimiento sancionador se impide la iniciación de uno nuevo.

La conclusión es, por tanto, que la aplicación de este principio impide dictar una segunda sanción previo desarrollo de las actuaciones procedimentales pertinentes. Con carácter general, ante un acto tributario sancionador:

La posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedural, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11, FJ 2º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13, FJ 6º –Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013, NFJ055862)–.

Pero, para que podamos admitir la viabilidad del principio *non bis in idem* en su esfera procedural, deben concurrir, al menos, tres elementos. En primer lugar, debemos encontrarnos ante un procedimiento administrativo de carácter complejo, como ha exigido la Sentencia del TC 48/2007, de 12 de marzo (NCJ041035). Por lo común, estos requisitos de complejidad y magnitud para aplicar el *non bis in idem* procesal a los procedimientos administrativos se dan respecto al procedimiento sancionador tributario. Sostiene el TSJ de Andalucía, sede en Málaga, en Sentencia 1807/2009, de 29 de julio (rec. núm. 64/2008 –NFJ037998–), que la precisión «nos obliga a identificar el proceso sancionador tributario como uno de aquellos de cierta complejidad y magnitud para hacer que pueda aplicarse el mismo esta limitación de doble proceso, contemplada en la doctrina constitucional».

En segundo lugar, se requiere que haya una verdadera duplicidad de procedimientos. En alguna ocasión el TS no ha apreciado tal duplicidad. Por ejemplo, en la Sentencia 626/2021, de 5 de mayo (rec. de cas. núm. 470/2020 –NFJ082191–), con remisión a la dictada el 21 de septiembre del 2020 (rec. de cas. núm. 5684/2017 «NFJ079211»), dice que «no se infringe el principio *non bis in idem* en su vertiente procesal» cuando «no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador, sino ante un acuerdo, dictado el 9 de marzo de 2015, en ejecución de la R. TEAC de 2 de abril de 2014».

Y, en tercer lugar, la prohibición de reiterar un procedimiento sancionador requiere que ese segundo procedimiento tenga con el primero una identidad de *sujeto, hecho y fundamento* (por todas, Sentencia del TS de 11 de abril del 2014, rec. núm. 164/2013 –NFJ054256–). Y es precisamente esa concurrencia de identidad de fundamento la más difícil de apreciar en la práctica. Para que podamos percibir tal *identidad de fundamento* entre el primer procedimiento sancionador y el segundo hay que ver la diversidad de situaciones que pueden darse. Y es lo que vamos a analizar en las páginas siguientes.



3. Distintas situaciones que pueden concurrir en la práctica

La sentencia del Alto Tribunal expone distintas situaciones que afectan a una posible invocación del *non bis in idem* procedural. Así, dice que:

Como hemos visto, más allá de la distinción estructural entre anular el acto tributario por razones materiales o formales, son múltiples las diferencias y consecuencias entre (i) acordar solo la anulación de la sanción sin mayor aditamiento (como en este caso); (ii) señalar o indicar la necesidad de realizar un trámite específico ante una eventual decisión de retroacción de actuaciones (constatados defectos formales); (iii) anular la sanción ordenando la mera acomodación de cuantías (como aconteció en los asuntos resueltos en las sentencias de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013 y de 27 de septiembre de 2022, rec. 5625/2020); (iv) no anular la sanción ordenando la mera acomodación de cuantías (caso de la mencionada sentencia de 25 de octubre de 2023); o, en fin (v) cualquier otra decisión distinta a las anteriores de entre la abundante panoplia imaginable.

Al margen de la diversidad de situaciones que pueden concurrir, la diferencia pivota en torno a la distinción entre motivos de forma o de fondo como causa de la anulación de la liquidación.

En el caso de que el acto de liquidación haya sido anulado por motivos de forma, se ordenará la retroacción de actuaciones. Esta afirmación es especialmente referible a las resoluciones económico-administrativas, como ha afirmado en su momento el TS en Sentencia de 19 de julio de 2007 (rec. núm. 9446/2004 –NFJ026827–), que admite que un tribunal económico-administrativo ordene la retroacción cuando determine que una liquidación «no es nula sino anulable» (Nicolau Reig, 2011, p. 3).

Y el Alto Tribunal ha reincidido en esta doctrina cuando, por ejemplo, en la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–), dictada en interés de ley, dice que:

No se cuestiona, por tanto, que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo pueda anular el acto cuando la liquidación adolezca de un defecto formal, y dictar una sentencia que ordene la retroacción de las actuaciones a fin de que, previa subsanación del defecto formal advertido, pueda reiterar la liquidación tributaria, siempre que el recurrente lo haya solicitado expresamente⁴.

Cuando hay retroacción de actuaciones no se produce la ejecución de una resolución económico-administrativa o judicial, sino una reconstrucción del procedimiento anterior para subsanar los trámites viciados. Lo que hay es un acuerdo del órgano económico-administrativo que declara el vicio y precisa la actuación administrativa conservada. La Administración debe *desandar* el camino para reparar el defecto de forma, limitándose a reponer

⁴ *Vid.* Puerta Arrúe (2012, p. 112).



actuaciones. Los órganos de gestión o inspección no estarían ejecutando nada ni ejerciendo *ex novo* una potestad tributaria.

Por el contrario, la doctrina que viene defendiendo el TS supone que, cuando la resolución aprecia defectos sustantivos, no es posible ordenar la retroacción de las actuaciones, aun cuando los defectos supusieran la anulación total del acto.

Así, si la resolución es parcialmente estimatoria, la Administración dictará una nueva liquidación, ajustándose a los términos del fallo de la resolución. Se trata de una segunda resolución «puramente ejecutiva». Como dijo el propio TS en Sentencia de 19 de enero de 2018 (rec. núm. 1094/2017 –NFJ069330–):

Son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria.

Si la estimación es plena y conlleva la total anulación de la liquidación, también se puede dictar una nueva liquidación. El Alto Tribunal, matizando su postura anterior de la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–), dispone en la de 15 de junio de 2015 (rec. núm. 1551/2014 –NFJ058665–) que, cuando una liquidación es anulada por razones de fondo, la Administración puede dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero ello no supone una retroacción de actuaciones. Por tanto, esta segunda liquidación solo es posible en tanto se pueda dictar por la Administración, sin tramitar otra vez el procedimiento, sin completar la instrucción y siempre que no medie la prescripción.

En estos casos, y como el propio TS venía entendiendo, la nueva liquidación que se dicte no supone un nuevo ejercicio de la potestad comprobadora. La nueva liquidación se dictará a la vista del expediente ya instruido sin completarlo. El Alto Tribunal, en su Sentencia de 26 de febrero de 2015 (rec. núm. 754/2014 –NFJ059863–), afirmaba la tesis de que la nueva liquidación debe dictarse sobre la base de los datos que ya figuran en el expediente sin reconstruir este. Como apuntan Delgado Pacheco y Cudero (2024), el nuevo procedimiento es en realidad una consecuencia de la sentencia o resolución dictadas:

ya que el anterior procedimiento constituye el marco ineludible de la nueva actuación, que no debe ser considerada como nueva y distinta, sino que se debe ceñir –únicamente– a lo estrictamente necesario para dictar ese nuevo acto, ya con arreglo a derecho, a la vista de los términos en que se haya producido la anulación del primero.

No obstante, esta tesis ha experimentado un cambio importante con las recientes Sentencias del TS de 3 de abril de 2024 (rec. núm. 8287/2022 –NFJ092717–) y de 5 de abril de 2024 (rec. núm. 96/2023 –NFJ092747–), en las cuales se reconoce la posibilidad de que la nueva liquidación que se dicte pueda adoptarse tras un nuevo procedimiento. Así, en el FJ 4 de la Sentencia de 5 de abril de 2024 se dispone que:



En aplicación de la jurisprudencia expuesta, tras la anulación total de una liquidación tributaria por vicio sustantivo, cabe la práctica de una nueva liquidación iniciándose por la Administración un nuevo procedimiento de inspección, si se considera necesario, dictándose el nuevo acuerdo de liquidación en el ejercicio de la potestad tributaria que le corresponde, teniendo como límites que su potestad no haya prescrito, la *reformatio in peius* y la reincidencia o contumacia en el mismo error.

Y también en el FJ 4 de la de 3 de abril se dice que:

El hecho de que esa Sala haya dicho que puede dictar la nueva liquidación, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, no significa, si quiere adecuar plenamente la nueva liquidación al ordenamiento jurídico, que no pueda, si lo considera necesario, incoar un nuevo procedimiento y realizar en el seno del mismo los actos de instrucción pertinente para dictar, como dice esa Sala, *un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad está viva*.

En suma, se entiende que, en los supuestos de anulación total de la liquidación por razones de fondo, la nueva liquidación no es puramente ejecutoria, como en los casos de estimación parcial, sino que constituye el ejercicio de una potestad tributaria. Lo que supone que la nueva liquidación no queda sometida a las normas sobre plazos para realizar la ejecución (para resoluciones económico-administrativas, los arts. 239.3 de la LGT y 66.2 del Reglamento general de revisión), siendo su único límite que la potestad administrativa no haya prescrito.

En estas situaciones puede, además, plantearse si cabe un nuevo procedimiento para dictar una nueva resolución sancionadora. Y es aquí donde puede operar el *non bis in idem* en su vertiente procedural. A ello vamos a referirnos a continuación.

4. El juego del principio *non bis in idem* procedural en cada uno de estos supuestos

El *non bis in idem* procedural veda la incoación de un segundo procedimiento sancionador. En este sentido, la jurisprudencia tradicional, que perfiló la vertiente procedural del principio *non bis in idem*, entendía que nunca procedía la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador ante el mismo sujeto y por los mismos hechos. Valgan como ejemplos las Sentencias del TS de 6 de noviembre y 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013 –NFJ057176–) y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 5 de noviembre de 2015 (RG 3142/2013 –NFJ060989–). Esta jurisprudencia y doctrina se refieren a situaciones en las que, eventualmente, podría habilitarse este segundo procedimiento, bien porque la sanción había sido anulada, o bien porque lo que se ha anulado es la liquidación, dejando la sanción total o parcialmente sin efecto.



No obstante, es necesario ver los efectos sobre la sanción de cada uno de los supuestos de resolución anulatoria. Esto es, cómo afecta a una sanción que una resolución económico-administrativa sea estimatoria total por motivos de fondo, parcialmente estimatoria por motivos sustanciales y/o estimatoria por defectos de forma. La cuestión es saber en cuáles de estas situaciones puede hablarse de un segundo procedimiento sancionador con idéntico fundamento que el primero, desplegando sus efectos la regla del *non bis in idem*.

Y en este sentido, la Sentencia de 15 de enero de 2024 aquí glosada, aunque hace referencia a diversas situaciones en las que se anula la sanción, dice en su FJ 4 que es necesario «categorizar soluciones unitarias a través de doctrinas con proyección general». Y aunque ello deba ser así, y no quepa sucumbir a un excesivo casuismo, hay que empezar tomando en consideración que una resolución económico-administrativa puede disponer exclusivamente la anulación de la sanción, pero también que la necesidad de remover la sanción puede ser una consecuencia derivada de la anulación de la liquidación. Veamos las diversas situaciones por separado.

4.1. Anulación de la liquidación por motivos de fondo, con confirmación o sin anulación expresa de la sanción

Cabe centrarse, en primer lugar, en el supuesto en que la resolución económico-administrativa estima parcialmente el recurso, anulando en parte la liquidación, para que la Administración dicte una nueva tomando en consideración las directrices del fallo.

Se trata de un caso que ha suscitado, tradicionalmente, ciertas dudas, ya que surge el dilema de si debe anularse la sanción o si esta, simplemente, debe ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resulte de la liquidación practicada. Es una cuestión a la que se ha enfrentado el TS en la Sentencia 1328/2023, de 25 de octubre (rec. núm. 1712/2022 –NFJ091274–), con los precedentes de las Sentencias 1188/2020, de 21 de septiembre (rec. de cas. núm. 5684/2017 –NFJ079211–), 626/2021, de 5 de mayo (rec. de cas. núm. 470/2020 –NFJ082191–), y 424/2022, de 6 de abril (rec. de cas. núm. 2054/2020 –NFJ085856–).

En la Sentencia de 25 de octubre de 2023, el TS entiende que la anulación de una liquidación por motivos de fondo, cuando responde a lo que se denomina una «estimación parcial», no lleva consigo automáticamente la anulación de la sanción, siempre y cuando no se modifiquen los elementos objetivo y subjetivo de la infracción. En tales casos puede no producirse la anulación de la sanción o, incluso, la sanción puede resultar confirmada, previo análisis de los elementos fácticos y jurídicos de la infracción. En tales circunstancias, y en palabras del Alto Tribunal, la nueva liquidación que se dicta en ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo puede conllevar que la sanción se adapte cuantitativamente a esa nueva liquidación en ejecución de lo resuelto por el órgano revisor. En suma, de lo que se trataría sería de acomodar el importe de la sanción a la nueva liquidación.



Para el tribunal, el hecho de que se trate de una adaptación cuantitativa excluye que se pueda afirmar que se está ejerciendo nuevamente la potestad sancionadora y que, por consiguiente, que se está reiterando un procedimiento sancionador con idéntico fundamento que el anterior. Por tanto, no cabría la posibilidad de invocar el principio *non bis in idem* en su vertiente procedural. Y ello, en tanto, como dice la sentencia del TS de 21 de septiembre de 2020, «no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador [...] sino ante la ejecución de una determinada resolución de un tribunal económico administrativo».

Así pues, en una situación como la descrita, no cabe hablar de un procedimiento nuevo con fundamento similar al primero, por lo que no tendría sentido que opere el *non bis in idem* para evitar que ese segundo procedimiento se proyecte también en el ámbito sancionador. Como ha señalado el Alto Tribunal:

No hay en tales situaciones, retroacción de actuaciones en sentido técnico ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento sancionador; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada, siendo así, no opera el artículo 104 LGT (Sentencia de 19 de enero de 2018 [rec. núm. 1094/2017 –NFJ069330–]).

Para el tribunal, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada. Y puede adoptar una nueva resolución sancionadora conforme a lo indicado por el tribunal económico-administrativo en su resolución y en ejecución de la misma (Sentencias del TS de 5 de mayo del 2021 [rec. núm. 470/2020 –NFJ082191–] y de 21 de septiembre del 2020 [rec. núm. 5684/2017 –NFJ079211–]).

Por tanto, no concurriría, en este caso, un segundo procedimiento con igual fundamento que el primero, porque no habría, en puridad, *segundo procedimiento*. Tampoco se estarían reabriendo los mismos procedimientos sancionadores en los que se impusieron las sanciones anuladas. Y la Administración podría, en este caso, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada. Resultaría aquí de aplicación el plazo de un mes previsto en los artículos 239.3 de la LGT y 66.2 del Reglamento general de revisión, siendo su único límite que la potestad administrativa no haya prescrito, no exigiéndose intereses de demora en caso de incumplimiento (Sentencia del TS de 5 de mayo de 2021 [rec. cas. núm. 470/2020 –NFJ082191–]).

Estaríamos, por tanto, ante un supuesto donde no operaría el *non bis in idem*, que deriva de principios constitucionales. Lógicamente, la interpretación de estas situaciones ha de ser restrictiva. Por lo que la admisibilidad de la propuesta del Supremo, manifestada especialmente en la Sentencia de 25 de octubre de 2023, depende de que se maneje un concepto estricto de *ajuste cuantitativo de la sanción*, excluyendo del mismo cualquier alteración de la sanción inicialmente adoptada que suponga reconstruir el procedimiento sancionador. Y ello, en tanto si esa reconstrucción tuviera lugar, habría que admitir la posible concurrencia de una duplicidad de procedimientos con identidad de fundamento, vedada por la versión procedural del *non bis in idem*.



4.2. Nulidad de la sanción como consecuencia de una estimación parcial que también anula la liquidación por razones de fondo

Cuestión distinta es que la resolución económico-administrativa anule la liquidación y haga lo propio con la sanción y, en ambos casos, lo haga por razones de fondo. Por ejemplo, por entender que no hay hecho imponible o que el mismo concurre en su modalidad exenta o que el derecho a liquidar ha prescrito.

Por una parte, debemos dejar de lado el supuesto en el que la anulación de la sanción se debe a que la liquidación carece de total fundamento. Lo que es tanto como decir que no presentan demasiado problema los casos en los que no se puede volver a sancionar porque no se puede volver a liquidar. Son supuestos en los que puede producirse una situación en la que una resolución económico-administrativa anula tanto la liquidación como la sanción y lo hace de modo definitivo y sin posibilidad de volver a liquidar porque la resolución dispone que la Administración carece de fundamento para ello.

Diferente es el caso en el que se anula la liquidación por cuestiones de fondo, pero el tribunal económico-administrativo declara también nula la sanción. Se trata de una situación que acaecerá con frecuencia, porque uno de los supuestos de acumulación de reclamaciones económico-administrativas previsto en el artículo 230.1 de la LGT es el contemplado en la letra d), que dispone la acumulación en el caso de una reclamación interpuesta contra una sanción si también se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

En estas situaciones, igual que en los casos en los que se anula la liquidación sin anulación expresa de la sanción, aunque la misma deba ser *reajustada*, el TS ha descartado que el principio de *non bis in idem* en su vertiente procedural impida dictar una nueva sanción.

Así lo viene afirmando el TS, con singular énfasis en la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013 –NFJ057176–). En esta resolución se plantea un supuesto en el que se anula una liquidación al no haber aplicado la Inspección la corrección monetaria prevista en el artículo 15.10 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades⁵, ordenándose una

⁵ Este apartado 10 del artículo 15 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo, fue suprimido con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008 por la disposición adicional octava.1.4 y 5 de la Ley 16/2007, de 4 de julio. El precepto disponía que:

A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a aquéllos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.



nueva liquidación, «sin perjuicio de que en función de la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación que se practique se dicte la correspondiente sanción». El tribunal descarta que se infrinja el principio *non bis in idem* en su vertiente procesal porque no cabría interpretar que la ejecución de la resolución del TEAC implicaba reabrir el mismo procedimiento sancionador. Y ello, en tanto los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa «no formarán parte del procedimiento en el que tuviere su origen el acto objeto de impugnación». Para el TS, del mismo modo que la Administración puede dictar la nueva liquidación ajustada a derecho «sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente mientras su potestad no haya prescrito», puede asimismo «dictar la nueva sanción, limitándose a adaptar su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador».

Si una nueva liquidación, que no sea fruto de una retroacción de actuaciones, puede darse si no ha prescrito el derecho de la Administración, se podrá también *ajustar* la sanción. Ajuste que presupone que no se está instruyendo un nuevo procedimiento sancionador, lo que conlleva un escenario ajeno al principio de *non bis in idem* en su vertiente procedural.

Sobre esta cuestión ha incidido la Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2022 (rec. núm. 5625/2020 –NFJ087521–). Se trata de una resolución judicial que tuvo una gran importancia porque, en su momento, supuso un cambio de criterio, al resolver la cuestión del plazo para llevar a cabo una ejecución resultante de la anulación de una liquidación por motivos de fondo. Dice esta sentencia en su FJ 9 que:

La respuesta a la cuestión de interés casacional es que en un caso como el de autos, en que la resolución económico administrativa a ejecutar consiste en la anulación, por motivos de fondo, del acuerdo de liquidación en un procedimiento inspector, para dictar nueva liquidación conforme a lo resuelto por el órgano económico administrativo, así como la anulación de sendas resoluciones sancionadoras para adecuar el importe de la sanción a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, el órgano administrativo debe notificar los correspondientes acuerdos de ejecución en el plazo de un mes previsto en el artículo 239.3 LGT, y art. 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo.

-
- c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:
- 1.º En el numerador: el patrimonio neto.
 - 2.º en el denominador: el patrimonio neto más pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.



Esta sentencia se enfrenta a una situación en la que se anula una liquidación como consecuencia de un error material en el cómputo del consumo eléctrico, que había sido tomado como uno de los parámetros para cuantificar la base imponible mediante el método de estimación indirecta. La resolución determina también la anulación de las sanciones que se habían impuesto. Dado que no se produjo, técnicamente, una retroacción de actuaciones, porque la estimación parcial fue por motivos de fondo, entiende el Supremo que, en este caso, procede responder a la nulidad de las sanciones, adecuando su importe al de la cuantía de la nueva liquidación. Lo que supone que no hay un segundo procedimiento con igual fundamento que el primero y que, por tanto, no opera el principio *non bis in idem* en su faceta procedural.

Como podemos ver, la doctrina del TS, a la hora de consolidar la aplicación del principio *non bis in idem* procedural, avanza desde los supuestos en los que se anula solo la liquidación y se afirma que no opera tal principio cuando la Administración se limita a adaptar la cuantía de la sanción al nuevo importe de la liquidación hasta los casos en los que la sanción es anulada por motivos de fondo, juntamente con la liquidación. En estas situaciones, la clave para excluir el *non bis in idem* es que no haya una auténtica retroacción de actuaciones.

Estas sentencias despejan el terreno para asentar la doctrina que va a consagrarse el TS en su Resolución de 15 de enero de 2024 que nos ocupa. La interdicción de un nuevo procedimiento sancionador desde la óptica del principio *non bis in idem* procedural se vincula a la existencia o no de retroacción de actuaciones. Cuando hay retroacción surge un escenario propicio a una duplicidad de procedimientos sancionadores, ya que será necesario tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento sancionador. Y se desvincula la retroacción y el juego del *non bis in idem* de los supuestos de mera ejecución. Solo se hablará de ejecución cuando se adopte un acto en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna y limitándose la Administración a pronunciar una nueva decisión correcta conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria.

4.3. Anulación de la liquidación y de la sanción por razones de forma, con retroacción de actuaciones

Como hemos apuntado, la jurisprudencia del Supremo propiciaba una interpretación por medio de la cual se llegaría a la conclusión de que la aplicabilidad del principio *non bis in idem* en el ámbito procedural quedaba confinada a los supuestos de nulidad con retroacción de actuaciones. Tal nulidad tendrá lugar cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados (Sentencia del TS de 9 de diciembre de 1985 –NFJ000117–)⁶. Si bien no debe tratarse de un vicio de especial gravedad, tampoco debe consistir en una mera irregularidad no invalidante⁷.

⁶ Así, la Sentencia de la AN de 24 de septiembre de 2007 (rec. núm. 447/2006 –NFJ027003–) entiende que no hay indefensión en una irregularidad en declaración de impertinencia de las pruebas.

⁷ Y es aquí donde la jurisprudencia menor ha producido una prolífica doctrina que, de forma casuística, ha ido aclarando si tal subsanación procede o no. Como muestra, la Sentencia del TSJ de Cantabria de 20 de



En estos casos, cabe la subsanación, para que se dicte un nuevo acto, «cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedural que causó su anulación» (Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2013, rec. núm. 4494/2012 –NFJ053097–). Y la retroacción, como dijimos, supone reconstruir el procedimiento, lo que plantea un escenario distinto al que se da cuando tiene lugar la ejecución de una liquidación siguiendo los criterios de una resolución económico-administrativa.

Y es precisamente esta Sentencia del TS de 15 de enero de 2024 la que se plantea si el principio *non bis in idem* procedural opera en estas situaciones. Ya no se trata de un ajuste cuantitativo de la sanción y, por tanto, no se trata de una pura ejecución. Y no puede sostenerse que las sanciones, a diferencia de las liquidaciones, den lugar siempre a una ejecución, se haya anulado la liquidación de la que la sanción trae causa por motivos de fondo o de forma. Partiendo de ello, lo primero que afirma el Alto Tribunal en esta sentencia es que su doctrina sobre ejecución de sanciones por vicios sustantivos no es extensible a los supuestos de sanciones que se anulan porque se anula una liquidación por motivos formales y no de fondo.

Y ello, aunque por regla general las resoluciones de los tribunales económico-administrativos declaran la retroacción de actuaciones exclusivamente respecto a las liquidaciones, mientras que la anulación de una sanción responde a que, previamente, se ha anulado la liquidación. Y en los casos de retroacción de actuaciones respecto a la liquidación es frecuente que la resolución económico-administrativa no incluya respecto a las sanciones ninguna indicación de cómo debe proceder la Administración. Es lo que ocurre con los hechos que preceden a la Sentencia de 15 de enero de 2024. La resolución del tribunal económico-administrativo no incorporaba criterio alguno en relación con la nueva sanción ni ordenaba, respecto a la misma, la retroacción de actuaciones. Y cuando la resolución económico-administrativa no señala el momento en el que se entiende producida la infracción del procedimiento sancionador y, por tanto, no da una pauta para la adopción de un nuevo procedimiento para sancionar, la retroacción del procedimiento sancionador no es una alternativa a tomar en consideración. Y ello, en tanto hay que entender que la anulación de una sanción que es consecuencia de la anulación de una liquidación por motivos formales agota, en sí misma, dicha nulidad.

Por tanto, a efectos de que opere el *non bis in idem* procedural, no es indiferente que la anulación de la liquidación tenga lugar por motivos formales o por razones sustantivas⁸.

octubre de 2005 (rec. núm. 327/2004 –NFJ093405–), según la cual no hay anulabilidad cuando «la omisión del trámite de audiencia debe considerarse una simple irregularidad no invalidante»; la Sentencia del TSJ de Castilla y León (sede en Burgos) de 2 de mayo de 2008 (rec. núm. 166/2007 –NFJ029891–), según la cual no hay razones para declarar la anulabilidad del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, o la Sentencia de la AN de 21 de julio de 2008 (rec. núm. 598/2006 –NFJ029798–), que no considera relevante la falta de pronunciamiento del TEAC sobre la admisión o no de determinados informes periciales. Por el contrario, sí procedería la subsanación en los casos de omisión del trámite de audiencia cuando la misma provoque indefensión (Sentencia del TSJ de Galicia de 31 de enero de 2007 [rec. núm. 8052/2004 –NFJ093404–]).

⁸ Sin que esté claro cuando una nulidad es por motivo de fondo o de forma, los defectos de forma han sido identificados por el FJ 3 de la Resolución del TEAC de 24 de noviembre (RG 1/2010 –NFJ040839–), al decir que:



No es lo mismo una adaptación de la cuantía de la sanción a la nueva liquidación que se dicte que la adopción de una nueva sanción después de una nueva liquidación consecuencia de una retroacción de actuaciones. Solo en este segundo caso operará el *non bis in idem*.

Ahora bien, teniendo en cuenta que esta regla es consecuencia de exigencias constitucionales ancladas en el artículo 25 de la Constitución, como la tipicidad, y de principios como la proporcionalidad, los supuestos en los que quepa permitir una segunda sanción deben interpretarse de modo estricto y limitarse a los de mera adaptación cuantitativa de la sanción a la nueva liquidación. Esto es, la inobservancia del *non bis in idem* debe ceñirse a supuestos en los cuales la resolución del tribunal económico-administrativo indique al órgano de gestión la necesidad de adecuar la sanción al importe de la nueva liquidación que se debe dictar. La doctrina del TS en esta nueva Sentencia de 15 de enero de 2024 entiende que todo lo que no sea un acomodo de la cuantía de la sanción a la nueva liquidación, porque la anterior fue anulada por razones sustanciales, supone imponer una nueva sanción. Y presupone que se está desplegando un nuevo procedimiento con identidad de sujeto, objeto y fundamento, «a lo que se opone el principio *no bis in idem*» (FJ 4).

5. Conclusiones

Nos hallamos ante una importante sentencia del TS que refuerza la regla según la cual no cabe un segundo pronunciamiento sancionador con identidad de sujetos, objeto y fundamento. Consecuencia de ello, el Alto Tribunal sienta la doctrina de que, en las específicas circunstancias del caso analizado, en el que se anuló un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que la sanción traía causa, la dimensión procedural del principio *non bis in idem* se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador⁹.

La naturaleza del requisito formal en abstracto como medio de exteriorizar la voluntad y, en definitiva, la sustancia del acto jurídico, se incorpora al moderno derecho administrativo identificándose principalmente con el procedimiento a través del cual se gesta la voluntad de la Administración. Junto a una primera acepción de la forma como integración de la voluntad administrativa, una segunda hace referencia a la exteriorización documental de la misma; por ello en ocasiones se distingue entre la forma en que se integra o produce la voluntad administrativa (procedimiento) y la forma en que dicha voluntad se declara o manifiesta (documento escrito en que se plasma el acto administrativo).

Vid. Falcón y Tella (2011, p. 4).

⁹ Rodríguez Márquez (2022), después de defender la naturaleza sancionadora de ciertos supuestos de responsabilidad, citando para ello la Sentencia del TS de 6 de julio de 2015 (rec. de cas. unif. doc. 3418/2013 –NFJ059217–), señala que:

Aclarado lo anterior, debemos preguntarnos cuáles son las consecuencias de esta naturaleza sancionadora que acabamos de concluir. A nuestro juicio, hay una muy evidente, que es la aplicación a esta clase especial de responsables, de las garantías propias del procedimiento sancionador.



No es la primera vez que la jurisprudencia se pronuncia en el sentido de que la regla de *non bis in idem* en su vertiente procedural excluye un segundo pronunciamiento en casos de subsanación de defectos de forma. Así, para los casos de anulación por falta de motivación, se entendió que el *non bis in idem* impedía iniciar un nuevo procedimiento sancionador. Es el caso, por ejemplo, de la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 30 de marzo de 2012 (rec. núm. 855/2010 –NFJ058267–). En esta resolución se abordaba el supuesto de la anulación de una sanción impuesta por la comisión de una infracción leve del artículo 191.2 de la LGT, en tanto el acuerdo sancionador no motivaba adecuadamente el elemento subjetivo de la culpabilidad. La resolución anulatoria señalaba que se determinaba la anulación «sin perjuicio de la práctica de nueva resolución sancionadora, con todas las garantías legales». Pero el tribunal entendió, en el FJ 3 de esta sentencia, que la resolución anulatoria de la sanción «no ha apreciado defecto formal alguno que hubiese ocasionado indefensión al recurrente, y por ello no acuerda la retroacción al momento de producirse el defecto formal». Esto es, se aprecia que no hay una retroacción de actuaciones, lo que no es óbice para que el órgano judicial disponga que no cabe un segundo procedimiento sancionador porque la anulación fue por falta de motivación «como elemento subjetivo de la infracción». Para esta sentencia:

Los principios de seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 de la Constitución, y de congruencia e irrevocabilidad de las resoluciones de los órganos económico administrativos impiden una nueva resolución, a manera de segunda oportunidad, para integrar la falta de motivación del elemento de culpabilidad.

Se rechaza la concurrencia de un segundo procedimiento, en tanto la motivación es el entorno en el que se debe llevar a cabo una valoración de la existencia de culpabilidad. Y, si después se dicta otra sanción, aunque sea para subsanar la falta de motivación, se estaría llevando a cabo una nueva valoración de la culpabilidad, lo que contraviene el *non bis in idem*. Por tanto, el TSJ de Asturias afirma en el citado FJ 3 que:

Se ha de concluir que la Administración en materia sancionadora no puede retrotraer actuaciones para cumplimentar o intentas subsanar un vicio de carácter esencial sin un pronunciamiento acorde con dicha normativa, pues, como se viene reiterando, el administrado tiene derecho a no soportar dos procedimientos por el mismo hecho, lo que lleva a la estimación del recurso.

Frente a pronunciamientos de tribunales inferiores como el mencionado, el TS lleva a cabo una interpretación más extensa de la operatividad del *non bis in idem* cuando una liquidación

En particular, nos queremos referir ahora a la aplicación del principio de *non bis in idem* en su vertiente procedural, impidiendo la exigencia de las sanciones –y con ello, de la responsabilidad– si se ha producido una caducidad previa. Y ello porque no resulta poco habitual, al menos en mi experiencia profesional, que se produzcan caducidades en los procedimientos de declaración de responsabilidad, habida cuenta de su creciente número y mayor complejidad.



haya sido anulada por defectos de forma¹⁰. Se proclama que la prohibición de una nueva sanción por imperativo de este principio se dará cuando concurra retroacción de actuaciones sin que se haya realizado ninguna valoración por parte del tribunal económico-administrativo sobre la sanción. Lo que lleva al propio TS a efectuar un curioso llamado a los tribunales económico-administrativos diciendo en su FJ 4 que «una especial dedicación argumental sobre las consecuencias que, en el plano sancionador, proyecta la nulidad de la liquidación, debería ocupar una posición preeminentes en cualquier resolución de los órganos económico-administrativos».

Decimos «curioso» en tanto, en los casos en los que el tribunal económico-administrativo anula una liquidación, la preferencia lógica de las materias formales impide entrar en el fondo del asunto y hacer consideraciones que vayan más allá de las relativas a los motivos procedimentales que abocaron a la anulación. Así lo ha puesto de manifiesto el TEAC, por ejemplo, en la Resolución de 29 de junio de 2010 (RG 229/2009 –NFJ038869–), en cuyo FJ 7 dice que, cuando concurre un vicio formal, «el órgano de reclamación acuerda la retroacción con el fin de precisar la actuación administrativa conservada sin entrar a analizar el fondo del asunto». Y en Resolución de 12 de diciembre de 2023 (RG 7616/2021 –NFJ091590–) dice que es:

doctrina de este Tribunal Central que cuando un órgano económico-administrativo aprecia en el acto impugnado un defecto formal invalidante del acto y anula el acto por dicho motivo ordenando la retroacción de actuaciones al momento de comisión de dicho defecto, debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

Por tanto, la sentencia concreta la dimensión real del *non bis in idem* procedural cuando entiende que el mismo va ligado a anulaciones de sanciones que son consecuencia de que previamente se ha anulado una liquidación por defectos de forma con retroacción de actuaciones. Si la resolución no especifica las consecuencias que, en el plano sancionador, proyecta la nulidad de la liquidación, el principio *non bis in idem* procedural operará plenamente. Será lo que corresponda en tanto el tribunal económico-administrativo no puede pronunciarse sobre ninguna cuestión de la liquidación ni tampoco de la sanción.

En consecuencia, lo que se dice es que no cabe dictar una segunda sanción en supuestos de anulación por defectos de forma con retroacción de actuaciones cuando la resolución

¹⁰ Partimos para ello del presupuesto de que, como ha señalado el TS, el requisito de la motivación como un elemento meramente formal es una causa que posibilita la retroacción de las actuaciones (Sentencias del TS de 24 de mayo de 2010, rec. de cas. núm. 35/2009 [NFJ039264]; 19 de septiembre de 2008, rec. de cas. núm. 533/2004 [NFJ034847], y 22 de septiembre de 2008, res. de cas. núm. 1/2004 [NFJ030790], entre otras. *Vid.* al respecto Ruiz Garijo (2015, p. 220).



económico-administrativa no haya dispuesto nada respecto a la sanción. Pero, a nuestro juicio, no cabe legitimar una interpretación *a contrario sensu*. Una interpretación según la cual puede dictarse una segunda resolución sancionadora, sin condicionante alguno, cuando la anulación de la liquidación y de la sanción tengan lugar por motivos sustanciales y no formales. Esto es, no cabría concluir que en este caso nunca opera el *non bis in idem*.

Y ello, en tanto la doctrina del TS que exime de la aplicación del *non bis in idem* procedural se circumscribe a supuestos en los que la nueva sanción pretende una adaptación de la misma a la cuantía derivada de la nueva liquidación. Esto es, no es predictable de todos los supuestos en los que se anula la liquidación o la sanción por motivos materiales. No conviene olvidar que una resolución económico-administrativa, que determine una anulación de una liquidación y una sanción por motivos de fondo, expresará y fundamentará el ilícito que comporta la nulidad declarada, señalando los criterios para su ejecución. Pero todo ello sin olvidar que, para tal ejecución, es competente la Administración gestora, para lo que dispone de sus potestades legales, sin necesitar que los tribunales económicos-administrativos:

la habiliten o le prejuzguen sobre su actuación futura, pues le corresponde a ésta de forma ínsita en base al principio de autotutela y a su exclusiva competencia para producir y ejecutar los actos administrativos en cumplimiento de sus fines (Falcón y Tella, 2011, p. 4).

Y cuando, para ello, la Administración acuda a su potestad sancionadora, el principio *non bis in idem* en su versión procedural tendrá toda su vigencia para embrigar las facultades sancionadoras y limitar la posibilidad de incoar un nuevo procedimiento sancionador existiendo identidad de objeto, sujeto y fundamento respecto a otro procedimiento anterior. Sin que esta vigencia del principio pueda excluirse de modo genérico por el simple hecho de que la liquidación y la sanción hayan sido anuladas por motivos sustanciales y no de forma.

Referencias bibliográficas

Aparicio Pérez, J., Baena Aguilar, A., García de la Mora, L. y Martínez Lago, M. Á. (1991). *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*. Lex Nova.

Aragoneses Beltrán, E. (1995). *La reforma de la Ley general tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*. Cedecs.

Bosch Cholbi, J. L. (2011). Matización a la posibilidad de ordenar jurídicamente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria. *Tribuna Fiscal*, 250-251.

Delgado Pacheco, A. y Cudero, J. (7 de mayo de 2024). Cuál es la lógica procesal del



llamado doble tiro en el ámbito tributario. *Blog Tributario Garrigues*. <https://blog-tributario.garrigues.com/procedimiento/cual-es-la-logica-procesal-del-llamado-doble-tiro-en-el-ambito-tributario>

Falcón y Tella, R. (2011). La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo. STS 7 abril 2011. *Quincena Fiscal*, 15-16.

García Díez, C. (2014). Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 379, 83-140. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2014.6261>

Nicolau Reig, N. (2011). La retroacción de actuaciones por parte de los tribunales económico-administrativos: potestades y límites. *Aranzadi Doctrinal*, 5.

Puerta Arrué, A. (2012). La retroacción de actuaciones inspectoras en las resolucio-

nes económico-administrativas o judiciales a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo. Artículo 150.5 de la Ley general tributaria. *Hacienda Canaria*, 37.

Rodríguez Márquez, J. (11 de enero de 2022). La naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad vinculados a la participación en un ilícito. *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-naturaleza-sancionadora-de-los-supuestos-de-responsabilidad-vinculados-a-la-participacion-en-un-ilicito-consecuencias>

Ruiz Garijo, M. (2015). Defectos de motivación y retroacción de las actuaciones ordenada por los tribunales económico-administrativos. (Análisis de la RTEAC de 12 de marzo de 2015, RG 4203/2014). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 386, 215-220. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/5015>

César García Novoa. Licenciado y doctor en Derecho. Premio Extraordinario de Licenciatura. Diplomado en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela. Catedrático de la Universidad de Santiago de Compostela desde 2001. Consejero académico de Cremades & Calvo Sotelo. Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario desde el 18 de febrero de 2010 hasta el 30 de junio de 2013. Participante en congresos internacionales y cursos (CIDTI de la Universidad Austral de Buenos Aires, Summer Tax Course de la Universidad de Harvard, Curso de Derecho Tributario del ICDT en Colombia y numerosas maestrías en diversos países). Director del Curso de Perfeccionamiento en Fiscalidad Internacional en la Universidad de Santiago. Miembro honorífico de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Academia de Jurisprudencia de Venezuela, Academia Tributaria das Américas, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios e Instituto Peruano de Derecho Tributario. Miembro del Consejo de Redacción de la revista *Nueva Fiscalidad* (España), *Revista Argentina de Derecho Tributario* (Argentina) y de la *Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Información Fiscal, Nuevo Fiscalidad y Revista Tributaria de las Américas*. Cofundador del blog tributario *Taxlandia*. Miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero y de IFA, de la Asociación Española de Profesores de Derecho Financiero y de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Investigador principal del Grupo de Investigación de la Universidad de Santiago de Compostela Red Empresa y Administración y del grupo de investigación de referencia competitiva que es uno de los de mayor producción científica en ciencias sociales y jurídicas de Galicia. <https://orcid.org/0000-0002-9446-4468>. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=267604>. <https://scholar.google.com/citations?hl=en&user=oCqsR7sAAAAJ>



La pretendida gratuidad del procedimiento económico-administrativo: especial referencia al régimen jurídico de las costas en el mencionado procedimiento

Joaquín Álvarez Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Zaragoza (España)

alvarezm@unizar.es | <https://orcid.org/0000-0002-2887-4821>

Extracto

Si bien la normativa tributaria proclama, en un primer instante, la gratuidad del procedimiento económico-administrativo, la realidad demuestra que existen serias dudas de la certeza de dicha afirmación. En el presente trabajo se examinan, desde una perspectiva jurídica, los diferentes costes que pueden llegar a asumir quienes, en defensa de sus derechos e intereses legítimos, acuden a la vía económico-administrativa, prestando una especial atención, a estos efectos, al régimen jurídico por el que se rigen las costas del mencionado procedimiento.

Palabras clave: gratuidad del procedimiento económico-administrativo; costas del procedimiento.

Recibido: 27-05-2024 / Aceptado: 02-07-2024 / Publicado: 03-09-2024

Cómo citar: Álvarez Martínez, J. (2024). La pretendida gratuidad del procedimiento económico-administrativo: especial referencia al régimen jurídico de las costas en el mencionado procedimiento. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 497-498, 27-62. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22333>



The supposed gratuity of the economic-administrative procedure: special reference to the legal regime of costs in the aforementioned procedure

Joaquín Álvarez Martínez

Abstract

Although the tax regulations proclaim, at first, the gratuity economic-administrative procedure, reality shows that there are serious doubts about the certainty of this statement. This paper examines, from a legal perspective, the different costs that may be incurred by those who, in defense of their rights and legitimate interests, resort to the economic-administrative procedure, paying special attention, to these effects, to the legal regime governing the costs of the aforementioned procedure.

Keywords: gratuity of economic-administrative procedure; costs of the procedure.

Received: 27-05-2024 / Accepted: 02-07-2024 / Published: 03-09-2024

Citation: Álvarez Martínez, J. (2024). La pretendida gratuidad del procedimiento económico-administrativo: especial referencia al régimen jurídico de las costas en el mencionado procedimiento. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 497-498, 27-62. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22333>



Sumario

1. Introducción: acerca de la elevada litigiosidad en materia tributaria y la pervivencia de la vía económico-administrativa
2. La supuesta gratuidad del procedimiento económico-administrativo: acerca de los costes y las costas del mismo
 - 2.1. La intervención de profesionales tributarios: asesores y/o abogados en ejercicio
 - 2.2. Los gastos de la prueba en vía económico-administrativa
 - 2.3. Los costes asociados a la suspensión de la ejecución del acto impugnado: intereses de demora y coste de las garantías
 - 2.4. Las costas, *stricto sensu*, del procedimiento económico-administrativo: antecedentes y situación normativa actual
3. Examen específico del régimen jurídico de las costas del procedimiento económico-administrativo
 - 3.1. Presupuestos para su imposición
 - 3.1.1. La interposición de una reclamación o de un recurso económico-administrativos y la desestimación íntegra o la declaración de inadmisibilidad de los mismos
 - 3.1.2. La apreciación, por parte del tribunal económico-administrativo, de la concurrencia de temeridad o mala fe
 - 3.2. Sujetos que deben satisfacerlas
 - 3.3. La cuantificación de las costas
 - 3.4. La imposición de la condena en costas del procedimiento económico-administrativo y su impugnación. La exigencia de las mismas
4. Una última cuestión: la posible exigibilidad de los costes derivados del procedimiento económico-administrativo a la Administración

Referencias bibliográficas

Nota: La presente publicación forma parte del Proyecto de I+D+i PID2021-126795NB-100, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ y «FEDER Una manera de hacer Europa».



