

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 501 | Diciembre 2024

ISSN: 2695-6896

Inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la UE

Ana Belén Prósper Almagro

Tributación de los dividendos percibidos por IIC no residentes

Ángel Rodríguez Rodríguez

Subvenciones y desgravaciones medioambientales en el IRPF

Ismael Jiménez Compaired

Aportación de acciones por personas físicas a entidades tipo *holding*

Eduardo Sanz Gadea

Ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones

Antonio Sánchez Gervilla

Los informes sobre I+D+i del Ministerio de Ciencia e Innovación vinculan a Hacienda

Ignacio Ucelay Sanz

Principios de tipicidad y proporcionalidad y derecho de acceso al expediente

Alfonso del Castillo Bonet

Planes de reestructuración: una nueva dimensión para la resiliencia de las empresas españolas

Manuela Guzmán Raja e Isidoro Guzmán Raja

Condonaciones de deudas realizadas por fundadores o patronos de fundaciones

Pilar García Giménez

¡Feliz Navidad!



CEF. – **udima**

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 501 | Diciembre 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
Director (contabilidad)	Salvador Marín-Hernández. Presidente EFAA for SMEs y director Cátedra EC-CGE

Coordinadoras

M.^a de los Ángeles Díez Moreno. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Vigueras. Área contable del CEF

Comité científico

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
Natalia Cassinello Plaza. Profesora del Departamento de Gestión Financiera. ICADE
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos
Santiago Durán Domínguez. Presidente del ICAC
Agustín Fernández Pérez. Presidente del REAF
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
César García Novoa. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela y consejero académico en Cremades & Calvo Sotelo
Javier González Carcedo. Socio de PWC
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Juan Ignacio Gorospe Oviedo. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo CEU
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Carlos Hidalgo Andrés. Socio de Auditoría en EY
María José Lázaro Serrano. Socia de Auditoría en Grant Thornton
Félix Javier López Iturriaga. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
José Antonio Marco Sanjuán. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central
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
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
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

Evaladores externos

Se trata de una revista arbitrada que utiliza el sistema de **revisión externa por expertos** (*peer-review*) en el conocimiento de las materias investigadas y en las metodologías utilizadas en las investigaciones.

Edita

Centro de Estudios Financieros
P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid

Tel. 914 444 920

Correo electrónico: info@cef.es

Suscripción anual (2024) (11 números): 192 € en papel / 100 € en digital

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

Suscriptores: 25 €

No suscriptores: 30 €

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL

Correo electrónico: revistacyt@udima.es

Edición digital: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/rcyt>

Depósito legal: M-1947-1981

ISSN: 2695-6896

ISSN-e: 2792-8306

Entidad certificada por:



Imprime

Artes Gráficas Coyve

C/ Destreza, 7

Polígono industrial Los Olivos

28906 Getafe (Madrid)

Indexación y calidad



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

© 2024 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Todos los derechos reservados.

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

Sumario

Tributación

Estudios

La limitación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la Unión Europea y las vías de recuperación de los ingresos indebidos sobrevenidos	5-42
<i>The temporal effectiveness of judicial decisions and the procedures to recover undue taxes</i>	
Accésit del Premio Estudios Financieros 2024	
Ana Belén Prósper Almagro	
La tributación de los dividendos percibidos por las instituciones de inversión colectiva no residentes a la luz de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y su aplicación por el Tribunal Supremo	43-82
<i>The taxation of dividends received by non-resident collective investment undertakings according to rulings of the Court of Justice of the European Union and the application by the Supreme Court of Spain</i>	
Ángel Rodríguez Rodríguez	
Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales	83-114
<i>Subsidies and tax relief in personal income tax to encourage environmental investments and expenses</i>	
Ismael Jiménez Compaired	

Análisis doctrinal y jurisprudencial

Aportación de acciones por personas físicas (Análisis de la RTEAC de 27 de mayo de 2024, RG 6513/2022)	115-136
Eduardo Sanz Gadea	
Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (no es posible modificar el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto a efectos de aplicar las reglas especiales). (Análisis de la RTEAC de 27 de mayo de 2024, RG 4187/2021)	137-147
Antonio Sánchez Gervilla	
Comentario sobre las recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre el carácter vinculante del informe del Ministerio de Ciencia e Innovación en la aplicación de la deducción por innovación tecnológica. (Análisis de las SSTs de 8 de octubre, rec. núm. 948/2023, y de 9 de octubre de 2024, recs. núms. 1633/2023 y 1635/2023)	148-162
Ignacio Ucelay Sanz	

Relación entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria desde la perspectiva de los artículos 24 y 25 de la Constitución. (Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022)

163-170

Alfonso del Castillo Bonet

Casos prácticos

@ Supuesto práctico (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública)

171-172

Rafael Enric Herrando Tejero

Contabilidad

Estudios

Planes de reestructuración: una nueva dimensión para la resiliencia de las empresas españolas

173-218

Restructuring plans: a new dimension for the resilience of Spanish companies

Accésit del Premio Estudios Financieros 2024

Manuela Guzmán Raja e Isidoro Guzmán Raja

Análisis doctrinal

Condonaciones de deudas realizadas por fundadores o patronos de fundaciones. (Análisis de la consulta 4 del BOICAC 135, de septiembre de 2023)

219-225

Pilar García Giménez

Sobre la información que hay que incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios. (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 136, de diciembre de 2023)

226-234

Ana Luna García González

Entrega de los Premios Estudios Financieros 2024

235-240

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

Las opiniones vertidas por los autores son responsabilidad única y exclusiva de ellos. ESTUDIOS FINANCIEROS, sin necesariamente identificarse con las mismas, no altera dichas opiniones y responde únicamente a la garantía de calidad exigible en artículos científicos.

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

La limitación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la Unión Europea y las vías de recuperación de los ingresos indebidos sobrevenidos

Ana Belén Prósper Almagro

Doctora en Derecho.

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

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

Este trabajo ha obtenido un **accésit** del **Premio Estudios Financieros 2024** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don José Antonio Marco Sanjuán, don Agustín Fernández Pérez, don César García Novoa, don Javier González Carcedo y don Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

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

Extracto

En los últimos años hemos sido testigos de importantes pronunciamientos jurisdiccionales, tanto nacionales como supranacionales, por medio de los cuales se han declarado inconstitucionales o contrarios al derecho de la Unión Europea determinados preceptos de nuestro ordenamiento jurídico tributario que habrían servido como fundamento para que los contribuyentes abonasen unos ingresos que, sobrevenidamente después, cabría calificar como indebidos. Ante esta situación se abre siempre el interrogante acerca de la posibilidad de que estos obligados tributarios puedan recuperar estos ingresos efectuados, vulnerándose su capacidad económica, como consecuencia de su posterior declaración de invalidez. Si bien, ya sea por los pronunciamientos jurisdiccionales que limitan la eficacia temporal de los fallos declarativos de inconstitucionalidad o contrariedad al derecho de la Unión, ya sea por las dificultades que plantean los cauces procesales de revisión previstos en nuestra normativa interna, las posibilidades reales de éxito de esta pretensión se han visto considerablemente mermadas en los últimos tiempos. Ante este panorama, el presente trabajo tiene por objeto el repaso de la normativa vigente en esta materia, el análisis de las principales resoluciones jurisdiccionales y doctrinales vertidas hasta la fecha y, finalmente, una opinión crítica al *statu quo* al que nos debemos enfrentar ante la pasividad manifiesta del legislador tributario y el hecho de que los únicos avances y retrocesos que se están produciendo en este ámbito son exclusivamente a golpe de sentencia.

Palabras clave: teoría prospectiva; declaración de inconstitucionalidad; declaración de contrariedad al derecho de la Unión Europea; responsabilidad patrimonial del Estado legislador; vías de recuperación de ingresos indebidos sobrevenidos.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado (en avance *online*): 18-11-2024

Cómo citar: Prósper Almagro, A. B. (2024). La limitación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la Unión Europea y las vías de recuperación de los ingresos indebidos sobrevenidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 5-42. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22091>



The temporal effectiveness of judicial decisions and the procedures to recover undue taxes

Ana Belén Prósper Almagro

This paper has won a **runner-up prize** in the **Financial Studies 2024 Award** in the **Taxation** category.