1. Introducción: acerca de la elevada litigiosidad en materia tributaria y la pervivencia de la vía económico-administrativa

Como acertadamente viene señalándose, desde hace ya tiempo, en la esfera doctrinal, hablar de la elevada litigiosidad existente en la esfera jurídico-tributaria constituye un lugar común (Lago Montero, 2007, p. 511), siendo no pocos los estudios e informes que se han ocupado de analizar, en profundidad, la cuestión ahora mencionada¹, y ello no solo con el objetivo de examinar las diversas causas determinantes de aquella, sino también con el de proponer las posibles soluciones que puedan poner fin a la misma o, cuando menos, mitigarla en lo posible².

En este sentido, y a la hora de concretar las referidas causas, se ha venido poniendo el acento en un doble orden de circunstancias: de una parte, y desde el plano normativo, en la indudable complejidad de la regulación tributaria –siempre trufada de excepciones a la regla general y abonada a la existencia de no pocos regímenes especiales–, así como en su carácter inestable y cambiante, y el uso, en el seno de aquella, de conceptos jurídicos indeterminados o el empleo, en su elaboración, de una deficiente técnica jurídica, que no hace sino dificultar su –de por sí– difícil interpretación; y, de otra, y ya desde la esfera aplicativa, en el proceder de los órganos de la Administración del mismo nombre, los cuales confunden, en no pocas ocasiones, los intereses generales a los que, por designio constitucional, deben servir con objetividad con la obtención de la mayor recaudación posible (Lago Montero, 2007, pp. 514-517).

Atendiendo a lo anterior, no es extraño que entre la referida Administración y los diversos obligados tributarios prenda, con habitualidad, la mecha del conflicto, dando lugar, con ello,

¹ A la cual se refirió ya el informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley general tributaria (primera versión) (2001, pp. 215 y ss.) y en cuyas páginas se reflejaba una evidente preocupación por el ingente número de asuntos planteados, todos los años, ante los tribunales económico-administrativos, así como por el relativo a las reclamaciones de esta naturaleza pendientes de resolución. Por su parte, la *Memoria 2022* de los tribunales económico-administrativos (Tribunal Económico-Administrativo Central, 2023, p. 24) señala que el promedio de las reclamaciones presentadas ante los referidos Tribunales a lo largo del periodo 2018-2022 fue de 202.735.

² Debiendo destacarse, entre los referidos estudios, el dirigido por Lago Montero (2018), así como el elaborado por la Fundación Impuestos y Competitividad (2023).



a un aluvión de reclamaciones en la vía económico-administrativa que no siempre son resueltas en un plazo razonable y que, en no pocos casos, podrían haberse evitado mediante mecanismos alternativos de resolución de controversias como la conciliación, la mediación o el arbitraje; instrumentos estos cuya utilización, pese a que ha venido siendo reclamada, de modo reiterado, desde diversas instancias³, no ha sido –a diferencia de otros países de nuestro entorno⁴– objeto de la debida atención por parte del legislador patrio.

Así, como es de sobra conocido, en la actualidad se sigue optando por el mantenimiento de la vía económico-administrativa –de larga tradición en nuestra historia– como propia y específica para dar respuesta, en un primer instante, a los conflictos surgidos entre la Administración tributaria y los particulares⁵, y ello, además, configurando aquella, salvo en muy contadas excepciones y en contra de la opinión de quienes han venido sugiriendo su eliminación o, cuando menos, su conversión en facultativa⁶, como paso previo obligatorio –y presupuesto procesal– para el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa⁷.

De ahí que, precisamente por ello, sea importante examinar la cuestión relativa a la supuesta gratuidad del referido procedimiento, poniendo un especial acento, a estos concretos efectos, en el régimen jurídico aplicable a las costas del mismo, las cuales, como veremos con detalle más adelante, han venido a ser reguladas, por vez primera en la historia de nuestra normativa tributaria, por la LGT de 2003 y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba

³ En esta línea vino a pronunciarse el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria, 2022), el cual, tras calificar de prioridad la reducción de la litigiosidad tributaria (p. 199), recalcó la necesidad de avanzar, a tales efectos, en el uso de los mecanismos a los que se hace alusión en el texto (p. 208). Por su parte, en este mismo sentido se han manifestado diversas entidades como la Asociación Española de Asesores Fiscales, la Sección de Derecho Tributario del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid o la Fundación Impuestos y Competitividad.

⁴ Como es el caso de Portugal, habiendo sido la Ley número 3-B/2010, de 28 de abril, por la que se aprobó el presupuesto del Estado de la República Portuguesa para el año 2010, la que procedió a autorizar al Gobierno portugués la posibilidad de implantar el arbitraje como sistema alternativo de resolución de conflictos tributarios, la cual vino a hacerse realidad a través del Decreto-Ley número 10/2011, de 20 de enero.

⁵ Sobre el origen y evolución normativa de dicha vía hasta finales del pasado siglo nos remitimos, con carácter general, a los acertados resúmenes cronológicos efectuados por Checa González (1997, pp. 185-186) y Guaita Gimeno (1999, pp. 105-107).

⁶ Entre los cuales cabe citar, sin ánimo alguno de exhaustividad, a Checa González (1997, p. 195), García de Enterría (1988, p. 339) y Martín Queralt (1993, pp. 43 y 44). Críticos también con esta vía se han mostrado Iglesias Caridad (2018, p. 92), Lago Montero (2007, pp. 532-533) y Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, p. 124).

⁷ Configuración que vino ya a quedar plasmada en los trabajos preliminares a la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT de 2003). Así sucedió en el ya mencionado informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley general tributaria (primera versión) (2001, p. 220), el cual no procedió a cuestionar la pervivencia de la vía económico-administrativa ni su carácter obligatorio, o en el informe de la Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley general tributaria (2003, pp. 90-91), donde vino a reconocerse que la finalización de dicha vía quedaba supeditada a la interposición de la reclamación de idéntico nombre.



el Reglamento general de desarrollo de la citada ley en materia de revisión en vía administrativa (RRVA de 2005), regulación esta que, en opinión de algunos autores, persigue como objetivo, precisamente, la reducción de la litigiosidad fiscal a la que nos hemos referido con anterioridad⁸.

2. La supuesta gratuidad del procedimiento económico-administrativo: acerca de los costes y las costas del mismo

Procediendo en el sentido anteriormente indicado, debe señalarse que la mención a la gratuidad del procedimiento económico-administrativo apareció ya expresamente recogida en los artículos 18 del Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articulaba la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre el procedimiento económico-administrativo (TAPEA de 1980), y 53 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, regulador del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (RPREA de 1981)⁹, siendo el artículo 234.5 de la LGT de 2003 el precepto que, en la actualidad, viene a proclamar la condición de gratuito del referido procedimiento.

Atendiendo a la referida proclamación, y a la vista de la inicial rotundidad de la misma, no es extraño que un amplio sector de nuestra doctrina haya venido admitiendo, tradicionalmente, la –cuando menos, en un principio– mencionada gratuidad como nota característica del procedimiento económico-administrativo en su conjunto¹⁰. No obstante lo anterior, somos de la opinión de que dicha afirmación –que, a nuestro modo de ver, podía ser puesta ya en tela de juicio en épocas precedentes¹¹– no responde a la realidad en el instante actual.

⁸ En este sentido se han pronunciado De Diego Ruiz *et al.* (2005, p. 207), García Novoa (2015, p. 51), Gómez-Mourelo Castelo (2004, p. 935), Martín Díaz (2006, p. 297), Parrondo Aymerich (2008, p. 97) y Ruiz Toledano (2007, p. 595). Para Martín Díaz, la propia gratuidad del procedimiento al que venimos haciendo alusión «constituye un incentivo a la interposición de las reclamaciones, con independencia de las posibilidades de prosperar de las pretensiones ejercitadas». Favorable también a la imposición de costas como remedio para reducir la litigiosidad mencionada en el texto se muestra Lago Montero (2007, p. 159).

⁹ Preceptos ambos que únicamente excepcionaban de dicha gratuidad el reintegro de los escritos y los recursos que presentasen los reclamantes o interesados, el cual debía producirse de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, previsión esta que, como ha señalado Ruiz Toledano (2007, p. 594), vino a quedar desfasada como consecuencia de la supresión, en el año 1986, del gravamen de documentos judiciales y administrativos en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados previsto en el Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre.

¹⁰ Pudiendo citarse, en este sentido, entre otros, a González Pérez y Toledo Jáudenes (1983, p. 569), Guaita Gimeno (1999, p. 276), Martín Díaz (2006, p. 297), Mourenza Díaz (2007, p. 704), Ruiz Toledano (2007, p. 594) y Sánchez González (1978, p. 138; 1983, p. 112).

¹¹ De ello dejaron constancia, hace más de medio siglo, González Pérez y Toledo Jáudenes (1983, pp. 569-570) y Sánchez González (1978, pp. 138-139), quienes, si bien vinieron a asumir inicialmente la referida gratuidad, terminaron por reconocer la existencia de ciertos gastos que podían encarecer la utilización



En este sentido, resulta incuestionable que la interposición de una reclamación o un recurso económico-administrativos puede llegar a comportar, para el interesado en los mismos, un conjunto de gastos cuyo importe económico no resulta en modo alguno desdeñable, pudiendo derivarse aquellos de diversos conceptos, entre los cuales se encuentran los concernientes a la posible intervención, en calidad de representantes, de profesionales de la tributación, los relativos a la hipotética aportación de determinadas pruebas, los asociados a la suspensión del acto impugnado (intereses de demora y coste de los avales) y/o, en su caso, los derivados de la imposición de las costas del respectivo procedimiento, aspectos todos ellos que, por razones obvias, merecen un examen independiente.

2.1. La intervención de profesionales tributarios: asesores y/o abogados en ejercicio

Iniciando nuestro análisis por el primero de los conceptos que aparecen indicados en el párrafo precedente, cabe comenzar recordando que la normativa patria reguladora de la vía económico-administrativa ha venido a exigir, en ciertos momentos, la intervención preceptiva de un letrado en ejercicio en un conjunto de situaciones concretas; exigencia esta que comportaba unas indudables repercusiones económicas (Sánchez González, 1978, pp. 138-139).

Así sucedió ya con la aprobación del Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre, regulador del procedimiento económico-administrativo (RPREA de 1959), cuyo artículo 41 procedió a requerir la referida intervención en dos hipótesis específicas: 1) cuando el interesado en la reclamación económico-administrativa no actuase por sí o por medio de su representante legal y el mandato no fuera el propio de administradores, gerentes o directores de sociedades; y 2) cuando se solicitara vista pública, salvo en los supuestos en que un licenciado en derecho, aunque no estuviese colegiado, actuase en defensa propia o de sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad¹².

Dicha previsión –cuya legalidad quedó en entredicho en lo relativo al primer supuesto indicado, en la medida en que el susodicho reglamento se decantaba, en las hipótesis en que el interesado actuase a través de un representante voluntario, por una representación

de la reclamación económico-administrativa, como los referentes a la intervención de un letrado en ejercicio y/o experto en derecho fiscal o los relativos a las pruebas realizadas a solicitud del interesado. Y en idéntico sentido vino a pronunciarse, algunos años más tarde, Guaita Gimeno (1999, p. 276).

¹² Acerca de dicha previsión –introducida como respuesta a una solicitud reiteradamente planteada por el Consejo General de la Abogacía acerca de dicha intervención letrada en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas (preámbulo del RPREA de 1959) y que se situaba en la línea de lo previsto en el artículo 33 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956–, pueden verse los acertados análisis efectuados, en su día, por Sánchez González (1978, pp. 123-124) y Turpin Vargas (1968, pp. 279-284 y 746-747).



profesionalizada¹³– se vio no solo reiterada, sino ampliada, a raíz de la aprobación del TAPEA de 1980 y del RPREA de 1981, puesto que ambos textos normativos (arts. 13 y 32 del texto articulado y 38 del referido reglamento) procedieron a extender también la necesidad de intervención letrada a los supuestos de interposición del recurso extraordinarios de revisión y del recurso ordinario de alzada, siempre que, en este último supuesto, el acto administrativo impugnado derivase directamente de un expediente calificado como defraudación y su cuantía excediera de dos millones de pesetas.

La normativa arriba indicada –que, entendemos, incurrió también, salvo en el caso de la vista pública, en un evidente vicio de ilegalidad¹⁴– vino a mantener su vigencia en sede de nuestro ordenamiento, incluso tras el alumbramiento de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (LRJAP y PAC)¹⁵, hasta la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, norma esta que vino a derogar, a través de su disposición derogatoria segunda, el artículo 13 del TAPEA de 1980 (y, por ende, el art. 38 del RPREA de 1981), manteniéndose únicamente

¹³ Tal ilegalidad derivaba del hecho de que el RPREA de 1959 vino a dictarse en cumplimiento de lo previsto en la disposición final tercera de la Ley de procedimiento administrativo de 1958 (LPA de 1958), la cual dispuso que dicho texto reglamentario debía ajustarse a las prescripciones de la referida norma legal, sin perjuicio de las especialidades que exigiera la peculiaridad de la materia económico-administrativa. Atendiendo a lo anterior, la ilegalidad a la que hacemos alusión resultaba manifiesta, dado que la regulación que efectuó la ley antes mencionada de la representación voluntaria (art. 24) otorgaba plena libertad al interesado a la hora de elegir un representante voluntario; materia esta que, a diferencia de la hipótesis de la vista pública, en modo alguno cabía considerar como una particularidad de la vía económico-administrativa.

¹⁴ Conclusión derivada, a nuestro juicio, del hecho de que tanto el TAPEA de 1980 como, en definitiva, el RPREA de 1981 fueron dictados en cumplimiento de lo dispuesto en la ya mencionada Ley 39/1980, la cual procedió a disponer, en su base tercera, que el mencionado procedimiento debía adaptarse, en sus diferentes instancias, a las directrices de la LPA de 1958, exigencia que no se vio cumplida en lo que ahora interesa, dado que este último texto legal no imponía, en ningún instante, la necesidad de intervención letrada ni en los supuestos de intervención mediante representante voluntario ni tampoco en los casos de interposición del recurso de alzada o del recurso extraordinario de revisión, opinión esta compartida por González Pérez y Toledo Jaudenes (1983, pp. 448-449; 1997, p. 636). Una tesis distinta cabía sostener, en cambio, en lo concerniente a la exigencia de dirección letrada en la hipótesis de la vista pública, en la medida en que ello sí constituía una especialidad de la vía económico-administrativa que ni siquiera aparecía prevista en la Ley procedimental de 1958.

¹⁵ Norma que, si bien reconoció la especialidad de la vía económico-administrativa –al prever, tanto su art. 107.4 como su disp. adic. quinta, que las reclamaciones económico-administrativas se ajustarían a los procedimientos establecidos por su legislación específica–, no vino, por ello, a subsanar el vicio de ilegalidad apuntado en la nota precedente. Por su parte, dicha ilegalidad tampoco se vio subsanada por el hecho de que la Resolución de la Presidencia del Congreso de los Diputados de 5 de junio de 1981 proclamara que el Gobierno había hecho un uso correcto de la delegación legislativa contenida en la ya aludida Ley 39/1980, y ello, como bien señalaron, en su día, García de Enterría y Fernández Rodríguez (1995, p. 254), porque la referida resolución no supuso la convalidación, en sentido estricto, del contenido del TAPEA de 1980 y, menos aún, que dicho texto articulado se hubiese convertido en ley ordinaria.



la intervención preceptiva de letrado en el caso de vista pública (art. 32 del TAPEA de 1980), supuesto este que apareció contemplado, asimismo, en el artículo 97 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (RPREA de 1996)¹⁶.

Con independencia de los antecedentes normativos a los que acabamos de hacer mención, y centrándonos ya en el panorama normativo actual, es sabido que ni la LGT de 2003 ni el RRVA de 2005 han venido a mantener la exigencia de intervención letrada a la que hemos hecho alusión en los párrafos precedentes¹⁷, habiendo desaparecido toda mención a la vista pública¹⁸ y limitándose el artículo 46.1 del referido texto legal a disponer que «Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal»¹⁹.

De esta manera, la normativa hoy vigente se inclina por la tesis de la voluntariedad a la hora de configurar la posible actuación de los obligados tributarios a través de un profesional del derecho –o, en su caso, un asesor fiscal– (Iglesias Caridad, 2018, p. 67; Ruiz Toledano, 2007, p. 594), desoyendo así las voces de quienes vinieron a justificar, en su momento, el carácter preceptivo de dicha intervención profesionalizada (Guaita Gimeno, 1999, p. 153; Sánchez González, 1978, pp. 124 y 138-139; Turpin Vargas, 1968, p. 283)²⁰, decisión que, en un principio, vendría a reforzar la idea de la gratuidad del procedimiento económico-administrativo, opinión esta que, sin embargo, no podemos compartir.

Ello se debe, en nuestra opinión, a que, en el ámbito en el que nos movemos, difícilmente puede hablarse, en rigor, de dicha voluntariedad si se atiende al hecho –ya señalado con anterioridad– de que nos encontramos ante una materia (la tributaria) cuya complejidad es

¹⁶ Dicha exigencia fue objeto de crítica por parte de González Pérez y Toledo Jáudenes (1997, p. 1178), autores estos que vinieron a calificar de «insólita» la posibilidad de celebración de la referida vista pública.

¹⁷ Solventándose con ello alguno de los problemas que dicha exigencia suscitaba, como, por ejemplo, el nombramiento de letrados de oficio en sede del procedimiento económico-administrativo.

¹⁸ A este respecto, debe recordarse que, si bien los artículos 247.1 de la LGT de 2003 y 65 del RRVA de 2005 vinieron a contemplar, en su redacción originaria, la posible celebración de una vista oral en sede del procedimiento abreviado (sin efectuar, no obstante, alusión alguna a la necesidad de asistencia letrada), dichas previsiones fueron suprimidas en la nueva redacción otorgada a dichos preceptos por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, respectivamente.

¹⁹ De este modo, la LGT de 2003 no hizo sino seguir la senda de lo previsto, a este concreto respecto y con carácter general para los interesados, en los artículos 32.1 y 85.2 de la LRJAP y PAC.

²⁰ Por su parte, González Pérez y Toledo Jáudenes (1997, pp. 448-449), si bien manifestaron su oposición a la profesionalización generalizada en los supuestos de actuación a través de representante voluntario, si la consideraron justificada en la hipótesis referente al recurso ordinario de alzada, siempre que, en este caso, el acto administrativo impugnado derivase directamente de un expediente calificado como defraudación y su cuantía excediera de dos millones de pesetas (por su relación con el delito fiscal), así como también en la relativa al recurso extraordinario de revisión.



indiscutible²¹, y cuyo conocimiento, entre el común de la población, es muy limitado –por no decir inexistente–, circunstancia esta que determina que, a la hora de impugnar un acto de dicha naturaleza, deba recurrirse, de facto y de manera imprescindible, al auxilio prestado por los profesionales del ámbito de la fiscalidad²², convirtiéndose así lo que el texto de la ley configura como voluntario en una necesidad incuestionable, realidad que –creemos– no necesita de una mayor demostración y que, consecuentemente, viene a poner en tela de juicio la nota de la gratuidad a la que hacíamos mención en el párrafo precedente.

2.2. Los gastos de la prueba en vía económico-administrativa

Pasando ya al segundo de los conceptos indicados en su momento –los gastos derivados de la prueba en sede económico-administrativa–, debemos comenzar señalando que, al igual que sucedía en el supuesto precedente, también el ordenamiento jurídico patrio ha venido a dar cabida, tradicionalmente, a diversas previsiones concernientes a la prueba llevada a término en dicha esfera de cuya aplicación se derivaban, para los particulares que recurriesen a la vía del mismo nombre, unas indudables consecuencias económicas (Sánchez González, 1978, p. 139).

En esta línea, ya el RPREA de 1959, al regular esta cuestión en su artículo 101, procedió a señalar –en línea con lo preceptuado en el art. 90 de la LPA de 1958– que en aquellos supuestos en que, a petición del interesado, debieran practicarse pruebas cuya realización implicase gastos, el órgano competente del respectivo tribunal económico-administrativo²³ podía exigir el anticipo de los mismos en la forma en que se garantizase la fiscalización por parte de la Intervención del Estado y a reserva de la liquidación definitiva de aquellos una vez practicadas las respectivas pruebas, estableciendo, asimismo, el artículo 100 del referido texto reglamentario que, para la práctica de todo tipo de pruebas, los interesados podían designar un técnico que les asistiera, disposición esta última pensada, en lo fundamental, en relación con la prueba pericial (Turpin Vargas, 1968, p. 740).

Dichas disposiciones volvieron a verse plasmadas, en iguales o muy semejantes términos, tras la aprobación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria (LGT

²¹ Siendo buena muestra de ello el importante incremento que está teniendo, en los últimos tiempos, la contratación de seguros para la cobertura de posibles contingencias fiscales.

²² Circunstancia esta que no solo ha sido puesta de relieve en la esfera doctrinal (por todos, Iglesias Caridad, 2018, p. 67; Sánchez González, 1978, pp. 138-139), sino también en el ámbito jurisdiccional (Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008, 14 de julio de 2008 y 4 de abril de 1997, y del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de enero de 2002).

²³ El cual aparecía constituido, según indicó Turpin Vargas (1968, p. 739), por el vocal-jefe de sección del Tribunal Económico-Administrativo Central y por los secretarios-ponentes de los entonces tribunales económico-administrativos provinciales.



de 1963)²⁴, en los artículos 98 y 99 del RPREA de 1981 y 95 del RPREA de 1996, reglamento este último cuyo artículo 94.2 reconoció a los interesados la posibilidad de aportar todo tipo de documentos que pudieran convenir a su derecho, entre ellos, los dictámenes técnicos. A la vista de ello, es evidente que, en aquel instante, dichos interesados debían hacer frente, en concepto de gastos probatorios, no solo a los honorarios correspondientes a los diversos profesionales (peritos) a cuyos servicios hubieran recurrido, así como al coste de cualesquiera pruebas que hubiesen podido aportar (González Pérez y Toledo Jáudenes, 1997, p. 1172), sino también al derivado de aquellas otras que fueran practicadas a su instancia y que no debiera soportar la Administración, gasto este respecto del cual volvió a contemplarse la posibilidad de exigir su anticipo a reserva de la liquidación definitiva que se realizase con posterioridad (art. 95.2 del RPREA de 1996)²⁵.

Siendo esto así, y ciñéndonos ya al régimen normativo hoy vigente, es cierto, como se ha señalado, que ni la LGT de 2003 ni el RRVA de 2005 han venido a mantener la exigencia prevista, en relación con el punto ahora examinado, en el antiguo artículo 95.2 del RPREA de 1996 (Mourenza Díaz, 2007, p. 704). Ahora bien, ello no excluye, en modo alguno, que siga manteniéndose vigente la posibilidad de que el recurrente o reclamante aporte, en vía económico-administrativa, las pruebas que considere oportunas en defensa de su derecho, entre ellas las de carácter pericial (arts. 214.1 y 236.1 de la LGT de 2003)²⁶, cuya práctica, en dicho ámbito, no resulta inusual –dictamen de tal naturaleza– (Guaita Gimeno, 1999, p. 274), y cuya oportuna satisfacción deberá correr, lógicamente, a cargo de aquellos (Iglesias Caridad, 2018, pp. 79 y 103-104; Pérez Torres, 2013, p. 1897), al igual que la de cualquier otra que, aportada por los mismos, comporte un coste económico, circunstancia esta que, a nuestro juicio, aleja también al procedimiento económico-administrativo de la idea de su gratuidad.

2.3. Los costes asociados a la suspensión de la ejecución del acto impugnado: intereses de demora y coste de las garantías

Centrándonos ya en el análisis del tercero de los conceptos a los que hicimos referencia en su momento, es sabido que la suspensión del acto impugnado en vía económico-

²⁴ Cuyo artículo 168.1 vino a contemplar la posibilidad de que los interesados pudieran solicitar al correspondiente tribunal económico-administrativo la práctica de todas aquellas pruebas que se estimasen pertinentes para la decisión del asunto.

²⁵ De este modo, el precepto citado en el texto no vino sino a reiterar lo previsto en el artículo 81.3 de la LRJAP y PAC. A este respecto, González Pérez y Toledo Jáudenes (1997, p. 1173) vinieron a incluir entre los gastos que no debía soportar la Administración los honorarios devengados por los servicios prestados por las personas que no estuviesen vinculadas a la misma (por ejemplo, un arquitecto designado por su colegio profesional que hubiese actuado como perito).

²⁶ Pruebas periciales que deberán ser realizadas mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue, el cual extenderá el acta correspondiente.



administrativa puede comportar que el obligado tributario que haya interpuesto la respectiva reclamación o recurso debeat hacer frente a determinados costes económicos en los casos en que este o aquella se vean desestimados, siendo buen ejemplo de ello los intereses de demora, al disponer el artículo 26.2 de la LGT de 2003, a este respecto, que los mismos serán exigibles:

- c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

No obstante, entendemos que la posible exigencia a los reclamantes de tales intereses, en la hipótesis expuesta en el párrafo precedente, no puede ser considerada, en puridad, como un coste más del procedimiento económico-administrativo, al no ser los mismos consecuencia de la existencia de la vía económico-administrativa, sino, más bien, de la aplicación de la regla general de la ejecución de los actos administrativos (Gómez-Mourelo Castelo, 2004, p. 935), conclusión esta que, en nuestra opinión, resulta también aplicable al coste –no menos importante en cuanto a su cuantía económica– de las garantías que, salvo excepciones, deben ser aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado²⁷.

2.4. Las costas, *stricto sensu*, del procedimiento económico-administrativo: antecedentes y situación normativa actual

Procediendo ya al examen del último de los conceptos indicados en su momento –esto es, las costas del procedimiento económico-administrativo en sentido estricto–, debemos comenzar recordando, nuevamente, que el legislador patrio no ha venido a preocuparse, hasta fechas relativamente recientes, de implementar el reconocimiento normativo de aquellas, así como la posible exigencia de las mismas, hecho este que vino a erigirse, en una época precedente, en un argumento fundamental a la hora de justificar la tesis de la supuesta gratuitad del referido procedimiento (Sánchez González, 1978, pp. 138; 1983, p. 112).

No obstante lo anterior, conviene precisar que, pese a la tradicional ausencia de regulación de las costas, *stricto sensu*, en la esfera económico-administrativa, la normativa tributaria sí

²⁷ Una opinión contraria viene a mantener García-Moncó (2009, p. 1098-1099), quien entiende que el procedimiento citado en el texto únicamente podrá considerarse gratuito en los supuestos en que el resultado del recurso o reclamación interpuestos sea estimitorio, entrando en juego la devolución del coste del aval aportado o la devolución, con intereses de demora, de las cantidades previamente ingresadas. Es más, incluso en estos casos dicho autor duda de la referida gratuitad, al entender que, en todo caso, será necesario que el reclamante ostente una «solvencia previa», esto es, que disponga de la liquidez necesaria para hacer frente a la deuda reclamada o el respaldo patrimonial suficiente para garantizar el pago de la misma, aspecto este último que ha sido resaltado, asimismo, por Iglesias Caridad (2018, p. 110).



que se preocupó de contemplar, ya en su momento, la posibilidad de proceder a sancionar la conducta del reclamante temerario o de mala fe.

Un ejemplo de ello lo constituyó el RPREA de 1959, cuyo artículo 135.1 previó, para los casos de desestimación de la totalidad de las pretensiones del reclamante en segunda instancia y en los que el Tribunal Económico-Administrativo Central hubiese apreciado, además, la concurrencia de temeridad o mala fe en aquel, la posible imposición, en calidad de sanción, del pago de una cantidad que no excediera del 10 % de la cuantía del asunto o, si esta última fuese inestimable, de 10.000 pesetas²⁸. Y en un sentido similar –aunque no idéntico– se pronunciaron también tanto el artículo 22.4 del TAPEA de 1980 –tras su reforma por la ya mencionada Ley 25/1995– como los artículos 81.10 del RPREA de 1981 y 74.12 del RPREA de 1996, los cuales vinieron a contemplar, para aquellas hipótesis de desestimación de la reclamación interpuesta en las que el respectivo tribunal económico-administrativo apreciase temeridad o mala fe, una sanción del 5 % del importe de la deuda tributaria objeto de dicha reclamación siempre que la misma se encontrase suspendida en su ejecución²⁹, medida esta cuya aplicación práctica tuvo lugar, por lo demás, en muy escasas ocasiones (Gómez-Mourelo Castelo, 2004, p. 935; Iglesias Caridad, 2018, p. 80; Martín Díaz, 2006, p. 299; Mourenza Díaz, 2007, p. 705; Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo, 2005, p. 123; Pérez Torres, 2013, p. 1898, nota 4; Ruiz Toledano, 2007, p. 595; Turpin Vargas, 1968, p. 939).

Frente a dichas previsiones, y como ya ha quedado indicado en líneas precedentes, la LGT de 2003 (art. 234.5) y el RRVA de 2005 (art. 51) han procedido a regular, de forma sin duda novedosa, el régimen jurídico de las costas (estrictamente consideradas) en sede económico-administrativa³⁰, disponiendo el primero de los preceptos indicados, en su párrafo inicial, que:

²⁸ Junto a ello, el artículo 137.4 de dicho reglamento estableció, asimismo, la posibilidad de imponer, en sede del recurso de revisión, una sanción que podía llegar a alcanzar hasta el duplo de la cantidad señalada en el texto siempre que aquel fuese desestimado y el Tribunal Económico-Administrativo Central apreciase que hubo temeridad o mala fe por el recurrente al promoverlo. La cuantía de ambas sanciones debía ser fijada discrecionalmente por el referido tribunal, si bien, como es obvio, dentro de los límites ya indicados (art. 135.2 del RPREA de 1959).

²⁹ Sanción que fue objeto de una dura crítica, en su día, por González Pérez y Toledo Jáudenes (1983, pp. 702 y 710), y ello –indicaron dichos autores– porque la misma resultaba insuficiente para evitar el abuso en la interposición de reclamaciones económico-administrativas realizada con el único fin de obtener la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria y demorar, así, el pago de esta última, demora que resultaba beneficiosa para el reclamante a la vista de la inflación existente en la época y la extraordinaria duración de aquellas.

³⁰ Figura esta bien distinta de las sanciones (del 10 % y del 5 %) contempladas tanto en los RPREA de 1959, 1981 y 1996 como en el TAPEA de 1980, las cuales, como ya hemos tenido ocasión de comprobar con anterioridad, no aparecían vinculadas, en modo alguno, a los auténticos costes del respectivo procedimiento económico-administrativo.



El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.

De este modo, la normativa indicada da cabida a la posibilidad de imponer las referidas costas en el ámbito arriba indicado, no debiendo confundirse aquellas, en modo alguno, con las costas procesales (De Diego Ruiz *et al.*, 2005, p. 207; Iglesias Caridad, 2018, p. 90; Mourenza Díaz, 2007, p. 705; Pérez Torres, 2013, p. 1897; Parrondo Aymerich, 2008, p. 97; Ruiz Toledano, 2007, p. 594), las cuales, como vino a poner de relieve el Tribunal Constitucional (Auto 171/1986, de 19 de febrero), constituyen:

una contraprestación por los gastos originados por el proceso [que] se dirige, por un lado, a cubrir parcialmente los gastos de funcionamiento del servicio público de la justicia específicamente ocasionados [...] y, por otro, a compensar a la contraparte del desembolso que le produce el ejercicio de sus derechos a la tutela judicial, desembolso que menoscaba o reduce el efecto de la satisfacción de sus pretensiones cuando resulta vencedora³¹.

A este respecto, resulta evidente que las costas del procedimiento económico-administrativo únicamente dan cumplimiento al primero de los mencionados objetivos (Mourenza Díaz, 2007, p. 705; Pérez Torres, 2013, p. 1897)³², al trasladarse a través de ellas, a quien debe hacer frente a las mismas, los costes asociados a la tramitación de aquel. Empero, y en lo que aquí importa, es indudable que el mero hecho de que la normativa tributaria contempla la posibilidad de su imposición permite poner en tela de juicio la idea de la gratuitad del mencionado procedimiento como característica sustancial de este último, conclusión que ha venido a ser mantenida en sede doctrinal³³ y que nos introduce ya en el análisis del régimen jurídico aplicable a las referidas costas.

³¹ Dichas costas procesales aparecen enumeradas en el artículo 241.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (LEC), precepto al cual se remite, a estos mismos efectos, el artículo 139.7 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

³² En idéntico sentido ha venido a manifestarse el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de junio de 2019, en la cual se afirma que las citadas costas deben identificarse con los gastos en los que incurran los órganos económico-administrativos derivados del procedimiento y que se relacionan inescindiblemente con el desarrollo del mismo.

³³ No siendo pocos los autores que, tras aludir a la referida gratuitad, proceden a hacer uso, de inmediato, de diversas conjunciones adversativas (no obstante, sin embargo) para referirse a la posibilidad mencionada en el texto, pudiendo consultarse, en este sentido, los trabajos de García-Moncó (2006, p. 524); Iglesias Caridad (2018, p. 79); Martín Díaz (2006, pp. 297-298); Mourenza Díaz (2007, pp. 704-705); Pérez Torres (2013, p. 1897); Ruiz Toledano (2007, p. 594) y Ruiz Toledano y Ruiz González (2014, p. 62).



3. Examen específico del régimen jurídico de las costas del procedimiento económico-administrativo

Y a la hora de proceder al análisis anteriormente indicado, estimamos que el mismo exige llevar a cabo el estudio de los siguientes aspectos: a) presupuestos necesarios para la imposición de las costas en el procedimiento económico-administrativo; b) sujetos que deben satisfacerlas; c) forma o método de cuantificación de las mismas; y, por último, d) su exigencia e impugnación.

3.1. Presupuestos para su imposición

Comenzando nuestro examen por el primero de los aspectos que acaban de ser apuntados, debe volver a recordarse que el artículo 234.5 de la LGT de 2003 dispone, a este respecto, que:

El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.

De conformidad con lo anterior, resulta obvio que la imposición de costas en el ámbito del susodicho procedimiento exige la presencia de los dos siguientes requisitos: a) de una parte, que se interponga una reclamación o recurso económico-administrativos y que los mismos resulten desestimados, o bien sean declarados inadmisibles, y b) de otra, que el tribunal económico-administrativo respectivo aprecie la concurrencia de temeridad o mala fe, presupuestos que, como se deduce de la lectura del precepto transrito en el párrafo precedente, deben tener lugar *de forma conjunta o concurrente* y que –obvio es– exigen un análisis específico y diferenciado.

3.1.1. La interposición de una reclamación o de un recurso económico-administrativos y la desestimación íntegra o la declaración de inadmisibilidad de los mismos

En lo que concierne al primero de los presupuestos anteriormente indicados y, más en concreto, a una de sus facetas –la interposición de un recurso o reclamación económico-administrativos–, es sabido que, si bien estos últimos tienen por objeto, en la inmensa mayoría de los casos, un acto de los mencionados en los artículos 227.1 a 227.3 de la LGT de 2003 –esto es, los dictados por la Administración tributaria, incluso cuando carezcan de contenido económico cuantificable–, los mismos pueden ir dirigidos, en ocasiones, contra



ciertas actuaciones u omisiones de los particulares en las materias a las que alude el artículo 227.4 del mencionado texto legal (retención, repercusión, sustitución y expedición, entrega o rectificación de facturas).

Siendo esto así, la primera duda que se suscita en el punto ahora examinado es la relativa a si la imposición de las costas del correspondiente procedimiento económico-administrativo será factible no solo en el primero de los supuestos indicados en el párrafo precedente, sino también en la hipótesis de impugnación de actuaciones (u omisiones) entre particulares; interrogante esta que ha recibido una respuesta afirmativa en sede doctrinal (Mourenza Díaz, 2007, p. 705) y a la cual nos adherimos, y ello por la sencilla razón de que la normativa hoy vigente (LGT de 2003 y RRVA de 2005) no establece ninguna distinción a este respecto, no recogiendo previsión alguna, en este punto, que permita adoptar una solución diferente en función del autor del acto impugnado³⁴.

Una vez solventado lo anterior, debe señalarse que el actual artículo 234.5 de la LGT de 2003, siguiendo la línea ya mantenida por la redacción originaria del entonces artículo 234.4 de dicho texto legal, hace mención, a este respecto, tanto a la «reclamación» como al «recurso», hecho este claramente indicativo de que la imposición de costas que venimos examinando puede tener lugar no solamente en la hipótesis de interposición de una reclamación económico-administrativa (en primera o única instancia), sino también en el conjunto de los recursos de tal naturaleza –como, por ejemplo, el de alzada ordinario, el de anulación o el recurso extraordinario de revisión–³⁵, afirmación esta que se ve ratificada por diversos argumentos.

En este sentido, y desde la perspectiva de los antecedentes normativos, porque, cuando se ha querido limitar la imposición de costas a determinados recursos, ello se ha hecho de forma expresa³⁶, cosa que en la actualidad no sucede; junto a lo anterior, y ya desde el punto de vista sistemático, porque el artículo 234 de la LGT de 2003 –precepto que se ocupa de regular las «normas generales» del procedimiento general económico-administrativo– aparece encuadrado en la sección que dicho texto legal dedica al procedimiento del mismo nombre, la cual da cabida al conjunto de las reclamaciones y recursos económico-administrativos; y, por último, porque tal conclusión aparece expresamente plasmada en el preámbulo de la ya referida Ley 34/2015 –la cual, como es sabido, vino a dotar al referido precepto de su contenido actual–, proclamándose en aquel la vinculación de las costas «a cada instancia».

³⁴ Resultando plenamente aplicable, en este caso, el conocido adagio latino *ubi lex non distinguit, nec nos distingueremus*.

³⁵ En idéntica línea se pronuncia Mourenza Díaz (2007, p. 706).

³⁶ Habiendo sucedido así en sede de los artículos 135.1 y 137.4 del RPREA de 1959, preceptos que aludían, respectivamente, al recurso (ordinario) de alzada y al recurso (extraordinario) de revisión, y en los artículos 81.10 del RPREA de 1981 y 74.12 del RPREA de 1996, los cuales hicieron uso, en exclusiva, del término «reclamación».



Así pues, y en consecuencia, debe entenderse que la referida imposición podrá realizarse, de manera independiente, en cada una de las posibles instancias (reclamaciones o recursos) económico-administrativas, pudiendo tener lugar aquella en varias de las mismas³⁷, y todo ello sin perjuicio de que, cuando se hubiera interpuesto un recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia quede supeditada a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte en dicho recurso (art. 234.5, *in fine*, de la LGT de 2003); previsión esta introducida en el referido cuerpo legal tras la reforma operada en el mismo por la mencionada Ley 34/2015 y de la que nos ocuparemos, con detalle, en un instante posterior³⁸.

Por otra parte, es sabido que la imposición de costas exige, adicionalmente, que la reclamación o recurso interpuestos sean desestimados o inadmitidos, menciones ambas que suscitan la duda de si aquella resultará posible en las hipótesis en que el procedimiento económico-administrativo concluya de alguna de las formas recogidas en el artículo 238.1 de la LGT de 2003³⁹, cuestión esta que, a nuestro juicio, debe recibir una respuesta negativa⁴⁰; ello se debe, en nuestra opinión, a que el artículo 234.5 de dicho texto legal prevé que aquellas se impondrán en la «resolución» que se dicte, término este que –entendemos– debe ser identificado con el previsto en el artículo 239 del mismo, precepto cuyo apartado tercero alude, además, a la desestimación y a la declaración de inadmisibilidad que resultan inherentes a una posible condena en costas, conceptos estos que, como es obvio, deben ser examinados por separado.

A este respecto, y en lo relativo a la inadmisibilidad, cabe indicar que la misma no apareció recogida en la redacción original de la LGT de 2003, lo que generó, en aquel instante, la duda de si resultaba factible la imposición de costas en aquellos casos en que el respectivo tribunal decretara la referida inadmisión⁴¹, interrogante esta que vino a quedar definitivamente

³⁷ Conclusión que vino a quedar ratificada tras la modificación operada en el artículo 51 del RRVA por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre. Ello se debe a que, con anterioridad a dicha reforma, el apartado cuarto de aquel contemplaba la no imposición de costas al reclamante «cuando la reclamación hubiese sido estimada en primera instancia total o parcialmente», previsión esta que, a nuestro juicio, imposibilitaba la exigencia de aquellas en un ulterior (e hipotético) recurso de alzada, limitación que, sin embargo, ha desaparecido en la actualidad, al no efectuar la nueva redacción del artículo 51.4 del citado reglamento mención alguna a este respecto.

³⁸ Concretamente, en el epígrafe 3.4 del presente trabajo, en el cual examinaremos detenidamente, entre otros aspectos, la exigencia de las costas impuestas.

³⁹ A saber, por la renuncia al derecho en que la reclamación o recurso se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de esta o por satisfacción extraprocesal.

⁴⁰ Solución esta que fue adoptada expresamente por los artículos 80.3 y 46 del Reglamento orgánico del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Madrid de 2007.

⁴¹ De ello se hizo eco Ruiz Toledano (2007, p. 595), autor este que se decantó por una respuesta afirmativa, entendiendo, asimismo, que también resultaba posible imponer las referidas costas en los casos en que tuviera lugar la desestimación de una cuestión incidental.



disipada tras la inclusión, por obra de la ya citada Ley 34/2015, de esta última circunstancia en sede del actual artículo 234.5 de aquella⁴², y cuya mención nos remite al conjunto de circunstancias que aparecen enumeradas en el artículo 239.4 de la misma⁴³.

En lo que concierne ya a la desestimación, debe señalarse que la redacción primigenia del artículo 51.4 del RRVA de 2005 vino a disponer, acerca de esta cuestión, que no se impondrían al reclamante las costas del procedimiento «cuando la reclamación hubiese sido estimada en primera instancia total o parcialmente», previsión esta que implicaba, de una parte, que la imposición de dichas costas aparecía supeditada, necesariamente, a la desestimación total de la reclamación planteada y, de otra, la imposibilidad de que el Tribunal Económico-Administrativo Central impusiera aquellas, incluso en los supuestos en que se produjera la desestimación total del recurso ordinario de alzada, cuando el respectivo tribunal económico-administrativo regional o local hubiera decretado, en primera instancia, la referida estimación total o parcial (Ruiz Toledano, 2007, pp. 595-596).