The jury members were: Mr. José Antonio Marco Sanjuán, Mr. Agustín Fernández Pérez, Mr. César García Novoa, Mr. Javier González Carcedo and Mr. Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

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

Abstract

In recent years we have witnessed plenty of domestic and supranational judicial decisions that have declared the unconstitutional or the violation of the EU law of some Spanish tax rules. Taxpayers have already paid taxes that now are undue and that have outraged upon the constitutional principle of taxpaying capacity. In this context, we do question the possibility of those taxpayers of recovering that undue income tax even though, we must anticipate, there is little hope of success. Firstly, because in the last judicial decisions the Court has constrained the temporal effectiveness of its rulings and secondly, because the domestic tax procedures established to obtain undue taxes are insufficient and poorly regulated. Within this framework, this paper reviews the current regulation regarding this subject, the principal judicial decisions issued to date and my personal opinion about the current *statu quo*.

Keywords: prospective overruling; unconstitutional decision; violation of the EU Law; patrimonial responsibility of the State; procedures to recover undue taxes.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published (online preview): 18-11-2024

Citation: Prósper Almagro, A. B. (2024). La limitación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la Unión Europea y las vías de recuperación de los ingresos indebidos sobrevenidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 5-42. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22091>



Sumario

1. Introducción
2. El alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias
3. El alcance temporal de la declaración de incompatibilidad de las normas tributarias nacionales con el derecho de la Unión Europea
4. Vías para recuperar los impuestos indebidamente ingresados en virtud de una norma declarada inconstitucional
 - 4.1. La recuperación de ingresos en los supuestos de pronunciamientos silenciosos
 - 4.2. La recuperación de ingresos en los supuestos de pronunciamientos expresos
5. Vías para recuperar los impuestos indebidamente ingresados en virtud de una norma declarada contraria al derecho de la Unión Europea
6. Reflexión final

Referencias bibliográficas

1. Introducción

El deber general de contribuir a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada individuo y con el fin último de sufragar todos los gastos públicos constituye una necesidad tan evidente para sustentar nuestro Estado de derecho que, desde los albores del constitucionalismo, su positivización no ha generado ningún atisbo de duda. De esta forma, desde que la Constitución de Cádiz de 1812 proclamara en su artículo 8 que «También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado», el deber general de contribuir ha constituido una máxima en nuestros sucesivos textos constituyentes¹.

En la actualidad, no obstante, fruto de la evolución que ha experimentado a lo largo de los años el sistema tributario, la consagración de este deber general de contribuir se encuentra prevista en el artículo 31 de la Constitución española de 1978 (CE), donde, junto a su clásico reconocimiento, se han plasmado adicionalmente una serie de principios ordenadores del mismo –a saber, generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad, prohibición de la confiscatoriedad y reserva de ley– con el fin de garantizar que el reparto de la carga tributaria sea, ante todo, equitativo. De esta forma, por medio de esta plasmasión constitucional, se crea, de una parte, una garantía para el contribuyente, en cuanto que ninguna norma de rango inferior a la CE podrá contravenir ninguno de los principios anteriormente relatados ex artículo 9.1 de la CE y, de otra parte, como consecuencia derivada de lo anterior, se crea una barrera o límite a la libertad de configuración del legislador a la hora de construir y perfilar el sistema tributario².

¹ Véase, en este sentido, el artículo 6 de la Constitución de 1837; el artículo 28 de la Constitución de 1869; el artículo 3 de la Constitución de 1876 y el artículo 44 de la Constitución de 1931.

² La literatura científica centrada en el análisis de estos principios constitucionales tributarios es amplia y dilatada. A modo de ejemplo, puede verse Cazorla Prieto (1979); Escribano López (1988); Pérez Royo; Rodríguez Bereijo (2005). Cabe destacar, asimismo, que, en cuanto a la naturaleza jurídica de estos principios, se puede afirmar categóricamente que estos constituyen auténticas normas jurídicas, dado que, a diferencia de los anteriores textos constituyentes, que tenían valor simplemente pragmático, el actual texto constitucional tiene en su integridad valor normativo inmediato y directo. Véase, por todos, García de Enterría (1988). En idéntico sentido, la STC 16/1982 (NCJ067547) vino a confirmar que nuestro texto constitucional:

lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella (arts. 9.1 y 117.1 C.E.).

De lo anterior se deduce, en suma, que todos estamos compelidos a contribuir a las cargas públicas. Ahora bien, dicho mandato solo será válido cuando la referida contribución se canalice por medio de un sistema tributario que pueda calificarse como «justo». Pues bien, en este escenario, le corresponderá, en primer lugar, al legislador tributario velar por que efectivamente en la construcción del mismo –principalmente, mediante la creación por ley de las distintas figuras impositivas que lo integran– se respeten los aludidos principios constitucionales, creando así un auténtico *corpus iuris* tributario que, a mayor abundamiento, represente el clásico aforismo *no taxation without representation*, propio de toda democracia moderna³. Ahora bien, pese al alto valor normativo de estos principios constitucionalizados, lo cierto es que su configuración es general y abstracta, razón por la cual no siempre resulta sencillo determinar en relación con cada figura impositiva que integra nuestro ordenamiento jurídico si ha existido, bien en el momento de su creación, bien con ocasión de una posterior modificación, una vulneración o una omisión.

En esencia, como asentaría Beladiez Rojo (1994), la supervivencia de los principios constitucionales dependerá de los operadores jurídicos –fundamentalmente de la jurisprudencia y la doctrina–, pero, principalmente, de la función que desarrolle en este ámbito el TC, que, habiendo sido erigido como el intérprete máximo de nuestra CE, será el único órgano capaz de expulsar de nuestro ordenamiento jurídico tributario, mediante su declaración como inconstitucional, todas aquellas normas con rango de ley que de alguna forma hayan menoscabado o lesionado su contenido, ejerciendo así un claro papel de legislador negativo.

De esta forma, frente a los excesos normativos, nuestro ordenamiento jurídico prevé un cauce específico, un remedio extraordinario, por medio del cual erradicar cualquier anomalía legal que atente contra nuestro texto constitucional mediante su declaración como inconstitucional⁴. Ahora bien, resulta evidente que la expulsión de una norma que durante

³ En relación con este principio ha destacado el TC en su sentencia 107/2015 (NCJ060035) que:

la exigencia en materia tributaria de ley formal aprobada en el Parlamento está en los orígenes mismos del parlamentarismo («*no taxation without representation*»). Es a través de ella como se asegura el principio democrático y la supremacía financiera del Parlamento mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7).

Pese a lo anterior, cada vez resulta más frecuente en nuestro ordenamiento jurídico el empleo por parte del Poder Ejecutivo de la figura del real decreto-ley para regular, con el pretexto de existir una extraordinaria y urgente necesidad, determinados aspectos tributarios. De esta forma, por medio de este mecanismo previsto en el artículo 86 de la CE, el Poder Ejecutivo es capaz de dictar bajo ciertos límites y condicionantes normas con rango de ley fuera de los cauces habituales de su elaboración. En relación con esta materia, pueden verse Arana García (2013); Chico de la Cámara (2020).

⁴ Cabe precisar que el control de constitucionalidad que ejerce de forma monopolística el TC se desarrolla, principalmente, a través de las dos siguientes vías: el recurso de inconstitucionalidad (arts. 31 y ss. de la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre del TC –LOT–) y la cuestión de inconstitucionalidad (arts. 35 y ss. de la LOTC). Junto a estos dos cauces tradicionales se han ido adicionando otras vías caracterizadas, bien por el momento de su inicio –vías de control previo–, o bien por la singularidad de las normas

un dilatado periodo de tiempo ha ido generando efectos sobre los ciudadanos, forjando a la sazón derechos u obligaciones que los mismos, o bien han podido hacer prevalecer, o bien han debido de acatar, no es una cuestión sencilla y, menos aún, si nos centramos en el ámbito tributario, donde muy probablemente se habrán producido unos ingresos que, como consecuencia de la posterior declaración de inconstitucionalidad de su norma de cobertura, habrá ahora que reputar como «sobrevenidamente» indebidos.