Siendo esto así, es preciso indicar que, tras la reforma operada en dicho reglamento por el ya citado Real Decreto 1073/2017, el texto del precepto mencionado en el párrafo precedente ha pasado a establecer que «No se impondrán las costas del procedimiento en el caso que las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente»⁴⁴, lo cual supone que la imposición de aquellas continúa estando condicionada, en la actualidad, a la desestimación de la totalidad de la reclamación o recurso planteados. Dicha exigencia resulta, a nuestro juicio, plenamente coherente con el segundo de los requisitos necesarios para proceder a la condena en costas –esto es, la existencia de temeridad o mala fe–, pues, como con todo acierto se ha señalado, será difícil apreciar la concurrencia de alguna de tales circunstancias en aquellas hipótesis en que, al menos, parte de las referidas pretensiones hayan sido acogidas por el respectivo tribunal económico-administrativo (García-Moncó, 2006, p. 525; Mourenza Díaz, 2007, p. 706).

⁴² Inclusión esta que vino a ser criticada por García Novoa (2015, p. 50) por entender que la misma constituye un paso atrás en dicha materia.

⁴³ Esto es: a) Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa; b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo; c) Cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama; d) Cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido; e) Cuando concurran defectos de legitimación o de representación; y f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.

⁴⁴ Previsión esta muy similar a la recogida, en su momento, en el artículo 135.1 del RPREA de 1959. Frente a ello, tanto el TAPEA de 1980 (art. 22.2) como los RPREA de 1981 (art. 81.10) y 1996 (art. 74.12) únicamente se limitaron a exigir, en este concreto punto, que se produjera la desestimación de la reclamación interpuesta.



Por otro lado, entendemos que la conclusión expuesta en el párrafo precedente resultará aplicable no solo en aquellos casos en que las pretensiones estimadas (total o parcialmente) hayan sido las esgrimidas, en un inicio, por el recurrente, sino también cuando aquellas hubiesen sido alegadas por el mismo con posterioridad por haber entendido pertinente, el tribunal económico-administrativo competente para conocer la reclamación o el recurso interpuestos, examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados (art. 59 del RRVA de 2005). Ello es obvio, dado que, en este último caso, tampoco concurrirá el requisito de la desestimación total exigido por el artículo 234.5 de la LGT para proceder a la imposición de costas.

Por último, debe señalarse que la nueva redacción del artículo 51.4 del RRVA de 2005 no efectúa ya mención alguna a la imposibilidad de que el Tribunal Económico-Administrativo Central pueda condenar a las costas del correspondiente procedimiento en aquellos supuestos en que el respectivo tribunal económico-administrativo regional o local hubiera estimado, de forma total o parcial, la reclamación interpuesta en primera instancia; regulación esta que, sin duda, resulta coherente con la circunstancia –ya señalada– de que, tras la reforma operada en la LGT de 2003 por la ya mencionada Ley 34/2015, la imposición de las referidas costas aparezca vinculada «a cada instancia».

3.1.2. La apreciación, por parte del tribunal económico-administrativo, de la concurrencia de temeridad o mala fe

Procediendo ya al análisis del segundo de los presupuestos exigidos para la imposición de las costas en el procedimiento económico-administrativo –esto es, la presencia, a juicio del respectivo tribunal económico-administrativo, de temeridad o mala fe–, debemos comenzar recordando que el mismo ha de concurrir *simultáneamente* con el examinado en el epígrafe precedente, exigencia esta que supone rechazar, en lo concerniente a aquellas, el criterio (objetivo) del vencimiento⁴⁵, el cual rige, con carácter general, en el ámbito de los procesos civil y contencioso-administrativo (García-Moncó, 2006, pp. 524-525; García Novoa, 2015, p. 51; Mourenza Díaz, 2007, p. 706).

Una vez advertido lo anterior, debe señalarse que la LGT de 2003 no procede a concretar qué debe entenderse por tales conceptos –de indudable raigambre en la esfera jurídica–, difiriendo su regulación a la esfera reglamentaria⁴⁶, habiéndose ocupado de ello el artículo 51.1 del RRVA de 2005, precepto este que, en su redacción originaria, vino disponer que:

⁴⁵ El cual, como bien indica Pedrosa Cuiñas (1994, p. 186), implica que debe abonar las costas procesales «quien pierde el juicio (y ello) aunque actúe con buena intención y la debida diligencia, (dado que) es la causa de un perjuicio objetivamente injusto que sufre la parte contraria».

⁴⁶ Habiéndose desechado, de este modo, la opción prevista en el artículo 234.4 del anteproyecto de la LGT de 2003, el cual dispuso que la delimitación de dichos conceptos –al igual que otros criterios relativos a



El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad o mala fe del reclamante a los efectos de exigirle que sufrague las costas del procedimiento cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental. En particular, podrá ser apreciada la existencia de temeridad o mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Dicha redacción se vio, no obstante, modificada con ocasión de la reforma llevada a cabo en el precepto aludido en el párrafo precedente por el ya referido Real Decreto 1073/2017, pasando a disponer el mismo, a partir de dicho instante, que:

El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental. En particular, podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Como de inmediato se comprueba, la redacción actualmente vigente, siguiendo los pasos de la originaria, continúa haciendo uso, a la hora de delimitar el presupuesto ahora examinado, de múltiples conceptos jurídicos indeterminados (De Diego Ruiz *et al.*, 2005, p. 207; Iglesias Caridad, 2018, p. 88; Martín Díaz, 2006, p. 299; Mourenza Díaz, 2007, p. 707), los cuales –obvio es– deberán ser integrados por los respectivos tribunales económico-administrativos, debiendo estos últimos ponderar, en cada caso concreto, la concurrencia (o no) de aquellos (Turpin Vargas, 1968, p. 940); tarea esta última que, por razón de esa misma indeterminación, podrá dar lugar a una importante casuística, la cual no siempre será pacífica, pudiendo generar, por ello, una cierta conflictividad jurídica (Pastor Prieto y Marín-Barriuso Fabo, 2005, p. 125)⁴⁷.

Atendiendo a lo anterior, resulta plenamente lógico que, en aquellos casos en que el respectivo tribunal económico-administrativo proceda a la imposición de costas, el mismo deberá reflejar de modo expreso, en su resolución, las circunstancias o motivos por los cuales ha apreciado la concurrencia de temeridad o mala fe (De Diego Ruiz *et al.*, 2005, p. 207; Iglesias Caridad, 2018, pp. 88-89; Ruiz Toledano, 2007, p. 595), exigencia esta reclamada desde

las costas del procedimiento económico-administrativo– se realizaría a través de orden ministerial, previsión que fue objeto de crítica por el Consejo de Estado (2003) en su informe al mencionado anteproyecto, órgano este que entendió, acertadamente, que, por la naturaleza de la materia afectada, debía ser una norma con rango de real decreto la que debía fijar dichos criterios.

⁴⁷ Lo cual no deja de resultar curioso en una medida –la imposición de costas en vía económico-administrativo– que, como ya hemos tenido ocasión de indicar en líneas precedentes, persigue precisamente, según un sector de nuestra doctrina, la disminución de la litigiosidad fiscal.



antaño⁴⁸, que apareció ya recogida en la redacción originaria del artículo 51.1, *in fine*, del RRVA de 2005⁴⁹ y que, tras la reforma operada en la LGT de 2003 por la ya citada Ley 34/2015, se encuentra plasmada, en la actualidad, en el artículo 234.5 de aquel texto legal⁵⁰, precepto este que, en este punto, no viene sino a especificar –y, a su vez, a reforzar– el deber general de motivar las resoluciones dictadas en el ámbito de los recursos y reclamaciones económico-administrativos (art. 215.1 de la LGT de 2003).

Siendo esto así, y procediendo ya al análisis de los conceptos de «temeridad» y «mala fe», debe señalarse, ante todo, que, a diferencia de lo que sucedía en la redacción primigenia del artículo 51.1 del RRVA de 2005 –en la cual aquellos aparecían equiparados, como si fueran idénticos–, dicho precepto separa e individualiza, en la actualidad, los mismos, proceder este que entendemos acertado, al tratarse, a nuestro juicio, de circunstancias distintas que podrán concurrir o no, de modo conjunto, en un mismo supuesto de hecho⁵¹ y en cuya delimitación resulta obvio que los tribunales económico-administrativos deberán tener bien presentes las numerosas aportaciones realizadas, acerca de esta cuestión, por los tribunales contencioso-administrativos⁵².

En este sentido, y en lo relativo a la temeridad, la misma concurrirá, según dispone el precepto mencionado en el párrafo precedente, «cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento», circunstancia esta última que, en nuestra opinión, debe ser identificada con el hecho de que el recurso o la reclamación sean absolutamente irrazonables y faltos de fundamento jurídico (Parrondo Aymerich, 2008, p. 99), careciendo los mismos de viabilidad *ab initio* por ser infundados⁵³, ausentes de razón y/o argumento alguno que permita hacer prosperar la respectiva pretensión (Iglesias Caridad, 2018, p. 88; Martín Díaz, 2006, p. 298; Mourenza Díaz, 2007, p. 707), manteniéndose en aquellos tesis indefendibles y en abierta contradicción con las previsiones legales o con una jurisprudencia reiterada y uniforme (Pedrosa Cuiñas, 1994, pp. 190 y 195).

⁴⁸ En esta línea se manifestó ya, a mediados del siglo pasado, Turpin Vargas (1968, p. 940).

⁴⁹ De conformidad con el cual, dichas circunstancias –en relación con la temeridad o mala fe– «deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente».

⁵⁰ En cuya virtud:

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, con mención expresa de los motivos por los que el órgano económico-administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma.

⁵¹ Una opinión distinta ha venido a sostener Iglesias Caridad (2018, pp. 86-88), quien entiende que ambos conceptos se identifican en la mayoría de los supuestos.

⁵² En idéntica línea se pronuncia Iglesias Caridad (2018, pp. 88-89).

⁵³ Supuesto este en el que, alguna autora (Martín Díaz, 2006, p. 300) incluye también los casos en que se interponga un recurso o reclamación económico-administrativos de forma clara y notoriamente extemporánea.



Por su parte, y en lo concerniente a la mala fe, esta acontecerá, según dispone el artículo 51.1 del RRVA, cuando «se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedural», situaciones estas que –se ha entendido– concurrirán en todos aquellos casos en que tengan lugar conductas que vulneren las normas éticas que deben informar el ejercicio del derecho (Mourenza Díaz, 2007, p. 707), constituyendo un ejemplo de las mismas el planteamiento de recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria, hipótesis esta en la que no resultará extraña la concurrencia adicional de la temeridad (pues, si el fin de aquellos es únicamente dilatorio, no parece lógico entender que vayan acompañados de fundamento sólido alguno) y que ya fue objeto del oportuno reproche normativo en anteriores regulaciones del procedimiento económico-administrativo⁵⁴.

3.2. Sujetos que deben satisfacerlas

Procediendo ya al examen de los sujetos concretos que, en su caso, deben hacer frente a las costas a las que venimos haciendo mención, debemos comenzar señalando que el artículo 234.4 de la LGT de 2003 vino a disponer a este respecto, en su redacción originaria, que «No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente».

De este modo, la previsión que acaba de ser transcrita identificó al «reclamante» como el sujeto al que, de cumplirse los presupuestos mencionados en aquella, debían exigirse las referidas costas, idea esta que vino a quedar ratificada a la vista del contenido que presentaron, en su redacción primigenia, los diferentes apartados del artículo 51 del RRVA de 2005, los cuales procedieron también a hacer alusión expresa, a estos mismos efectos, a la figura del reclamante. No obstante, tanto este último precepto como el mencionado en el párrafo precedente fueron objeto de sendas modificaciones normativas que afectaron al aspecto ahora examinado.

A este respecto, y en lo concerniente a la LGT de 2003, la modificación operada en la misma a través de la ya mencionada Ley 34/2015 procedió a otorgar al actual artículo 234.5 de aquel texto legal una nueva redacción, precisando, en lo que ahora importa, el ámbito subjetivo de la condena en costas y en virtud de la cual estas últimas deberán exigirse «a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe». Por su parte, y en lo que atañe al RRVA de 2005, la reforma llevada a cabo en el mismo a raíz del ya aludido Real

⁵⁴ Nos referimos, obviamente, al TAPEA de 1980 –tras su reforma por la ya aludida Ley 25/1995– (art. 22.4) y a los RPREA de 1981 (art. 81.10) y de 1996 (art. 74.12), los cuales, como ya ha sido indicado con anterioridad, vinieron a establecer una sanción del 5 % del importe de la deuda tributaria objeto de la respectiva reclamación (siempre que aquella se encontrase suspendida en su ejecución) en relación con los casos de desestimación de la misma en los que, además, el tribunal económico-administrativo apreciase la concurrencia de temeridad o mala fe.



Decreto 1073/2017 suprimió toda mención al reclamante en sede del artículo 51 de dicha norma reglamentaria, pasando a aludir únicamente, en su apartado tercero (relativo a la exigencia de las costas), al «obligado al pago» de las mismas.

En nuestra opinión, las modificaciones que acaban de ser expuestas –haciendo desaparecer la mención al «reclamante» y sustituyendo dicha expresión por las arriba indicadas– resultan acertadas, dado que estas últimas son, sin duda alguna, más correctas que aquella a la vista de la regulación normativa que se efectúa de otros aspectos relativos a las costas a las que venimos haciendo alusión.

En este sentido, resulta evidente que la referencia a la «persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe» –y, en esta misma línea, la de «obligado al pago» de las costas– se acomodan mejor a la circunstancia –ya examinada en un epígrafe precedente– de que la imposición de las mismas aparezca prevista, desde la redacción originaria de la LGT de 2003, no solo en relación con los casos de interposición de una reclamación económico-administrativa (en única o primera instancia), sino también en los relativos a los recursos de tal naturaleza⁵⁵, por lo que aquellas expresiones, al presentar un mayor alcance subjetivo, vienen a dar cabida, más correctamente, tanto a la mención a los reclamantes prevista en su momento, en lo que a este punto concierne, en dicho texto legal, como a los posibles «recurrentes» en vía económico-administrativa.

No obstante lo anterior, la utilización de la primera de las expresiones aludidas en el párrafo precedente suscita la duda de si la exigencia de las costas puede tener lugar en relación con otros sujetos distintos a los reclamantes y los recurrentes *stricto sensu* y, más en concreto, en el supuesto de que la respectiva reclamación o recurso tenga por objeto las actuaciones u omisiones en materia tributaria de los particulares a las que alude el artículo 227.4 de la LGT (retención, repercusión, expedición de facturas, etc.), a la persona contra la que se dirige la correspondiente reclamación.

Y en este sentido, esta fue, en efecto, una de las intenciones perseguidas por la reforma operada en el RRVA de 2005 por el ya aludido Real Decreto 1073/2017, norma esta en cuyo preámbulo se afirma, en relación con las costas, que:

Se modifica la redacción para contemplar el caso de reclamaciones contra actuaciones de particulares, teniendo en cuenta la posibilidad, en tal supuesto, de que sea condenado no sólo el reclamante, sino también la persona contra la que se dirige la reclamación.

Empero, estimamos que esta última posibilidad –que cabe entender razonable– no deja de presentar evidentes dificultades en cuanto a su posible cumplimiento en la práctica a la vista del tenor literal que presenta, en este punto, la normativa hoy vigente.

⁵⁵ Epígrafe 3.1.1 del presente trabajo.



Ello se debe, como ya hemos advertido con anterioridad⁵⁶, a que el ordenamiento tributario (LGT de 2003 y RRVA de 2005) supedita la imposición de las costas a las que venimos haciendo alusión, como uno de sus presupuestos básicos, a la desestimación total de las pretensiones recogidas en una reclamación o recurso económico-administrativos previamente interpuestos, o bien a la inadmisión de los mismos (Mourenza Díaz, 2007, p. 705)⁵⁷, lo cual conduce, más bien, a identificar, como posibles destinatarios de aquellas, a los respectivos reclamantes o recurrentes (García Novoa, 2015, p. 50; Menéndez Moreno, 2019). Y lo mismo cabe decir, ya en lo concerniente al segundo requisito necesario para proceder a dicha imposición, respecto a la concurrencia de la temeridad –la cual exige también la interposición de una de dichas reclamaciones o recursos con el añadido de su carencia manifiesta de fundamento– e, incluso, de la mala fe, cuyo ejemplo típico, a la vista del artículo 51.1 del referido texto reglamentario, aparece representado por los supuestos en que se hace uso de aquellos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Siendo esto así, y pese a ello, estimamos que cabe pensar en alguna situación en la que podría entenderse factible la imposición de costas al sujeto (particular) contra el que se dirige la reclamación o recurso. Así ocurriría, a nuestro entender, en las hipótesis en que aquél, una vez efectuada su personación en el respectivo procedimiento⁵⁸, plantea una cuestión incidental⁵⁹ y la misma sea desestimada en su integridad –o bien inadmitida– por el correspondiente tribunal económico-administrativo⁶⁰, apreciando este último además, en dicho planteamiento, la mala fe prevista en el artículo 51.1 del RRVA (precepto este que –adviértase– alude de manera expresa, al referirse a aquella, a la promoción de «incidentes» con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental)⁶¹.

Por lo demás, una última cuestión que se suscita en relación con el aspecto subjetivo que venimos analizando en el presente epígrafe es la referente a la posibilidad de que la Administración tributaria puede ser condenada a las costas del procedimiento económico-administrativo.

⁵⁶ Epígrafe 3.1.1 del presente trabajo.

⁵⁷ En este sentido, debe recordarse que el artículo 234.5 de la LGT de 2003 señala que «No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido [...].».

⁵⁸ La cual debe tener lugar en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la notificación realizada a tal efecto, sin que su comparecencia en un instante posterior pueda perjudicar al recurrente ni reabrir trámites o plazos concluidos con anterioridad (arts. 236.2 de la LGT de 2003 y 56 del RRVA de 2005).

⁵⁹ Para lo cual dispondrá de un plazo de 15 días a partir del siguiente a aquel en que se tenga constancia fehaciente del hecho o acto que motive dicho incidente (art. 58 del RRVA de 2005).

⁶⁰ El cual puede actuar de forma unipersonal al resolver el incidente (art. 236.6 de la LGT de 2003).

⁶¹ En esta línea, y como ya hemos indicado con anterioridad, también Ruiz Toledano (2007, p. 595) se muestra favorable a la imposición de costas en la hipótesis de la promoción de incidentes a la que aludimos en el texto.



A este respecto, debemos comenzar señalando que, como bien se ha indicado, la normativa actual no contempla, en modo alguno, la posibilidad de que las costas del mencionado procedimiento sean impuestas a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos y que dictaron el acto impugnado en sede de aquel (Iglesias Caridad, 2018, pp. 89-90; Martín Díaz, 2006, p. 298; Mourenza Díaz, 2007, p. 705; Pérez Torres, 2013, p. 1898)⁶², afirmación esta que deriva del hecho de que dicha imposición aparezca supeditada, necesariamente, al presupuesto –ya señalado– de que tenga lugar la interposición de una reclamación o de un recurso económico-administrativos y se produzca la desestimación íntegra de los mismos, o bien la declaración de su inadmisibilidad.

No obstante lo anterior, no debe olvidarse que la normativa actualmente vigente contempla la posibilidad de que ciertos órganos de la Administración tributaria puedan proceder a interponer determinados recursos en vía económico-administrativa⁶³, por lo que, en principio, cabría pensar en la hipótesis –cuando menos, teórica– de que pudieran llegar a imponerse a aquella, de verse desestimadas íntegramente sus pretensiones y concurrir la temeridad o mala fe en la misma, las costas derivadas del correspondiente recurso.

Empero, somos de la opinión de que, desde el punto de vista práctico, la posibilidad que acaba apuntarse carece de sentido, y ello porque, como en su momento examinaremos con detalle, el artículo 51.3 del RRVA de 2005 atribuye la competencia para exigir el importe de las referidas costas al delegado de economía y hacienda competente, lo que comportaría, en definitiva, que la Administración tributaria vendría a requerirse el pago de aquellas a sí misma, circunstancia esta que no parece lógica, debiendo entenderse, en consecuencia, que el pago de las susodichas costas tendrá como destinatario exclusivo a los obligados tributarios⁶⁴.

3.3. La cuantificación de las costas

Procediendo ya al examen de la cuantificación de las costas a las que venimos haciendo alusión, debe señalarse que la LGT de 2003 no ha procedido a regular, en ningún instante, la cuestión ahora examinada⁶⁵, siendo el RRVA de 2005 el que, en su artículo 51.2, se ha ocupado de la misma, habiendo dispuesto este último, en su redacción inicial, que:

⁶² Especialmente críticos se muestran, en este concreto punto, Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, p. 125), quienes ponen de relieve el hecho de que dichos órganos han podido llevar a cabo actos claramente irregulares, dolosos o abusivos.

⁶³ Nos referimos a los recursos de alzada ordinario, extraordinario de alzada para la unificación de criterio, extraordinario para la unificación de doctrina y extraordinario de revisión (arts. 241.3, 242.1, 243.1 y 244.2 de la LGT de 2003, respectivamente).

⁶⁴ En idéntica línea se pronuncia García Novoa (2015, p. 50).

⁶⁵ Hecho este que ha sido criticado por Pérez Torres (2013, pp. 1897-1998), quien entiende que la LGT de 2003 debería precisar los criterios que se deben tener en cuenta en orden a la referida cuantificación, sin



Cuando se imponga al reclamante el pago de las costas, estas se cuantificarán mediante la aplicación de los importes fijados por Orden del Ministro de Economía y Hacienda atendiendo al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación.

De este modo, el redactor reglamentario, pese a fijar un doble parámetro en este punto –los referidos coste medio y complejidad–, procedió a derivar la regulación de este aspecto a lo que, acerca de este punto, se dispusiera en la correspondiente orden ministerial; previsión esta que, sin embargo, nunca fue objeto de cumplimiento por parte del ministro competente, lo cual, obviamente, vino a impedir de raíz la imposición de costas en sede económico-administrativa, al no poder cuantificarse las mismas, haciendo inútil e ineficaz, en consecuencia, cualquier previsión en este sentido (De Diego Ruiz *et al.*, 2005, p. 209; Parrondo Aymerich, 2008, p. 99; Ruiz Toledano y Ruiz González, 2014, p. 62).

Atendiendo a lo anterior, no resulta extraño que el artículo 51.2 del RRVA de 2005 viese modificada su redacción a través de la reforma operada por el ya mencionado Real Decreto 1073/2017, pasando a disponer aquel que:

Cuando se imponga el pago de las costas, estas se cuantificarán en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado. En caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas referidas. Estas cuantías podrán actualizarse por orden ministerial.

De este modo, el régimen de cuantificación de las costas adoptado al hilo de dicha reforma vino a articularse, con carácter general, sobre la base de un sistema porcentual –en concreto, del 2 % de la cuantía de la reclamación–, rechazándose, como posibles criterios que tener en cuenta a estos efectos, los originariamente contemplados en sede del RRVA de 2005 relativos al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación. Ello supuso –y así lo advirtió del Tribunal Supremo (Sentencia de 3 de junio de 2019)– desvincular y desconectar dichas costas de los auténticos costes del procedimiento tramitado, perdiendo las mismas su auténtica naturaleza y finalidad –a saber, cubrir los gastos en los que incurran los órganos económico-administrativos como consecuencia de aquel⁶⁶, hecho este que, como es sabido, determinó que el referido órgano jurisdiccional procediese a declarar,

perjuicio de que sea el RRVA de 2005 el que se ocupe de especificar los módulos concretos de cuantificación.

⁶⁶ En este sentido, dicho órgano jurisdiccional vino a señalar que las referidas costas «son solo eso, costas del procedimiento, ni son tasas, ni medidas sancionadoras, ni prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario», idea esta que ya había sido sostenida, en sede doctrinal, por Iglesias Caridad (2018, p. 91).



en el referido pronunciamiento, la nulidad de pleno derecho del artículo 51.2 de dicho texto reglamentario, causando con ello un vacío normativo en esta materia que no se ha visto aún solventado en la actualidad.

Así pues, no existe, en el instante presente, precepto alguno que permita llevar a cabo la cuantificación de las costas a las que venimos haciendo alusión, situación esta que, mientras persista, impide, en buena lógica, la posibilidad de llevar a cabo su imposición. De ahí que, si efectivamente quiere hacerse realidad esta última, debería solventarse dicha laguna normativa, para lo cual, y a la vista de las consideraciones efectuadas en el pronunciamiento judicial aludido en el párrafo precedente, podrían tomarse como referencia las previsiones que, a este respecto, aparecen contenidas en el Reglamento orgánico del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Madrid de 2007, cuyo artículo 82 tiene en cuenta, a tal fin, el coste medio del procedimiento y el coeficiente de complejidad de la reclamación o recurso⁶⁷.

Sea como fuere, y para el caso de que se adopte una solución acerca de esta concreta cuestión, debe advertirse, por último, que, al igual que sucedía con la apreciación de la concurrencia de la mala fe o la temeridad como presupuesto de la imposición de costas, también la cuantificación de las mismas deberá quedar debidamente reflejada –y justificada– en la resolución que se dicte por el correspondiente tribunal económico-administrativo (art. 234.5 de la LGT de 2003), exigencia plenamente lógica y que conecta, de inmediato, con la exigencia genérica de motivar los pronunciamientos dictados en sede de los recursos y reclamaciones económico-administrativos (art. 215.1 de la referida ley).

3.4. La imposición de la condena en costas del procedimiento económico-administrativo y su impugnación. La exigencia de las mismas

Entrando ya en el análisis de la imposición de las costas a las que venimos haciendo mención, la primera observación que debe realizarse guarda relación con el hecho de que, si bien el artículo 234.4 de la LGT de 2003, en su versión originaria, permitía deducir, en un principio, que la competencia para ello correspondía al tribunal económico-administrativo que hubiese resuelto la respectiva reclamación o recurso (Ruiz Toledano, 2007, p. 595)⁶⁸, el

⁶⁷ Más en concreto, el referido coste medio se determina atendiendo a los gastos de personal y de los bienes corrientes y servicios, así como el número de actuaciones de trámite y de resolución. Por su parte, el coeficiente de complejidad tiene en cuenta, de una parte, el órgano encargado de dictar la resolución de la respectiva reclamación (unipersonal, sala o pleno) y, de otra, el procedimiento en el cual se dictó el acto recurrido (gestión, inspección, recaudación, sancionador o recurso).

⁶⁸ En concreto, disponía el precepto mencionado en el texto que «si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento».



mismo no aclaraba el modo en el que aquella debía producirse, esto es, si tenía que aparecer incorporada al propio texto de resolución dictada o, por el contrario, había de ser objeto de un procedimiento separado (Mourenza Díaz, 2007, pp. 707-708⁶⁹).

No obstante, dicha interrogante vino a quedar definitivamente resuelta tras la reforma operada en la LGT de 2003 por la ya aludida Ley 34/2015, pasando a disponer el párrafo segundo del actual artículo 234.5 de aquella que:

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, con mención expresa de los motivos por los que el órgano económico administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma.

De este modo, el precepto transcritio no solo procede a aclarar los dos aspectos a los que hemos hecho alusión con anterioridad, sino que viene a concretar, también, el contenido que debe reunir, en lo concerniente a la condena en costas, la resolución dictada por el tribunal económico-administrativo competente, esto es, de una parte, las razones por las que dicho órgano ha apreciado la existencia de mala fe o temeridad y, de otra, la cuantificación de aquellas; cuestiones ambas que ya hemos tenido ocasión de examinar con detalle en líneas precedentes y a las que desde aquí nos remitimos⁷⁰.

Junto a lo anterior, y relacionado asimismo con la cuestión ahora examinada, podría pensarse, en un primer instante y a la vista de los términos que utiliza el artículo 234.5 de la LGT de 2003 en relación con la imposición de costas –«podrá exigirse», señala dicho precepto–, que esta última aparece configurada como una potestad discrecional del respectivo tribunal económico-administrativo, tesis esta que, sin embargo, estimamos que no es la correcta, debiendo entenderse, por el contrario, que aquellas deberán ser impuestas, de modo obligatorio, en todas aquellas hipótesis en las que la reclamación o el recurso interpuestos resulten inadmitidos o desestimados en su totalidad y, además, se aprecie efectivamente, por el referido órgano, la concurrencia de temeridad o mala fe en los términos ya examinados en su momento⁷¹.

Por su parte, y en lo que concierne a la impugnación de la condena en costas, debe señalarse que nada dispusieron a este respecto, en su redacción originaria, ni la LGT de 2003 ni el RRVA de 2005, habiendo sido esta última norma la que, tras la reforma operada en su texto por el ya mencionado Real Decreto 1073/2017, vino a ocuparse de esta cuestión, estableciendo el actual artículo 51.5 de aquel, en relación con la misma, que «Contra

⁶⁹ Autor este que se decantó –a nuestro juicio, con razón– en favor de la primera de las soluciones indicadas en el texto, y ello sobre la base de lo dispuesto en el artículo 239.2 de la LGT de 2003, en virtud del cual, las resoluciones de los tribunales económico-administrativos deben decidir «todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados».

⁷⁰ Epígrafes 3.1.2 y 3.3 del presente trabajo.

⁷¹ En idéntico sentido se pronuncia Parrondo Aymerich (2008, p. 98).



la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente».

Así pues, dicho texto reglamentario establece la imposibilidad de recurrir en vía administrativa la condena en costas en sí misma considerada⁷², permitiéndose, empero, la revisión de esta última, juntamente con otras posibles pretensiones que formule el recurrente, en aquellos casos en los que este último proceda a interponer, cuando así resulte posible de conformidad con la normativa vigente, el recurso de alzada ordinario previsto en el artículo 241 de la LGT de 2003. Fuera de este supuesto, entendemos que dicha condena, al igual que la resolución desestimatoria de la reclamación o recurso económico-administrativos en la cual se impongan las referidas costas, podrán ser impugnadas ante la jurisdicción contencioso-administrativa⁷³, resultando lógico, a nuestro juicio, que aquellas deban correr, en este punto, idéntica suerte que la resolución objeto de impugnación.

Por último, y ya en lo concerniente a la exigencia de las costas impuestas, cabe indicar que la redacción primigenia del artículo 51.3 del RRVA de 2005 vino a atribuir la competencia para ello «al órgano económico-administrativo competente» –esto es, aquel que hubiese dictado la resolución en la cual aquellas se impusieron–, régimen este último que, no obstante, resultó modificado con ocasión de la reforma operada en dicho precepto por el ya mencionado Real Decreto 1073/2017, pasando a encomendarse dicho cometido, a partir de aquel instante, al «Delegado de Economía y Hacienda competente»⁷⁴.

Dicha modificación resulta acorde, sin duda, con el resto de las previsiones reglamentarias relativas a la exigencia de las costas, de las cuales se deduce, de modo claro, que esta última requerirá de la práctica de una notificación –dirigida al sujeto que debe hacer frente a las mismas y en la que se reflejará el importe al que aquellas asciendan– semejante a la que tiene lugar en el supuesto de las liquidaciones administrativas de las deudas tributarias⁷⁵, pudiendo incluso llegar a tener lugar su exacción por la vía de apremio, actuaciones

⁷² Esto es, como si fuera un acto independiente y distinto de la propia resolución desestimatoria dictada por el respectivo tribunal económico-administrativo.

⁷³ Esta parece ser, asimismo, la opinión mantenida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de junio de 2019, el cual, al examinar el recurso interpuesto contra la modificación operada en el artículo 51 del RRVA de 2005 a través del Real Decreto 1073/2017, vino a reprochar a los recurrentes el hecho de que, en su impugnación, no ofrecieran la menor explicación acerca «de qué manera dicho precepto impide u obstaculiza que se pueda llevar ante la jurisdicción (contencioso-administrativa) la decisión del órgano económico imponiendo las costas».

⁷⁴ Competencia que, en nuestra opinión, recaerá en el delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al lugar donde se ubique el tribunal económico-administrativo que hubiese impuesto las respectivas costas.

⁷⁵ Equiparación esta –la del régimen de exigencia de las costas con el de las deudas tributarias– que ha sido objeto de crítica por García-Moncó (2006, p. 525), quien entiende que para el cobro de las primeras debería seguirse el procedimiento previsto en relación con las costas procesales.



todas ellas cuya realización parece más lógico encomendar al mencionado delegado antes que al respectivo tribunal económico-administrativo.

En este sentido, y a los efectos de llevar a cabo la referida exigencia, el artículo 51.3 del RRVa de 2005 establece que dicho delegado deberá conceder, al condenado a las costas, el plazo de pago en periodo voluntario contemplado, en relación con las deudas tributarias resultantes de liquidaciones tributarias practicadas por la Administración, en el artículo 62.2 de la LGT⁷⁶, disponiéndose, adicionalmente, que, transcurrido aquel sin haberse hecho efectivas las referidas costas, se procederá a su cobro a través del procedimiento de apremio⁷⁷.

Una vez aclarado lo anterior, debe recordarse –pues así lo hemos señalado ya en un instante anterior⁷⁸– que, tras la reforma operada en la LGT de 2003 por la ya mencionada Ley 34/2015, en aquellos casos en que se hubiesen impuesto las costas en primera instancia y hubiera tenido lugar la interposición del recurso de alzada ordinario, el artículo 234.5, *in fine*, de aquel texto legal supedita la eficacia de dicha condena a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte al resolver el referido recurso. Ello suscita la duda de si, en estos supuestos, el delegado al que venimos haciendo alusión deberá abstenerse de exigir las costas impuestas en un primer instante, debiendo esperar a tal fin, en todo caso, a la ratificación de estas últimas por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En nuestra opinión, la interrogante ahora planteada debe recibir una respuesta negativa, dado que el mencionado artículo 234.5 alude, expresamente, a la «eficacia» de la condena en costas, sin entrar en juicio alguno acerca de la ejecutividad de esta última, por lo que, salvo que la cantidad exigida por este concepto sea objeto de suspensión de conformidad con la normativa vigente –posibilidad plenamente factible⁷⁹, estimamos que las mismas deberán ser exigidas en los términos expuestos dos párrafos más atrás, sin perjuicio, claro

⁷⁶ Plazo que, como es sabido, depende de que la notificación de la correspondiente liquidación tenga lugar en la primera o en la segunda quincena de cada mes, extendiéndose aquel, en el primer supuesto, desde la fecha de recepción de dicha notificación hasta el día 20 del mes posterior (o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente) y, en el segundo caso, desde la fecha de recepción de la misma hasta el día 5 del segundo mes posterior (o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente).

⁷⁷ Previsión esta –la relativa a la exigencia en vía de apremio– que ya aparecía contemplada en el artículo 135.4 del RPREA de 1959, precepto este que, no obstante, y como bien señaló Turpin Vargas (1968, p. 940), adolecía de ciertas deficiencias en su redacción, pues daba a entender que el cobro de la sanción prevista en el artículo 135.1 de dicho texto reglamentario debía producirse, en todo caso, en vía de apremio.

⁷⁸ Epígrafes 3.1.1 y 3.4 del presente trabajo.

⁷⁹ A este respecto, debe señalarse que, si bien algunos autores (Iglesias Caridad, 2018, p. 86; Mourenza Díaz, 2007, p. 706; Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo, 2005, p. 123) han considerado que la condena en costas en vía económico-administrativa presenta un cierto carácter sancionador (sanción propia) –circunstancia que permitiría defender la suspensión automática de aquellas en caso de recurso–, la ya mencionada Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2019 vino a rechazar la posibilidad de que las mismas puedan identificarse con una sanción en sentido estricto.



está, de su posterior reintegro, con los respectivos intereses, en aquellas situaciones en que el Tribunal Económico-Administrativo Central no proceda a confirmar el pronunciamiento dictado, acerca de este punto, por el tribunal de primera instancia.

Por lo demás, y ya para concluir el presente epígrafe, es evidente que en el caso de que los actos dictados por la Administración tributaria a través de los cuales se proceda a la exigencia de las costas a las que venimos haciendo alusión adolezcan de algún tipo de defecto –por ejemplo, por instar el apremio sin haber transcurrido el periodo voluntario concedido para su pago–, aquellos podrán ser recurridos, por el obligado tributario a quien las mismas les sean exigidas, mediante la interposición del correspondiente recurso o reclamación económico-administrativos⁸⁰, debiendo recordarse, a este respecto, que la irrecuperabilidad que en dicha vía proclama, en materia de costas, el artículo 51.5 del RRVA de 2005 se predica únicamente en relación con el acto de imposición de estas últimas en el pronunciamiento del tribunal económico-administrativo, no afectando, en modo alguno, a su ejecución.

4. Una última cuestión: la posible exigibilidad de los costes derivados del procedimiento económico-administrativo a la Administración

Como hemos tenido ocasión de comprobar a lo largo de las páginas precedentes, el recurso a la vía económico-administrativa por parte de los particulares, a la hora de defender sus derechos, puede comportar para los mismos, en no pocos supuestos, una serie de gastos o costes –en algunos casos de cuantía nada desdeñable– que permiten poner en tela de juicio, a nuestro entender, la idea de gratuidad que, respecto del procedimiento de idéntico nombre, se predica en el artículo 234.5 de la LGT de 2003.

Ello adquiere una especial relevancia si se tiene en cuenta la circunstancia –ya señalada con anterioridad– de que, siguiendo una tradición inveterada en nuestro ordenamiento jurídico, la mencionada vía constituye, salvo en ciertos supuestos tasados, un cauce previo y obligatorio para la resolución de los conflictos surgidos entre los particulares y la Administración tributaria⁸¹ que resulta imprescindible agotar, como presupuesto de impugnación procesal, al objeto de poder acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa (Checa González, 1997, pp. 185-186; González Pérez, 1975, p. 314; López- Nieto y Mallo, 1980, p. 19)⁸².

⁸⁰ Opinión compartida por De Diego Ruiz *et al.* (2005, p. 208) y Mourenza Díaz (2007, p. 709).

⁸¹ Acerca de la mencionada obligatoriedad, nos remitimos a las consideraciones ya efectuadas en la nota 7 del presente trabajo.

⁸² Buena prueba de ello la constituye la dicción del artículo 249 de la LGT de 2003, el cual, como es de sobra conocido, dispone que «Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente».



A lo anterior se une el hecho –bien conocido– de que no es infrecuente que el pronunciamiento dictado por el respectivo tribunal económico-administrativo conlleve, en los supuestos en que aquel sea favorable para los intereses de los particulares, que los órganos de la Administración tributaria procedan a dictar un nuevo acto, sustitutivo del total o parcialmente anulado, el cual pueda dar lugar a ulteriores discrepancias entre estos y aquellos que deberán ser resueltas de nuevo en sede económico-administrativa, lo cual, además de retrasar el acceso a la jurisdicción contenciosa y hacer interminable el litigio, eleva, hasta límites más allá de lo razonable, los costes asociados al mismo⁸³.

Siendo esto así, no es extraño que un sector de la doctrina haya venido a mostrarse favorable a la posible exigibilidad a la Administración, por parte de los obligados tributarios, de los diversos costes en los que los mismos hayan incurrido como consecuencia de haber instado el correspondiente recurso o reclamación en vía económico-administrativa (García Novoa, 2015, p. 50; Gómez-Mourelo Castelo, 2004, p. 935; Iglesias Caridad, 2018, pp. 68 y 124-125; Mourenza Díaz, 2007, p. 705, nota 641), posibilidad esta reconocida en el artículo 72, *in fine*, del RRVA de 2005, el cual señala que:

El procedimiento previsto en los artículos siguientes [relativo al reembolso del coste de las garantías] se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello.

De este modo, el precepto transcritto contempla la posibilidad de que los interesados puedan instar en estas hipótesis, si así lo estiman oportuno, el procedimiento de responsabilidad patrimonial objetiva de la Administración por el funcionamiento de los servicios públicos, el cual –sabido es– cuenta con una larga tradición en la historia de nuestro ordenamiento jurídico⁸⁴, encontrando el mismo su fundamento actual en el artículo 106.2 de nuestra Carta Magna⁸⁵ y apareciendo desarrollado, en el instante presente, por los artículos 32 y siguientes de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP).

⁸³ En idéntica línea se pronuncia Iglesias Caridad (2018, p. 125).

⁸⁴ En este sentido, dicha responsabilidad apareció ya regulada, con carácter general, en el artículo 40 del Decreto de 26 de julio de 1957, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado.

⁸⁵ De conformidad con el cual:

Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.



No obstante lo anterior, no puede negarse, como con acierto se ha señalado, las dificultades que dicha vía entraña y las no excesivas posibilidades de éxito de la misma (Iglesias Caridad, 2018, pp. 124-125), debiendo recordarse, a este respecto, que, si bien el artículo 32.1 de la LRJSP reconoce el derecho de los particulares a ser indemnizados por las Administraciones públicas por aquellas lesiones sufridas en cualquiera de sus bienes y derechos como consecuencia del normal o anormal funcionamiento de los servicios públicos (salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley), el mismo termina por señalar que «La anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone, por sí misma, derecho a la indemnización».

En este sentido, y si bien algunos pronunciamientos jurisdiccionales aislados han procedido a reconocer, a quienes instaron –con éxito– un recurso o reclamación económico-administrativos, el derecho a ser reembolsados del importe abonado, en concepto de honorarios, a los profesionales que les representaron⁸⁶, lo cierto es que en la mayoría de los supuestos no ha sido así, y ello no tanto sobre la base del argumento –reiteradamente esgrimido por el Consejo de Estado– de que la intervención de aquellos no resulta preceptiva en dicho ámbito⁸⁷, sino por el hecho de que la actuación administrativa frente a la cual se ha reaccionado se produjo dentro de los márgenes ordinarios, o de los estándares esperables, de una organización pública –como la Administración tributaria– que debe servir a los intereses generales, eludiendo toda arbitrariedad⁸⁸.

Así pues, de la interpretación precedente parece derivarse que la justa consecución, por parte del reclamante triunfante, del reembolso de los diversos costes en los que haya incurrido como consecuencia de haber acudido a la vía económico-administrativa solo resultará factible, en teoría, cuando el actuar de los órganos de la Hacienda pública resulte claramente arbitrario y carente de toda justificación –casi grosero, podríamos decir–, y todo ello –adviértase una vez más– sin garantía alguna de que la Administración tributaria no vuelva a pronunciarse sobre el asunto objeto de debate, practicándose ulteriores actuaciones que –no sería la primera vez– pueden ocurrir en las mismas (o en distintas).

⁸⁶ Encontrándose entre los mismos las ya mencionadas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de enero de 2002 y del Tribunal Supremo de 4 de abril de 1997, afirmándose en esta última, en relación con los honorarios profesionales, que aunque:

los mismos son de carácter voluntario, tal voluntariedad, que si bien es cierta a efectos jurídicos, a efectos fácticos, que son los que importan en la relación causal indemnizatoria, la necesidad de contar con asesoramiento jurídico es evidente, dada la complejidad del asunto, por lo que no cabría rechazar sin más la pretensión en este punto.

⁸⁷ Órgano que parece seguir, en este concreto punto, la línea establecida, en relación con los gastos procesales, en el artículo 241.1 de la LEC, el cual únicamente incluye, dentro de aquellos, los «honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean *preceptivas*» (la cursiva es nuestra).

⁸⁸ De la cual son muestra las ya citadas Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008 y 14 de julio de 2008.



irregularidades, lo cual, como es obvio, obligará al particular a interponer una nueva reclamación de idéntica naturaleza.

De ahí que entendamos que la solución que se deba adoptar, en este punto, tenga que ser otra bien distinta a la anteriormente indicada. Si, como algún autor ha señalado, la (pretendida) gratuidad de la jurisdicción económico-administrativa persigue facilitar la realización del Estado de derecho, evitando que obstáculos de tipo económico puedan disuadir a los particulares del propósito de someter al control de los órganos que integran la misma la actividad fiscal de la Administración (Sánchez González, 1978, p. 138), es evidente, en nuestra opinión, que, puesto en tela de juicio ese carácter gratuito, el adecuado cumplimiento del referido objetivo solo puede lograrse mediante el absoluto respeto al principio de indemnidad, cuya recta aplicación implicará, necesariamente, la íntegra restitución a los recurrentes vencedores de la totalidad de los gastos en los cuales hubiesen incurrido en la vía económico-administrativa a raíz de la defensa de sus derechos legítimos, pues solo así se logrará el pleno restablecimiento de la situación jurídica del interesado perjudicado⁸⁹.

Podría pensarse –cierto es– que tal solución excede de las previsiones recogidas, al respecto de la responsabilidad patrimonial, en el actual artículo 32.1 de la LRJSP, ante lo cual únicamente nos queda sugerir la necesidad de llevar a cabo la correspondiente reforma legal a fin de encontrar una solución adecuada en esta materia. De lo contrario, y de mantenerse la tesis restrictiva anteriormente expuesta, litigar contra la Administración tributaria en la esfera económico-administrativa difícilmente dará lugar –incluso en caso de victoria– a la íntegra reparación del daño o lesión sufrida por los interesados, perjudicando con ello, en especial, a aquellos particulares de menores posibilidades económicas. Y que ello suceda por el interés, absolutamente legítimo, de estos últimos de defender sus derechos en una vía que el propio legislador se ha empecinado en establecer como preceptiva carece, le pese a quien le pese, de cualquier lógica y racionalidad jurídicas.

⁸⁹ Sobre el particular se ha pronunciado, con acierto, Martín Queralt (2004, pp. 3-5). Y de ello ha dejado constancia, asimismo, el Consejo de Estado, quien, ya en su Dictamen de 15 de diciembre de 1988, vino a indicar que:

El principio general de indemnidad [...] supone restituir al particular de toda lesión patrimonial sufrida cuando ésta sea consecuencia directa del funcionamiento normal o anormal de la Administración, en una cuantía tal que se restablezca en su integridad su situación patrimonial en idénticos términos a los que ésta se encontraba antes de producirse el evento lesivo.



Referencias bibliográficas

- Checa González, C. (1997). *Reclamaciones y recursos tributarios*. Aranzadi.
- Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley general tributaria (2003). *Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley general tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley general tributaria (2001). *Informe para la reforma de la Ley general tributaria* (primera versión). Instituto de Estudios Fiscales.
- Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Consejo de Estado (2003). *Informe al anteproyecto de Ley general tributaria*.
- Diego Ruiz, R. de, Mejías López, M., Mestre García, E., Plaza Alonso, A. y Ruiz Gómez, E. (2005). *Guía de recursos y reclamaciones tributarias*. CISS.
- Fundación Impuestos y Competitividad (2023). *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*.
- García de Enterría, E. (1988). Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en derecho español. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 59, 325-344.
- García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R. (1995). *Curso de derecho administrativo I* (7.^a ed.). Civitas.
- García Novoa, C. (2015). La reforma de la Ley general tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas. *Revista Técnica Tributaria*, 111, 35-64.
- García-Moncó, A. M. (2006). *Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento general y procedimiento abreviado*. En J. M. Tejerizo López y R. Calvo Ortega (coords.), *Los nuevos reglamentos tributarios: recaudación, régimen sancionador y revisión* (pp. 495-535). Thomson Reuters Aranzadi.
- García-Moncó, A. M. (2009). Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas. En VV. AA., *Comentarios a la Ley general tributaria* (2.^a ed.). Civitas.
- Gómez-Mourelo Castelo, C. (dir.) (2004). *La nueva Ley general tributaria comentada. La Ley*.
- González Pérez, J. (1975). *Los recursos administrativos y económico-administrativos*. Civitas.
- González Pérez, J. y Toledo Jáudenes, J. (1983). *Comentarios al Reglamento de procedimiento económico-administrativo*. Civitas.
- González Pérez, J. y Toledo Jáudenes, J. (1997). *Comentarios al Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas* (2.^a ed.). Civitas.
- Guaita Gimeno, J. J. (1999). *Cómo reclamar ante el tribunal económico-administrativo*. CISS.
- Iglesias Caridad, M. (2018). Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios. En J. M.^a Lago Montero (dir.), *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Lago Montero, J. M.^a (2007). De la litigiosidad y la justicia tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel y A. Yábar Sterlings (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 511-552). Dykinson.
- Lago Montero, J. M.^a (dir.) (2018). *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.



- López-Nieto y Mallo, F. (1980). *Manual de procedimiento económico-administrativo*. Bayer Hnos.
- Martín Díaz, E. (2006). Procedimiento económico-administrativo: normas generales y procedimiento en única o primera instancia. En P. M. Herrera Molina y A. Longás Lafuente (coords.), *Revisión de actos tributarios* (pp. 285-330). CEF.
- Martín Queralt, J. (1993). La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria. *Tribuna Fiscal*, 32, 37-44.
- Martín Queralt, J. (2004). Condena en costas y responsabilidad patrimonial de la Administración por actos tributarios. *Tribuna Fiscal*, 162, 3-5.
- Menéndez Moreno, A. (2019). La naturaleza jurídica de las costas procesales. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 760/2019, de 3 de junio. *Quincena Fiscal*, 14 [edición electrónica].
- Mourenza Díaz, J. R. (2007). Procedimiento económico-administrativo: normas generales. En Abogacía del Estado, *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Thomson Aranzadi.
- Parrondo Aymerich, J. (2008). La imposición de costas en el procedimiento económico-administrativo municipal de Madrid. *Tributos Locales*, 80, 95-103.
- Pastor Prieto, S. y Marín-Barnuevo Fabo, D. (2005). *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Pedrosa Cuiñas, F. J. (1994). La condena en costas de la Hacienda pública. En M. Pont Mestres (coord.), *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Pérez Torres, E. (2013). Artículo 234. Normas generales. En J. M. Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros (coord.), *Comentarios a la Ley general tributaria* (3.ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.
- Ruiz Toledano, J. I. (2007). Normas generales (art. 234 LGT). En W. AA., *Procedimientos tributarios*. Aranzadi.
- Ruiz Toledano, J. I. y Ruiz González, L. J. (2014). *Primeros auxilios fiscales (cómo oponerse legalmente a los actos tributarios)*. Francis Lefebvre.
- Sánchez González, A. (1978). *Procedimiento económico-administrativo* (2.ª ed.). Instituto de Estudios Fiscales.
- Sánchez González, A. (1983). *Las reclamaciones económico-administrativas (comentarios, concordancias y legislación)*. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Tribunal Económico-Administrativo Central (2023). *Memoria 2022. Tribunales Económico-Administrativos*. Ministerio de Hacienda y Función Pública.
- Turpin Vargas, J. (1968). *El procedimiento económico-administrativo*. Derecho Financiero.

Joaquín Álvarez Martínez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, habiendo desempeñado su labor como tal en la Universidad de Zaragoza. Con una experiencia docente e investigadora de más de 35 años, cuenta entre sus trabajos con 9 monografías como autor único y más de 150 trabajos de investigación entre artículos y libros colectivos. Ha participado en 17 proyectos de investigación y en la actualidad codirige el *Manual de derecho tributario* (parte especial) de la editorial Thomson Reuters Aranzadi, el cual cuenta con 21 ediciones. <https://orcid.org/0000-0002-2887-4821>

El efecto de la prescripción en el cómputo de ingresos y gastos en el impuesto sobre sociedades

Análisis de las **SSTS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022; de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022, y de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022**

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado) (España)

Extracto

La presente colaboración versa, al hilo de las tres sentencias referidas, sobre las relaciones entre el cómputo de ingresos y gastos, a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, y la prescripción. Algunos aspectos de esas relaciones han estado sujetos a interpretaciones jurisprudenciales diversas, lo que motivó la intervención legislativa, materializada en la Ley 34/2015, que modificó parcialmente la actual Ley general tributaria. En el fondo, yace la preocupación por la tributación respetuosa con los principios de seguridad jurídica y capacidad económica.

Publicado: 03-09-2024

1. Supuestos de hecho

Tienen en común las tres sentencias del Tribunal Supremo (TS) de referencia el poner en relación el cómputo de gastos o ingresos en el impuesto sobre sociedades con los efectos de la prescripción.

Nota: El trabajo se realiza en el contexto del Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso. El autor agradece a Silvia López Ribas sus valiosos comentarios.

Cómo citar: Sanz Gadea, E. (2024). El efecto de la prescripción en el cómputo de ingresos y gastos en el impuesto sobre sociedades. (Análisis de las SSTS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022; de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022, y de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 497-498, 63-82. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22381>

1.1. Gastos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022 -NFJ092650-)

Los hechos son sencillos de describir. La entidad contribuyente contabilizó y dedujo como gasto en el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016 cinco facturas por un importe total de 10.187,40 euros, que correspondían, de acuerdo con el devengo, al ejercicio 2009, admitiéndose esta circunstancia por las partes.

El artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, establece que los ingresos y los gastos deben imputarse al periodo impositivo de su devengo. Sin embargo, añade en su apartado 3.1.º que los gastos contabilizados en un periodo impositivo posterior se imputarán al mismo, siempre que de ello «no se derive una tributación inferior».

La Administración tributaria sostuvo la concurrencia de la tributación inferior, por cuanto el periodo impositivo en el que se había devengado el gasto estaba prescrito.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Sevilla) de 10 de junio de 2022 (rec. núm. 396/2020 –NFJ088878–) rechazó tal criterio argumentando, en síntesis, que la prescripción del periodo impositivo del devengo no obstaculizaba la deducción del gasto, ya que de ello no se derivaba una tributación inferior. Consecuentemente, el auto de admisión a casación centró la cuestión con interés casacional en los siguientes términos:

Determinar si en el impuesto sobre sociedades procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no dé lugar a una menor tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto.

1.2. Gastos derivados de operaciones irregulares producidas en un periodo impositivo prescrito (Sentencia del TS de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022 -NFJ092643-)

Aun cuando el conflicto versó en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la solución dada al mismo afecta, por igual, al impuesto sobre sociedades.

En síntesis, se trató de dilucidar si la Inspección tributaria podía calificar como simulado un contrato de cesión de crédito, celebrado en 1999, por tanto, anterior a la vigente Ley general tributaria (2003), ya prescrito, pero cuyos efectos se proyectaron al periodo impositivo

de 2014, el cual fue objeto de un procedimiento de inspección tributaria iniciado en 2016, por tanto, posterior a la modificación del artículo 115 de la Ley general tributaria introducida por la Ley 34/2015, quedando así identificada la cuestión de interés casacional en:

Reiterar, matizar o precisar la jurisprudencia existente en lo concerniente a determinar si, tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley general tributaria por la Ley 34/2015, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT/1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

En este punto es oportuno recordar que la posibilidad de comprobar actos y hechos acaecidos en períodos impositivos prescritos, pero determinantes de efectos en períodos impositivos no prescritos, ha sido objeto de controversia, abordada y resuelta por las correspondientes sentencias, en el contexto del conflicto de la deducción de los gastos financieros derivados de operaciones reputadas irregulares.

1.3. Ingresos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022 -NFJ092249-)

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12 -NFJ053503-), Jordi Besora, declaró que la Directiva 92/12/CEE se oponía al impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH). Con tal motivo, las cuotas pagadas, contabilizadas como gasto fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades, respecto de los períodos impositivos transcurridos entre 2009 y 2012, fueron devueltas en 2015, contabilizándose el importe como ingreso. La entidad interesada instó la rectificación de la declaración relativa a dicho periodo impositivo por entender que el ingreso, a efectos fiscales, era imputable a los períodos impositivos transcurridos entre 2009 y 2012.

La cuestión con interés casacional consistió en:

Determinar cómo procede imputar temporalmente, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la devolución de un impuesto, contabilizado en su día como gasto, devolución que se efectúa por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el tributo que se devuelve [y en] aclarar si la devolución de un tributo efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el citado tributo deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión o en la base imponible del ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución del tributo.

2. Doctrina del tribunal

- 2.1. Gastos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022 -NFJ092650-)

La sentencia concluyó que:

procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito.

La sentencia basó tal conclusión en el siguiente hilo argumental:

No puede obviarse que es posible aplicar la deducción del gasto, conforme a su imputación contable posterior al devengo (i) porque la norma fiscal con rango de ley lo está autorizando (a través de la excepción del apartado 3 del art. 11 LIS); (ii) porque la normativa contable permite efectuar dicha contabilización en el periodo posterior a su devengo; (iii) porque constatado el requisito legal de que no se produzca una menor tributación, la capacidad económica del contribuyente (art 31 CE) no puede verse comprometida por un elemento ajeno al art. 11 LIS, pues de seguirse la tesis de la Administración recurrente, dicho gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó (ejercicio prescrito) ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable (ejercicio no prescrito).

Observó la sentencia que la Administración tributaria debió efectuar las comprobaciones pertinentes para constatar si la imputación del gasto, violentando el devengo, determinaba una tributación menor, sin que la prescripción del periodo impositivo en el que se produjo el devengo fuera obstáculo para ello, máxime tomando en consideración la habilitación establecida en el artículo 115 de la Ley general tributaria, según la redacción establecida por la Ley 34/2015, respecto de la comprobación de hechos producidos en periodos impositivos prescritos que hubieran de surtir efectos en periodos impositivos no prescritos.

Complementariamente, la sentencia hubo de rechazar que el caso fuere similar al resuelto por el propio Alto Tribunal (Sentencia de 22 de julio de 2021, rec. núm. 1118/2020 -NFJ083048-), que desestimó la pretensión de la entidad contribuyente de compensar unas bases imponibles negativas, supuestamente habidas en periodos impositivos prescritos, no declaradas en los mismos.

2.2 Gastos derivados de operaciones irregulares producidas en un periodo impositivo prescrito (Sentencia del TS de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022 -NFJ092643-)

Aun cuando la sentencia versa sobre uno de los varios casos que pueden producirse, según los tiempos en los que se produce la operación que comprobar y la propia comprobación, es lo cierto que, con un afán clarificador, también repasa la jurisprudencia habida en relación con otros casos, proporcionando, de esta manera, una amplia visión sobre la cuestión. En este sentido, identifica tres etapas.

La primera etapa es aquella en la que los actos o hechos que deben comprobar se han producido en un periodo impositivo prescrito regido por la Ley general tributaria de 1963 y la comprobación se efectúa antes de la Ley 34/2015. En esta etapa, la comprobación no puede realizarse, por cuanto:

la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos (Sentencia del TS de 30 de septiembre de 2019, rec. núm. 6276/2017 -NFJ075107-).

La segunda etapa es aquella en la que los actos o hechos que se deben comprobar se han producido en un periodo impositivo prescrito regido por la Ley general tributaria de 2003 y la comprobación se efectúa antes de la Ley 34/2015. En esta etapa, la comprobación puede realizarse, por cuanto la sentencia que se comenta advierte que «conforme se colige de dicha sentencia» (Sentencia de 1 de marzo de 2022, rec. núm. 4304/2020 -NFJ085502-):

y de las que le han seguido, la LGT de 2003 supuso un cambio de modelo en lo que respecta a la posibilidad de comprobar ejercicios prescritos, de forma que la prohibición de comprobación sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la LGT de 2003, pero no a ejercicios prescritos estando ya vigente la LGT de 2003, pues tratándose de éstos sí estaba la Administración Tributaria habilitada al efecto. Dicho de otra forma, en el periodo que media entre la entrada en vigor de la LGT de 2003 y su reforma de 2015, llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, era posible aplicar ese principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación.

La tercera etapa es aquella en la que los actos o hechos que se deben comprobar se han producido en un periodo impositivo prescrito regido por la Ley general tributaria de 1963 y la comprobación se efectúa después de la Ley 34/2015. Esta etapa es la examinada por la

sentencia que se comenta. Pues bien, la sentencia concluye que la modificación introducida en la Ley general tributaria por la Ley 34/2015, incorporando un nuevo precepto, el artículo 66 bis, y dando nueva redacción al artículo 115 habría venido a consagrar la postura tradicionalmente sostenida por la Administración tributaria en el sentido de que la comprobación no está afectada por la prescripción, de manera tal que se podrán:

comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias que determinen la obligación tributaria aun cuando éstos afecten a ejercicios o períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siempre y cuando hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

La parte recurrente solicitó el planteamiento de una cuestión de constitucionalidad en razón a que la reforma impulsada por la Ley 34/2015 habría vulnerado la seguridad jurídica, garantizada por el artículo 9.3 de la Constitución (CE), por cuanto las nuevas normas incurriían en una retroactividad de grado máximo, pero la sentencia argumentó que:

tampoco nos encontramos ante una retroactividad de grado máximo, como sostiene el recurrente, pues la redacción dada a los arts. 66 bis y 115 LGT por la Ley 34/2015, no se aplica a situaciones nacidas bajo la vigencia de la ley anterior cuyos efectos se hayan consumado, sino que se aplica al negocio realizado al amparo de la ley anterior cuyos efectos se siguen proyectando bajo el imperio de la ley nueva.

En fin, la sentencia no acogió la alegación consistente en que el caso era similar al que fue objeto de la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19 -NFJ084680-), habitualmente conocida como la concerniente al modelo 720, ya que la norma afectada había establecido la imprescriptibilidad del derecho a liquidar las obligaciones tributarias inherentes a:

las ganancias patrimoniales derivadas de bienes no declarados situados en el extranjero [...] mientras que, en el presente supuesto, el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar y sancionar, en su caso, permanece inalterado, pues lo que se considera «imprescriptible» es la potestad de la Administración para comprobar pero no para liquidar.

2.3. Ingresos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022 -NFJ092249-)

La sentencia dio respuesta a la cuestión con interés casacional estableciendo que:

la devolución de un tributo efectuada por la Administración tributaria como consecuencia de ser contrario al Derecho de la Unión Europea debe imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión.

Ese criterio se asienta en el valor declarativo, con efecto *ex tunc*, de las sentencias del TJUE concernientes a la disconformidad de una norma nacional con el derecho de la Unión Europea en el caso del IVMDH.

3. Comentario crítico

Como se verá, en las tres sentencias la prescripción juega un papel relevante en relación con la integración de gastos o de ingresos en la base imponible.

3.1. Gastos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022 -NFJ092650-)

El artículo 11.1 de la Ley 27/2014 establece que:

Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en el que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

En rigor, este precepto es innecesario, toda vez que el artículo 10.3 de la Ley 27/2014 toma como elemento nuclear de la base imponible el resultado contable, «determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». En efecto, el artículo 38 d) del Código de Comercio establece el principio del devengo y el punto 3.º del marco conceptual de la contabilidad del Plan General de Contabilidad lo incluye entre los principios contables.

Cuando, como es el caso, un gasto devengado en el ejercicio de 2009 se contabiliza en 2016, se habrá producido un error, que debe ser salvado, de acuerdo con la norma de registro y valoración 22.ª del Plan General de Contabilidad, registrándolo con cargo a reservas. Mediante esa corrección, el gasto surte efectos en contabilidad. No se modifica, pues, el resultado del ejercicio en el que se produjo el devengo, sino que, simplemente, se ajusta el patrimonio neto, con efecto del ejercicio en el que se subsana el error.

El artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014 admite que el gasto extemporáneo se impute al periodo impositivo en el que ha sido registrado contablemente, con tal que «de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido», en caso de que se hubiere contabilizado en el periodo de su devengo.

Puede apreciarse el parentesco que existe entre la norma contable y la norma fiscal ante el error contable. El ejercicio o periodo al que se imputa el gasto es, tanto a efectos contables como fiscales, aquel en el que se registra, si bien, en el ámbito fiscal, con la cautela de la no concurrencia de la menor tributación.

La menor tributación implica un ejercicio de comparación entre la cuantía del impuesto en los dos periodos concernidos, esto es, el del devengo y el del registro. Habida cuenta del carácter proporcional del tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades, normalmente no habrá lugar a la menor tributación, por más que, ciertamente, pueda existir una cierta imprecisión sobre el particular.

Una vez contabilizado el gasto, habrá de ser deducible, sea en el periodo impositivo del devengo o en el del gasto. Si, por razón de la concurrencia de la menor tributación, el periodo impositivo pertinente es el del devengo y ya está prescrito, la imputación carecerá de eficacia, pero no por causa de lo previsto en el artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014, sino por la imposibilidad jurídica de practicar una liquidación en relación con una obligación tributaria prescrita, en los términos del artículo 66 de la Ley general tributaria.

Ahora bien, esa prescripción no impide realizar la comparación en orden a determinar si concurre, o no, la menor tributación.

La Administración tributaria ha entendido, erróneamente, que la prescripción del periodo del devengo necesariamente configuraba la menor tributación. Por el contrario, la menor tributación es un juicio, puramente técnico, que no puede ser preterido por la prescripción.

De ese juicio podrá resultar que exista una menor tributación. En tal caso, habrá de rechazarse el cómputo del gasto contabilizado, sin que deba atenderse a una eventual solicitud de devolución de ingresos indebidos. Inversamente, si no resulta la menor tributación, el gasto deberá ser admitido en el periodo en el haya sido contabilizado, sin que sea obstáculo la prescripción del periodo del devengo.

Combinando la prescripción del periodo del devengo con la menor tributación, se configuran cuatro situaciones:

- El periodo del devengo no está prescrito y no concurre la menor tributación: el gasto se imputa al periodo del registro contable.
- El periodo del devengo no está prescrito y concurre la menor tributación: el gasto se imputa al periodo del devengo.
- El periodo del devengo está prescrito y no concurre la menor tributación: el gasto se imputa al periodo del registro contable.

- El periodo del devengo está prescrito y concurre la menor tributación: el gasto no será deducible ni en el periodo del devengo ni en el periodo del registro.

Bajo la argumentación precedente se concluye que el juicio de la menor tributación ha de realizarse aun cuando el periodo del devengo esté prescrito y, lo que es consecuente con tal conclusión, que la prescripción no ha de tomarse en consideración a los efectos de realizar dicho juicio.

La postura de la Administración tributaria llevaba a entender que, cuando el periodo del devengo estuviere prescrito, no cabía admitir el gasto en el periodo del registro, por cuanto, necesariamente, concurría la menor tributación. Seguía en este punto el criterio plasmado en la Consulta de la Dirección General de Tributos V2591/2011, de 28 de octubre (NFC042863), a cuyo tenor, en orden a efectuar el juicio de menor tributación, «deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción», por cuanto:

los gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 19.1 del TRLIS [art 11.1 de la Ley 27/2014], a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción.

Tras la sentencia del Alto Tribunal que se comenta, este criterio ha de entenderse superado.

Merece destacarse la referencia que la sentencia hace al principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE. En efecto, el no cómputo de un gasto determina el gravamen de una renta mayor a la efectivamente obtenida y, de ahí, el perjuicio para la capacidad económica, de manera tal que ese no cómputo solamente sea tolerable cuando, a pesar de gravarse una renta mayor a la efectiva, la imputación del gasto al periodo del registro acaree una menor tributación.

3.2. Gastos derivados de operaciones irregulares producidas en un periodo impositivo prescrito (Sentencia del TS de 11 de marzo de 2024, rec. núm. 8243/2022 -NFJ092643-)

Pudiera parecer esotérico y desproporcionado que la Inspección tributaria se remonte a actos o hechos acaecidos en periodos impositivos tan pretéritos como los habidos en periodos impositivos transcurridos durante la vigencia de la Ley general tributaria de 1963, e incluso anteriores, por más que tal retrospección hubiere de tener efectos en periodos impositivos no prescritos. Ahora bien, esa impresión se diluiría si se considera que tales

actos o hechos podrían determinar una irregularidad que provocase efectos sostenidos en el tiempo, determinantes de la neutralización de bases imponibles derivadas de actos o hechos actuales, esto es, pertenecientes a períodos impositivos no prescritos. En tal caso, lo esotérico y desproporcionado sería que un pasado irregular dispensase de contribuir al sostenimiento actual de las cargas públicas, tal vez indefinidamente.

Esa, precisamente, ha sido la situación planteada en el caso conocido como «el conflicto de los gastos financieros». Es bien conocida su configuración, puesto que ha sido repetidamente examinada por los tribunales de justicia: adquisición de participaciones, intragrupo, mediante préstamo proporcionado por una entidad del grupo no residente en territorio español, determinante de gastos financieros, todo ello, carente de otra motivación distinta de la puramente fiscal. Esta operación se realiza en un determinado periodo impositivo, que puede estar prescrito en el momento de iniciarse la comprobación tributaria, pero los gastos financieros se extienden a lo largo de todos los períodos impositivos en los que el préstamo esté vivo.

Los tribunales de justicia, inicialmente, acogieron la alegación de prescripción.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013 (rec. núm. 440/2009 –NFJ049861–), siguiendo el precedente sentado por su Sentencia de 24 de julio de 2012 (rec. núm. 284/2009 –NFJ047924–), estimó el recurso interpuesto porque el negocio, presumiblemente realizado en fraude a la ley tributaria, se realizó en 1998, siendo así que los períodos objeto de comprobación fueron 2002-2005. La sentencia enlazó la doctrina de los actos propios con la prescripción, por cuanto:

el acto propio de la Administración se pone de relieve no solo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos,

de manera tal que la sentencia anudó a la ausencia de comprobación, junto con el transcurso del plazo de prescripción, la naturaleza de acto propio de carácter presunto, enfatizando que:

da la impresión de que la Administración, *a posteriori*, ha querido, casi diez años después de la celebración de las operaciones de adquisición de acciones y de préstamo [...] alterar las consecuencias de una operación celebrada en un ejercicio ya prescrito, lo que de admitirse podría dar lugar a invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas.

La Sentencia del TS de 4 de julio de 2014 (rec. núm. 581/2013 –NFJ054784–) afirmó que:

la cuestión nuclear del presente recurso se centra en dilucidar si la Administración tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos [...] aunque tales operaciones puedan proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos,

y concluyó que no podía hacerlo, por cuanto:

no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción [...] sin que, como advierte la sentencia recurrida, sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios, si estos quedan extramuros de la declaración de fraude de ley por razones temporales [...] la declaración de fraude ha de asociarse con los períodos en que se celebraron los negocios aquejados de fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que se pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa posibilidad, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la posibilidad a favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos y operaciones en principio aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos.

Remataba la sentencia su argumentación estableciendo que:

La tesis mantenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos—y cuyos datos y magnitudes habían adquirido firmeza— para alterar su régimen tributario al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios.

Puede apreciarse que el Alto Tribunal no razonaba con base en la doctrina de los actos propios, sino con base en el principio de seguridad jurídica y al instituto de la prescripción.

La Sentencia del TS de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 4075/2013 –NFJ057615–) rectificó los criterios precedentes afirmando que:

con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, (casación 581/2013) puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos,

de manera tal que:

lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrarse en el ordenamiento tributario una suerte de «igualdad fuera de la ley», «igualdad en la ilegalidad» o «igualdad contra la ley», proscrito por el Tribunal Constitucional.

En la misma línea, la Sentencia del TS de 26 de febrero de 2015 (rec. núm. 4072/2013 –NFJ058191–) observó que:

En el caso que nos ocupa nos encontramos con una operación de préstamo formalizado en 2001 que va a generar intereses en los cinco años sucesivos, aunque en nuestro supuesto sólo se regulariza los ejercicios 2002, 2003 y 2004; prescrito el ejercicio de 2001, resulta evidente que el préstamo sigue produciendo efectos hasta el ejercicio de 2006, mas conforme a la doctrina expuesta, lo que le está vedado a la Administración es liquidar la deuda tributaria producida en un ejercicio ya prescrito, pero ningún obstáculo existe para el legítimo ejercicio de las funciones inspectoras de comprobación e investigación, potestades que por su propia naturaleza no son susceptible de prescripción, por lo que de conformidad al art. 66 de la LGT ha de entenderse que pasados el plazo dispuesto prescribe el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, pero nada impide que respecto de ejercicios no prescritos para determinar la deuda tributaria pueda comprobar e investigar determinados hechos económicos cuyos efectos se proyecten hacia el futuro produciendo consecuencias de índole fiscal en el ejercicio que se pretende regularizar.

Ese criterio fue confirmado por la sentencia del Alto Tribunal de 23 de marzo de 2015 (rec. núm. 682/2014 –NFJ057861–), en la que se dice que:

El derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar períodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de igualdad fuera de la ley, igualdad en la ilegalidad o igualdad contra la ley.

El criterio sentado en las tres sentencias anteriores fue contestado por un voto particular, fundamentado en la seguridad jurídica:

Pues parece razonable concluir que la Inspección de los Tributos pueda asomarse al «pasado prescrito» para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto. Pero, si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (*vid. SSTC 27/1981, 227/1988 y 235/2000, entre otras muchas*), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmente a la ley y al derecho, operar sobre

ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario.

En sentencias posteriores, el Alto Tribunal se apartó del criterio favorable a la comprobación y calificación de actos y hechos producidos en períodos prescritos regidos por la Ley general tributaria de 1963.

La Sentencia del TS de 30 de septiembre 2019 (rec. núm. 6276/2017 –NFJ075107–), en un caso no relativo al conflicto de los gastos financieros, estableció que:

La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

El Alto Tribunal, en la Sentencia de 22 de octubre de 2020 (rec. núm. 5820/2011–NFJ079524–), ya en un caso de gastos financieros, concluyó que, «obviamente, la doctrina establecida por esta Sala en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 resulta trasladable *in toto* al caso debatido, lo que nos lleva a estimar la pretensión casacional».

La sentencia del TS de 16 de noviembre de 2022 (rec. núm. 89/2018 –NFJ088153–), igualmente en un caso de gastos financieros, reiteró que:

Baste, pues, en este caso reiterar la doctrina jurisprudencial [...] por lo que debe atenderse a la pretensión actora en el sentido de que la Administración no podía comprobar el ejercicio de 2003, rigiendo la LGT del 63, por encontrarse prescrito, sin que pueda producir efectos en los ejercicios no prescritos, en este caso, ejercicios 2006 y 2007.

La Sentencia del TS de 4 de noviembre 2020 (rec. núm. 7716/2018 –NFJ079631–), también relativa a un caso de gastos financieros, nuevamente reiteró que:

La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos,

anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

En ulteriores sentencias, el Alto Tribunal admitió la comprobación relativa a períodos prescritos por la Ley general tributaria de 2003.

La Sentencia del TS de 1 de marzo de 2022 (rec. núm. 4304/2020 –NFJ085502–), en un caso próximo al conflicto de los gastos financieros, argumentó que:

Considera la recurrente que hasta la reforma del art. 115 de la LGT por Ley 34/2015, la Administración no podía comprobar y recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos aunque produzcan efectos en ejercicios no prescritos; sin embargo, como se deriva de la doctrina jurisprudencial transcrita esta prohibición sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la LGT de 2003, y aunque no lo dice explícitamente se colige, sin dificultad alguna, que cuando se trata de operaciones o negocios de ejercicios prescritos estando ya en vigor la LGT de 2003 sí estaba la Administración Tributaria habilitada al efecto.

A esta sentencia se remitieron las del TS de 4 de marzo de 2022 (rec. núm. 2484/2020 –NFJ085606–) y de 1 de marzo de 2022 (rec. núm. 5317/2020 –NFJ085503–).

Estas sentencias fueron acompañadas de un voto particular, el cual, además de su valor en relación con los casos concernidos, iluminaba acerca del alcance de la modificación introducida por la Ley 34/2015. Advirtió el voto particular que:

La prescripción extintiva es un instrumento fundamental al servicio de la seguridad jurídica, como valor constitucional y como principio rector, cuyo fundamento es la presunción iuris et de iure de abandono de la acción por parte del llamado a ejercitárla, en este caso la Administración pública, siendo así que asomarse a hechos o negocios sucedidos en ejercicios ya intangibles es alterar también la prescripción ganada, a no dudarlo, aun cuando no se vea alterada la situación tributaria que corresponde a tales ejercicios, porque la seguridad jurídica impone que tampoco puedan ser revisados hechos en que, con la ley en la mano, se confía en su intangibilidad por obra de la prescripción.

Por otra parte, la distinción entre los períodos impositivos, según que fueren regidos por la Ley general tributaria de 1963 o la de 2003, es difícilmente comprensible, habida cuenta de la intensa similitud del texto de los artículos 109 de la primera y 115 de la segunda, en su redacción original.

El recorrido por las sentencias relativas al conflicto de los gastos financieros o asimilados ilustra acerca de los problemas interpretativos surgidos alrededor del ejercicio de la comprobación tributaria en el tiempo. De ahí que la reforma establecida por la Ley 34/2015 en la Ley general tributaria se haya planteado, según el preámbulo de aquella, con carácter clarificador.

El nuevo artículo 66 bis de la Ley general tributaria establece que la prescripción del derecho a liquidar no afectará al derecho (más bien la potestad) a comprobar, de manera tal que se evita cualquier interpretación de supeditación entre ambas figuras, en tanto que la nueva redacción del artículo 115 de la Ley general tributaria efectúa dos precisiones:

- La comprobación podrá realizarse respecto de:
hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o períodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) [...] hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.
- Esa comprobación podrá comprender la calificación o la declaración de conflicto en aplicación de la norma tributaria o la simulación, en los términos establecidos en los artículos 13, 15 y 16, y surtirá efectos respecto de los períodos no prescritos.

A partir de la Ley 34/2015, resulta claro que los gastos devengados en un período impositivo no prescrito, derivados de operaciones irregulares producidas en un período prescrito, podrán ser rechazados mediante la declaración del conflicto en aplicación de la norma tributaria o la simulación, referida a tales operaciones.

En su acepción más corriente, «seguridad jurídica» significa, en el ámbito fiscal, que los contribuyentes sepan a lo que atenerse, lo que implica que la normativa ha de ser clara en su contenido y efectos. En este sentido, la Ley 34/2015 sirve a la seguridad jurídica. Las oscilaciones habidas en la jurisprudencia ameritaban, ciertamente, la intervención del legislador.

Consecuentemente, no ha de verse en esa intervención, ni en la sentencia que se comenta, una suerte de sacrificio de la seguridad jurídica en aras de la justicia fiscal, concretada en la capacidad económica, por más que ciertas expresiones de las sentencias y de los votos particulares así pudieran sugerirlo. La nueva normativa podrá suponer, ciertamente, la exigencia de deudas tributarias derivadas del rechazo de gastos derivados de operaciones irregulares habidas en períodos prescritos, pero en relación con períodos no prescritos. Los períodos prescritos, aun afectados por la irregularidad, serán intocables, pero la irregularidad no proyectará sus efectos indefinidamente.

De aquí que la respuesta que la sentencia dio a la alegación de que las normas introducidas por la Ley 34/2015 implicaban una retroactividad constitucionalmente reprobable revista un particular interés. En efecto, el resultado de la comprobación se aplica solo en relación con ejercicios no prescritos, de manera tal que habrá un ejercicio retrospectivo de la potestad de comprobación, pero no una modificación de la situación tributaria cubierta por la prescripción y, adicionalmente, la nueva normativa versa sobre procedimientos de comprobación ya iniciados o que se inicien con posterioridad a su entrada en vigor, de manera tal que no se podrán reabrir procedimientos de comprobación ya concluidos a su entrada en vigor con base en lo previsto en la misma.

Las leyes fiscales pueden ser retroactivas, puesto que no les afecta la prohibición de retroactividad del artículo 9.3 de la CE, al no tratarse de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, pero siempre que de ello no se derive una vulneración de la seguridad jurídica.

La seguridad jurídica, y su corolario, la confianza legítima, proyectadas frente a los tributarios periódicos, protegen a los ciudadanos que han ajustado su conducta a una normativa en vigor en el momento de iniciarse el periodo impositivo. Sin embargo, tal protección no es absoluta. En efecto, esa protección es mayor frente a situaciones nacidas y consumadas antes de la nueva norma, determinantes de una retroactividad auténtica que, frente a situaciones nacidas antes de la nueva norma, pero consumadas después de ella, determinantes de una retroactividad impropia (Sentencias del Tribunal Constitucional –TC– 126/1987, de 16 de julio –NFJ000307–, y 156/1987, de 14 de octubre –NCJ067320–). Con todo, la seguridad jurídica, en la forma expuesta, incluso podría ceder ante claras exigencias de interés general, en el bien entendido de que, a mayor grado de retroactividad, más intenso debe ser el interés general (Sentencias del TC 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623–, y 121/2016, de 23 de junio –NCJ061443–), sin que la defensa de los derechos adquiridos halle respaldo constitucional en materia tributaria (Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–).

El demérito para la seguridad jurídica se hubiera producido si los artículos 66 bis y 115 de la Ley general tributaria permitiesen la comprobación y liquidación de periodos impositivos prescritos. No es así. La comprobación de los actos y hechos habidos en periodos prescritos únicamente tendrá efectos en relación con los periodos impositivos no prescritos. Aquellos preceptos se limitan a regular el alcance temporal, con designio clarificador, de la potestad de comprobación, sin afectar, en modo alguno, a las obligaciones tributarias prescritas. Comprobar y calificar actos y hechos habidos en periodos impositivos prescritos que determinen efectos sobre periodos impositivos no prescritos no implica el efecto propio de la retroactividad, esto es, regular situaciones jurídicas nacidas y consumadas antes de la nueva norma.

Las potestades, obviamente, no prescriben. Sin embargo, su ejercicio puede limitarse, respecto del tiempo en el que se produjeron los actos y hechos concernidos, señaladamente, de manera retrospectiva. El nuevo artículo 66 bis de La Ley general tributaria, introducido por la Ley 34/2015, así lo ha hecho, en relación con la comprobación del importe de las bases imponibles negativas y de las deducciones pendientes de aplicación, la cual no podrá realizarse una vez transcurridos:

los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en el que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en el que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones,

pero no respecto otros elementos.

Esa regulación retrospectiva es ajena a la retroactividad, y no afecta a la seguridad jurídica, por cuanto no afecta a obligaciones tributarias prescritas.

3.3. Ingresos devengados en un periodo impositivo prescrito, contabilizados en otro periodo impositivo posterior (Sentencia del TS de 12 de febrero de 2024, rec. núm. 7/2022 -NFJ092249-)

La sentencia, siguiendo el precedente sentado por la Sentencia del TS de 6 de febrero de 2024 (rec. núm. 1739/2022 -NFJ092053-), establece un criterio de imputación temporal del ingreso constituido por el importe de la cantidad devuelta, en concepto de ingreso indebido, que lleva el mismo a los períodos en los que se efectuó el pago del IVMDH, declarado incompatible con el derecho de la Unión Europea. Puesto que ese tributo fue gasto deducible en el impuesto sobre sociedades y alguno de esos períodos ya estaba prescrito, se produjo un déficit de imposición.

Como quiera que la devolución se produjo en 2015, era de esperar que la sentencia tomara en consideración las previsiones establecidas al efecto por la Ley 27/2014, las cuales, como es sabido, descansan en el principio contable del devengo. No fue así. En ciertos párrafos, la sentencia se apartó explícitamente de las normas contables y en otros las aludió para razonar que su argumentación no entraba en conflicto con las mismas.

En este sentido, la sentencia observa que:

Los criterios de imputación fiscal y contable tienen, en este caso, funcionalidades distintas. El criterio de imputación fiscal debe atender necesariamente al pleno restablecimiento de la situación jurídica provocada por una actuación que se produjo como consecuencia de la aplicación de una norma que ha sido declarada nula de pleno derecho, con efecto *ex tunc*, y en la que la devolución recibida como consecuencia de un ingreso que fue indebido, nació en el momento mismo en que se realizó el ingreso indebido.

Se explica así un criterio de imputación temporal del ingreso que no halla respaldo en el artículo 11 de la Ley 27/2014 ni en el artículo 19 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (2004). En efecto, los dos preceptos apelan al devengo, en cuanto criterio de imputación temporal, el cual no puede tener otra significación que aquella que le otorga la normativa contable. Solamente hay una imputación temporal fiscal distinta del devengo contable cuando así lo establezca expresamente una norma fiscal.

La sentencia construye, sin fundamento legal, un criterio de imputación temporal del ingreso.

La cuenta 636 del Plan General de Contabilidad, «Devolución de impuestos», ha de abonarse «cuando sean exigibles las devoluciones». La exigibilidad de la devolución se produce con su reconocimiento, sea mediante acto administrativo o sentencia judicial. Sin embargo,

la sentencia lleva la exigibilidad de la devolución al momento en el que se efectuó el pago del tributo indebido, «pues también debe considerarse que ese derecho fue exigible desde el momento de su nacimiento en virtud de los efectos *ex tunc* atribuidos a la sentencia del TJUE».

La consulta número 7 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –ICAC– de junio de 2014 (BOICAC núm. 98) entiende que:

La declaración de norma contraria al Derecho comunitario de la normativa reguladora del impuesto da lugar a un activo contingente cuyo reconocimiento en el balance está condicionado por la resolución de un evento futuro, esto es, el correspondiente acto administrativo de la Administración tributaria en el que se recoja el pronunciamiento sobre la citada devolución o, en su caso, de los recursos posteriores. Por ello, se considera que el reconocimiento del activo por la devolución de impuestos solo se producirá cuando la Administración tributaria reconozca la citada deuda una vez que la empresa haya hecho valer, en tiempo y forma, su expectativa de derecho [...] el activo por devolución de impuestos se realizará con abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, en concreto en la cuenta 778. «Ingresos excepcionales» ya que, si bien, el ingreso referido tiene naturaleza tributaria, se trata de un ingreso de cuantía significativa y carácter excepcional que no debe considerarse periódico al evaluar los resultados de la empresa [...] no se puede hablar de error contable o cambio de criterio en la medida que los pagos fueron realizados en cumplimiento de nuestro ordenamiento jurídico interno, pagos que ahora, en virtud del pronunciamiento del Alto Tribunal comunitario, resultan indebidos.