En este escenario se plantea el presente trabajo de investigación, por medio del cual se pretende analizar, de una parte, el alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad o de contrariedad al derecho de la Unión Europea de las normas tributarias nacionales y, de otra parte, los distintos cauces procesales que actualmente existen para conseguir, en su caso, la devolución de todos aquellos tributos que en su día se ingresaron al albur de aquellas normas tributarias inválidas. En definitiva, un repaso a la normativa vigente relativa a esta materia, un análisis de las principales resoluciones jurisdiccionales y doctrinales vertidas hasta la fecha y, finalmente, una opinión crítica al *statu quo* al que nos debemos enfrentar como ciudadanos afectados por las declaraciones de inconstitucionalidad y las declaraciones de contrariedad al derecho de la Unión Europea de nuestras normas tributarias internas.

2. El alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias

Podríamos decir que el precepto clave de esta cuestión lo constituye el artículo 39.1 de la LOTC, en virtud del cual:

enjuiciadas –normas fiscales forales, otras normas infralegales autonómicas–. Cabe destacar, asimismo, que el hecho de que una norma sea derogada antes de iniciarse el correspondiente procedimiento de control constitucional no priva a este de su objeto, especialmente si la referida norma sigue desplegando efectos o sigue resultando aplicable. En este sentido, señaló el TC en su sentencia 46/2000 (NFJ008490):

Y a ello debe decirse que el cambio legislativo no determina la pérdida de objeto de esta impugnación, pues ha de tenerse en cuenta que si en los recursos de inconstitucionalidad la pérdida de vigencia de un precepto legal ulterior a su impugnación sólo conlleva la desaparición del objeto de esa impugnación constitucional en los casos en los que pueda excluirse toda aplicación de la ley derogada a hechos acaecidos con posterioridad a su pérdida de vigencia, en las cuestiones de inconstitucionalidad, al depender el fallo del proceso judicial precisamente de la resolución de la citada cuestión, resulta determinante la normativa vigente en aquel momento (en este caso, la norma aplicable al momento de realizarse el hecho imponible, que no era otra que la Ley 44/1978) y, en consecuencia, resulta ineludible declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma cuestionada. Por ello, la derogación formal de los preceptos legales cuestionados no determina que la presente cuestión haya perdido su objeto o incurra en causa sobrevenida alguna de inadmisibilidad, razón por la cual ha de merecer un pronunciamiento de fondo a cargo de este Tribunal.

Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia.

De lo anterior se deduce, sin necesidad de llevar a cabo ningún esfuerzo interpretativo, que la mencionada ley orgánica asocia el efecto de la declaración de inconstitucionalidad a la consecuencia aparejada de considerar como nulo de pleno derecho el precepto enjuiciado. Ahora bien, cabe preguntarse acto seguido: ¿ello también implica de forma inexorable que se pueda considerar que la referida sentencia, en su ámbito temporal, tenga eficacia *ex tunc*⁵? Y es que, como bien precisara Díez Picazo (1990):

Dar por sentado que toda nulidad absoluta, incluida la de la ley, deba operar *ex tunc* significa lisa y llanamente trasladar al derecho constitucional positivo una construcción teórica abstracta de orden pandectista, cuyo ámbito de aplicación natural es el derecho privado; o, en el mejor de los casos, significa trasladar al juicio de la ley la regulación legal que, sobre la base de esa concepción jurídico-privada, gobierna el juicio del acto administrativo (art. 47 LPA)⁶.

⁵ Se considera que las sentencias con efectos *ex tunc* son todas aquellas que permiten revisar, con plenos efectos retroactivos, aquellas situaciones dictadas al amparo de una norma declarada inconstitucional y que, como consecuencia de este pronunciamiento, han devenido ahora nulas de pleno derecho; en tanto que, en sentido contrario, se considera que tienen efectos *ex nunc* aquellas otras sentencias que solo producen efectos *pro futuro*, en cuanto que no permiten revisar las situaciones acaecidas con anterioridad a la emisión del fallo judicial a pesar de su sobrevenida irregularidad.