La sentencia que se comenta rechaza el criterio del ICAC, por cuanto no ha reparado en los efectos que:

el carácter *ex tunc* de la sentencia del TJUE pudiera tener en la contabilización de aquel derecho. Su análisis parte de una premisa errónea, y es que no nos encontramos ante un activo contingente, pues es la calificación de indebido del ingreso del tributo la que hace nacer el derecho a la devolución. Por tanto, el ingreso es indebido desde el momento en que se efectuó, toda vez que los efectos de la declaración de contrariedad al Derecho de la UE se retrotraen a la entrada en vigor de la normativa nacional que aprobó el IVMDH, y también a ese momento temporal se ha de establecer el nacimiento del derecho a la devolución.

Las Sentencias del TS de 12 de julio de 2022 (rec. núm. 4881/2020 –NFJ087016–) y de 4 de julio de 2022 (rec. núm. 6410/2019 –NFJ086979–) explican el efecto *ex tunc* de las sentencias del TJUE indicando que:

Los derechos que corresponden a los particulares no derivan de la sentencia que declara el incumplimiento, sino de las disposiciones mismas del derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno (Sentencias de 14 de

diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029).

El efecto *ex tunc* y el carácter ejecutivo (art. 280 del Tratado Funcionamiento de la Unión Europea) de las sentencias del TJUE son incuestionables, pero de ahí no se sigue que el derecho a la devolución sea exigible desde el momento en el que se realizó el pago del tributo indebido. Lo que se sigue es que la norma afectada, en el caso del IVMDH, queda expulsada del ordenamiento jurídico desde el mismo momento de su entrada en vigor, esto es, como si nunca hubiese existido. Esa expulsión determina que deban ser devueltas las deudas tributarias satisfechas, con los correspondientes intereses. De ahí nace el derecho a la devolución, pero solo será exigible cuando sea reconocido a través de los procedimientos establecidos al efecto, esto es, la solicitud de rectificación de autoliquidaciones (arts. 120.3 y 221.4 de la Ley general tributaria), la revisión de actos nulos (art. 217 de la Ley general tributaria), la revocación de actos anulables (art. 219 de la Ley general tributaria), o bien, la acción de responsabilidad del Estado-legislador (art. 32 de la Ley 40/2015, de régimen jurídico del sector público). La resolución que ponga fin a estos procedimientos constituirá el título que haga exigible el derecho a la devolución.

Apurando al máximo la argumentación de la sentencia que se comenta, el ingreso debió contabilizarse en los mismos ejercicios en los que se realizaron los pagos del tributo al que, según la sentencia del TJUE, se oponía el derecho de la Unión Europea, de manera tal que, si así no se hizo, se habría incurrido en un error contable.

Bien se comprende que esa contabilización quebrantaría la definición de activo y la de ingreso del artículo 36 del Código de Comercio, por cuanto la entidad no ostenta ningún control económico sobre el activo inherente a una hipotética devolución futura ni, por ende, su patrimonio neto se incrementa.

Por otra parte, como bien indica la consulta del ICAC, no cabe hablar de error contable, ya que la contabilización del gasto sin registrar un correlativo ingreso se llevó a efecto en virtud de una apariencia de legalidad. Pero, incluso admitiendo la tesis del error contable, el ingreso se habría de contabilizar en el ejercicio en el que se advirtió, de acuerdo con la norma de registro y valoración 22.^a del Plan General de Contabilidad.

Sea como fuere, el ingreso inherente a la devolución de las deudas tributarias indebidamente pagadas ha de imputarse a los períodos en los que se ingresaron las mismas, por cuanto así lo impone la sentencia del TS. Y es en este punto donde ha de considerarse la prescripción. En efecto, si el derecho a practicar la liquidación está prescrito, en los términos del artículo 66 de la Ley general tributaria, esa imputación no causará efecto alguno. El gasto se habrá computado y el ingreso que lo neutraliza, no.

La sentencia del TJUE expulsa del ordenamiento al IVMDH, como si nunca hubiere existido, pero la sentencia del TS provoca un efecto adverso en el impuesto sobre sociedades, caso de mediar la prescripción, deteriorando de esta manera el sentido del efecto *ex tunc*.

de aquella, pues la entidad afectada habrá obtenido, inopinadamente, una ventaja fiscal, lo que se compadece mal con dicho efecto *ex tunc*.

No es una cuestión menor que el ingreso derivado de una devolución tributaria no pueda integrarse en la base imponible cuando previamente se computó un gasto. Ciertamente, solo están afectadas las devoluciones derivadas de la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas contrarias al derecho de la Unión Europea o a la CE [Sentencias del TS de 26 de marzo de 2010 (rec. núm. 139/2008 –NFJ039392–) y de 16 de noviembre de 2016 (rec. núm. 1590/2015 –NFJ064793–)], pero ello no le resta importancia, por cuanto incide sobre la mécula del impuesto, esto es, la renta gravable.

3.4. Visión de conjunto

Bajo determinadas condiciones de presión y temperatura, los tres estados del agua (líquido, sólido y gaseoso) pueden coexistir. Se trata del denominado «triple del agua». Un conjunto de ecuaciones guía, inexorablemente, hacia la verdad científica. Las tres sentencias comentadas, y sus colindantes, muestran que, bajo un mismo techo normativo, coexisten criterios interpretativos y posicionamientos jurídicos radicalmente diferentes.

En el contexto del conflicto de los gastos financieros, la ardorosa defensa de la igualdad y la equidad frente a los efectos de la prescripción de las sentencias del TS de febrero de 2015 fue contestada por la apasionada defensa de esos efectos, bajo la bandera de la seguridad jurídica, de los votos particulares.

La acción de la Administración tributaria en dicho conflicto, eficazmente dirigida a evitar que prosperase la desigualdad al amparo de la prescripción, se compadecía mal con su intento de esgrimir la prescripción para excluir el cómputo de un gasto extemporáneo.

El rechazo jurisprudencial del criterio del ICAC, en relación con el significado del devengo del ingreso, en un tributo que, como el impuesto sobre sociedades, hunde sus raíces en el derecho de la contabilidad, genera una tributación adversa a la equidad cuando media la prescripción.

No hay ecuaciones que guíen, inexorablemente, hacia la verdad jurídico-tributaria, pero sí es posible una representación de los efectos prácticos, frente al hecho imponible, auténtico corazón del impuesto, de las distintas posiciones interpretativas de la normativa vigente, cuya debida consideración, seguramente, estrecharía el campo del disenso.

Gasto deducible versus «liberalidad» en el impuesto sobre sociedades

Análisis de la **STS de 18 de marzo de 2024, rec. núm. 5943/2022**

Claudio García Díez

Abogado. Doctor en Derecho.
Profesor de la UDIMA (España)

Extracto

En el presente comentario se estudian, a través del *iter* administrativo y judicial de la Sentencia del Tribunal Supremo seleccionada, las distintas etapas que hay que tener en cuenta para determinar la deducibilidad de los gastos en la base imponible del impuesto sobre sociedades. Asimismo, se analiza críticamente la tendencia creciente que considera las «liberalidades» (ex art. 15 e) de la Ley del impuesto sobre sociedades) como una especie de categoría «residual» a la que, con relativa frecuencia (y confusión), acude la Administración tributaria para negar la deducción de determinados gastos (de marketing, de patrocinio, promocionales, etc.).

Publicado: 03-09-2024

1. Supuesto de hecho

1.1. El concepto de «gasto deducible» en el impuesto sobre sociedades (IS) siempre ha sido conflictivo, fuente de confrontación entre la Administración tributaria y las entidades. Y ello se debe a una realidad normativa que dista de ser clara y taxativa. Concretamente, en la actualidad, la litigiosidad se ha edificado a partir de una interpretación administrativa extensiva del concepto de «liberalidad» como partida de gasto no deducible (ex arts. 14.1 e) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades –TRLIS¹ y 15 e) de la Ley del

¹ Artículo 14.1 e) del TRLIS:

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...] Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

Cómo citar: García Díez, C. (2024). Gasto deducible versus «liberalidad» en el impuesto sobre sociedades. (Análisis de la STS de 18 de marzo de 2024, rec. núm. 5943/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 497-498, 83-109. <https://doi.org/10.51302/rcty.2024.22313>

impuesto sobre sociedades –LIS²–), que invade y subyuga la misma base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS³); sin que la última doctrina legal de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) haya contribuido a despejar dudas; más bien, viene consiguiendo lo contrario, esto es, ha contribuido a mantener la confusión, al manejar libérrimamente criterios que operan con distinta intensidad y objetivo en la conformación del gasto deducible y su contrario. Prueba de esta afirmación es la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo (rec. núm. 5943/2022 –NFJ092662–), que vamos a comentar y que no es más que el colofón de una serie de resoluciones que han abordado esta misma cuestión.

1.2. Dicha casación se planteó frente a la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 4 de mayo de 2022 (NFJ087041), que resolvió el recurso contencioso número 700/2018 planteado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 10 de mayo de 2018 (RG 3319/2016 –NFJ076803–), que desestimó las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos liquidatorios y sancionadores relativos al IS de los ejercicios 2009 a 2012.

1.3. El objeto principal de la regularización inspectora se cifra en la negativa a reconocer como gasto deducible en la base imponible del IS una serie de gastos de marketing que una entidad (Grupo Coca-Cola) refacturó a la recurrente (Cobega, SA), considerando en última instancia dichos pagos como «liberalidades» no deducibles al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS (actual art. 15 e) de la LIS).

Concretamente, «Cobega contabilizó como gastos de marketing una serie de facturas recibidas de Coca-Cola Services, N.V. (CCS) de distintas cadenas de distribución (Carrefour, Dia, Makro, Eroski Y Dia Plus) y de Lidl Stiftung» (cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

1.4. Los hechos que se han tenido en cuenta para la resolución de la presente casación fueron los siguientes:

² Artículo 15 e) de la LIS:

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...] Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

³ Artículo 10.3 de la LIS:

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

1. Objeto social y actividad de la entidad demandante.
2. Contratación en cuya virtud se produjo de refacturación de los gastos de marketing.
3. Facturación cuestionada por la Inspección.

1.4.1. Respecto a la actividad principal de la demandante (Cobega, SA), consiste:

en la elaboración, embotellado, distribución y venta de bebidas refrescantes, clasificada en el epígrafe de IAE (empresario) 4.282, bajo diferentes marcas pertenecientes al Grupo Coca-Cola. El Grupo Coca-Cola suministra a Cobega, SA los «concentrados» y «bases de bebidas», con los que, al igual que otros embotelladores, se elaboran las bebidas refrescantes, se embotellan y se procede a su distribución y venta (cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

1.4.2. Con relación a los contratos que motivaron y justificaron la referida refacturación, hay que traer a colación, primero, el denominado:

contrato de embotellador, de fecha 1 de octubre de 2001, de acuerdo con el cual, *al Grupo Coca-Cola le corresponde*, además del suministro de la materia prima y la vigilancia en la elaboración de las bebidas, *la dirección y gestión de todas las actividades de marketing* (cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

Cobega, SA, precisa, y así se reconoce en la sentencia del TS que comentamos, que, en virtud del citado contrato de embotellador:

El Grupo Coca-Cola asumía la dirección y gestión de todas las actividades de marketing, contratando con grandes cadenas de distribución internacionales (Carrefour, Dia, Dia Plus, Makro, Eroski y de Lidl Stiftung) actuaciones promocionales y de posicionamiento, llevadas a cabo por filiales residentes en España, a cambio de una serie de descuentos y pagos en atención a los servicios prestados, *asumiendo el 50 % de su coste, mientras que el otro 50 % del coste de las actividades de marketing era a cargo de los embotelladores*.

En concreto, remarca la recurrente, el punto 7 de la cláusula tercera del referido contrato de embotellador, *que versa sobre las obligaciones de Cobega* en materia de comercialización de las bebidas, capacidad financiera y planificación, establece que debe «emplear en la publicidad y marketing de las Bebidas cuantos fondos puedan requerirse a fin de mantener y aumentar la demanda de cada una de ellas en el Territorio», pudiendo el Grupo Coca-Cola «a su exclusiva discreción, contribuir a dichos gastos publicitarios y de marketing». *Esta contribución del Grupo Coca-Cola se estableció posteriormente en un 50 %*. El incumplimiento de esta obligación contractual puede ocasionar la resolución del contrato, de conformidad con el apartado séptimo, punto 28, y, con ello, la pérdida de la exclusividad.

Esos gastos, [...], se originan por servicios tales como la localización en establecimientos (hipermercados y supermercados), la ubicación en estanterías y/o refrigeradores, la promoción de programas de consumo inmediato y/o periódico, los programas de puntos, las acciones de fidelización y las actuaciones específicas para potenciar el crecimiento local de las ventas con stands, azafatas, *testings*, entre otros (*vid. Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo, FD 2*).

Y, después, en cumplimiento de dicha obligación contractual (de *dirección y gestión de todas las actividades de marketing*), el Grupo Coca-Cola suscribió una serie de:

acuerdos internacionales con las grandes cadenas de distribución en todo el mundo. Dichos acuerdos internacionales contemplan una serie de descuentos y pagos en atención a determinados servicios tendentes a potenciar las ventas (marketing) a prestar por las cadenas de distribución, tales como colocación de refrigeradores con los productos de la marca Coca-Cola dispuestos para su consumo inmediato, escenificación de promociones locales y eventos, lanzamiento rápido de innovaciones al mercado, *merchandising* cruzado, colocación en *sandwich corners*, *supply chain*, realización de talleres de venta, análisis de espacios de venta, etc. (*cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo*).

De esta contratación interesa destacar que nunca fue puesta en duda por la Administración tributaria. Consecuentemente, dichos negocios existieron y fueron ejecutados; no se trata, entonces, de contratos ficticios o simulados y, por lo mismo, fueron consecuencia de las obligaciones contractuales compartidas (y libremente asumidas) entre el Grupo Coca-Cola y Cobega, SA, en materia de marketing y promoción de sus productos.

1.4.3. En cuanto a las facturas de gastos objeto de discusión, la Inspección las agrupa en tres bloques; a saber:

[...] 1/ Facturación de las casas matrices (o alguna de sus filiales) de entidades del sector de la distribución en grandes superficies a CCS y de ésta a Cobega (*vid. Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022, FD 4*).

[...] Como justificante de estos gastos la entidad aportó:

- *Copia de las facturas recibidas* de AAS (figuran en la carpeta denominada «3.19 Acuerdos internacionales»), que incorporan, como *descripción*, el concepto genérico «Gastos Marketing Marcas».
- *Acuerdo suscrito* entre B WORLD TRADE (BWT) y AAS en el que se especifica que «AAS actúa en nombre y representación de AA EXPORT CORPORATION (TAAEC)» con sede en Atlanta.

Manifestando la inspección en el acuerdo de liquidación que «nos encontramos ante un contrato firmado por una entidad belga (AAS), que actúa en nombre de

otra norteamericana (TAAEC), y que negocia con una suiza (BWT), para que ésta le preste unos servicios a nivel internacional o global, en beneficio de la norteamericana. Y en el que además, se especifica que los servicios a prestar a nivel internacional: "are independent from any other services negotiated in each country between local entities or the two groups" (por su claridad, no precisa traducción).

En ejecución de dicho contrato, y en razón a los servicios especificados en el mismo, BWT facturó determinados importes a AAS. Y esa refacturación recibida por AAS es la que, a su vez, ésta refacturó a las embotelladoras; entre ellas, también a X.

En relación con los servicios que van a ser prestados por BWT en el contrato consta en el contrato [1]: «Estos servicios son específicos para la relación de negocio internacional existente entre los dos grupos y son independientes de cualquier otro servicio negociados en cada país entre las entidades locales de los dos grupos» (cfr. Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, FD 3).

2/ Facturación de la filial nacional de la matriz extranjera de los grandes grupos de distribución a Cobega y de ésta a su vez a CCS (vid. Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022, FD 4).

[...] En determinados casos, los acuerdos internacionales conllevaban una facturación directa de las filiales nacionales (de grandes grupos de distribución con matrices extranjeras) a X; que luego ésta repercutía a AAS. Es, por así decirlo y empleando palabras de la propia entidad, un circuito «inverso» al del apartado anterior; pero –exactamente– con el mismo origen: los acuerdos internacionales; de ahí que adolezca de los mismos defectos o carencias, en orden a justificar la deducibilidad de los respectivos gastos.

En particular, en el caso de la filial española de B, consta en el acta: «B la entidad en la información que facilita, recogida en la diligencia 17, ha estimado un importe anual para cada uno de los años 2010 y 2011, por ello y como no se ha aportado copia de las facturas recibidas al no poder identificar la entidad el cargo individualizado, se presumirá que dicha factura ha sido recibida en diciembre de cada uno de los años correspondiente» (cfr. Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, FD 3).

3/ Facturación recibida directamente de la matriz extranjera LIDL STIFTUNG & Co KG, matriz internacional del grupo de distribución LIDL (vid. Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022, FD 4).

[...] Como justificantes del gasto, la entidad aportó relación y copia de las facturas recibidas (diligencia nº ...). En la pagina 46 del acuerdo de liquidación figura detalle de las facturas recibidas. También aportó un contrato, sin firmar, denominado «AAG Agreement Conditions» y con validez exclusiva para 2009, en el que se cita a E y a AAG SA (AAG), y en el que se indica que AAG actuaba en representación de las embotelladoras distribuidoras de los productos de la marca AA España.

En el anexo II de dicho contrato se señala que «These payments per sku are conditioned upon execution of a Marketing Services Agreement Between E and AAS NV», y ese «Marketing Services Agreement» no ha sido aportado a la inspección.

Junto con dicho contrato, se aportaron otros dos documentos, escritos en alemán y datados el 11/03/2009, que –según su traducción al castellano– son hojas de reembolsos. Uno, firmado por el Sr. Müller, como representante de ES y, el otro, como representante de E SUPERMERCADOS SAU.

Además figura en el expediente que no constan ventas efectuadas por parte del obligado tributario a la entidad alemana ES (cfr. Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, FD 3).

De la facturación cuestionada por la Inspección y de los contratos que sustentan los gastos promocionales que se ha pretendido deducir la entidad recurrente en su IS se colige que la Administración tributaria, en unas ocasiones, pone de manifiesto que no se le entrega la totalidad de la facturación, o que la aportada al procedimiento inspector presenta ciertas deficiencias (como una descripción «genérica») o, en fin, que los contratos presentados adolecen de defectos que afectan a su completitud (ausencia de firmas de los otorgantes, etc.).

1.5. Atendiendo a dicha realidad fáctica, el TEAC, en primer lugar, y después la AN desestimaron las pretensiones planteadas por la entidad recurrente al respecto de los referidos gastos de marketing confirmando la regularización inspectora, que calificó, *ab initio*, dichos «gastos como liberalidad y, por tanto, no deducibles (artículo 14.1 e) del TRLIS» (Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022, FD 4).

No estando conforme la entidad demandante, interpuso y preparó recurso de casación núm. 5943/2022, que resultó admitido por Auto del TS de 22 de marzo de 2023 (NFJ089227). En particular, se acordó apreciar interés casacional objetivo con relación a las siguientes cuestiones:

1.1. Determinar interpretando el artículo 14.1.e) TRLIS, si solo puede entenderse que el gasto no es una liberalidad por tratarse de un bien o servicio que está correlacionado con los ingresos y se realiza para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios, *únicamente, cuando existe un contrato entre el adquirente y el prestador del servicio, o puede entenderse cumplido el requisito aunque no medie contrato entre ambos y la prestación del servicio sea consecuencia de la relación contractual celebrada por un tercero y el prestador del servicio en los casos en que el servicio prestado beneficie directamente a quien que se deduce el gasto y paga el servicio recibido.*

1.2. Aclarar si, en un caso como el presente, en el que un contribuyente del IS computa como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que es quien ha contratado los servicios de marketing, y, por tanto, deja de ingresar parte de la deuda, *resulta posible apreciar*, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, *la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT (FD 4).*

2. Doctrina del tribunal

2.1. El Alto Tribunal, en la sentencia objeto del presente comentario, tiene por objeto analizar una regularización inspectora que denegó la deducción de una serie de gastos promocionales en la base imponible del IS de la entidad recurrente al calificarlos como «liberalidades» del artículo 14.1 e) del TRLIS sobre la base de una serie de deficiencias. Particularmente, porque se trataba de gastos que no fueron solicitados y suscritos por la demandante (Cobega, SA), sino por un tercero (Grupo Coca-Cola) con el que mediaba una relación comercial a través de un contrato de embotellador (de 1 de octubre de 2001).

Y así, en los hechos de la sentencia aquí comentada se reconoce, de una parte, que: «Cobega contabilizó como gastos de marketing una serie de facturas *recibidas de Coca-Cola Services, N.V. (CCS) de distintas cadenas de distribución* (Carrefour, Dia, Makro, Eroski Y Dia Plus) y de Lidl Stiftung» y, de otra, se destaca que «la Inspección no admitió la deducibilidad de los cargos soportados como consecuencia de los denominados "acuerdos internacionales" por no haber sido acreditada la realidad del servicio prestado, ni la correlación de tales gastos con los ingresos de la actividad» (cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

Vemos, por tanto, que el debate descansa sobre una cuestión jurídica muy concreta: la determinación del contenido y alcance del concepto de «liberalidad» como partida no deducible al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS (vigente art. 15 e) de la LIS). Ahora bien, hay que preguntarse si esto es así; esto es, si el objeto de la casación es ese mismo a tenor de la resolución del TEAC en su día recurrida ante la AN y que ha dado lugar a nuestra sentencia del TS. Vamos con ello.

2.2. Pues bien, la Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, cuando aborda esta cuestión en su FD 3, recuerda los requisitos generales para admitir la deducción de un gasto de la base imponible del IS. Y así, destaca que:

Respecto a los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, han señalado que los requisitos fundamentales para permitir la deducción de un gasto son: 1. *La justificación documental de la anotación contable*. 2. *La contabilización del gasto*. 3. *Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia*. 4. *La «necesidad» del gasto*, o lo que es lo mismo, que esté correlacionado con los ingresos del sujeto pasivo, para lo cual debe probarse además que el gasto fue real, o se corresponde con una operación efectivamente realizada (FD 3).

Y, en consecuencia, concluye que:

Del expediente y a la luz de lo anteriormente descrito se desprende que *no ha quedado acreditado ni la realidad y efectividad de las operaciones efectuadas ni la correlación de dicho gasto con los ingresos de la entidad*:

Las facturas aportadas (en algunos casos ni siquiera se aportan facturas) *describen el concepto de forma genérica* y los acuerdos internacionales de los que dice derivan dichos gastos *ni siquiera han sido suscritos por X sino que los han suscrito otras entidades distintas*, lo que impide al juzgador apreciar la correlación de la refacturación, es decir, la causa jurídica por la que la filial española debería soportar tales gastos.

Por lo tanto, al no haberse justificado por la entidad ni la realidad de los servicios prestados ni la correlación con los ingresos de la entidad, se confirma la regularización efectuada por la inspección (FD 3).

Esta argumentación llama la atención porque la instancia revisora no analiza (frente a lo que pudiera parecer en un principio) los rasgos y caracteres que sirven para identificar una concreta partida de gasto como «liberalidad» no deducible en el IS (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS), sino que, por contra, se limita a traer a la causa los requisitos necesarios para considerar con carácter general que un determinado gasto tiene, a efectos contables e impositivos, la condición de deducible, conforme a lo dispuesto en los artículos 10.3 del TRLIS y de la LIS. En definitiva, de esta argumentación, lo que, en principio, se deduce es que los gastos que se deduce Cobega, SA no se encuentran debidamente justificados para admitir su deducción en el IS, pero no se aduce nada respecto a su consideración de como «liberalidad».

2.3. Por su parte, la Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022 (rec. núm. 700/2018 -NFJ087041-) ahonda en el mismo planteamiento y, tras recordar que ya ha resuelto esta misma cuestión anteriormente:

En la sentencia citada de 3 de noviembre de 2021 dictada por la Sección 5 de este Tribunal (recurso 662/2020) que, a su vez, rememora las de 21 de abril y 22 de septiembre de 2021 (recursos 216/2020 y 165/2020), cuyos argumentos, al tratar de la misma cuestión, deben ser compartidos y, por tanto, reiterados (FD 4),

termina por refrendar la posición de la Inspección y del TEAC y, pese a reconocer que:

en el supuesto de autos [...], si bien *no se niega la prestación de un servicio y su facturación*, lo que no se constata es la relación entre ese servicio y la actividad del sujeto pasivo, presupuesto para la deducción,

determina que:

los gastos que Cobega «soportó y dedujo fiscalmente» *derivan de unos acuerdos internacionales que ella no había suscrito sino que lo fueron por otras entidades*, siendo la facturación recibida de aquéllas la que dio lugar a las cuotas de IVA cuestionadas que, pese al esfuerzo dialéctico y probatorio del recurrente, *no queda justificado que correspondan a gastos afectos a la actividad económica de Cobega*. Nótese a estos efectos que la documentación e informe pericial aportados no justifican lo contrario, pues ni se acredita que Cobega suscribiera los acuerdos internacional es

como tampoco que los gastos que nos ocupan deriven de sus obligaciones en materia de asunción de costes de marketing por su contrato de embotelladora con el grupo CocaCola, y respecto al informe pericial, más allá de su profusa argumentación sobre aspectos de índole comercial y mercantil, tampoco se desprende de su contenido la directa afectación a que nos estamos aquí refiriendo (FD 4).

Consecuentemente, para la AN, lo que hay es una deficiente justificación del gasto deducible. Incluso llega a reconocer en su razonamiento que «no se niega la prestación de un servicio y su facturación»; es decir, que los gastos promocionales objeto de pendencia fueron reales y se ejecutaron y, por ende, no fueron ficticios o inexistentes. Nos encontramos, por tanto, ante un tema de acreditación del gasto deducible (art. 10.3 de la LIS), pero no ante una «liberalidad» no deducible (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS).

2.4. El TS, tras exponer el posicionamiento de las partes, concluye en su parte dispositiva, y frente a lo dispuesto en su Auto de 22 de marzo de 2023 (que delimitó el contenido y alcance de interés casacional de la presente causa), que «no ha lugar al recurso de casación».

Para fundamentar su decisión arguye que:

«El debate tiene un acusado componente fáctico y se plantea en términos en que Cobega da por probados extremos que no resultan de la resolución del TEAC impugnada ni de la SAN sino, más bien, al contrario. Por ejemplo, cuándo afirma la recurrente que, si abonaba los gastos que quiere deducirse a las empresas de las cadenas, era porque así se establecía en su contrato de embotellamiento con Coca Cola. En cambio, la SAN, por referencia a sentencias anteriores, dice, a la vista de la documentación e informe pericial aportados por la recurrente, que no justifican ni que Cobega suscribiera los acuerdos, ni que «los gastos que nos ocupan deriven de sus obligaciones en materia de asunción de costes de marketing por su contrato de embotelladora con el grupo Coca-Cola...». Cobega dice en su recurso que ha quedado acreditado que Coca-Cola asumía el 50 % del coste de los servicios de marketing y los embotelladores el otro 50 %, lo que no resulta de las resoluciones impugnadas. La SAN constata que, de acuerdo con el contrato de embotellador entre Coca-Cola y Cobega, corresponde a aquella «la dirección y gestión de todas las actividades de marketing» y, se reitera, rechaza explícitamente que del contrato de embotellador resultase esa asunción de costes. Alude la recurrente a diversas cláusulas del contrato de embotellador que no constan reproducidas ni por el TEAC ni por la SAN, dando por probado un contenido de dicho contrato que no lo está. En algún momento del recurso, Cobega afirma, asimismo, que comercializaba en exclusiva los productos de la marca Coca-Cola, lo que no resulta tampoco de la SAN ni de la RTEAC (Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo, FD 3).

En definitiva, la sentencia del TS considera que:

de forma sutil, la recurrente orienta el debate casacional como una cuestión de especulación jurídica «pura», dando por hecho que su base fáctica y probatoria es

indeleble y reconocida de forma indubitable por el auto de admisión, la sentencia recurrida y los antecedentes administrativos. Ello se debe rechazar de modo categórico, *en realidad se da por probada una base fáctica que no existe [...]* Pretende la recurrente que esta Sala sustituya la apreciación del Tribunal a quo a partir de su directa valoración de la prueba, practicada en autos, sobre la inexistencia de correlación entre los gastos y los ingresos de la sociedad y todo ello, partiendo de una descripción de los hechos que no coincide con los constatados en la instancia (Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo, FD 3).

3. Comentario crítico

Todo este camino para que al final el TS (obviando un previo auto suyo que reconoce el interés casacional del presente recurso) dé una «larga cambiada», dejando sin resolver la referida cuestión casacional, consistente en dilucidar si un gasto no es una liberalidad:

únicamente, cuando existe un contrato entre el adquirente y el prestador del servicio, o puede entenderse cumplido el requisito aunque no medie contrato entre ambos y la prestación del servicio sea consecuencia de la relación contractual celebrada por un tercero (Auto del TS de 22 de marzo de 2023, rec. núm. 5943/2022).

Para analizar críticamente la sentencia del TS objeto del presente comentario hemos de referirnos, en primer lugar, a la cuestión formal que habilita a nuestro Alto Tribunal a hacerse a un lado, orillando el interés casacional planteado y (previamente) reconocido: ¿realmente el TS en esta causa no puede ejercer plenamente su función revisora a la vista del recurso de casación formulado por la entidad recurrente y de las resoluciones del TEAC y de la AN objeto de la controversia, sin extralimitarse? Y, después, nos dejaremos caer sobre la cuestión de fondo, relativa a la relación existente entre el concepto de gasto deducible que se integra en el resultado contable de una entidad, conformando esencialmente la base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS), y el contenido y alcance del concepto de «liberalidad» como partida que el legislador fiscal considera en todo caso como no deducible (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS).

Vayamos, pues, por partes.

3.1. La cuestión formal: ¿se puede dejar sin resolver una casación cuyo interés ha sido reconocido por el mismo TS?

3.1.1. El Alto Tribunal decide no resolver el fondo de la cuestión casacional reconocida (Auto del TS de 22 de marzo de 2023) porque considera que el recurrente funda su recurso sobre una base fáctica que no encuentra respaldo en lo acotado por el TEAC y la AN. Para afianzar tal posición, recuerda su doctrina previa, sentada (entre otras) en la Sentencia del TS 1148/2020, de 10 de septiembre (rec. núm. 1096/2019 –NFJ079034–):

«[...] Lo cual pone al descubierto otro de los problemas que ha traído consigo la estructuración del nuevo recurso de casación, cual es *el posible desajuste entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición del recurso de casación*. Como principio, el *auto de admisión condiciona y delimita el escrito de interposición*, y la regla general es que el escrito de interposición debe seguir las pautas que quedan marcadas en el auto de admisión y debe de centrarse a las normas y jurisprudencia que se han considerado como identificadas como susceptibles de interpretación. Ahora bien, ha considerado la Sala, con carácter excepcional, que el escrito de interposición no queda constreñido por el auto de admisión (véase al respecto los autos de 3 de mayo de 2017, rec. cas. 212/2017; de 12 de junio de 2018, rec. cas. 6187/2017; o de 2 de julio de 2018, rec. cas. 5580/2017), recayendo sentencias que reflejan una aptitud abierta a examinar cuestiones no explícitamente recogidas en la determinación del interés casacional en el auto de admisión, pero que sí fueron anunciadas en el escrito de preparación y desarrolladas en el escrito de interposición, aún cuando no fueron recogidas explícitamente en la determinación del "interés casacional" efectuada en el auto de admisión».

En esta línea se ha identificado, con carácter abierto, *algunos límites al que debe someterse el escrito de interposición* y que condiciona el enjuiciamiento que debe de realizarse en el recurso de casación. En concreto se han señalado como límites que marcan la exclusión del recurso de casación:

- Las cuestiones de hecho y la valoración de la prueba.
- Cuestiones nuevas.
- Cuestiones expresamente excluidas en el auto de admisión. [...]

Ciertamente en el diseño legal del recurso de casación se produce una tensión entre el *ius constitucionis* y el *ius litigatoris*, puesto que si bien se persigue como primer objetivo del mismo la depuración del ordenamiento jurídico, lo que le otorga una clara vocación nomofiláctica, no cabe descuidar el derecho subjetivo de las partes que en definitiva impulsan el propio proceso que desemboca en la resolución casacional. Ahora bien, esta satisfacción del *ius litigatoris* que se aspira a conseguir a través del recurso de casación, *no cabe independizarla y desvincularla con el núcleo esencial del recurso de casación*, esto es, *de la cuestión con interés casacional objetivo, que es la que debe de dilucidarse y dar paso, en su caso, a la creación, modificación o ratificación de la jurisprudencia*, lo que determinará, a la postre y cuando proceda, la satisfacción del interés de la parte; *no cabe, pues, entrar a dilucidar y resolver cuestiones o pretensiones que resultan ajenas a la cuestión que ha sido selecciona en el auto de admisión*, o delimitada, en su caso por razones extraordinarias, por la Sección sentenciadora.

«[...] Con la finalidad de que *la casación no se convierta en una tercera instancia*, sino que cumpla estrictamente su función nomofiláctica, se diseña un mecanismo de admisión de los recursos basado en la descripción de los supuestos en los que un asunto podrá acceder al Tribunal Supremo por concurrir un interés casacional.

Así, la Sala de casación podrá apreciar que en determinados casos existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión. El recurso deberá ser admitido en determinados supuestos, en los que existe la presunción de que existe interés casacional objetivo». En estos párrafos se extractan la esencia y finalidad del novedoso recurso de casación, en el que se produce una clara vinculación entre el objeto del recurso y la cuestión con interés casacional objetivo, de suerte que si no se identifica en la controversia cuestión que reúna esta condición no cabe admitir el recurso de casación, pero siendo esta condición necesaria no es suficiente, en tanto que aún de concurrir se precisa que lo sea para la formación de jurisprudencia (FD 3 de la Sentencia del TS 1148/2020, de 10 septiembre).

Si esto fuera así, compartiríamos la resolución alcanzada; es decir, si, a la vista del expediente y, en particular de la resolución del TEAC y de la sentencia de la AN, la entidad demandante pretendiera desarrollar una «tercera instancia» revisora en orden a unos «hechos novedosos», resultaría indudable la improcedencia de la casación planteada. Ahora bien, ello implica una «desconexión fáctica absoluta» respecto de los hechos acreditados en fase revisora (administrativa y contenciosa). Por contra, si no existiera una desconexión de tal naturaleza (pese a que el recurrente se hubiera extralimitado en su recurso de casación), ¿se debería a la misma conclusión que ha sentado la sentencia aquí comentada?

3.1.2. Para responder a esta cuestión hay que dilucidar en primer lugar el alcance de la referida «desconexión fáctica». Y, más concretamente, se trata de determinar si la cuestión que suscita interés casacional objetivo (Auto del TS de 22 de marzo de 2023) nunca ha estado en la base de la discusión que las partes (en nuestro caso, la Administración tributaria y la entidad recurrente) han planteado al TEAC primero y a la AN después.

Pues bien, teniendo en cuenta que lo que debía analizar y resolver el TS era cuestión muy concreta (aclarar si la deducibilidad de un gasto en la base imponible del IS depende de que medie –o no– un contrato de prestación de servicios entre el adquirente y el prestador del mismo), no hay duda de que siempre (desde el origen) ha estado en la causa (junto a otras cuestiones).

Efectivamente, la Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018 reconoce como piedra basilar sobre la que decide refrendar la posición de la Inspección acerca de la no deducibilidad de los gastos discutidos en que:

las facturas aportadas [...] describen el concepto de forma genérica y los *acuerdos internacionales de los que dice derivan dichos gastos ni siquiera han sido suscritos por X sino que los han suscrito otras entidades distintas*, lo que impide al juzgador apreciar la correlación de la refacturación, es decir, la causa jurídica por la que la filial española debería soportar tales gastos (FD 3).

Otro tanto ocurre con la Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022 al reconocer que «la Inspección no admite esos gastos porque Cobega, S.A. no ha suscrito esos acuerdos ni

ha concedido autorización expresa para que CCS actuase en su representación y el TEAC coincide con el criterio de la Inspección» (FD 4). Y más adelante concreta profusamente, como base sobre la que desestimarán dicho motivo impugnatorio, que:

Lo que resulta trasladable a este caso según ya afirmamos y no es desvirtuado convenientemente por la recurrente, dado no cabe admitir la deducción de estas cuotas habida cuenta que *los gastos que Cobega «soportó y dedujo fiscalmente» derivan de unos acuerdos internacionales que ella no había suscrito sino que lo fueron por otras entidades*, siendo la facturación recibida de aquéllas la que dio lugar a las cuotas de IVA cuestionadas que, pese al esfuerzo dialéctico y probatorio del recurrente, no queda justificado que correspondan a gastos afectos a la actividad económica de Cobega. Nótese a estos efectos que la documentación e informe pericial aportados no justifican lo contrario, pues *ni se acredita que Cobega suscribiera los acuerdos internacionales* como tampoco que los gastos que nos ocupan deriven de sus obligaciones en materia de asunción de costes de marketing por su contrato de embotelladora con el grupo CocaCola, y respecto al informe pericial, más allá de su profusa argumentación sobre aspectos de índole comercial y mercantil, tampoco se desprende de su contenido la directa afectación a que nos estamos aquí refiriendo (FD 4).

Por tanto, resulta palmario que la cuestión casacional reconocida en el Auto del TS de 22 de marzo de 2023 ha estado *ab initio* en el centro de la regularización inspectora y en las sucesivas instancias revisora y jurisdiccional. No se duda de que la entidad recurrente, junto a la referida cuestión casacional, haya pretendido extender «su casación» a otros aspectos (extralimitándose), pero nos parece claro que el interés casacional objetivo materializado en el citado auto de admisión siempre ha estado en la causa. De ahí que la «desconexión fáctica» puesta de manifiesto por la sentencia del TS no es absoluta o total, ni mucho menos.

Consecuentemente, no compartimos la valoración final que efectúa la sentencia del TS que comentamos cuando concluye que «así las cosas, la recurrente está planteando, a través de la formulación del recurso, una cuestión meramente hipotética, desconectada de la realidad fáctica que ha sido reconocida en la sentencia de instancia» (FD 3, *in fine*, de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

Entonces, a la vista de estas circunstancias, ¿hay base para que el TS en la sentencia comentada decida que «no ha lugar al recurso de casación»?

3.1.3. La respuesta a esta cuestión pasa por la aplicación de la misma doctrina legal sentada por el TS, de la que su Sentencia 1148/2020, de 10 de septiembre, es un ejemplo paradigmático cuando afirma que lo que no se podrá en casación es «entrar a dilucidar y resolver cuestiones o pretensiones que resultan ajenas a la cuestión que ha sido seleccionada en el auto de admisión» (FD 3). Por ello, en nuestra opinión, el Alto Tribunal debió entrar a resolver la cuestión que revestía interés casacional tal y como quedó perfilada en su Auto de admisión de 22 de marzo de 2023.

3.1.3.1. Es más, el Acuerdo no jurisdiccional del Pleno de la Sala Tercera del TS de 3 de noviembre de 2021 ha determinado (en su acuerdo IV) que:

La sentencia de casación no puede rechazar un recurso (bien inadmitiéndolo o desestimándolo por entender que nunca debió haber sido admitido) bajo la consideración de que la Sección de enjuiciamiento no está de acuerdo con la valoración del interés casacional expresada en el auto de admisión. *Debiendo por tanto resolver sobre la cuestión, sin perjuicio de reorientarla o reformularla a la vista del contenido del proceso tal y como queda expuesto en los escritos de interposición y oposición.*

Esto es, la sentencia de inadmisión sólo se contempla en la LJCA para el caso de que el escrito de interposición incurra en los defectos de formalización que indica el apartado 4º, en relación con el 3º, del artículo 92.

Entendemos, por tanto, que en estos casos primará el deber de «resolver» el interés casacional objetivo reconocido previamente, facultando al TS incluso a reformularlo o reorientarlo. Asimismo, en el acuerdo V se abre la vía a que se puedan resolver cuestiones casacionales no reconocidas en el auto de admisión siempre que «guarden relación de conexión lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión»:

La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) *siempre y cuando guarden relación de conexión lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión* como dotadas de interés casacional.

3.1.4. Consideramos que la sentencia aquí analizada debió resolver la cuestión casacional reconocida en el Auto de admisión de 22 de marzo de 2023, puesto que, desde el principio, ha estado en el centro de la causa litigiosa. E, inclusive, se podría defender que el TS se encontraba legitimado (de acuerdo con el Acuerdo no jurisdiccional de 3 de noviembre de 2021) para extender su función casacional a esas otras «cuestiones novedosas» que la recurrente pretendía «colar» en su escrito de interposición, siempre que guardaran la debida correlación con la cuestión casacional reconocida en el citado auto de admisión.

3.2. ¿Todo gasto no deducible es una «liberalidad»?

3.2.1. Siendo coherentes con la tesis aquí defendida, consistente en que el TS debería haber resuelto la cuestión casacional planteada y reconocida, vamos a adentrarnos en la cuestión de fondo. En este caso, básicamente, nos encontramos ante una serie de gastos de marketing que una entidad (Grupo Coca-Cola) refactura a la entidad aquí recurrente (Cobega, SA), que se los deduce de la base imponible de su IS. Esta operativa se produce

en virtud de un «contrato de embotellador, de fecha 1 de octubre de 2001» por el que Cobega, SA asumiría el coste del 50 % de los referidos gastos.

Por su parte, la Inspección niega la deducción de dichos gastos, si bien, tanto en las resoluciones de instancia (tanto del TEAC como de la AN) como en la propia sentencia del TS, no queda clara la razón de esta interdicción. Más concretamente, no queda claro si los referidos gastos no resultan deducibles porque adolecen de defectos (formales o materiales) en los requisitos necesarios previstos en la normativa contable y fiscal para el reconocimiento de su deducción en el resultado contable de la entidad y, por lo mismo, en la base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS), o bien, no son deducibles porque se trata de «liberalidades» que la normativa del IS establece en todo caso como no deducibles al amparo de lo dispuesto en los artículos 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS. Es más, parece deducirse de la argumentación confirmatoria de la regularización inspectora un peculiar silogismo consistente en una especie de equiparación entre gasto no deducible y «liberalidad» que solo ofrece confusión y que mezcla cuestiones que, como veremos, se encuentran en planos distintos.

3.2.1.1. Prueba de esta peculiar forma de argumentar se halla, primero, en la misma Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, donde se sostiene que:

«[...] A la vista de los hechos expuestos, al Inspección concluye, que *no está acreditada la realidad de los servicios prestados ni la correlación de tales gastos con los ingresos de la entidad; califica dichos gastos como liberalidad y, por tanto, no deducibles conforme lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS*». Para, acto seguido, considerar que «Del Expediente y a la luz de lo anteriormente descrito se desprende que *no ha quedado acreditado ni la realidad y efectividad de las operaciones efectuadas ni la correlación de dicho gasto con los ingresos de la entidad*» (FD 3).

Por su parte, en la Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022 se incide en esta singular motivación:

Los gastos de marketing refacturados por CocaCola Services (CCS) a embotelladoras como la recurrente derivadas de las facturaciones de las grandes superficies a CCS *requiere una prueba de correlación con los ingresos*, que no se ha aportado ni se deduce de la diligencia nº 43, anexo I, por lo que *no puede considerarse gasto promocionable, excluido del art.14.1.e*, por mucho que se haya apoderado a CCS para negociar con las matrices o filiales de las grandes superficies (FD 4).

Y, por último, hace lo mismo la propia Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo:

Tanto por la Audiencia Nacional como por el TEAC, se pone de manifiesto como, al margen de que Cobega no fuese parte en los acuerdos internacionales, *la no deducibilidad de los gastos se apoya también en la inexistencia de obligación contractual alguna de Cobega de pagar los gastos, carencias en su justificación documental, y*

ausencia de relación con su actividad económica, circunscrita a la fabricación, embotellado y venta de las bebidas, como falta de acreditación de la existencia de relación entre el marketing sufragado por Coca Cola y los beneficios o ingresos de la entidad recurrente. La sentencia recurrida, el TEAC y la AEAT no denegaron la deducibilidad de los gastos por no tener una incidencia inmediata y directa en los ingresos de Cobega, sino por todas las razones que se han expuesto, que los llevaron a considerar que Cobega no había acreditado en modo alguno la incidencia de esos gastos en los ingresos de la empresa: ni directa ni indirecta, ni presente ni futura (FD 3).

3.2.1.2. Por tanto, no queda claro si dichos gastos no son deducibles porque no ha quedado acreditada ni su realidad a través de la aportación documental oportuna ni su correlación con los ingresos de Cobega, SA o si, por el contrario, estamos ante puras «liberalidades» no deducibles. O, en fin, si gasto no deducible y «liberalidad» son sinónimos a efectos del IS. Se trata (en nuestra opinión) de una argumentación que mezcla aspectos distintos que, pese a su proximidad lógico-jurídica, se sitúan en planos distintos. Veamos cuáles son:

1. Habría que determinar si tales gastos fueron reales; es decir, si existieron o si (por contra) resultaron ficticios⁴.
2. Acto seguido, y tras constatar la realidad de los mismos, se tendría que determinar si dichos gastos se encontraban correctamente contabilizados, documentados y, a su vez, si guardan la debida correspondencia con los ingresos que obtiene la entidad. En tal caso, y en principio (a expensas del siguiente escalón), serían deducibles de la base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS).
3. Por último, una vez dilucidado que los gastos por dichos servicios se prestaron efectivamente y, además, se encontraban correctamente contabilizados y documentados, habría que verificar si los mismos entran (o no) en el ámbito de las liberalidades no deducibles del IS (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS).

⁴ En este sentido, la Sentencia del TS 950/2022, de 6 de julio (rec. núm. 6278/2020 –NFJ087068–), destaca que:

En sintonía con lo que ya hemos anticipado, [...], que *no son deducibles todos los gastos* en los que pueda incurrir la sociedad para obtener sus ingresos *pues, tal funcionalidad requiere que el gasto sea real y correlativo al ingreso* [...] En este caso, [...] no existe discusión sobre la circunstancia de que *tales servicios fueron efectivamente realizados*, –se reconoce la actividad de pastelero– ni tampoco se cuestiona que la remuneración fuera realmente abonada (hay nóminas). Llegados a este punto, no se alcanza a comprender por qué el abogado del Estado mantiene que la retribución percibida no se encuentra correlacionada con la actividad empresarial, [...] de lo actuado en vía administrativa y judicial resulta que la recurrente se dedica, precisamente, a la pastelería industrial por lo que la circunstancia de que haya otros empleados –también pasteleros–, más bien milita en favor de reconocer que, cuando la sociedad retribuía los servicios de don Braulio *perseguía, precisamente, la obtención de ingresos*, desde el momento que la actividad del socio, al igual que la de algunos empleados, se insertaba dentro de su actividad empresarial (FD 4).

3.2.2. De acuerdo con dicho esquema, hay que decir, en primer lugar, que ni la Inspección ni las instancias revisoras dudan de la «realidad» de los gastos promocionales refacturados a Cobega, SA. Se concluye que fueron efectivamente prestados. De ahí que haya que pasarse al siguiente escalón, referido a la correcta integración en el resultado contable de la entidad (art. 10.3 de la LIS)⁵. Aquí se trata de dilucidar qué gastos son deducibles de la base imponible del IS, teniendo presente (como recuerda el TS) que «el concepto [...] de gasto deducible [...] no es un concepto pacífico» (Sentencia del TS 458/2021, de 30 de marzo [rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–], FD 2) y que, además, se trata de un concepto (gasto deducible) de fundamental concreción por exigencias del principio de capacidad económica⁶.

Pues bien, desde el momento en que el legislador fiscal (a raíz de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre) instituyó el resultado contable como la piedra angular sobre la que se erige la base imponible del IS, la doctrina legal del TS no ha dudado en establecer, con carácter general, una «línea de continuidad» entre el «gasto contable» y el «gasto deducible» a efectos impositivos; de manera que (en principio) todo gasto contable será un gasto deducible en el IS⁷. Es más, la Sala Tercera del TS ha sentado como axioma que:

⁵ Como tiene reconocido nuestro TS:

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del IS y a ella habrá que estar (Sentencia 150/2021, de 8 de febrero [rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–], FD 3).

⁶ El TS recuerda oportunamente, al precisar la noción de «gasto no deducible», que:

Cuando el artículo 3.1 de la LGT alude a la capacidad económica de las «personas obligadas a satisfacer los tributos» no expresa un mero principio orientativo, sino que contiene un mandato para la ordenación del sistema tributario, reconocido, además, al máximo nivel normativo en el art. 31 de la Constitución. Operando, por tanto, como límite de la potestad tributaria, la capacidad económica impedirá el gravamen de rentas ficticias y, a estos efectos, su ponderación deberá tomar como referencia, de entrada, la base imponible del tributo que, en el caso de sociedades, se calcula –en el método de estimación directa–, «corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». (art 10.3 TRLIS). A estos efectos, siempre sin perder de vista la referencia al principio de capacidad económica, cobran especial trascendencia las deducciones y, en particular, por lo que interesa a este recurso, los gastos deducibles (STS 950/2022, de 6 de julio, FD 4).

⁷ Tal y como se expone ilustrativamente en el Sentencia del TS de 19 de diciembre de 2003 (rec. de cas. núm. 7409/1998 –NFJ018232–):

Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo IS, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de «gasto contable», que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios (FD 3).

La regla general debe ser la de la deducibilidad del gasto, sin perjuicio de las salvedades o excepciones que, en cada caso, se establezcan. En definitiva, las premisas para delimitar la noción de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades deben construirse sobre la base de la regla general (deducibilidad)/excepción (no deducibilidad), atendiendo al espíritu y finalidad perseguida por la norma jurídica. No es dable, bajo ningún concepto, invertir la secuencia para justificar el rechazo a la deducción. De entrada, la no admisión de la deducción habrá de basarse en un precepto legal, no sólo por lo que se acaba de exponer sino porque así lo exige el artículo 8. d) LGT (Sentencia del TS 950/2022, de 6 de julio, FD 4)⁸.

3.2.2.1. Y, consecuentemente, resulta fundamental determinar si los citados gastos (promocionales y de marketing) se ajustan a los requisitos de contabilización y fiscalización que exigen las respectivas normativas y, en particular, el artículo 11 de la LIS⁹; a saber:

Y, más recientemente, la Sentencia del TS 458/2021, de 30 de marzo, ahonda en este planteamiento al sostener (y concluir) que:

Si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como base el resultado contable de la entidad, los gastos contabilizados necesariamente sólo pueden ser aquellos realizados para la obtención de ingresos, por lo que, en principio, sólo pueden considerarse como gastos deducibles fiscalmente los correlacionados con los ingresos, sin perjuicio de las correcciones fiscales que procedan conforme a las normas desarrolladas en el expresado Título IV. Un gasto no contable, por ende, no puede ser gasto fiscalmente deducible; *el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible [...] En definitiva, cuando no haya que corregirse por las normas fiscales, el gasto contable será gasto deducible* (FD 2).

⁸ Repárese que esto supone que toda problemática relativa al concepto de «gasto contable» trasciende necesariamente a su concepto correlativo (de «gasto fiscalmente deducible»); tal y como ha quedado evidenciado (por ejemplo) con el tratamiento que en el IS se deben dar a los gastos de intermediación en operaciones de adquisición de inmuebles llevadas a cabo por entidades inmobiliarias (cfr. Sentencia del TS 1243/2020, de 1 de octubre [rec. núm. 4443/2018 –NFJ079210–]).

⁹ Sucintamente, cabe destacar, en primer lugar, que:

Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros (art. 11.1 de la LIS).

Y, asimismo:

No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado

1. Correcta contabilización del gasto.
2. Adecuada justificación documental de la anotación contable.
3. Certeza imputación temporal gasto en la base imponible de la entidad¹⁰.
4. Necesidad del gasto o correlación con los ingresos de actividad de la entidad¹¹.

Pues bien, a tenor de la regularización inspectora y de lo declarado en las resoluciones revisoras del TEAC y de la AN, lo que se discute es la indebida justificación documental de los gastos promocionales, con base en facturas de contenido genérico y en los meritorios acuerdos internacionales firmados por el Grupo Coca-Cola y no por Cobega, SA; extremo este último sobre el que el TS (en su Auto de 22 de marzo de 2023) concreta el interés causal objetivo en esta causa. Asimismo, considera que no ha quedado acreditada la «necesidad» del gasto con relación a la actividad de Cobega, SA. En definitiva, los referidos gastos de marketing no se encontrarían debidamente registrados y contabilizados en sede de la entidad recurrente y, por ende, no deberían integrarse siquiera en la base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS) de Cobega, SA. Se concluiría, en última instancia, que la demandante no ha cumplido con la carga de la prueba que le corresponde a la hora de justificar su gasto deducible, conforme a lo dispuesto en los artículos 105.1 y 106.4 de la Ley general tributaria (LGT)¹².

la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores (art. 11.3.1.º de la LIS).

¹⁰ La Sentencia del TS 518/2024, de 22 de marzo (rec. núm. 7261/2022 –NFJ092650–), postula respecto a este requisito que:

No puede obviarse que es posible aplicar la deducción del gasto, conforme a su imputación contable posterior al devengo (i) porque la norma fiscal con rango de ley lo está autorizando (a través de la excepción del apartado 3 del art. 11 LIS); (ii) porque la normativa contable permite efectuar dicha contabilización en el periodo posterior a su devengo; (iii) porque constatado el requisito legal de que no se produzca una menor tributación, la capacidad económica del contribuyente (art 31 CE) no puede verse comprometida por un elemento ajeno al art. 11 LIS, pues de seguirse la tesis de la Administración recurrente, dicho gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó (ejercicio prescrito) ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable (ejercicio no prescrito) (FD 3).

¹¹ Sentencia del TS 1475/2016, de 20 de junio (rec. núm. 2555/2015 –NFJ063130–):

Por consiguiente, *todo gasto correlacionado con los ingresos es un gasto contable*, si todo gasto contable es gasto deducible en Sociedades, sin más excepciones que las previstas legalmente, lo procedente es examinar si estamos ante una liberalidad que se exceptúa, a su vez, en cuanto que como gasto pudiera estar correlacionada con los ingresos (FD 6).

¹² Como se expone en la Sentencia del TS de 22 de enero de 2014 (rec. de cas. núm. 3016/2011 –NFJ053496–):

El tipo de gastos analizados no sólo deben estar respaldados en realidades documentales sino en la «realidad» de la vida empresarial. La prueba de esa realidad vital empresarial podrá ser más o menos compleja y difícil, pero esa complejidad y dificultad en modo alguno permite aceptar que estamos en presencia de un mecanismo que avale la relajación de las reglas que rigen la «carga de la prueba» (FD 5).

Consecuentemente, no hacía falta pasar al siguiente escalón; esto es, determinar si los meritados gastos de marketing constituyen o no una «liberalidad» no deducible (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS). Pero como la Inspección, primero, y el TEAC y la AN, después, se empeñan en mezclar los planos atribuyendo la condición de «liberalidad» a los gastos de marketing discutidos, no queda más remedio que referirnos a dicho extremo.

3.2.3. Los gastos no deducibles fijados en el artículo 15 de la LIS (y anteriormente en el art. 14 del TRLIS) tienen como premisa de partida, en primer lugar, la existencia de un gasto real y, en segundo lugar, de un gasto correctamente registrado y contabilizado (y, por ende, integrable en el resultado contable de la entidad e, *prima facie*, insertable en la base imponible del IS). Una vez verificada la oportunidad del gasto en dichos términos, queda expedita la vía para acudir a la relación de gastos que el legislador fiscal considera como no deducible, obligando a efectuar el correspondiente ajuste extracontable positivo (aumentando la base imponible del IS). Y aquí es donde entra en juego el concepto de «liberalidad».

Efectivamente, los artículos 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la actual LIS establecen, entre los gastos no deducibles de la base imponible del IS, los «donativos y liberalidades» sin efectuar una definición de estos. Únicamente aclara las fronteras de dicha partida con otras cercanas con las que (llegado el caso) se podría llegar a confundir y, concretamente a los efectos que aquí interesan, especifica que:

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos (art. 14.1 e) del TRLIS).

De ahí que:

aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite mantener, en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos, *lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles* (Sentencia del TS de 20 de junio de 2012 [rec. de cas. núm. 3421/2010 –NFJ048044–], FD 7).

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos *por atenciones a clientes o proveedores* ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa *ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos*. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo (art. 15 e) de la LIS).

Por tanto, la norma deja claro que los gastos promocionales y de marketing en modo alguno pueden equiparse con las liberalidades. Se trata de partidas de gasto diferentes hasta el punto de que unos no serán deducibles y otros sí. No existirá relación de complementariedad entre ellos de manera que la indebida acreditación de los primeros no los convierte por ello en «liberalidades» no deducibles.

3.2.3.1. Es más, ante la ausencia de una definición específica de liberalidad, deberá interpretarse «conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda» (art. 12.2 de la LGT). Queda extramuros cualquier interpretación «extensiva» de dicho término que tenga por objeto convertir la «liberalidad» no deducible en el IS en una especie de «concepto refugio» donde tengan cabida todas aquellas partidas de gastos que la Administración tributaria pretenda discutir a las entidades. Efectivamente, como reconoce el TS:

No es dable, bajo ningún concepto, invertir la secuencia para justificar el rechazo a la deducción. De entrada, la no admisión de la deducción habrá de basarse en un precepto legal [...] porque así lo exige el artículo 8 d) LGT. En esta línea, se descubre sin dificultad que, el intérprete de la norma tributaria *habrá de ser especialmente cauteloso* a la hora de delimitar el *carácter deducible de un gasto* sobre la base de la calificación jurídica (art. 13 LGT) (Sentencia del TS 950/2022, de 6 de julio, FD 4).

Por ello, y:

dado que el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las deducciones se regularán en todo caso por ley, el principio de reserva de ley –artículo 8 d) LGT– *impide adicionar* requisitos no previstos en la norma reguladora, en este caso, de la deducción (Sentencia del TS 518/2024, de 22 de marzo, FD 3).

Pues bien, esta interpretación «estricta» que debe presidir la aplicación de la relación de gastos fiscales no deducibles (que obligan a efectuar un ajuste extracontable positivo) ya ha sido amparada por nuestro TS con relación a los gastos relativos a «actuaciones contrarias al Ordenamiento jurídico» (art. 15 f) de la LIS) que nosotros consideramos aplicable, *mutatis mutandis*, a las «liberalidades» del artículo 15 e) de la LIS¹³.

¹³ En la Sentencia del TS 150/2021, de 8 de febrero, se reconoce taxativamente que:

Lo cierto es que «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» *no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico* ya que esto conduciría a soluciones

3.2.3.2. En consecuencia, resta por delimitar el concepto de «liberalidad» no deducible en el IS bajo el auspicio de una interpretación «estricta y literal», amparada en las exigencias del principio de reserva de ley, que debe hacer prevalecer la regla general de la deducibilidad del gasto. Y, en este sentido, el TS ha delimitado el concepto de «liberalidad no deducible» a los gastos que tengan su causa en un auténtico y puro *animus donandi*; es decir, siempre que se encuentren «totalmente desconectados» de la actividad empresarial o profesional de la entidad. Pues, en caso contrario (esto es, si la «liberalidad» tiene por objeto mejorar, aunque sea indirectamente, dicha actividad empresarial o profesional), queda expedita la vía de la deducibilidad:

Si atendemos a la sistemática y al tenor literal del precepto, no son gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades, los donativos y liberalidades, esto es, *deben excluirse como gastos deducibles los gastos que teniendo un reflejo contable se realizan con ánimus donandi, aquellos realizados a título gratuito*. Sin embargo, si donativos y liberalidades, cuyo significado jurídico en el Derecho común no tiene más alcance que el referido, art. 12.2 de la LGT, la lectura del texto completo del art. 14.1.e) indica que dentro de donativos y liberalidades se comprende gastos, «No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos», que *de suyo poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad, una causa que podríamos identificar como propia de la actividad empresarial*, que excede de la simple liberalidad para descubrir una finalidad empresarial, pues si bien son gastos que como cualquier donativo o liberalidad no persiguen una correlativa contraprestación, *sí en cambio su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial*. Conforme a su regulación, hemos de convenir que la naturaleza propia de estos gastos, responde en el impuesto sobre sociedades, por así haberse dispuesto legalmente, a la categoría concreta de donativos o liberalidades, y dentro de estos cabe distinguir los expresamente exceptuados como no deducibles (Sentencia del TS 458/2021, de 30 de marzo, FD 2).

En consecuencia, serán deducibles:

los donativos y liberalidades realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial; son estos gastos por esencia,

claramente insatisfactorias, sería una *interpretación contraria a su finalidad*. La idea que está detrás de la expresión «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» necesita ser acotada, *han de evitarse interpretaciones expansivas*, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares (FD 3).

gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aún cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediato, sino que, lo más común por su propia naturaleza y características, es que persigan un resultado indirecto y de futuro –atención a clientes y proveedores buscan fundamentalmente fidelizar a unos y otros de futuro, atenciones a empleados incentivarlos en el trabajo a desarrollar, o promocionar productos o la propia empresa persigue lograr ventajas en ventas y posicionamiento empresarial, por ejemplo–, sirviendo el último supuesto contemplado, «que se hallen correlacionados con los ingresos», como cláusula de cierre, que se extiende a todos aquellos donativos y liberalidades que no comprendidos expresamente en los referidos legalmente, conceptualmente quepan en la subcategoría que conforman estos donativos y liberalidades que respondiendo a la misma estructura y finalidad deban excluirse de los gastos no deducibles, y por tanto, debiéndose considerar gastos deducibles (Sentencia del TS 458/2021, de 30 de marzo, FD 2¹⁴).

De esta novedosa jurisprudencia se deduce una serie de consecuencias relevantes a los efectos que aquí interesan:

1. Que el concepto de «liberalidad» no puede utilizarse como una especie de «cajón de sastre» al que se reduzcan todas las partidas de gasto que la Administración tributaria, en un momento dado, considera como no deducible. Por contra, responde a unas coordenadas precisas y no debería utilizarse como una categoría «residual» a la que acudir para negar la deducción de un gasto.
2. Que el concepto de «liberalidad» en el IS tiene contenido preciso y «bidireccional»¹⁵. Pues, de una parte, acoge a aquellas partidas de gasto presididas por un genuino y exclusivo *animus donandi* y, por ende, no resultan deducibles de

¹⁴ Cfr., también entre otras, la Sentencia del TS 875/2023, de 27 de junio (rec. núm. 6442/2021 –NFJ090385–), FD 2 a 4.

¹⁵ Como ha destacado Sanz Gadea, esta construcción jurisprudencial supone una singularidad fiscal, alejada del ordinario tratamiento contable de las liberalidades en el IS; ya que, conforme a ella:

Toda disposición patrimonial que determine una relación empobrecimiento/enriquecimiento no será calificada como liberalidad si se inscribe en la obtención de mejores resultados económicos derivados del ejercicio de la actividad empresarial, sin que sea precisa la presencia de un ingreso específico ni la constatación de una mejora económica efectiva, bastando con que fuere meramente potencial. Ahora bien, hubiera podido llegarse a idéntica conclusión con base en un concepto de liberalidad en el que la especial intención de empobrecimiento radical, esto es, sin atisbar un enriquecimiento de cualquier tipo, fuere tenida como un ingrediente esencial de la liberalidad [...] En este sentido, la apelación que a la correlación del gasto con el ingreso efectúan las normas fiscales a los efectos de discernir respecto de la naturaleza de aquél, esto es, como liberalidad, o no, no halla su antecedente en la normativa contable. En el ámbito fiscal, esa correlación no alude a un aspecto de imputación temporal sino de carácter sustantivo. Seguramente por ello la sentencia que se comenta no hace referencia a la normativa contable. *Esa divergencia es una anomalía en el contexto de un impuesto fuertemente apegado al derecho contable* (2021, pp. 139-140).

la base imponible. Y, por otra, también puede referirse a aquellas «liberalidades» conectadas con la faceta empresarial, profesional o comercial de la entidad; en cuyo caso, podrán deducirse del IS¹⁶.

3. Que la cuestión, en última instancia, se traslada a concretar cuando una liberalidad reúne una u otra cualidad a efectos de su deducibilidad.

En este sentido, resultan paradigmáticos los «gastos de patrocinio» de empresas y entidades: ¿son o no «liberalidades»? La Sentencia del TS 313/2024, de 27 de febrero (rec. núm. 6568/2022 –NFJ092317–), no ha dudado en tratar dichos gastos como donaciones (y, por tanto, no deducibles de la base imponible del IS) cuando se encuentran conectados a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público del artículo 27 de la Ley 49/2002; que posibilita (siempre que se cumplan ciertas condiciones), con carácter general, una deducción de la cuota íntegra del IS del 15 % de tales gastos, puesto que:

si tales cantidades son consideradas *ope legis* como donaciones a los efectos de posibilitar la deducción en la cuota íntegra del 15 % de los gastos de patrocinio; no resulta posible, al mismo tiempo, considerar que no lo son, con la finalidad de superar la prohibición del artículo 14 TRLIS y, en consecuencia, proceder a su deducción en la base imponible (FD 6).

Ahora bien, ¿qué ocurre con los gastos de patrocinio que no se ajusten a dicho esquema legal (ex art. 27 de la Ley 49/2002)? ¿No son deducibles de la base imponible del IS? ¿También deben asimilarse siempre y en todo caso a donaciones?

Tales casos deberán ser tratados individualmente en función de la actividad empresarial de la entidad y, si tales «gastos de patrocinio y publicidad» guardan relación con su objeto social, no deberían existir obstáculos al reconocimiento de su deducción de la base imponible, tal y como se razona en la Sentencia de la AN de 17 de mayo de 2018 (rec. núm. 460/2015 –NFJ072021–) respecto a empresas farmacéuticas:

¹⁶ En palabras del propio TS, «para el legislador dentro del término de liberalidades se comprende todos estos gastos que evidentemente están presididos por un ánimo oneroso, procurar mediante los mismos la obtención de unos mejores resultados empresariales, mayor beneficio» (Sentencia 1475/2016, de 20 de junio [rec. núm. 2555/2015 –NFJ063130–], FD 6). En definitiva, como destaca Blázquez Lidoy, esta doctrina legal:

supone superar el concepto estricto de liberalidad mantenido por la Administración. El TEAC exigía de manera reiterada que la deducción de un gasto requería una relación inmediata o directa con el ingreso y no eran suficientes las motivaciones lícitas pero inconcretas. Y esa falta de inmediatez hacia que el gasto se calificara como liberalidad no deducible. El Tribunal Supremo fija un criterio laxo, que incluye la deducibilidad de cualquier gasto dirigido a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, lo que abre la posibilidad de conceptos que antes no eran deducibles por ser reconducidos a un concepto estricto de liberalidad sí puedan ser ahora considerados deducibles (2022, p. 85).

Del examen conjunto de la normativa citada debemos concluir que el *patrocinio de reuniones promocionales* a las que asistan personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos, o, el *patrocinio de congresos científicos* en los que participen personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos y, en particular, el hecho de correr a cargo con los gastos de desplazamiento y estancia con motivo de dichos congresos, es *una forma normal y lícita de ejercer la publicidad por las empresas farmacéuticas*. Los gastos de publicidad están íntimamente ligados con la obtención de ingresos, y, por tanto, es *un gasto en principio deducible* (FD 5¹⁷).

3.3. La discusión acerca de la deducibilidad de un gasto, ¿puede amparar la existencia de una interpretación razonable de la norma tributaria que excluya la responsabilidad infractora?

3.3.1. Otra de las cuestiones que el TS considera de interés casacional estriba en determinar si en un caso como el presente (donde Cobega, SA se ha deducido unos gastos por unos servicios de marketing que no ha contratado ella, sino un tercero, el Grupo Coca-Cola) «resulta posible apreciar [...] la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2 d) LGT» (Auto del TS de 22 de marzo de 2023, FD 4).

El TEAC rechaza en el caso analizado la aplicación de esta cláusula exoneradora de responsabilidad infractora, considerando acreditado el comportamiento negligente de Cobega, SA:

En cuanto a los gastos derivados de los denominados «Acuerdos Internacionales» la inspección no admite su deducibilidad al no estar justificados ya que derivan de unos Acuerdos que ni siquiera han sido suscritos por X SA; se *deduce unos gastos en base a unos Acuerdos firmados por terceros y con los que ni siquiera estaba vinculada*. El artículo 106.3 de la LGT dispone: «(...) cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria». *Es evidente que existe un comportamiento negligente en la empresa que se deduce un gasto y que no lo justifica fehacientemente. Por tanto, siendo claro que para la deducibilidad fiscal de un importe como gasto se requiere la justificación del mismo*, y que dicha justificación no ha sido aportada por el interesado, a juicio de este Tribunal concurre en su conducta la negligencia necesaria como para imponer sanción tributaria (Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, FD 10).

¹⁷ *Vid.*, también, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias 220/2021, de 3 de mayo (rec. núm. 305/2020 –NFJ085882–), FD 2.

En la misma línea se pronuncia la Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022 al afirmar que:

Es difícilmente atendible como no culpable, al menos a título de negligencia, que se realice la deducción de un gasto *y que no se justifique*. Eso por lo que se refiere a los gastos derivados de los denominados «Acuerdos internacionales» (FD 9).

Por tanto, para las instancias revisoras previas no hay lugar a que el artículo 179.2 d) de la LGT despliegue efectos eximentes en este caso. Llama la atención que lo que ahora se aduce en exclusiva para ratificar la sanción tributaria impuesta es la falta de justificación documental del gasto que se ha deducido la entidad (al tratarse de unos «acuerdos internacionales firmados por terceros»). En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión debe abordarse a partir del triple escalón que anteriormente hemos utilizado en la regularización del gasto deducible del IS, pero ahora aplicado a la esfera sancionadora.

3.3.2. El primer filtro se refiere a la «realidad y efectividad» del gasto discutido. Concretamente, se trata de determinar si el mismo es (o no) ficticio. De manera que, si nos encontramos ante un gasto que no ha tenido lugar, es decir, que merece la calificación de gasto simulado, difícilmente se puede sostener la existencia de una discrepancia jurídica sobre la que articular una posible interpretación errónea, aunque razonable, de la norma tributaria con efectos eximentes de responsabilidad infractora, puesto que no nos encontramos en el ámbito de un posible comportamiento negligente, sino en el de la pura y simple intención; esto es, nos topamos con una actuación dolosa, que impide el reconocimiento, en tales supuestos, del artículo 179.2 d) de la LGT, tal y como ya tiene reconocido el TS¹⁸.

Pues bien, no sería el caso aquí analizado, ya que, como se ha destacado anteriormente, no se discute sobre la realidad de los gastos de marketing refacturados a Cobega, SA; estos han tenido lugar, han sido prestados de forma efectiva. En otras palabras, se trata de unos gastos reales. De ahí que haya que pasar el siguiente escalón.

3.3.3. En el siguiente filtro tenemos delante un gasto real (como ocurre en el caso aquí analizado), si bien se discute si el mismo se ajusta a los parámetros contables y fiscales para admitir su deducción en base imponible. De forma que, si no se cumple alguno de los requisitos necesarios para que el «gasto contable» se convierta en «gasto fiscalmente deducible», además origine una respuesta sancionadora. En estos casos, hay posibilidades para la operatividad de la cláusula exoneradora de responsabilidad, si bien no de manera automática, puesto que hay que valorar individualizadamente la naturaleza y el carácter de error determinar si la negligencia de la entidad puede ampararse en una conducta equivocada, aunque razonable, que neutralice la sanción tributaria.

¹⁸ Cfr., entre otras, las Sentencias del TS 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017 –NFJ079429–), FD 3; y 1316/2020, de 15 de octubre (rec. núm. 4328/2018 –NFJ079440–), FD 3.

Pues bien, en el caso analizado, la Administración tributaria reprocha a Cobega, SA la falta de justificación documental de los gastos promocionales pretendidamente deducibles. Pero ¿es realmente así?

Si se analiza con detalle la situación, se cae en la cuenta de que la entidad ha aportado la documentación (principalmente, los meritados «acuerdos internacionales» suscritos con un tercero –Grupo Coca-Cola– con el que Cobega, SA mantiene indubitablemente una relación empresarial) que sustenta los gastos de marketing deducidos en sus autoliquidaciones del IS. Trata, en definitiva, de cumplir con la carga de la prueba que le corresponde (art. 105.1 de la LGT); lo único que ocurre es que la Inspección considera que la misma no es adecuada para tal fin, ya que los contratos no se encuentran suscritos por Cobega, SA, de ahí (precisamente) la oportunidad del interés casacional reconocido en el Auto del TS de 22 de marzo de 2023, que inicialmente admitió la casación sobre dicha cuestión tanto en lo que respecta a la esfera estrictamente tributaria como en la sancionadora que ahora importa.

En consecuencia no es que no se haya presentado documentación justificativa alguna, sino que la aportada (en principio) no resultaría idónea para admitir la deducción de los gastos discutidos. Y, por ende, tenía sentido valorar (en su caso) la pretendida «razonabilidad del error» a fin de enervar la inicial reacción sancionadora.

3.3.4. Por último, pasamos al último estadio, centrado en la pura discusión jurídica acerca de la incardinación de los gastos promocionales o de marketing en el ámbito del artículo 15 e) de la LIS. Repárese en que en esta fase nos encontraríamos no solo ante un gasto real, sino también ante un gasto correctamente contabilizado y fiscalizado; lo único que se cuestionaría es su calificación jurídico-fiscal como «liberalidad» o no. Y, en este plano, somos de la opinión de que desplegaría plenos efectos la cláusula exoneradora del artículo 179.2 d) de la LGT.

Referencias bibliográficas

Blázquez Lidoy, A. (2022). La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración. *Quincena Fiscal*, 7, 77-118.

Sanz Gadea, E. (2021). Correlación de ingresos y gastos. (Análisis de la STS de 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 464, 132-147. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7451>

Se puede derivar responsabilidad subsidiaria aunque no se hayan agotado todas las posibilidades teóricas de responsabilidad solidaria previa

Análisis de la **STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022**

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario (acreditada como catedrática).
URJC (España)*

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

Extracto

El Tribunal Supremo interpreta que la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie.

Publicado (en avance *online*): 17-07-2024

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2024). Se puede derivar responsabilidad subsidiaria aunque no se hayan agotado todas las posibilidades teóricas de responsabilidad solidaria previa. (Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 497-498, 110-120. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22359>

1. Supuesto de hecho

La sentencia objeto del presente comentario estima el recurso de casación deducido por la Administración general del Estado y, en consecuencia, casa y anula la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de 13 de octubre de 2022 (recs. núms. 424/2021 y 509/2021 [acumulados] –NFJ090031–).

La controversia nació como consecuencia de la derivación de responsabilidad subsidiaria a doña Luisa, mediante acuerdo de 14 de mayo de 2019 y al amparo del artículo 43.1 a) de la Ley general tributaria –LGT– (responsabilidad de los administradores de aquellas sociedades que hubieran cometido infracciones tributarias por no haber puesto la diligencia debida), por las deudas por el IVA (ejercicio 2009) de cierta mercantil. Esta empresa había deducido las cuotas del IVA soportado correspondientes a facturas que resultaron ser falsas. En el procedimiento inspector se excluyeron tales cuotas alcanzando la responsabilidad también a las sanciones impuestas a la mercantil.

En las actuaciones llevadas a cabo se identificaron algunas de las entidades que emitieron las facturas falsas (grupo Películas BBBB, SL, CCCC, SL, DDDD, SL, EEEE, SL y Multimedia FFFF, SL). Otro conjunto de facturas –que no fueron emitidas por entidades de dicho grupo– tampoco obedecían a prestaciones ni a servicios concretos, por lo que se reputaron asimismo como falsas.

Las entidades CCCC, SL, DDDD, SL y EEEE, SL fueron declaradas fallidas en fechas 1 de octubre de 2015, 5 de octubre de 2016 y 9 de noviembre de 2017, respectivamente. Estas declaraciones de fallido no constan en el expediente administrativo. Sobre las demás entidades identificadas como emisoras de facturas falsas no consta declaración de fallido.

La responsable subsidiaria interpuso recurso de reposición contra el acto de derivación de responsabilidad, recurso que fue desestimado. Contra el acto de desestimación formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, cuyo silencio administrativo propició que la reclamación se entendiera desestimada, interponiéndose seguidamente recurso contencioso-administrativo ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana. El recurso fue estimado por Sentencia de 13 de octubre de 2022 (recs. núms. 424/2021 y 509/2021 [acumulados] –NFJ090031–), que el Tribunal Supremo (TS) casa y anula a través de su Sentencia 680/2024, de 22 de abril (rec. núm. 9119/2022 –NFJ093155–), objeto del presente comentario.

Los argumentos de la parte recurrente, que favorecieron la estimación que el TSJ de la Comunidad Valenciana hizo de su recurso, están basados en la existencia de indicios razonables para la derivación de una responsabilidad solidaria previa, que la Administración tributaria no realizó. Por ello, entendía que se había vulnerado el artículo 41.5 de la LGT, que prescribe que «la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios».

Entendía la responsable subsidiaria que no se trata de agotar todos los posibles supuestos de declaración solidaria, pero sí de proceder a la derivación de aquellas responsabilidades solidarias «patentes» (en este caso, la de quienes colaboraron activamente en la comisión de una infracción tributaria mediante la emisión de facturas falsas, según dispone el art. 42.1 a) de la LGT), responsables que, además, resultaron identificados en las actuaciones inspectoras llevadas a cabo.

A juicio de la responsable subsidiaria, no parece lógico basar una derivación de responsabilidad en una pretendida falsedad de facturas y no perseguir a los eventuales colaboradores en la infracción, derivando, en cambio, responsabilidad subsidiaria al administrador sin motivación que explique o justifique esta forma de proceder.

En resumen, esta parte entendía que permitir que se derive responsabilidad subsidiaria sin haber previamente derivado responsabilidad solidaria a los colaboradores en la infracción, identificados como tales, «es tanto como reconocer a la administración una suerte de facultad de elección para decidir a quién perseguir en supuestos en los que proceda tanto la derivación de responsabilidad solidaria como la subsidiaria», lo que implicaría, en sus palabras, abrir la puerta a «la arbitrariedad y discrecionalidad administrativa».

Por otra parte, se dejaría sin contenido el mismo concepto de «subsidiariedad», que solo se predicaría respecto del deudor principal, no así con relación a los responsables solidarios, vulnerando la legalidad vigente.

Frente a esta interpretación, la Administración general del Estado alegó que ningún precepto de la LGT (ni el art. 41.5 de la LGT, en relación con el art. 176 de la LGT) ni el artículo 61.2 del Reglamento general de recaudación (RGR) indican que no se pueda declarar la responsabilidad subsidiaria sin antes agotar todos los supuestos de responsabilidad solidaria. A lo que se refiere la normativa es a la necesidad de declarar fallidos a los responsables solidarios, *si los hubiera*, antes de proceder a la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria.

La Abogacía del Estado recordaba la jurisprudencia del TS en tal sentido (Sentencias de 7 de marzo de 2016 [rec. núm. 1300/2014 –NFJ062270–] y de 17 de enero de 2013 [rec. núm. 3418/2010 –NFJ050121–]) que, si bien referidas a la LGT de 1963, interpretaron que la derivación de responsabilidad subsidiaria precisa que se haya efectuado previamente la declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, pero los reconocidos como tales, no los que hipotéticamente pudieran existir.

Entiende, por tanto, esta parte que no cabe que otros responsables sean los que condicionen el ejercicio de la potestad recaudatoria, señalando a la Administración tributaria sobre qué sujetos debiera proceder, «sustituyendo la valoración de la Administración, independiente e imparcial, por la suya propia, claramente interesada».

La *ratio decidendi* de la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 13 de octubre de 2022, que falló a favor de la responsable subsidiaria, se contiene en el FD 6 de la sentencia, en donde se expresa que:

En el caso de autos, es patente la concurrencia de responsables solidarios, pues teniendo la deuda tributaria su origen en la emisión de facturas falsas, lo son a tenor de la letra a) del número 1 del artículo 42 aquellas personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria [...] ; *por ello decimos que las mercantiles identificadas en el acuerdo de derivación como emisoras de facturas falsas, son evidentemente responsables solidarias de la deuda.*

Concluye la sentencia indicando que «dada la evidente concurrencia de responsables solidarios a los que no se ha derivado responsabilidad ni han sido declarados fallidos procede estimar el motivo» y, en consecuencia, la sentencia del tribunal valenciano declaró la anulación del acuerdo de derivación y de la providencia de apremio impugnada, dimanante del referido acuerdo.

2. Doctrina del tribunal

El Alto Tribunal apoya la posición de la Abogacía del Estado en los dos puntos fundamentales de su argumentación:

1. A la Administración (y solo a ella) le corresponde el ejercicio de la función recaudatoria, ejercicio que no puede verse condicionado por la valoración de otros posibles responsables.

Entiende el TS que la anterior afirmación no implica que la Administración tenga un derecho de opción que le permita no dirigirse contra determinados responsables solidarios, «pues si entiende que los hay y que lo son, debe proceder a declararlos como tales». Sin embargo, el hecho de que en un expediente se hayan identificado personas físicas o jurídicas que pudieran estar incursas en responsabilidad solidaria no significa que esa responsabilidad concurra automáticamente, pues podría ocurrir que no se cumplieran los requisitos legales para la procedencia de dicha declaración.

Así pues, el TS interpreta que el TSJ de la Comunidad Valenciana se precipitó al calificar de «evidente» y «patente» la responsabilidad solidaria de las sociedades emisoras de las facturas falsas, pues, para hacerlo, la Administración tributaria debería haber examinado

previamente los presupuestos para su declaración (y el tribunal investigar si hubiera doctrina jurisprudencial que impidiera tal declaración).

2. Ningún precepto del conjunto normativo aplicable (LGT y RGR) prevé que no se pueda declarar responsabilidad subsidiaria sin haber agotado los supuestos de responsabilidad solidaria.

Así, el artículo 41.5 de la LGT se refiere al supuesto de que ya haya sido declarada la responsabilidad solidaria; es decir, la interpretación correcta tanto del citado precepto como de los artículos 176 de la LGT y 61.2 del RGR es que, para que sea correcta la declaración de responsabilidad subsidiaria, es preciso que haya sido declarado fallido el deudor principal y los responsables solidarios que hubieran sido declarados como tales.

Ambos argumentos se recogen en la jurisprudencia existente al respecto, manifestada en las Sentencias del TS de 7 de marzo de 2016 (rec. núm. 1300/2014 –NFJ062270–), de 17 de enero de 2013 (rec. núm. 3418/2010 –NFJ050121–), y de 10 de febrero de 2010 (rec. núm. 5995/2003 –NFJ037855–):

La Administración no estaba obligada a indagar si había responsables solidarios [...] una vez que ha realizado esa tarea de decantar la realidad, no está obligada a seguir indagando, salvo que se alegue y acredite, al menos indiciariamente, la existencia de otros responsables. Lo que no es el caso, en el que el recurrente se limita a afirmar que los hechos, tal y como son descritos, configuran un supuesto de responsabilidad solidaria, pero no indica, como le incumbía, por qué resulta así y quiénes serían tales responsables solidarios (Sentencia de 7 marzo de 2016, FD 5.2.º A).

No cabe insistir por el responsable solidario en la existencia de un responsable por ocultación cuando no consta que se haya producido la declaración de la misma, alegándose tan solo por el recurrente que el precitado «efectuó una actuación de varciamiento patrimonial de la deudora principal» (Sentencia de 17 de enero de 2013).

Lo que exige el artículo 37.5 [LGT 1963] es que, si existen responsables solidarios reconocidos como tales, se les declare fallidos antes de proceder contra los responsables subsidiarios. Como en este caso no existen esos responsables solidarios reconocidos, es obvio que no puede prosperar el motivo de nulidad invocado por el recurrente (Sentencia de 10 de febrero de 2010).

El resumen de la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal es que:

La declaración de la responsabilidad, tanto solidaria como subsidiaria, es competencia de la Administración, a la que corresponde valorar la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y su cumplimiento, utilizando los mecanismos previstos legalmente para el cobro de las deudas tributarias, sin que pueda resultar condicionada o limitada en el ejercicio de dicha función por la valoración que puedan hacer otros posibles responsables, *sin perjuicio de la ulterior revisión jurisdiccional*, en su caso, *de tal declaración*.

Por tanto, la respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión es la siguiente:

La declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites a responsabilidad subsidiaria que aprecie.