⁶ Además, debemos precisar que el binomio declaración de nulidad/efectos *ex tunc* y declaración de anulabilidad/efectos *ex nunc* ni siquiera constituye una regla universal en el ámbito del derecho privado y, mucho menos, en el ámbito del derecho público. Así, por lo que concierne al derecho privado, resume Tardío Pato (2017) que:

Podemos decir que la mayor parte de la doctrina científica del Derecho Privado en España, si no su unanimidad, ha venido defendiendo que la sentencia de declaración de anulabilidad, aunque pueda considerarse declarativa y no constitutiva (a diferencia de la sentencia de declaración de nulidad de pleno derecho, que sí tendría este último carácter), una vez producida sin embargo, tiene eficacia retroactiva, o sea *ex tunc*. Federico de Castro nos decía, así, que, declarada la nulidad de un negocio por sentencia judicial (por vicios de anulabilidad) [...] aparece la originaria invalidez del negocio y la anulación tiene eficacia retroactiva (*ex tunc*) [...]. Y, en la misma línea, se han manifestado L. Díez Picazo y A. Gullón Ballesteros.

Por su parte, en el ámbito del derecho administrativo, destacamos la STS 2059/2020, de 2 de julio (rec. núm. 51/2018 –NFJ094196–), que señala que:

La recurrente parte del principio de que lo que es nulo no produce efecto jurídico alguno y que, en consecuencia, en los casos de nulidad la declaración de ésta produce efectos jurídicos con carácter retroactivo, *ex nunc*, mientras que ello no ocurre en los casos de mera anulación los efectos se producen *ex tunc*, esto es a partir del momento en que se acuerda la anulación, sin carácter retroactivo [...]. Pues bien, esta distinción en la producción de los efectos jurídicos entre la declaración de nulidad y la anulación, que tiene sus raíces en el derecho romano y

Nos adentramos, por tanto, en una problemática interpretativa donde ni las posiciones doctrinales son unánimes ni los pronunciamientos jurisprudenciales son ecuanímenes ni mucho menos, y de ahí la incertidumbre, nos encontramos con una solución exacta en la propia regulación de la LOTC. En efecto, si nos remitimos a esta norma, podemos observar como la misma, antes de proclamar en su artículo 39 que los preceptos declarados inconstitucionales padecerán, en todo caso, de un vicio de nulidad, señala en su artículo 38 lo siguiente: «Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado», lo que, asimismo, debe complementarse con lo dispuesto en el artículo 164 de la CE cuando matiza que «Las sentencias del Tribunal Constitucional [...] tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación»⁷.

Así pues, partiendo de la dicción literal de los anteriores preceptos, una parte de la doctrina ha considerado –siguiendo la línea iniciada por el modelo austriaco de Kelsen– que la regla general en los supuestos de sentencias estimatorias de inconstitucionalidad es que las mismas solamente producen efectos *pro futuro*⁸. En efecto, conforme a esta primera corriente, en tanto que no se emita por el máximo intérprete de nuestra Constitución una resolución que rompa con la apariencia de constitucionalidad creada por una norma debidamente aprobada, la misma se considera totalmente válida y eficaz, razón por la cual será la sentencia constitutiva del TC la que modifique o extinga la misma y la que, en definitiva, la despoje de toda apariencia de legalidad⁹.

en el derecho civil (donde tampoco rige absolutamente, basta una lectura de los efectos de la nulidad de los contratos prevista en los artículos 1300 a 1314), en el campo del derecho administrativo no tiene cobertura legal, aunque haya sido acogida por gran parte de la doctrina. Los efectos retroactivos de la declaración de nulidad y de la mera anulación, vendrán determinados por lo que en cada momento disponga la ley. Y de momento no existe ninguna norma que disponga que la declaración de nulidad suponga siempre la aplicación retroactiva de sus efectos.

⁷ De la misma manera, el artículo 32.6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del régimen jurídico del sector público (LRJSP), señala que:

6. La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado o en el Diario Oficial de la Unión Europea, según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa.

⁸ Sobre esta cuestión destacaría Fernández Segado (2011):

Innecesario es recordar que Kelsen se situaría en las antípodas de esa visión. El gran jurista vienés establecería una íntima conexión entre la sentencia y la anulación del acto inconstitucional, atribuyendo a la decisión dictada en sede constitucional una naturaleza constitutiva. En la sentencia del Tribunal, escribía Kelsen en 1929, cuando se accede a la impugnación («wenn der Anfechtung stattgegeben ist»), se pronuncia la casación de los actos recurridos («die Kassation des angefochtenen Aktes [...] auszusprechen»), de modo que la anulación aparece producida a través de la misma sentencia («in der Weise [...] dass die Aufhebung als durch das Urteil selbst bewirkt erscheint»).