3. Comentario crítico

No podemos coincidir en esta ocasión con la interpretación que ha hecho el Alto Tribunal acerca del significado de la subsidiariedad de la responsabilidad tributaria. Entendemos que resulta difícil apartarse de una doctrina sólida construida a lo largo de casi 15 años, pero tal teoría se contradice con los argumentos aducidos en la sentencia para sustentarla.

Vamos a intentar señalar los que, en nuestra opinión, son los aspectos más discutibles de la argumentación defendida en la sentencia objeto del presente comentario.

La doctrina del TS, confirmada en el pronunciamiento que comentamos, permite que la Administración tributaria proceda contra un responsable subsidiario antes de haber declarado una responsabilidad solidaria evidente, pero ahora parece que deja una puerta abierta a la impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria cuando existen responsables solidarios que no han sido declarados. Así se desprende del FD 3.6 cuando indica: «la declaración de responsabilidad es competencia de la Administración [...] sin que pueda resultar condicionada [...] por la valoración que puedan hacer otros posibles responsables, *sin perjuicio de la ulterior revisión jurisdiccional de tal declaración*».

Se trata de una previsión encomiable que, sin embargo, se convierte en papel mojado cuando observamos que eso es precisamente lo que ha hecho la recurrente en este caso y no se ha estimado su pretensión. En el caso de autos, la responsable subsidiaria impugnó el acuerdo de derivación y pidió su anulación:

Por lo que no procede la derivación de responsabilidad con carácter subsidiario si no concurre previamente la persecución y declaración de aquellos que hayan incurrido en responsabilidad solidaria, siendo necesaria la declaración de fallido de tales responsables solidarios para que proceda actuar contra los eventuales responsables subsidiarios.

La jurisprudencia en contra, citada en la sentencia que estamos analizando, entendemos que no resulta aplicable porque se refiere a supuestos en los que el responsable subsidiario

no había concretado qué sujetos habían incurrido en presupuestos de responsabilidad solidaria. Sin embargo, en este caso están identificados con su razón social las empresas que emitieron facturas falsas, circunstancia que es reconocida por la propia Administración tributaria en sus actuaciones como causa de derivación de responsabilidad solidaria («las mercantiles identificadas en el acuerdo de derivación como emisoras de facturas falsas son evidentemente responsables solidarias de la deuda»).

¿Qué es lo que ha ocurrido en este expediente en realidad? Que, de nuevo, la Administración tributaria ha hecho primar el principio de eficacia recaudatoria frente al de seguridad jurídica. Así se deduce indudablemente del expediente cuando el órgano de recaudación, al resolver el recurso de reposición interpuesto por la responsable subsidiaria en el que se designaban los responsables solidarios (entidades DDDD, SL, EEEE, SL y CCCC, SL), reconoce que, aunque se hubiera procedido a declarar la responsabilidad solidaria de estas mercantiles, «en nada habría cambiado la situación pues las mismas fueron declaradas fallidas».

Como señalaba el profesor Durán-Sindreu (s. f.) al hilo de la responsabilidad subsidiaria, la función recaudadora de la agencia tributaria «tiene que estar sometida a la legalidad así como al principio de proporcionalidad». El correcto proceder administrativo habría sido declarar responsabilidad solidaria a todas las entidades identificadas como emisoras de facturas falsas (que no eran solo las presuntamente declaradas fallidas, y decimos presuntamente porque, según se dice en el texto de la sentencia comentada, «las pretendidas declaraciones de fallido no constan en el expediente administrativo», p. 12), declararlas fallidas en su caso y, posteriormente, derivar la responsabilidad subsidiaria procedente.

Es evidente, pues, que la figura del responsable tributario como garantía personal de las deudas tributarias permite actuaciones administrativas controvertidas que quedan amparadas por la amplitud en la interpretación de los preceptos legales reguladores de la responsabilidad. Por ejemplo, el responsable solidario es un sujeto, «junto» al deudor principal, que no ha realizado el hecho imponible, pero que debe pagar la deuda de aquel porque sí se verifica en él el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Y este parece ser el único requisito necesario para la derivación de la acción de responsabilidad por lo que la Administración puede exigirla, aunque el obligado principal tuviera bienes suficientes con los que hacer frente a su débito. Así lo tiene reconocido la Audiencia Nacional (AN) en Sentencia de 21 de septiembre de 2020 (rec. núm. 1053/2018 –NFJ081135–):

El precepto aplicado para la derivación de responsabilidad solidaria [art. 42.2.a) LGT] no exige la despatrimonialización de la deudora principal, pues basta con la realización de una conducta consistente en colaborar en la transmisión de bienes del deudor principal que se hubieran podido embargar y ello con la finalidad de perjudicar, impedir, o siquiera obstaculizar o dificultar su realización (FJ 4).

Por tanto, la Administración tributaria posee un amplio margen de actuación frente a distintas figuras subjetivas para intentar cobrar las deudas tributarias y a las que puede dirigirse

prácticamente de forma indistinta, sin que exista un orden de prioridad bien definido: el sujeto pasivo es quien ha realizado el hecho imponible, pero la Administración puede actuar frente al responsable solidario, aunque el deudor principal tenga bienes suficientes, si entiende que resulta más fácil la recaudación, y están también los responsables subsidiarios, cuya derivación de responsabilidad solo exige realmente, y a la vista de la doctrina reforzada por la sentencia que estamos estudiando, la declaración de fallido del deudor principal, pues, si no hubiera responsables solidarios declarados, la Administración tributaria no tiene obligación de buscarlos¹. En definitiva, parecería que, entre el elenco de posibles sujetos obligados al pago de la deuda tributaria, los órganos de recaudación eligen al más solvente y a él dirigen sus actuaciones².

Buena muestra de esta forma de actuar son los múltiples ejemplos del automatismo con el que la Agencia Tributaria procede en relación con la responsabilidad tributaria, como ha criticado la doctrina científica (*vid. Álvarez-Arias, 2023*), algunos de los cuales han sido corregidos por los tribunales. Así, la Sentencia de la AN de 24 de octubre de 2023 (rec. núm. 3024/2019 –NFJ091447–) estableció que no es admisible que se derive responsabilidad subsidiaria solo por el hecho de pertenecer al consejo de administración de la sociedad deudora principal, ya que la imputación de responsabilidad ha de estar basada en la conducta, al menos negligente, del administrador (tal y como se configuran los presupuestos de hecho descritos en el art. 43 de la LGT). Es necesario que el acuerdo de derivación de responsabilidad contenga una explicación de la conducta u omisión específica del administrador que justifique la derivación de responsabilidad tributaria, sin que puedan permitirse derivaciones genéricas (en la misma línea interpretativa, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de enero de 2023 [rec. núm. 1888/2021 –NFJ089392–]).

Con idéntico criterio podría pedirse que la Administración tributaria diera una explicación convincente de por qué no derivó responsabilidad solidaria a los sujetos identificados como autores de las facturas falsas en el expediente de responsabilidad seguido en este caso. De hecho, en la Sentencia del TS de 7 de marzo de 2016 (rec. núm. 1300/2014 –NFJ062270–), citada en apoyo de la doctrina defendida en la sentencia que comentamos, se afirma efectivamente que «la Administración no estaba obligada a indagar si había responsables solidarios» (FD 5.2), pero a continuación matiza:

Pero, una vez que se ha realizado esa tarea de decantar la realidad *no está obligada a seguir indagando, salvo que se alegue y acredite, al menos indicariamente, la*

¹ Sobre el particular, Clemente Checa (1994, p. 104) recoge la discusión doctrinal acerca de la improcedencia de exigir responsabilidad subsidiaria cuando la Administración tiene la posibilidad de separar el crédito tributario de la masa de la quiebra o del concurso, pudiendo, por tanto, proseguir con el procedimiento de apremio frente al obligado principal.

² En esta línea de pensamiento, la profesora Fraile Fernández (2024, p. 112) estima que, pese a que la situación de concurso suponga que no existan bienes ejecutables de manera inmediata, esta situación «no puede erigirse en motivación suficiente de la declaración de fallido», pues «lo contrario sería equiparar al responsable solidario y al subsidiario una vez se ha declarado el concurso del deudor principal».

existencia de otros responsables. Lo que no es el caso, en el que el recurrente se limita a afirmar que los hechos, tal y como son descritos configuran un supuesto de responsabilidad solidaria, pero no indica, como le incumbía, por qué resulta así y quiénes serían tales responsables solidarios.

En nuestro supuesto, la responsable subsidiaria no solo indicó concretamente en su recurso contra el acto de derivación quiénes eran los sujetos que habían incurrido en el presupuesto de responsabilidad solidaria, sino que incluso fueron identificados en el propio expediente administrativo. Así que estaba acreditada más que indiciariamente la existencia de responsables solidarios, que la Administración tributaria no quiso perseguir porque, según sus palabras, el resultado hubiera sido el mismo.

En resumen, creemos que la doctrina que literalmente expresa el TS en su Sentencia de 22 de abril de 2024 no responde a los hechos enjuiciados. La sentencia señala que:

Si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad tributaria que aprecie (FD 4).

También indica que se precipitó la sentencia de instancia:

al calificar de «evidente» y «patente» la responsabilidad solidaria de las sociedades emisoras de facturas falsas, pues requiere examinar si concurren los presupuestos para su declaración y si hay doctrina jurisprudencial que impida dicha declaración, cuestión sobre la que no corresponde entrar en este recurso (FD 5.1).

Podemos estar de acuerdo con estas apreciaciones, pero, aplicadas al caso concreto, encontramos que los indicios señalan que existen una serie de sociedades perfectamente identificadas por la Administración tributaria que han emitido facturas falsas; las mismas facturas de las que dimanan las deudas tributarias exigidas al deudor principal (resultantes de cuotas del IVA soportado, cuya deducibilidad es rechazada por proceder de facturas falsamente emitidas). El presupuesto de responsabilidad solidaria recogido en el artículo 42.1 a) de la LGT coincide exactamente con dicha conducta, por lo que, de acuerdo con la doctrina consolidada del TS y referida en estas páginas, habiendo indicios suficientes y estando identificados los posibles responsables solidarios, resulta preceptivo que la Administración tributaria, o bien derive la responsabilidad oportuna o, si no lo hace, razonne motivadamente, es decir, exteriorice, el fundamento de su decisión.

Queremos aprovechar este comentario para incidir en un par de matices que ha ido perfilando la jurisprudencia acerca del requisito ya apuntado de la necesidad de declaración de

fallido del deudor principal (o de los responsables solidarios declarados) como condición *sine qua non* establecida por la ley (art. 41 de la LGT) para que sea correcta la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios.

- La Sentencia del TS 729/2023, de 5 de junio (rec. núm. 4293/2021 –NFJ090143–), ha confirmado que la responsabilidad subsidiaria es un tipo de responsabilidad que exige la previa declaración de fallido para responder, y aquí es donde viene la matización, *no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal*.

Por tanto, se establece un límite cuantitativo a la responsabilidad tributaria del responsable subsidiario: solo alcanzará a donde no llegue el pago del deudor principal³.

En este sentido, una sentencia anterior, Sentencia del TS 1746/2022, de 22 de diciembre (rec. núm. 1268/2021 –NFJ088487–), fijó el criterio de que, en la declaración de fallido del deudor principal (que puede ser total o parcial), lo relevante no es que se exprese de forma cuantitativa el carácter parcial de la insolvencia, sino que se incorpore la identificación precisa del alcance de la deuda objeto de derivación (especificando, eso sí, el carácter parcial de la misma).

- La jurisprudencia refuerza la posición de la Administración tributaria en el sentido de no exigir el agotamiento de todos los trámites del procedimiento de apremio para que sea válida la declaración de fallido. De nuevo nos topamos con el principio de eficacia de la Administración, que es ratificado por el TS en su citada Sentencia de 22 de diciembre de 2022 (rec. núm. 1268/2021 –NFJ088487–)⁴.

³ La Sentencia 729/2023, de 5 de junio (rec. núm. 4293/2021 –NFJ090143–), también resulta interesante en cuanto que fija la doctrina de que, anulada la infracción cometida por el deudor principal (en el caso de autos, por falta de motivación del elemento de culpabilidad en la resolución sancionadora), decae toda responsabilidad no solo sobre la sanción, sino también de la liquidación. Es decir, puesto que la responsabilidad subsidiaria analizada (la del art. 43.1 a) de la LGT, que atañe a los administradores) está ligada a la comisión de una infracción por parte del deudor principal en la que hubieran participado aquellos, desaparecida la infracción del mundo jurídico, desaparece paralelamente el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, «lo que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación» (FJ 3).

⁴ El tribunal fija como doctrina jurisprudencial que:

La constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor no requiere que se agoten todos los trámites del periodo ejecutivo con respecto a todas y cada una de las deudas, sino que puede obtenerse como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas, por lo que acreditada suficientemente la insolvencia, no impide que se formalice la declaración de fallido la circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación por el deudor un requerimiento efectuado por la Administración, con posterioridad a aquellos actos de investigación y embargo, al amparo del artículo 162.1 LGT, para que el deudor informe a la Administración de bienes y derechos de su patrimonio.

Sobre este particular, el profesor Durán-Sindreu (s. f.)⁵ ya puso de manifiesto que desde 2018 el TEAC ha venido rebajando paulatinamente los requisitos para que el deudor principal pueda ser considerado fallido. En concreto, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de mayo de 2018 (RG 877/2016 – NFJ070438–) acabó de raíz con la defensa de los responsables subsidiarios basada en probar que el deudor principal tenía bienes y/o derechos suficientes para hacer frente a sus deudas. En la citada resolución, el tribunal admitió por primera vez que la imposibilidad para la Administración tributaria de realizar de manera inmediata o quasi inmediata los bienes o derechos del obligado principal era motivo suficiente para considerarlo fallido.

Referencias bibliográficas

- Álvarez-Arias, O. (11 de diciembre de 2023). La derivación de responsabilidad subsidiaria no se puede basar en el mero hecho de ser miembro del consejo de administración de la sociedad deudora. *Fiscal Impuestos*. <https://www.fiscal-impuestos.com/responsabilidad-subsidiaria-consejo-de-administracion>
- Checa González, C. (1994). *La legitimación en el nuevo Reglamento de Procedimiento* en las *Reclamaciones Económico-Administrativas*. Universidad de Extremadura.
- Durán-Sindreu Buxadé, A. (s. f.). Responsabilidad subsidiaria de la agencia tributaria. <https://www.duransindreu.com/responsabilidad-subsidiaria-de-la-agencia-tributaria/>
- Fraile Fernández, R. (2024). *Tratado sobre responsabilidad tributaria*. Atelier.

⁵ El profesor de la Universidad Pompeu Fabra opinaba entonces que:

El TEAC le está otorgando a la AEAT una prerrogativa de enorme valía a la vez que seguro que cuestionable en vía jurisdiccional, cual es la capacidad de decidir cuándo un bien o derecho es realizable o no. De esta discrecionalidad y del exceso de celo de los órganos de recaudación dependerá que un responsable subsidiario pueda o no ver amenazado su patrimonio. Y no sólo eso, este último deberá probar, para proteger aquél, que aquellos bienes y derechos del deudor principal son suficientes para hacer frente a la deuda. Es decir, él solo deberá realizar la labor que le compete al potente departamento de recaudación tributaria de la AEAT.

Cómputo de pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de estar incursa en causa de disolución

Análisis de la [consulta 5 del BOICAC 136, de diciembre de 2023](#)

Elena Robledo Acinas

Interventora y auditora del Estado (España)

Extracto

Esta consulta analiza el cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de determinar si una sociedad está incursa en causa de disolución y se ilustra con un ejemplo.

Publicado (en avance *online*): 17-07-2024

Consulta 5

Sobre el cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de determinar si una sociedad está incursa en causa de disolución.

Respuesta

Una sociedad, que no tenía pérdidas en los ejercicios 2020 y 2021, presenta en el ejercicio 2022 un patrimonio neto por debajo de la mitad del capital social como consecuencia de la absorción, en el mismo año 2022, de dos sociedades del grupo que en 2020 y 2021 se encontraban ya en causa de disolución.

La consultante pregunta si, para el ejercicio 2022, de acuerdo con la normativa de aplicación, la sociedad debería excluir del cómputo del test de balance regulado en el artículo 363.1 e) del [texto refundido de la Ley de sociedades de capital](#) las pérdidas de 2020 y 2021 de las dos sociedades absorbidas o si, al producirse la fusión en 2022, estas pérdidas de las absorbidas computan para la sociedad (absorbente) como pérdidas del 2022, sin que sea posible excluirlas del citado cálculo.

El [Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre](#), de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, ha modificado con su artículo 65 la redacción del apartado 1 del artículo 13 de la [Ley 3/2020, de 18 de septiembre](#), de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, con el siguiente literal:

1. A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024.

Si, excluidas las pérdidas de los años 2020 y 2021 en los términos señalados en el apartado anterior, en el resultado del ejercicio 2022, 2023 o 2024 se aprecianan pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por cualquier socio en el plazo de dos meses a contar desde el cierre del ejercicio conforme al artículo 365 de la citada Ley, la celebración de Junta para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida suficiente.

La normativa aplicable en cuentas individuales a las operaciones de fusión en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, está contenida en la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a 2 del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el [Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre](#).

El método del coste precedente que se regula en la NRV 21.^a 2 del PGC se apoya en la idea de la sucesión contable de los valores de los elementos patrimoniales desde la perspectiva de la unidad económica que constituye el grupo de sociedades.

Considerando esta circunstancia y la sucesión universal inherente a los acuerdos de fusión, se entiende acorde a la finalidad de la normativa mencionada que la sociedad absorbente excluya del referido cómputo en el ejercicio 2022 las pérdidas de 2020 y 2021 de las dos sociedades absorbidas.

Ejemplo

El artículo 363.1 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, establece en el apartado e) que la sociedad deberá disolverse, entre otras causas, como consecuencia de:

pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

Para calcular el patrimonio neto, hay que atenerse a lo dispuesto en el artículo 36 del Código de Comercio, que establece que:

A los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.

Por último, debe tomarse en consideración la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que en su disposición adicional tercera modifica la letra d) del artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, cuya redacción queda como sigue: «Los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil».

Por tanto, y con base en todo lo anterior, el patrimonio neto que se debe considerar a efectos de disolución de sociedades será el siguiente:

Patrimonio neto contable

+/- Ajustes

- + Socios por desembolsos no exigidos
- + Acciones emitidas como pasivo financiero



Patrimonio neto contable



+/- Ajustes por operaciones de cobertura

+ Préstamos participativos

Patrimonio neto a efectos de disolución de sociedades

Por ejemplo, sea la sociedad XXX con el siguiente patrimonio:

Cuentas	Empresa XXX
A-1) Fondos propios	30.000
Capital social	200.000
Socios por desembolsos no exigidos	-30.000
Reserva legal	25.000
Reservas estatutarias	25.000
Reservas voluntarias	15.000
Resultados negativos ejercicios anteriores (pérdidas 2020)	-85.000
Resultados negativos ejercicios anteriores (pérdidas 2021)	-90.000
Resultado del ejercicio	-30.000
A-2) Ajustes de valor	5.000
Operaciones de cobertura	5.000
A-3) Subvenciones, donaciones y legados	2.000
Subvenciones oficiales de capital	2.000
Patrimonio neto contable a 31-12-2022	37.000

Además, se conoce que la sociedad tiene registrada una deuda a largo plazo con sus socios, consecuencia de un préstamo por importe de 12.000 euros a devolver en un plazo de 10 años.

A continuación, vamos a comprobar si esta sociedad se encuentra en causa de disolución obligatoria, para lo que debemos calcular el patrimonio neto a los efectos de disolución de sociedades y compararlo con la cifra que resulte de dividir a la mitad su capital social.

Patrimonio neto contable	37.000
+/- Ajustes	
+ Socios por desembolsos no exigidos	30.000
+ Acciones emitidas como pasivo financiero	0
+/- Ajustes por operaciones de cobertura	-5.000
+ Préstamos participativos	12.000
Patrimonio neto a efectos de disolución de sociedades	74.000
1/2 capital social	100.000

Podemos comprobar que el patrimonio de la sociedad tiene un importe inferior a la mitad de su capital social, por lo que esta sociedad estaría incursa en causa de disolución obligatoria.

Ahora bien, las pérdidas registradas en el patrimonio de la sociedad corresponden –además del resultado del ejercicio– a los ejercicios 2020 y 2021, por lo que, además de lo reseñado anteriormente, debe tenerse también en consideración el Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, según el cual:

A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024.

Aplicando lo anterior, si en nuestra sociedad excluimos las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021, la situación quedaría como sigue:

Patrimonio neto contable	37.000
Resultados negativos ejercicios anteriores (pérdidas 2020 y 2021)	175.000
+/- Ajustes	
+ Socios por desembolsos no exigidos	30.000
+ Acciones emitidas como pasivo financiero	0
+/- Ajustes por operaciones de cobertura	-5.000





+ Préstamos participativos	12.000
Patrimonio neto a efectos de disolución de sociedades	249.000
1/2 capital social	100.000

Lo que significa que la sociedad no se encontraría en causa obligatoria de disolución.

Supuestos propuestos en el tercer ejercicio de la oposición para gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra

Fernando Vallejo Torrecilla

Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

(Convocatoria aprobada por Resolución 969/2023, de 8 de marzo, de la directora general de Función Pública, y publicada en el Boletín Oficial de Navarra, número 62, de 28 de marzo de 2023).

Sumario

Contabilidad financiera y de sociedades

- Supuesto 1.** Compra de inmovilizado.
- Supuesto 2.** Arrendamiento financiero.
- Supuesto 3.** Operaciones comerciales.
- Supuesto 4.** Retribuciones al personal.
- Supuesto 5.** Instrumentos financieros.
- Supuesto 6.** Concesión administrativa.
- Supuesto 7.** Impuesto sobre sociedades.
- Supuesto 8.** Fusión por absorción.
- Supuesto 9.** Operaciones en moneda extranjera.
- Supuesto 10.** Reducción del capital social por pérdidas.

Matemática financiera

- Supuesto 1.** Rentas.
- Supuesto 2.** Préstamos.

Publicado: 03-09-2024

Primera parte. Contabilidad

Supuesto 1

Compra de inmovilizado

La sociedad Chasisna, dedicada a la fabricación de chasis para vehículos, se plantea, dada la elevada competencia con otros productores procedentes del mercado asiático, la renovación del proceso de producción de dicho componente para hacerlo más eficiente, tanto en materia económica como para la mejora de la calidad del producto. Para ello, se realiza la compra de una nueva maquinaria.

1. El 8 de marzo de 2023, solicita una subvención de 4.800.000 de euros al Gobierno de Navarra para la compra de la maquinaria, cuyo precio de adquisición asciende a 8.000.000 de euros. La maquinaria tiene una vida útil de 8 años, al final de la cual se espera vender por el 10 % del precio de adquisición.
2. El 20 de junio de 2023, adquiere la maquinaria, que requiere de un proceso de instalación para entrar en funcionamiento. Los gastos de dicho proceso están incluidos en el precio final establecido. En dicho momento, se abona el 40 % del precio de adquisición.
3. El 30 de junio de 2023, tras el proceso de instalación, las máquinas entran en funcionamiento. En la misma fecha, se paga la prima anual del seguro, que asciende a 96.000 euros.
4. El 1 de septiembre de 2023, se recibe comunicación de la concesión de la subvención del Gobierno de Navarra por importe de 4.000.000 de euros.
5. El 1 de octubre de 2023, el Gobierno de Navarra ingresa en la cuenta de Chasisna el importe de la subvención. En la misma fecha, Chasisna efectúa el pago de la cantidad pendiente al proveedor de la maquinaria.
6. Al finalizar la vida útil de la maquinaria se produce su venta obteniendo un beneficio del 20 % sobre su valor contable.

Se pide:

1. Realizar las anotaciones contables del ejercicio 2023, incluidos los asientos de fin de ejercicio.
2. Realizar las anotaciones contables del ejercicio en el que se produce la venta de la maquinaria.

Solución

1. Anotaciones contables del ejercicio 2023 y regularización

1. No procede asiento por la solicitud de la subvención el 8 de marzo de 2023.

2. Por la adquisición de la maquinaria el 20 de junio de 2023, pendiente del proceso de instalación, abonando el 40 % de su importe:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	8.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.200.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		4.800.000

3. Por la finalización del periodo de instalación y puesta en funcionamiento de la máquina el 30 de junio de 2023:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	8.000.000	
233	Maquinaria en montaje		8.000.000

Y por el pago de la prima anual del seguro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	96.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		96.000

4. Por la comunicación de la concesión de la subvención concedida el 1 de septiembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas	4.000.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		4.000.000

No se han utilizado las cuentas de los grupos 8 y 9 por ser su uso voluntario y además son totalmente innecesarias en este caso.

5. Por el ingreso en cuenta de la subvención el 1 de octubre y pago del importe pendiente de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000.000	
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas		4.000.000
Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	4.800.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.800.000

Regularización al cierre del ejercicio 2023

Por el importe no consumido de la prima anual del seguro (medio año):

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	48.000	
625	Primas de seguros		48.000

Por la amortización de la maquinaria: $8.000.000 \times 0,90 \times (1/8) \times (1/2) = 450.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	450.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
2813	Amortización acumulada de maquinaria		450.000

Y por el traspaso de la subvención, teniendo en cuenta que esta supone el 50 % del coste de adquisición de la maquinaria, se utilizará este mismo porcentaje, que se aplicará a la cuota de amortización para obtener el importe a traspasar de la subvención.

Es importante observar que no es correcto traspasar la subvención linealmente, pues, si así se hiciera, no se estaría teniendo en cuenta el valor residual de la maquinaria ni el método de amortización utilizado.

Lo correcto es lo anteriormente expuesto: aplicar a la cuota de amortización el porcentaje subvencionado, ya que en el cálculo de la cuota de amortización ya se debe haber tenido en cuenta siempre el posible valor residual y el criterio de amortización.

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital		225.000
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		225.000

Aunque la subvención se concede 2 meses después de la puesta en funcionamiento de la maquinaria y hay dos consultas al ICAC sobre el particular, se va a suponer que ambas operaciones son simultáneas, pues la diferencia de tiempo no es significativa.

Por último, por el traspaso al resultado del ejercicio 2023 de las cuentas de gestión acreedoras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		225.000
129	Resultado del ejercicio		225.000

Y por las deudoras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio		498.000
625	Primas de seguros		48.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
681	Amortización del inmovilizado material		450.000

2. Venta de la maquinaria al término de su vida útil

Por la amortización de medio año y el traspaso proporcional de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	450.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		450.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	225.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		225.000

Y por la venta de la maquinaria, por $1,20 \times 800.000 = 960.000$ euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	960.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		7.200.000
213	Maquinaria		8.000.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		160.000

Y por el traspaso de la subvención correspondiente al 50 % del valor residual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	400.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		400.000

Con este asiento, la cuenta 130 queda saldada.

Regularización de fin de ejercicio

No hay datos relativos a la prima del seguro.

Por las cuentas de gestión acreedoras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	625.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	160.000	
129	Resultado del ejercicio		785.000

Y por las deudoras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	450.000	
681	Amortización del inmovilizado material		450.000

Supuesto 2

Arrendamiento financiero

La empresa Ecotaxis, SL, dedicada a la recepción y gestión de traslados tanto de empresas como de particulares, decide aumentar su parque de taxis en 5 unidades, para poder prestar un mejor servicio a sus clientes. Para ello, formaliza el 1 de octubre de 2023 un contrato de arrendamiento financiero a 3 años, con pagos de cuotas anuales constantes, realizando el primer pago el 1 de octubre de 2024. El tipo de interés anual es del 7,85 %.

Los elementos de transporte tienen un valor de 45.000 euros cada uno. Su vida útil es de 3 años. Al finalizar el contrato de arrendamiento, son vendidos por 1.000 euros cada uno.

Se pide:

1. Presentar el cuadro de amortización del contrato de arrendamiento financiero.
2. Realizar las anotaciones contables correspondientes a toda la duración del contrato, incluida la venta de los elementos de transporte.

Solución

1. Cuadro de amortización del contrato de arrendamiento

El cálculo de la anualidad constante es:

$$a = \frac{5 \times 45.000 \times 0,0785}{1 - 1,0785^{-3}} = 87.071,33$$

Y el cuadro que se solicita:

Fecha	Cuota anual	Carga financiera	Recuperación del coste	Capital pendiente
1-10-2023				225.000,00
1-10-2024	87.071,33	17.662,50	69.408,83	155.591,17
1-10-2025	87.071,33	12.213,91	74.857,42	80.733,75
1-10-2026	87.071,35 (*)	6.337,60	80.733,75 (*)	0,00

(*) Se han añadido en la última fila 0,02 euros a la cuota para ajustar.

2. Contabilización

Ejercicio 2023

1-10-2023

Por la formalización del contrato de arrendamiento, teniendo en cuenta los datos que arroja el cuadro anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	225.000,00	
524	Acredores por arrendamiento financiero a corto plazo		69.408,83



Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		155.591,17
31-12-2023			

En cuanto al devengo de intereses, aunque se puede hacer de forma lineal para los períodos inferiores al año, se utilizará la capitalización compuesta, con los siguientes factores que se repiten cada año:

- Factor de cálculo de intereses para 3 meses: $F3 = 1,0785^{3/12} - 1 = 0,01907239$
- Factor de cálculo de intereses para 9 meses: $F9 = 1,0785^{9/12} - 1 = 0,05831539$

El producto (¡no la suma!) de ambos factores (añadiendo la unidad a cada uno de ellos) debe ser igual al efectivo anual: $(1 + F3) \times (1 + F9) = 1,01907239 \times 1,05831539 = 1,0785$.

Por el devengo de intereses durante un trimestre, según el tipo de interés proporcionado:

$$225.000 \times F3 = 4.291,29$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	4.291,29	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		4.291,29

Y por la amortización de los taxis:

$$45.000 \times 5 \times 3 \text{ meses} / (3 \times 12) \text{ meses} = 18.750$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	18.750	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		18.750

En la amortización de los taxis no se ha tenido en cuenta su posible valor residual, ya que el enunciado no lo proporciona, ni tampoco el criterio o sistema de amortización. Aunque en el enunciado se indica que al término del contrato los taxis son vendidos por 1.000 euros cada uno, ese valor se conoce 3 años después, no en el momento inicial,

por lo cual no puede utilizarse, en buena lógica, como valor residual. Por otra parte, se ha supuesto amortización lineal, puesto que el enunciado no proporciona datos sobre kilómetros recorridos u otro criterio.

Ejercicio 2024

1-10-2024

Por el devengo de los intereses, pago de la anualidad y reclasificación de la segunda cuota.

Los intereses se han calculado: $(225.000 + 4.291,29) \times F9 = 13.371,21$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	13.371,21	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		13.371,21

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	87.071,33	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		87.071,33

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	74.857,42	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		74.857,42

31-12-2024

Por los intereses devengados: $155.591,17 \times F3 = 2.967,50$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	2.967,50	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.967,50

Por la amortización de los taxis el año completo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	75.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		75.000

Ejercicio 2025

1-10-2025

Por el devengo de los intereses, pago de la anualidad y reclasificación de la última cuota.

Intereses devengados: $155.591,17 \times (1 + F3) \times F9 = 9.246,41$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	9.246,41	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		9.246,41

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	87.071,35	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		87.071,35

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	80.733,75	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		80.733,75

31-12-2025

Por los intereses devengados: $80.733,75 \times F3 = 1.539,79$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.539,79	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.539,79

Y por la amortización por el año completo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	75.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		75.000

Ejercicio 2026

1-10-2026

Por el devengo de los intereses, pago de la anualidad y reclasificación de la última cuota.

$$80.733,75 \times (1 + F3) \times F9 = 4.797,81.$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	4.797,81	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		4.797,81

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	87.071,35	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		87.071,35

En cuanto a la venta, obsérvese que el enunciado no indica si existe opción de compra en el contrato, ni si se ejercita (en caso de haberla), por lo cual no necesariamente es el arrendatario el que dispone del bien y lo vende.

No obstante, en la resolución se va a suponer que es el arrendatario quien adquiere la propiedad una vez concluido el periodo de arrendamiento y procede a vender los taxis.

Por la amortización hasta la fecha de la venta (9 meses):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	56.250	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		56.250

Y por la venta, dando de baja el inmovilizado totalmente amortizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	225.000	
218	Elementos de transporte		225.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		5.000

Supuesto 3

Operaciones comerciales

Se dispone de la siguiente información correspondiente a la empresa Beta, SA para los ejercicios 2022 y 2023:

- El 30 de octubre de 2022, la sociedad vende al cliente X, 200 unidades a un precio de venta de 50 euros/unidad, concediendo un descuento en factura del 3 %. La sociedad Beta otorga una garantía posventa de 3 meses y se acuerda con el cliente el pago aplazado dentro de 90 días.
- El 15 de noviembre de 2022 se venden al cliente Y 100 unidades a un precio de venta de 50 euros/unidad, con pago aplazado a 90 días.
- El 1 de diciembre de 2022 contrata con una entidad financiera una operación de *factoring*, cediendo créditos comerciales por un valor nominal de 150.000 euros con vencimiento a 90 días, intereses del 0,6 % trimestral y comisión del 0,4 %. La entidad financiera no asume el riesgo de insolvencias.
- La experiencia de la empresa pone de manifiesto que los gastos a los que va a tener que hacer frente por devoluciones son un 20 % de las mercancías adquiridas por el cliente X el día 30 de octubre de 2022, registrando dicha estimación el 31 de diciembre de 2022.
- Al cierre del ejercicio, el crédito que la sociedad tiene frente al cliente Y, por un importe de 5.000 euros, se ha deteriorado tras la declaración judicial de concurso de dicho cliente. Debido a ello, se estima una pérdida del 50 % de dicho importe. La sociedad efectúa la correspondiente corrección valorativa por el sistema individualizado.

6. El 15 de enero de 2023, transcurridos los 60 días que faltaban para el vencimiento del crédito del cliente Y, y resuelto el litigio judicial, la sociedad cobra 3.000 euros en efectivo, dándose el resto definitivamente por perdido.
7. El 15 de febrero de 2023 el cliente X satisface el importe de pago pendiente sin haber realizado ninguna devolución.
8. Llegado el vencimiento de los créditos del punto 3, todos excepto uno por importe de 10.000 euros, son atendidos por los clientes. Beta, SA considera que dicho crédito es incobrable.

Se pide:

Realizar, según la información facilitada, las anotaciones contables que procedan en 2022 y 2023.

Solución

Ejercicio 2022

1. Por la venta el 30 de octubre de 2022 al cliente X: $200 \times 50 \times 0,97 = 9.700$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4301	Cliente X	9.700	
700	Ventas de mercaderías		9.700

No hay datos para valorar el importe de la garantía posventa. En el apartado 4 se habla de devoluciones. No es lo mismo una garantía posventa (para reparaciones por defectos, etc.) que ventas sujetas a devolución. La contabilización es totalmente diferente para un caso y otro.

2. Por la venta al cliente Y el 15 de noviembre de 2022: $100 \times 50 = 5.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4302	Cliente Y	5.000	
700	Ventas de mercaderías		5.000

3. Por la cesión en firme de créditos para su descuento el 1 de diciembre de 2022 en una entidad financiera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
432	Clientes, operaciones de <i>factoring</i>	150.000	
430	Clientes		150.000

Y por el líquido abonado: $150.000 (1 - 0,006 - 0,004) = 148.500$.

Al tratarse de un *factoring* con recurso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	148.500	
665	Intereses por operaciones de <i>factoring</i>		1.500
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>		150.000

La comisión supone un mayor gasto financiero, de ahí su inclusión en el importe reflejado en la cuenta 665. Es frecuente verla reflejada en la cuenta 626, «Servicios bancarios y similares». Sin embargo, la cuenta 626 nunca suele aparecer cuando se trata de una operación de préstamo, descontándola siempre de la financiación recibida, lo cual supondrá un mayor interés efectivo (más gasto financiero). Esto supone un tratamiento inconsistente, ya que en ambos casos (préstamo y descuento comercial y *factoring*) se trata de una operación de financiación.

Este diferente tratamiento es frecuente verlo en diversos manuales y libros que se utilizan como texto. No es correcto, salvo en el caso de que se trate de una comisión por gestión de cobro, ya que, en tal caso, no estaría dicho importe generado por una operación financiera, sino por la prestación de un servicio de carácter no financiero.

4. Por el importe estimado de las ventas que pueden ser devueltas: $0,20 \times 9.700$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares		1.940
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		1.940

El asiento anterior se ha calculado sobre el importe que sería reembolsable, en caso de devolución, a los clientes; importe que tiene en cuenta el descuento concedido.

Este asiento debe ser complementado por otro que refleje el coste de las mercancías que volverán a entrar en el almacén una vez devueltas, tal y como establece la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021, sobre registro y valoración del reconocimiento de ingresos. No puede contabilizarse, puesto que el enunciado no facilita el coste de la venta.

Como ya se ha comentado, no es igual el tratamiento contable de unas ventas sujetas a devolución que una garantía posventa que ampare reparaciones y revisiones.

5. Por el deterioro de crédito del cliente Y:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Cliente de dudoso cobro Y	5.000	
4302	Cliente Y		5.000

Este asiento de reclasificación no es obligatorio hacerlo y, de hecho, en la realidad de la contabilidad empresarial no suele hacerse. En tiempos pasados (puede verse, por ejemplo, el Reglamento del IS de 15 de octubre de 1982), se exigía el traspaso a la cuenta 436 para poder ser deducible fiscalmente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	2.500	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		2.500

Al cierre de ejercicio, procede periodificar los intereses no devengados en la operación de *factoring*, según el tipo de interés efectivo, que es:

$$148.500 (1 + i_4) = 150.000, \text{ de donde } i_4 = 1,010101 \text{ %.}$$

Este interés es trimestral y no es necesario calcular su equivalente anual, pues el plazo de la operación es trimestral (90 días).

Los intereses devengados hasta el cierre son: $148.500 \times (1,0101011/3 - 1) = 498,33$.

Los intereses que se devengarán en 2023 serán la diferencia: $1.500 - 498,33 = 1.001,67$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
567	Intereses pagados por anticipado	1.001,67	
665	Intereses por operaciones de <i>factoring</i>		1.001,67

Ejercicio 2023

Por los intereses devengados en 2023, que fueron periodificados al cierre de 2022, lo cual supone la inversión del ajuste del fin de ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
665	Intereses por operaciones de <i>factoring</i>	1.001,67	
567	Intereses pagados por anticipado		1.001,67

6. Por el cobro parcial y regularización de la parte incobrable del crédito del cliente Y:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.000	
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	2.000	
436	Cliente de dudoso cobro Y		5.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	2.500	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		2.500

Al tratarse del criterio individualizado, el deterioro revierte cuando se realizan los asientos relativos al cobro y al impago, sin esperar al cierre del ejercicio.

7. Por el cobro del cliente X:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.700	
4301	Cliente X		9.700

Y por la baja de la provisión (este asiento se realizará habitualmente al final del ejercicio):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	1.940	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales		1.940

8. Y por los créditos descontados por el factor y atendidos al vencimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>	140.000	
432	Clientes, operaciones de <i>factoring</i>		140.000

Y por los devueltos impagados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	10.000	
432	Clientes, operaciones de <i>factoring</i>		10.000

Al considerarse como incobrables, no procede su reclasificación como dudosos ni el ajuste por deterioro correspondiente.

Supuesto 4

Retribuciones al personal

Apartado A

El detalle de la nómina de diciembre del año 2023 de la sociedad A, que es abonada por banco, es el siguiente:

- Salarios devengados: 1.750.000 euros.
- Aportaciones a planes de pensiones a favor de sus empleados: 150.000 euros.
- Seguridad Social a cargo de la empresa: 700.000 euros.

- Seguridad Social a cargo de los trabajadores: 75.000 euros.
- Recuperación de anticipos entregados: 35.000 euros.
- La entidad tiene arrendadas una serie de viviendas que entrega para su uso a determinados empleados. La valoración de las retribuciones en especie repercutidas a los empleados es de: 80.000 euros.
- Indemnizaciones por despidos: 50.000 euros.
- Retenciones e ingresos a cuenta: 625.000 euros.

Se pide:

Realizar las anotaciones contables que procedan en relación con la nómina del mes de diciembre del año 2023 de la sociedad A.

Apartado B

La sociedad A ha llegado a un acuerdo con sus trabajadores para compensarles por los gastos incurridos por el trabajo a distancia realizado desde su domicilio. En el ejercicio 2023, la compensación pagada por la sociedad a sus empleados por ese concepto asciende a 23.000 euros.

Se pide:

Realizar las anotaciones que procedan en relación con el pago de esta compensación.

Apartado C

La sociedad A decide realizar una ampliación de capital para entregar el 3 % de las acciones de la sociedad a sus trabajadores como consecuencia de los excelentes resultados de la empresa.

El valor razonable del 3 % de las acciones de la sociedad asciende a 600.000 euros. El valor nominal de las acciones de la sociedad A es de 10 euros y el 3 % de las acciones de la sociedad supone 50.000 acciones.

Se pide:

Realizar y explicar los asientos que tendrá que registrar la sociedad.

Solución

Apartado A

Puesto que el enunciado no lo indica, la aportación al plan de pensiones se ha supuesto de aportación definida.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6400	Sueldos y salarios	1.750.000	
6401	Sueldos y salarios. Retribuciones en especie	80.000	
641	Indemnizaciones	50.000	
643	Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida	150.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	700.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas	625.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	775.000	
460	Anticipos de remuneraciones	35.000	
755	Ingresos por servicios al personal	80.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.215.000

Se ha descontado, mediante la cuenta 755, el importe repercutido a los trabajadores por el alquiler de viviendas, que figurará contabilizado (o se contabilizará cuando proceda) en la cuenta 621, «Arrendamientos».

Por otra parte, no se proporcionan datos relativos al importe del ingreso a cuenta devengado como consecuencia de la retribución en especie.

Apartado B

Aunque no tiene carácter obligatorio, la consulta publicada por el ICAC en el BOICAC 133 de marzo de 2023 propone la siguiente contabilización para la compensación por estos gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios	23.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		23.000

Pero admite también la posibilidad de contabilizarlos en una cuenta del subgrupo 64.

Apartado C

Tal y como establece el PGC en la NRV 17.^a, los pagos en acciones al personal se valorarán por el valor razonable de las acciones entregadas.

En el momento del acuerdo de concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
645	Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio	600.000	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		600.000

Y por la entrega de las acciones, previamente emitidas por su valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto	600.000	
100	Capital social (50.000 acciones × 10 VN)		500.000
110	Prima de emisión de acciones		100.000

Aunque podría haberse utilizado la cuenta 190, «Acciones emitidas», no se ha utilizado por no ser necesaria en una contabilización de este tipo, teniendo más justificación su uso en otro tipo de ampliaciones de capital.

Supuesto 5

Instrumentos financieros

En el ejercicio 2023, la sociedad Inversora, SA adquiere con carácter especulativo 3.000 acciones de la sociedad Ganancia Segura, SA. Estas acciones tienen un valor nominal de 10 euros y cotizan al 120 % en la fecha de su adquisición. Se incurre en unos gastos de 100 euros. Al finalizar el ejercicio cotizan al 110 %.

A finales del ejercicio 2024, la cotización es del 150 %.

A principios de 2025, dada la buena evolución de la valoración de las acciones, y considerando que se habían adquirido con carácter especulativo, la sociedad Inversora, SA las vende a un precio de 20 euros por acción, con unos gastos de 200 euros.

Se pide:

Contabilizar las anotaciones contables correspondientes a los ejercicios 2023, 2024 y 2025.

Solución

Ejercicio 2023

Por la adquisición de las acciones de Ganancia Segura, SA: $3.000 \times 10 \times 120\% = 36.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	36.000	
669	Otros gastos financieros		100
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		36.100

Ajuste a la cotización de cierre de ejercicio: $3.000 \times 10 \times 110\% = 33.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	3.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		3.000

Regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.100	
6630	Pérdidas de cartera de negociación		3.000
669	Otros gastos financieros		100

Ejercicio 2024

Ajuste a la cotización de cierre de ejercicio: $3.000 \times 10 \times 150\% = 45.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	12.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		12.000

Regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7630	Beneficios de cartera de negociación	12.000	
129	Resultado del ejercicio		12.000

Ejercicio 2025

Por la venta de todas las acciones, sin actualizar previamente la cartera¹:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	59.800	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		45.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		14.800

Es frecuente ver el siguiente asiento también:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	59.800	



¹ La actualización tiene como principal objetivo presentar la inversión por su valor razonable en el momento en el que dicha inversión deba figurar en un balance, no teniendo demasiado sentido actualizar los títulos previamente, como un fin en sí mismo, por derecho propio, a la cotización de venta, para darlos de baja a continuación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
669	Otros gastos financieros	200	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		45.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		15.000

Sin embargo, este asiento no es correcto, ya que la NRV 9.^a, en su epígrafe 2.7, «Baja de activos financieros», establece que:

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

En este caso, el resultado en la venta es: (Precio de venta – Gastos) – Valor en libros del activo. Es decir, $60.000 - 200 - 45.000 = 14.800$.

Por lo cual, los gastos minorarán el beneficio (o aumentarán la pérdida), no debiendo figurar en cuenta separada, pues en ese caso el resultado no estaría calculado como establece la norma, como fácilmente puede comprobarse.

Si se desea actualizar previamente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	15.000	
7630	Beneficios de cartera de negociación		15.000

Y por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	59.800	
669	Otros gastos financieros	200	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		60.000

Aunque es más correcto el siguiente asiento, igual que antes, pues los gastos minoran el beneficio en la venta, no deben figurar en cuenta aparte, como ya se ha comentado.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	59.800	
7630	Beneficios de cartera de negociación	200	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		60.000

Regularización

Sin actualización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda	14.800	
129	Resultado del ejercicio		14.800

Con actualización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7630	Beneficios de cartera de negociación	14.800	
129	Resultado del ejercicio		14.800

Supuesto 6

Concesión administrativa

El 1 de enero de 2024 una empresa ha obtenido la concesión administrativa por parte de la Comunidad Foral de Navarra para la explotación, durante un plazo de 10 años, del transporte de pasajeros en autobús, correspondiente a la línea Irurzun-Pamplona.

Para ello, la sociedad ha abonado 500.000 euros para la obtención de la concesión administrativa y otros 900.000 euros en la compra de 3 autobuses, con una vida útil estimada de 6 años.

Para poder prestar el servicio en la totalidad del periodo concesional, dado el buen resultado económico de la actividad, la empresa debe retirar los autobuses una vez finalizada su vida útil y sustituirlos por otros, cuyo valor estimado de adquisición es de 1.000.000 de euros y con una vida útil de 8 años. Dicha estimación del futuro valor de adquisición, llegado el momento de la reposición, se cumple.

El tipo de interés sin riesgo para los próximos 6 años se estima en el 4 % anual. Este tipo de interés aplicado en la actualización de la provisión no sufre ninguna modificación durante el citado periodo.

Al finalizar la concesión, los elementos de transporte utilizados para realizar el servicio revertirán a la Comunidad Foral de Navarra, sin recibir compensación alguna por dicho hecho.

Se pide:

1. Realizar, conforme a las normas del PGC, las anotaciones contables de la empresa durante el primer año del periodo concesional.
2. Presentar el cuadro de actualización de la provisión para los diferentes años.

Solución

1. Anotaciones contables en el primer año del periodo concesional

1-1-2024

Por el pago de la concesión obtenida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500.000

Por la adquisición de los autobuses, suponiendo la misma fecha que el asiento anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte afectos a concesión	900.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		900.000

A lo largo de los años, tanto en el anterior PGC de 1990 como en posteriores consultas al ICAC, se han propuesto diferentes tratamientos contables para los activos revertibles cuando la vida útil de los mismos supera la duración del periodo concesional y este no admite prórrogas.

El último y vigente tratamiento contable viene recogido en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible:

6. Concesiones administrativas.

1. Se entiende por «Concesión administrativa» aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a una empresa la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público. Los criterios que se recogen en este apartado son de aplicación en el tratamiento contable de las concesiones administrativas que no están incluidas en el alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, que, en todo caso, se rigen por sus disposiciones específicas.

2. Las concesiones administrativas figurarán en el activo del balance valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención y deberán ser objeto de amortización según lo especificado, con carácter general, para los inmovilizados intangibles en la presente Resolución y para los inmovilizados materiales en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, durante un plazo que no podrá superar el período concesional. 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.

3. Cuando la empresa realice inversiones que deban ser objeto de renovación con una vida económica superior al período concesional, en las concesiones administrativas que no estén incluidas en el ámbito de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, se aplicarán los siguientes criterios:

- a) La inversión inicial y las sucesivas renovaciones con una vida económica inferior al plazo concesional se amortizarán a lo largo de su vida útil.
- b) Para registrar como un gasto de manera sistemática la recuperación total de la última renovación, que tiene una vida económica que supera el plazo de la concesión,

en el momento inicial se reconocerá un inmovilizado intangible y una provisión por el mismo importe, equivalente en términos financieros al valor en libros de la inversión que teóricamente luciría al término del plazo concesional en el supuesto de que el activo no tuviese que ser entregado a la Administración concedente, actualizado desde la fecha en que se deba practicar la última inversión.

c) Los cambios en las estimaciones sobre el valor del inmovilizado intangible y la provisión se tratarán aplicando por analogía lo dispuesto para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado material en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

d) El inmovilizado intangible deberá ser objeto de amortización en el plazo concesional, y el criterio de depreciación será lineal, salvo que su patrón de uso pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la «demanda o utilización» del servicio público medida en unidades físicas, en cuyo caso, este método podría aceptarse como criterio de amortización siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo.

A tal efecto, y sin perjuicio de lo indicado en el apartado 1, se aplicarán los criterios regulados en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

e) La provisión que surge como contrapartida del inmovilizado intangible deberá actualizarse cada año hasta la fecha de su efectiva cancelación, aplicando los criterios recogidos en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias para las provisiones por costes de retiro, circunstancia que originará el reconocimiento de un gasto financiero.

f) La diferencia entre el desembolso que debe efectuarse en la última renovación y el importe de la citada provisión, se contabilizará aplicando los criterios generales previstos para el inmovilizado material.

Por la provisión y el activo intangible que surge por el importe del valor contable de los autobuses que no llega a cargarse a gastos (por ser la vida útil de los autobuses superior al plazo en el que deben revertir por vencimiento del periodo concesional), hay que proceder a actualizar su valor contable al término del citado periodo por 6 años, momento en el que se realiza la renovación.

Para determinar el importe estimado del valor contable se va a suponer amortización lineal para los autobuses (el enunciado no proporciona datos) y, puesto que los que se adquieren en el año sexto tienen una vida útil de 8 años y el periodo concesional son 10 años, en el momento de la reversión se habrán amortizado 4 años, es decir, la mitad de su coste de adquisición, esto es, 500.000 euros. Este importe actualizado a 6 años, al 4 %, supone:

$$500.000 \times 1,04^{-6} = 395.157,26$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
208	Inmovilizado intangible por reversión de activos afectos a concesión	395.157,26	
144	Provisión para reposición de activos revertibles afectos a concesión		395.157,26

Las cuentas 208 y 144 no están recogidas en el PGC, pero se han creado con la numeración y denominación acordes con su naturaleza.

Cierre de ejercicio

Por la amortización lineal de la concesión en 10 años:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	50.000	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas		50.000

Y por la amortización de los autobuses en su vida útil de 6 años:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material afecto a concesión	150.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte afectos a concesión		150.000

Y por el gasto financiero devengado por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	7.903	
144	Provisión para reposición de activos revertibles afectos a concesión		7.903

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	39.515,73	
2808	Amortización acumulada del inmovilizado intangible por reversión de activos afectos a concesión		39.515,73

2. Cuadro de actualización de la provisión

Para obtener los sucesivos valores anuales del gasto financiero por la reversión de la actualización de la provisión, basta con multiplicar por 1,04 el valor de cada año para obtener el valor del siguiente:

Fecha	Provisión
1-1-2024	395.157,26
31-12-2024	15.806,29
31-12-2025	16.438,54
31-12-2026	17.096,08
31-12-2027	17.779,93
31-12-2028	18.491,12
31-12-2029	19.230,77
Valor final	500.000,00

Supuesto 7

Impuesto sobre sociedades

La sociedad L, que ha obtenido durante el ejercicio 2022 un beneficio antes de impuestos de 325.000 euros, va a proceder al cálculo y liquidación del IS de dicho ejercicio. Para ello, se tienen en cuenta los siguientes datos:

- Existen provisiones por insolvencias, no deducibles fiscalmente en el ejercicio 2022, por un importe de 45.000 euros. Estas provisiones serán deducibles fiscalmente en el ejercicio 2023.
- La sociedad adquirió durante 2022 una maquinaria por un importe de 250.000 euros. Dado que la legislación fiscal permite la libre amortización de dicha maquinaria, la empresa la amortiza fiscalmente en su integridad, mientras que,

contablemente, realiza una dotación que asciende a 20.000 euros. La maquinaria no tiene valor residual.

- La sociedad recibió una sanción de la Administración tributaria por importe de 90.000 euros que aceptó y pagó.
- La sociedad dispone de bases liquidables negativas de ejercicios anteriores, activadas contablemente y de las que, de acuerdo con la legislación fiscal, compensará en el ejercicio 2022, por 50.000 euros.
- La sociedad ha generado durante el ejercicio 2022 deducciones fiscales en la cuota, derivadas de proyectos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, cuyo importe asciende a 8.500 euros. En el ejercicio 2022 se aplican 2.500 euros.
- La sociedad L es una pequeña empresa cuyo tipo impositivo es del 23 %.
- Las retenciones y pagos a cuenta del IS del ejercicio 2022 ascienden a 25.000 euros.
- No existen dudas de que la empresa dispondrá de ganancias fiscales futuras que permitirán la aplicación de los activos fiscales diferidos.

Se pide:

Realizar la liquidación del IS y los asientos que debe registrar la sociedad L relacionados con el IS del ejercicio 2022. No es necesario realizar el asiento de regularización.

Solución

La liquidación del impuesto del ejercicio 2022 es la siguiente:

Datos para la contabilización				
Concepto	Importe	Cuenta	Importe al 23 %	D/H
Resultado antes de impuestos	325.000			
Ajustes por diferencias permanentes:				
Sanción no deducible	90.000			
Ajustes por diferencias temporarias:				
Libertad de amortización del inmovilizado material	(230.000)	479	52.900	H
Provisión para insolvencias no deducible en 2022	45.000	4740	10.350	D

Datos para la contabilización				
Concepto	Importe	Cuenta	Importe al 23 %	D/H
◀				
Base imponible previa	230.000			
Compensación bases liquidables negativas anteriores	(50.000)	4745	11.500	H
Base imponible	180.000			
Cuota íntegra ajustada positiva (23 %)	41.400			
Deducciones aplicadas en el ejercicio	(2.500)	4742	6.000	D
Cuota líquida positiva	38.900	6300		D
Retenciones y pagos a cuenta	(25.000)	473		H
Cuota diferencial (a ingresar):	13.900	4752		H

El importe consignado como libertad de amortización se calcula por diferencia entre la amortización contable y la fiscal: $250.000 - 20.000 = 230.000$.

En la contabilización, se va a separar el impuesto corriente del diferido, y en este, se distinguirán por un lado los efectos fiscales devengados contablemente en 2022 y fiscalmente en ejercicios posteriores y los devengados contablemente en ejercicios anteriores y que se aplican fiscalmente en este.

En cuanto a las deducciones no aplicadas en el ejercicio, se ha supuesto que no se trata de una periodificación contable de las mismas, pues el tratamiento contable es muy diferente.

1. Por la contabilización del impuesto corriente según la liquidación anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	38.900	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta		25.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
4752	Hacienda pública, acreedora por IS		13.900

2. Por la contabilización del impuesto diferido:

2.1. Por los efectos fiscales devengados contablemente en ejercicios anteriores, que se aplican fiscalmente en el actual:

En este caso, se tiene la compensación de las bases liquidables negativas anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido ($50.000 \times 23\%$)	11.500	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		11.500

2.2. Por los efectos fiscales devengados contablemente en el ejercicio actual y fiscalmente en ejercicios futuros:

a) Por los menores pagos futuros probables (activos):

Se generan por la provisión de insolvencias (deterioro) y por las deducciones en la cuota no utilizadas, que se suponen aplicables contra cuotas futuras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	10.350	
4742	Derechos por deducciones pendientes de aplicar		6.000
6301	Impuesto diferido		16.350

b) Por los mayores pagos futuros probables (pasivos):

Se generan como consecuencia de la libertad de amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	52.900	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		52.900

Supuesto 8

Fusión por absorción

Las sociedades A y B deciden realizar una fusión por absorción por decisión de sus respectivas juntas generales el 31 de diciembre de 2023, mediante la adquisición de B por A. Los balances de ambas sociedades a 31 de diciembre de 2023 son los siguientes:

Sociedad A:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Inmovilizado intangible	20.000	Capital social (50.000 acciones, valor nominal: 3 €)	150.000
Inmovilizado material	655.000	Reservas	750.000
Existencias	420.000	Resultado del ejercicio	120.000
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (sociedad B)	40.000	Deudas a largo plazo	500.000
Valores representativos de deuda a corto plazo	120.000	Deudas a corto plazo	305.000
Clientes	220.000		
Bancos	350.000		
Total activo	1.825.000	Total patrimonio neto y pasivo	1.825.000

Sociedad B:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Inmovilizado intangible	35.000	Capital social (60.000 acciones, valor nominal: 2 €)	120.000
Inmovilizado material	220.000	Reservas	350.000
Existencias	320.000	Resultado del ejercicio	55.000
Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	10.500	Deudas a largo plazo	210.000



Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
◀			
Clientes	210.500	Deudas a corto plazo	70.000
Bancos	110.000	Proveedores y otros acreedores	101.000
Total activo	906.000	Total patrimonio neto y pasivo	906.000

Los valores razonables de A y B son de 3.000.000 de euros y 1.800.000 euros, respectivamente.

En la sociedad B, el valor razonable del inmovilizado material asciende a 600.000 euros, debido a una plusvalía asociada a un terreno.

La sociedad A posee 2.000 acciones de la sociedad B, que fueron adquiridas a un precio de 20 euros cada acción.

El capital social de la sociedad A está conformado por 50.000 acciones de 3 euros de valor nominal, mientras que el capital social de la sociedad B está conformado por 60.000 acciones de 2 euros de valor nominal.

La combinación de negocios se materializa a través de una fusión por absorción, por lo que la sociedad A deberá emitir el número de acciones necesario para compensar el importe de los activos recibidos y pasivos asumidos de la sociedad B. La sociedad B es disuelta tras la fusión por absorción.

Se pide:

Realizar los cálculos necesarios, explicarlos y registrar los asientos contables que deberán anotar las sociedades A y B hasta que se haya llevado a cabo la fusión por absorción y la sociedad A haya recibido el patrimonio de la sociedad B y la sociedad B se disuelva. omitir cualquier aspecto relacionado con el IS.

Solución

Se trata de una fusión por etapas, pues la sociedad A ya posee una participación previa en la sociedad B.

La sociedad A absorbe legalmente a la sociedad B, desde un punto de vista mercantil. Y, a efectos contables, son los accionistas de la sociedad A los que adquieren el control del patrimonio conjunto tras la fusión, por lo cual la sociedad A es la adquirente y B, la adquirida.

Los valores teóricos de fusión se calculan directamente a partir de los valores razonables que proporciona el enunciado para ambas sociedades:

- Para la sociedad A (3.000.000/50.000 acciones) 60 euros por acción
- Para la sociedad B (1.800.000/60.000 acciones) 30 euros por acción

A partir de los valores anteriores, se calcula la relación de canje, ajustándola a números enteros, irreducibles (primos) entre sí:

$$1 \text{ acción de A } (1 \times 60) = 2 \text{ acciones de B } (2 \times 30)$$

En cuanto a las acciones que habrá de emitir A, se pueden calcular de la forma habitual que suele encontrarse en la mayoría de los textos, mediante un enfoque global, prescindiendo de la realidad que supone el hecho de la existencia de un número muy elevado de accionistas en muchos casos, e ignorando también la disposición legal en la normativa mercantil² que obliga a calcular y utilizar la relación de canje:

Real Decreto-Ley 5/2023, de 28 de junio, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Artículo 36. Tipo de canje.

1. En las operaciones de fusión el tipo de canje de las acciones, participaciones o cuotas de las sociedades que participan en la misma debe establecerse sobre la base del valor real de su patrimonio.

Cuando sea conveniente para ajustar el tipo de canje, los socios podrán recibir, además, una compensación en dinero que no exceda del diez por ciento del valor nominal de las acciones, de las participaciones o del valor contable de las cuotas atribuidas.

La sociedad A debe adquirir a los accionistas de B las acciones de esta sociedad que no se poseen. El valor razonable correspondiente a dichas acciones es:

$$\text{Porcentaje no poseído por A: } [(60.000 - 2.000)/60.000] \times 1.800.000 = 1.740.000$$

Y como hay que entregar acciones con un valor teórico de 60 euros, las acciones que habrá de emitir A serán:

$$1.740.000/60 = 29.000 \text{ acciones}$$

² La derogada Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, en su artículo 25, estaba redactada en los mismos términos.

No obstante, es más correcto utilizar la relación de canje anteriormente calculada:

Acciones de B que componen su capital social	60.000
Acciones de B que ya posee A	2.000
Acciones a canjear de B	58.000
Acciones a entregar por A según la relación de canje	$(58.000/2) \times 1 = 29.000$
Total acciones que habrá de emitir A	29.000

La cifra de acciones obtenida es la misma en ambos casos, pero ello es debido únicamente a que la relación de canje es exacta, lo cual no ocurre prácticamente nunca, salvo que se manipulen las cifras de los valores teóricos para que ajusten, práctica frecuente años atrás.

Por otra parte, para calcular el posible fondo de comercio que supone la adquisición de la sociedad B, hay que comparar el coste de la adquisición con el valor razonable de los elementos patrimoniales adquiridos.

Se trata de una adquisición por etapas, habiéndose adquirido inicialmente 2.000 acciones, y en este momento las 58.000 restantes. Las 2.000 acciones iniciales hay que valorarlas a su valor de fusión, 30 euros, lo que supone: $2.000 \times 30 = 60.000$ euros, y un resultado de 20.000 euros. Y las 58.000 acciones restantes se adquieren entregando como contraprestación 29.000 acciones con un valor de fusión de 60 euros cada una, es decir, 1.740.000 euros en total.

El coste de la combinación asciende, por tanto, a: $60.000 + 1.740.000 = 1.800.000$ (esta cifra es la que proporciona el enunciado como valor de fusión de B).

El valor ajustado de fusión de los activos adquiridos, teniendo en cuenta la plusvalía del inmovilizado, es: $906.000 + (600.000 - 220.000) = 1.286.000$ euros.

El valor ajustado de los pasivos, coincide con su valor contable: 381.000.

- | | |
|--|-----------|
| • Valor ajustado del patrimonio adquirido (1.286.000 – 381.000) | 905.000 |
| • Coste de la combinación | 1.800.000 |
| • Diferencia atribuible al fondo de comercio (1.800.000 – 905.000) | 895.000 |

Contabilización en la sociedad adquirente A

Por la actualización de la participación en B a su valor razonable:

$$2.000 \times 30 - 40.000 = 20.000$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	20.000	
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		20.000

Es importante observar que, a excepción del asiento anterior, la normativa (NRV 19.^a) no permite contabilizar los ajustes de fusión en la sociedad adquirente. Únicamente se tienen en cuenta, de forma extracontable, para el cálculo del valor teórico de las acciones que se entregan.

Y por la emisión de las 29.000 acciones con un valor nominal de 2 y una prima de emisión de 58 (para completar el precio de emisión de 60 euros):

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	1.740.000	
100	Capital social		87.000
110	Prima de emisión de acciones		1.653.000

Por el alta en cuentas de los elementos patrimoniales adquiridos, por su valor razonable, dando de baja la participación previa, ya actualizada, y reconociendo la deuda con el resto de socios de B (por las 58.000 acciones no poseídas por A):

Código	Cuenta	Debe	Haber
20	Inmovilizado intangible	35.000	
21	Inmovilizado material	600.000	
3	Existencias	320.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	10.500	
430	Clientes	210.500	
572	Bancos	110.000	
204	Fondo de comercio	895.000	
17	Deudas a largo plazo		210.000
5	Deudas a corto plazo		70.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
4	Proveedores y acreedores		101.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		60.000
5530	Socios de sociedad disuelta		1.740.000

Y por la entrega de las 58.000 acciones emitidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	1.740.000	
190	Acciones emitidas		1.740.000

Contabilización en la sociedad adquirida B

La NRV 19.^a, en su apartado 1, «Ámbito y normas de aplicación», establece que:

Las empresas adquiridas que se extingan en una combinación de negocios, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos integrantes del negocio transmitido cancelando las correspondientes partidas del balance y reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción.

Por el traspaso de los activos y pasivos, por valores contables reconociendo el resultado obtenido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5531	Socios, cuenta de fusión	1.800.000	
1	Deudas a largo plazo	210.000	
5	Deudas a corto plazo	70.000	
4	Proveedores y acreedores	101.000	
20	Inmovilizado intangible		35.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
21	Inmovilizado material		220.000
3	Existencias		320.000
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		10.500
430	Clientes		210.500
572	Bancos		110.000
776	Beneficios procedentes de combinación de negocios		1.275.000

En cuanto a la última cuenta de abono, se ha utilizado una cuenta del subgrupo 77, no prevista en el PGC (equivalente a la tradicionalmente empleada de resultados de fusión), pero con numeración más acorde con lo establecido en la normativa anteriormente citada, ya que debe integrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
776	Beneficios procedentes de combinación de negocios	1.275.000	
129	Resultado del ejercicio		1.275.000

Y por último, por la cancelación de las cuentas del neto patrimonial contra la 5531:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	120.000	
11	Reservas	350.000	
129	Resultado del ejercicio	1.330.000	
5531	Socios, cuenta de fusión		1.800.000

Comprobación de la participación patrimonial tras la fusión

Aunque no se solicita en el enunciado, se presentarán una serie de cálculos sencillos a fin de comprobar si es correcta la participación de los accionistas de las sociedades A y B tras el proceso de fusión por absorción.

$$\text{Activos netos tras la fusión de A + B} = 3.000.000 \text{ (A)} + (58/60) \times 1.800.000 \text{ (B)} = 4.740.000$$

En estos activos netos (activos menos pasivos) que figuran en A tras la fusión ya está incluida la parte proporcional de B, ya que las 2.000 acciones previamente adquiridas por A figuraban ya en el activo de A, no procediendo sumar todos los activos netos de B, pues supondría una duplicidad.

- Aportación patrimonial de los accionistas de A: $3.000.000/4.740.000 = 63,29\%$ sobre el total.
- Aportación patrimonial de los accionistas de B (sin incluir las acciones que posee ya A): $1.740.000/4.740.000 = 36,71\%$ sobre el total.
- Los porcentajes de participación se han calculado, como es lógico, sobre los valores de fusión de ambas sociedades (valores razonables).

Número de acciones tras la ampliación: 50.000 (en A, previas a la fusión) + 29.000 (ampliación para entregar a los accionistas de B) = 79.000 acciones.

Tras la ampliación, las acciones se reparten de la siguiente forma:

- | | |
|--|---------|
| • Accionistas de A (50.000/79.000) | 63,29 % |
| • Accionistas de B (29.000/79.000) | 36,71 % |

Se puede comprobar que el número de acciones que reciben los accionistas de cada sociedad es estrictamente proporcional a la aportación patrimonial que realizan.

En cuanto al valor teórico de las acciones de A:

- | | |
|---|---------------------|
| • Antes de la ampliación | 60 euros por acción |
| • Despues de la ampliación (4.740.000/79.000) | 60 euros por acción |

Supuesto 9

Operaciones en moneda extranjera

La empresa Samba, SA ha realizado durante el ejercicio 2023 las siguientes operaciones con diversos proveedores y clientes de Brasil:

- El 15 de marzo se venden mercaderías a crédito por importe de 10.000 reales brasileños, estando el cambio a 4,8 reales/euro. El cobro se efectúa 30 días después, estando el cambio a 5 reales/euro.
- El 1 de octubre se compran mercaderías a crédito por un importe de 25.000 reales brasileños, estando el cambio a 5,20 reales/euro. El 50 % del importe se pagará dentro de 30 días y el resto dentro de 120 días. Cuando se efectúa el primer pago, el cambio está a 5,35 reales/euro.

Al cierre del ejercicio, el cambio está a 5,40 reales/euro. A los 120 días el tipo de cambio es de 5,10 reales/euro.

Se pide:

Realizar los asientos correspondientes a estas operaciones que la empresa Samba, SA deberá contabilizar en los ejercicios 2023 y 2024.

Solución

Ejercicio 2023

a) Operaciones relativas a ventas

Por el contravalor de la venta de mercaderías el 15 de marzo, al ser la cotización para la divisa de compra indirecta, se tendrá que: $10.000 \text{ reales} \times (1/4,8) \text{ euros/real} = 2.083,33 \text{ euros}$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes (moneda extranjera)	2.083,33	
700	Ventas de mercaderías		2.083,33

Y por el cobro 30 días después de los $10.000 \text{ reales} \times (1/5) \text{ euros/real} = 2.000 \text{ euros}$:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000,00	
668	Diferencias negativas de cambio		83,33
4304	Clientes (moneda extranjera)		2.083,33

b) Operaciones relativas a compras

Por la compra del 1 de octubre: $25.000 \text{ reales} \times (1/5,20) \text{ euros/real} = 4.807,69 \text{ euros.}$

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	4.807,69	
4004	Proveedores (moneda extranjera)		4.807,69

Por el pago del 50 % 30 días después, $12.500 \text{ reales} \times (1/5,35) \text{ euros/real} = 2.336,45 \text{ euros.}$

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera)	2.403,85	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.336,45
768	Diferencias positivas de cambio		67,40

Por el ajuste al cierre de ejercicio, según la cotización en ese momento:

$12.500 \text{ reales} \times (1/5,20 - 1/5,40) \text{ euros/real} = 89,03 \text{ euros.}$

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera)	89,03	
768	Diferencias positivas de cambio		89,03

Ejercicio 2024

Por el pago del 50 % pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera)	2.314,81	
668	Diferencias negativas de cambio		136,17
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.450,98

Supuesto 10

Reducción del capital social por pérdidas

La empresa ABC, SA presenta a 31 de diciembre de 2022 la siguiente situación patrimonial:

• Capital social	600.000 euros
• Reserva voluntaria	140.000 euros
• Reserva legal	60.000 euros
• Resultados negativos de ejercicios anteriores	530.000 euros

A dicha fecha, ya ha transcurrido un ejercicio social sin que la sociedad haya eliminado pérdidas. La junta general acuerda la eliminación de las pérdidas con reducción del capital en la cuantía mínima necesaria para conseguir el equilibrio patrimonial exigido en el artículo 327 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital.

La sociedad estima que el signo de sus resultados va a cambiar de forma inmediata, por lo que quiere cumplir con los requisitos que exige la normativa aplicable para un posible reparto de dividendos una vez reducido el capital.

El día 1 de febrero de 2023 se da cumplimiento a dicho acuerdo.

Se pide:

Registrar las anotaciones contables correspondientes.

Solución

El enunciado hace referencia al artículo 327. No obstante, las pérdidas son muy elevadas y hacen que sea de aplicación prioritaria el artículo 363, ya que en este caso el patrimonio neto (270.000 euros) es inferior a la mitad del capital social (300.000 euros), por lo que la sociedad entra en causa de disolución.

Se transcriben a continuación los artículos que se aplican en este caso:

Artículo 322. Presupuesto de la reducción del capital social.

2. En las sociedades anónimas no se podrá reducir el capital por pérdidas en tanto la sociedad cuente con cualquier clase de reservas voluntarias o cuando la reserva legal, una vez efectuada la reducción, exceda del diez por ciento del capital.

Artículo 327. Carácter obligatorio de la reducción.

En la sociedad anónima, la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.

Artículo 363. Causas de disolución.

1. La sociedad de capital deberá disolverse:

e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

Artículo 326. Condición para el reparto de dividendos.

Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital será preciso que la reserva legal alcance el diez por ciento del nuevo capital.

Puesto que no se proponen nuevas aportaciones para la acusada situación de desequilibrio patrimonial que presenta ABC, SA, el capital social debe reducirse para disminuir la diferencia que hay entre el capital y el patrimonio neto debido a la acumulación de pérdidas.

Hay varias posibilidades para eliminar total o parcialmente la diferencia entre el patrimonio neto y el capital social sin aumentar este:

- a) Reducción del capital por el importe mínimo para cumplir con lo dispuesto en el artículo 327 (con lo que también se cumple con lo dispuesto en el art. 363).
- b) Reducción del capital para alcanzar el equilibrio patrimonial, igualando el importe del capital con el del patrimonio neto.
- c) Una reducción de capital superior a la realizada en los dos apartados anteriores, pudiendo llegar, como máximo, hasta la compensación del total de las pérdidas, pero sin llegar a disminuir por debajo del mínimo legal, 60.000 euros, la cifra del capital.

Como se verá a continuación, la reducción mínima es la que se lleva a cabo en el apartado a), y es la que solicita el enunciado. Puesto que el patrimonio neto no se ve modificado por esta operación, bastará con que el nuevo capital quede situado en un importe igual a los 3/2 del patrimonio neto, tal y como se expone a continuación.

- a) Reducción por el mínimo legal

$$\text{Equilibrio legal } CS' = 2/3 \text{ PN, y de aquí, } CS' = 3/2 \text{ PN} = 1,5 \times 270.000 = 405.000.$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (600.000 – 405.000)	195.000	
113	Reservas voluntarias	140.000	
112	Reserva legal (60.000 – 40.500)	19.500	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		354.500

b) Reducción para alcanzar el equilibrio patrimonial

Consiste en dejar la cifra de capital social en el mismo importe que el patrimonio neto, 270.000 euros, por lo cual la situación de desequilibrio desaparece, y sin que el capital social haya descendido por debajo de 60.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (600.000 – 270.000)	330.000	
113	Reservas voluntarias	140.000	
112	Reserva legal (60.000 – 27.000)	33.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		503.000

c) Compensación de todas las pérdidas

Se presenta el asiento de compensación de todas las pérdidas, aunque, como ya se ha comentado, hay posibilidades intermedias entre el compensar todas las pérdidas o parte de ellas.

En este caso, puesto que el patrimonio neto antes y después de la compensación de pérdidas es el mismo, se deberá, necesariamente, cumplir que $270.000 = \text{Nueva cifra de capital } C' + 10\% \text{ de la cifra anterior para la reserva legal, esto es, } RL' = 0,10 C'$.

$$270.000 = C' + 0,10 C', \text{ de donde } C' = 245.454,55 \text{ y } 24.545,45$$

En varios libros y artículos en revistas puede verse, para resolver este planteamiento, un sistema lineal de dos ecuaciones con dos incógnitas, lo cual es totalmente innecesario, llegando exactamente al mismo resultado con el razonamiento expuesto en el párrafo anterior.

Por otra parte, las cifras obtenidas, en la práctica, deberán ser consistentes con el valor nominal de las acciones, que no se conoce.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (600.000 – 245.455)	354.545	
113	Reservas voluntarias	140.000	
112	Reserva legal (60.000 – 24.545)	35.455	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		530.000

Se ha redondeado el capital por defecto y la reserva legal por exceso, pues, si se hace lo contrario, la reserva legal queda cifrada en un importe inferior al del capital social, como fácilmente puede comprobarse.

Segunda parte. Matemáticas financieras

Supuesto 1

Cálculos diversos relativos a rentas

La empresa Teknilab, SA, donde trabaja Juan, quiere garantizarse su fidelización y para ello le ofrece un plan de pensiones de empresa para complementar su pensión pública de jubilación. Dicho plan consiste en pagarle cuando se jubile en la empresa, dentro de 18 años, una cantidad de 150.000 euros. Para ello, la empresa se compromete a realizar aportaciones semestrales con un incremento semestral acumulativo del 1 %. El tipo de interés efectivo anual es del 3,25 %. La primera aportación la realiza en el momento actual.

Se pide:

La empresa se pregunta:

- a) ¿Cuál debe ser el importe de la primera aportación para alcanzar la cantidad prevista al jubilarse Juan?

Además, la empresa le ofrece a Juan la posibilidad de hacer aportaciones personales al plan de jubilación.

Juan decide realizar aportaciones a final de cada mes de 200 euros durante 10 años y de 300 euros a partir de entonces, hasta jubilarse.

- b) ¿Cuál será el capital total acumulado en el plan de jubilación del que podrá disponer Juan en 18 años?

Transcurridos 10 años, la empresa comunica a Juan que la remuneración de las aportaciones personales al plan de jubilación se ha incrementado en 1 punto. Si tanto Juan como la empresa mantienen el importe de las aportaciones previstas inicialmente,

- c) ¿Cuál será el capital total acumulado en el plan de pensiones en 18 años?

Solución

a) Se pide el valor final de una renta temporal, variable en progresión geométrica, con términos semestrales prepagables y razón de la progresión también semestral, $q = 1,01$.

El tipo de interés efectivo semestral se calcula: $1 + i_2 = 1,0325^{1/2} \rightarrow i_2 = 0,01612$.

Y a partir de la expresión para el valor actual, $150.000 = a_1 \frac{1,01612^{36} - 1,01^{36}}{1,01612 - 1,01}$

Despejando, se obtiene $a_1 = 2.599,09$ euros.

b) El valor final de las aportaciones mensuales es: $200 S_{120|i_{12}} (1 + i)^8 + 300 S_{96|i_{12}}$. Desarrollada y simplificada la expresión anterior, a efectos de abreviar los cálculos, se convierte en:

$$1/i_{12} 100 [2 (1,0026688^{120} - 1) (1,0325^8) + 3 (1,0026688^{96} - 1)] = 69.255,84$$

donde $1 + i_{12} = 1,0325^{1/12}$ y de aquí, $i_{12} = 0,0026688$.

Por lo que el valor final total adquirido asciende a: $150.000 + 69.255,89 = 219.255,89$ euros.

- c) $3,25\% \rightarrow 4,25\%$.

$$1 + i_{12} = 1,0425^{1/12} \rightarrow i_{12} = 0,00347449$$

Y al igual que en el caso anterior, *mutatis mutandis*, se llega a:

$$200 \left[\left(\frac{1,0026688^{120} - 1}{0,0026688} \right) 1,0425^8 + 300 \left(\frac{1,00347449^{96} - 1}{0,00347449} \right) \right] = 73.520$$

Por lo que el valor final alcanzado será en este caso de: $150.000 + 73.520 = 223.520$ euros.

Supuesto 2

Cálculos diversos relativos a préstamos

La señora Elósegui acude a usted para que le asesore en dos operaciones de préstamo que va a llevar a cabo con su entidad financiera.

Préstamo 1

Préstamo de 30.000 euros a amortizar en 5 pagos constantes anuales (método francés). El tipo de interés que se pacta para la operación es del 1 % anual compuesto.

Se pide:

- ¿Cuál es el importe de la primera anualidad pagada al banco?
- ¿Cuánto se paga de intereses el segundo año?

Una vez pagada la tercera anualidad, la señora Elósegui realiza una amortización parcial por importe de 5.000 euros y, a continuación, solicita al banco reembolsar la deuda pendiente mediante 2 cuotas de amortización constantes (sistema lineal). El banco acepta, pero el tipo de interés aumenta al 2 % anual compuesto.

Se pide:

- ¿Cuál es el capital pendiente después de realizar la amortización parcial?
- ¿Cuál es la cuota de amortización constante del nuevo préstamo que sustituye al anterior?

Préstamo 2

La señora Elósegui va a suscribir otro préstamo con las siguientes condiciones:

Capital prestado, 10.000 euros, duración 2 años, con pagos semestrales constantes (método francés), a un tipo de interés nominal pagadero semestralmente del 3 % y una TAE del 4,2871 %.

También tiene que abonar una comisión de apertura en el momento inicial, que la recibe el banco, además de soportar unos gastos de estudio de 50 euros.

Se pide:

- ¿Cuál es el importe de la cuota constante pagada semestralmente?
- ¿Cuál es el importe que tiene que pagar en concepto de comisión de apertura?

Solución

Préstamo 1

- a)** Al ser un préstamo francés, la anualidad es:

$$a = \frac{30.000 \times 0,01}{1 - 1,01^{-5}} = 6.181,19 \text{ euros.}$$

- b)** El saldo al finalizar el primer año es $R_1 = 30.000 \times 1,01 - 6.181,19 = 24.118,81$ euros.

Por lo que los intereses del segundo año serán $I_2 = 24.118,81 \times 0,01 = 241,19$ euros.

- c)** Saldo al finalizar el tercer año:

$$R_3 = 6.181,19 \frac{1 - 1,01^{-2}}{0,01} = 12.179,38 \text{ euros.}$$

Este saldo se ve reducido en 5.000 euros por la amortización parcial.

Capital pendiente: $12.179,38 - 5.000 = 7.179,38$ euros.

- d)** Según lo anterior, las dos nuevas, y últimas, cuotas de amortización constantes, M_4 y M_5 , serán de un importe de $7.179,38/2 = 3.589,69$ euros cada una.

El cambio del tipo de interés no influye en este caso en el importe de las cuotas de amortización, por ser constantes (método italiano).

Préstamo 2

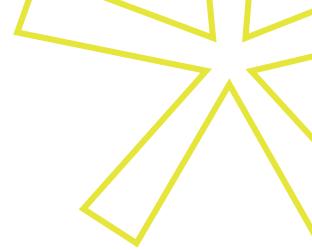
- a)** Tratándose de un préstamo mediante el sistema francés, la anualidad constante es:

$$a = \frac{10.000 \times 0,15}{1 - 1,015^{-4}} = 2.594,45 \text{ euros.}$$

b) Planteando la ecuación de equivalencia financiera mediante la que se calcula el tipo de interés efectivo, y puesto que el interés efectivo semestral es:

$$1 + i_2 = 1,0428711/2 \rightarrow i_2 = 0,021210556$$

Se tiene que: $10.000 - 50 - C = 2.594,45$ a_{4 | 2,121056 %}, de donde, comisión = 100 euros.



Grados oficiales

★ Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial • Ingeniería Informática

★ Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil • Magisterio de Educación Primaria • Psicología (rama Ciencias de la Salud)

★ Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas • Economía • Empresa y Tecnología • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

★ Facultad de Ciencias Jurídicas

Relaciones Laborales y Recursos Humanos • Criminología • Derecho

★ Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Filosofía, Política y Economía

Títulos propios y doctorados

★ Consultar en la web

Másteres oficiales

★ Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

★ Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Educación Inclusiva y Personalizada • Educación y Recursos Digitales • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Neuropsicología • Psicopedagogía • Psicología General Sanitaria • Tecnología Educativa

★ Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Auditoría de Cuentas • Dirección Comercial y Marketing • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Administración de Empresas (MBA) • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

★ Facultad de Ciencias Jurídicas

Ánalysis e Investigación Criminal • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídica de Empresas • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Práctica de la Abogacía y la Procura • Prevención de Riesgos Laborales

★ Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

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

Nuestro equipo de profesionales hace de la UDIMA un lugar donde cumplir tus sueños y objetivos: profesores, tutores personales, asesores y personal de administración y servicios trabajan para que de lo único que tengas que preocuparte sea de estudiar.

Más información en:
www.udima.es

*Juntos hacia
tu objetivo*

AHORA ES EL MEJOR MOMENTO PARA OPOSITAR

Administración General

- ▶ Administradores Civiles del Estado
- ▶ Gestión de la Administración Civil del Estado
- ▶ Administrativos de la Administración del Estado

Administración Local

- ▶ Interventores-Tesoreros
- ▶ Secretarios (de Entrada)
- ▶ Secretarios-Interventores

Banco de España

- ▶ Técnicos (Banco de España)
- ▶ Inspectores del Banco de España

Seguridad Social Empleo

- ▶ Inspectores de Trabajo y Seguridad Social
- ▶ Interventores y Auditores de la Seguridad Social
- ▶ Técnicos de la Seguridad Social
- ▶ Gestión de la Seguridad Social
- ▶ Gestión de la Seguridad Social (Especialidad Auditoría y Contabilidad)
- ▶ Subinspectores Laborales (Escala de Empleo y Seguridad Social)
- ▶ Administrativos de la Seguridad Social

Asesoramiento personalizado:

91 44 44 920

www.cef.es

Hacienda / Tribunal Cuentas

- ▶ Inspectores de Hacienda del Estado
- ▶ Inspectores de Seguros del Estado
- ▶ Interventores y Auditores del Estado
- ▶ Técnicos de Auditoría y Contabilidad
- ▶ Técnicos de Auditoría y Control Externo del Tribunal de Cuentas
- ▶ Técnicos de Hacienda
- ▶ Agentes de la Hacienda Pública

Justicia

- ▶ Jueces y Fiscales
- ▶ Letrados de la Administración de Justicia
- ▶ Gestión Procesal y Administrativa
- ▶ Tramitación Procesal y Administrativa

Comunidades Autónomas

- ▶ Comunidad Valenciana
- ▶ Comunidad de Madrid
- ▶ Cataluña