⁹ Entre estos autores, puede verse Gimeno Sendra (2011) al señalar que:

En pureza, las Leyes que infrinjan la Constitución, debieran hacerse acreedoras de una declaración de inconstitucionalidad con los efectos propios de la nulidad radical, pues no hay mayor

Ahora bien, a nuestro modo de ver, la literalidad de los anteriores preceptos no nos puede arrojar a la anterior conclusión, sino que, más bien, lo único que se podrá deducir de los mismos es la previsión que ambos efectúan sobre el momento a partir del cual la sentencia del TC será oponible frente a terceros –dados sus efectos generales–, pero sin que se pueda alcanzar una conclusión adicional, en tanto que nada se dice al respecto, sobre si dichos efectos –en su ámbito temporal– se podrán desarrollar *pro praeterito* o *pro futuro*.

En cambio, otros autores, apoyándose en el artículo 40 de la LOTC, habrían defendido la tesis en virtud de la cual las sentencias del TC sí que producirían efectos retroactivos y, por tanto, permitirían revertir las situaciones jurídicas creadas al amparo de la norma declarada inconstitucional, con excepción de todas aquellas que, como matiza el aludido precepto, hubieran sido objeto de:

procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

Precepto que, por lo demás, no hace más que concretar lo predispuesto en el artículo 161.1 a) de la CE al señalar que «La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada».

De esta forma, estos autores partirían de la consideración de que, si una norma es contraria a la CE, dicha norma padeció, desde el mismo instante de su aprobación o, en su caso, desde que se insertó el precepto enjuiciado, de un vicio o defecto que la correspondiente resolución judicial meramente se encargaría de constatar, por lo que nos encontraríamos en presencia de una sentencia estimatoria y declarativa de la nulidad de origen del acto legislativo a la que, de forma inexorable, se le debería anudar una eficacia retroactiva¹⁰. Y

infracción de normas imperativas que las que contienen nuestra Ley fundamental, las cuales se erigen en el fundamento del orden público y de la paz social. Pero la presunción de legitimidad, que adorna a las Leyes promulgadas por el Parlamento, unida al principio constitucional de seguridad jurídica, ocasiona que, tanto la pretensión, como la sentencia de inconstitucionalidad hayan de poseer un marcado carácter constitutivo. En efecto, las Sentencias de inconstitucionalidad participan de todas y cada una de las notas esenciales que caracterizan a las Sentencias constitutivas. Así, pues, como regla general, las sentencias de inconstitucionalidad no producen efectos *ex tunc*, sino *ex nunc*. Sus efectos lo ocasionan a partir de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (art. 38.1), sin que permitan la revisión de procesos fenecidos mediante sentencia firme, salvo, como se ha dicho, los procesos penales o de carácter sancionador (art. 40.1 LOTC).

¹⁰ Entre estos autores, destacan Fernández Segado (2011); García de Enterría y Fernández (2017); Pérez Tremps (2018). De la misma manera, señalaría Arzoz Satisteban (2023) que:

esta, además, parece que también fue la corriente originaria por la que apostó el mismísimo TC en alguna de sus primeras sentencias por medio de las cuales anudó el término «nulidad» con el de «ineficacia originaria», «invalidez *ex origine*» o, incluso, «nulidad *a radice*»¹¹.

Sin embargo, consciente de los grandes problemas que se podrían derivar si se admitiese como regla absoluta e incondicional la retroactividad máxima de los efectos de las sentencias declarativas de inconstitucionalidad *ex artículo* 40 de la LOTC, el TC pronto inició una férrea postura jurisprudencial basada en la consideración de que el anterior precepto no es del todo completo y que, por tanto, puede ser objeto de modulación e interpretación, siempre y cuando se respeten, eso sí, sus límites explícitos. Pues bien, como no podía ser de otra manera, esos agoreros presagios pronto se plasmaron en el ámbito tributario, donde, por razones obvias, la declaración de inconstitucionalidad de un determinado tributo puede desencadenar, ante la necesidad de ordenar su devolución, un agujero sin precedentes en las arcas del Estado¹².

Esa conclusión se impone como producto de la acumulación de varios argumentos, que aisladamente no serían suficientes. Un primer argumento es de orden jurídico-sistemático. Si el sistema de efectos no descansara en la nulidad *ex tunc*, no sería entendible la excepción que el legislador explícitamente introduce respecto a los «procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada», ni tampoco la excepción a dicha excepción. El segundo argumento es la opinión común o incluso el postulado dogmático de que los efectos de la anulación de normas operan *ex tunc* [...]. Una tercera fundamentación atiende al significado específico de una de las modalidades de control de constitucionalidad que prevé la Constitución española. El control incidental, que se articula sobre la prejudicialidad del proceso constitucional sobre el proceso principal o *a quo*, reclama, en caso de estimarse la cuestión de inconstitucionalidad, «la radical eliminación de todos los efectos de la norma inconstitucional respecto al juicio *a quo*». Finalmente, de la existencia de reglas que permiten modular los efectos de las sentencias en otros procesos (arts. 55.1, 66 y 75.2 LOTC) se puede deducir, *a sensu contrario*, que el legislador optó consciente e inequívocamente por una retroactividad estricta o máxima en los procedimientos de control de normas.

En el ámbito tributario, por su parte, destaca Ruiz Almendral (2020).

¹¹ *Vid.*, respectivamente, las SSTC 14/1981, de 29 de abril (NCJ065440), FD 4; 60/1986, de 20 de mayo (NCJ063425), FD 1; y 83/1984, de 24 de julio (NCJ064231), FD 5.

¹² Así, puede observarse que después de, en primer lugar, la STC 179/1985, de 19 de diciembre (NFJ000121), por la que se declaró inconstitucional, al infringir el principio de reserva de ley, el sistema de recargos municipales sobre el IRPF y, en segundo lugar, la STC 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), por la que se declaró igualmente inconstitucional, por atentar también contra el principio de reserva de ley, el sistema de libre fijación municipal de los tipos de las contribuciones territoriales, el propio Gobierno, considerando que dichas declaraciones de inconstitucionalidad desplegarían efectos *ex tunc*, dictó sendos reales decretos para proceder a la devolución de los tributos indebidamente cobrados (véase, en este sentido, el Real Decreto 1959/1986, de 29 de agosto, por el que se establece el régimen de devoluciones de las cantidades ingresadas por recargo sobre el IRPF, y el Real Decreto-Ley 1/1987, de 10 de abril, por el que se concede un crédito extraordinario para hacer efectiva la devolución de las cantidades ingresadas en exceso por las contribuciones territoriales rústica y pecuaria y urbana y se regula el procedimiento especial de devolución). A favor de esta limitación puede verse Marín-Barnuevo Fabo (2022), quien señala que:

Paradigma de esta situación lo constituyó la STC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499)¹³, en la que, por primera vez, el TC asentó los cimientos relativos a la modulación de los efectos temporales de sus sentencias por medio de lo que se denominó la «teoría prospectiva»¹⁴. En concreto, conforme a su FD 11, se estableció que:

En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39. 1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento.

Así, por medio de esta resolución, el TC se atribuyó el poder de modular, de ahora en adelante, dos aspectos concretos de sus pronunciamientos estimatorios de inconstitucionalidad como son, de una parte, la posibilidad de emitir juicios de inconstitucionalidad que no lleven aparejada la nulidad del precepto analizado¹⁵ y, de otra parte, la de limitar sus efectos

En nuestra opinión, es razonable que el TC pueda limitar los efectos de una declaración de inconstitucionalidad porque, de no ser así, se dificultaría todavía más la adopción de ese tipo de decisiones. Y, por supuesto, sería deseable que esa posibilidad estuviera oportunamente prevista en la LOTC. Ahora bien, una vez señalado lo anterior, creemos que resulta imprescindible motivar una decisión de esa naturaleza que carece de cobertura legal y limita el derecho a la defensa de los administrados.

¹³ En concreto, por medio de esta sentencia se analizó la constitucionalidad del modelo de tributación instaurado por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, por lo que concernía a las unidades familiares. En efecto, conforme a dicha normativa, en los supuestos en los que existía una unidad familiar en los términos regulados en el propio texto legal, todos sus miembros estaban forzosamente, de una parte, obligados a tributar de forma conjunta mediante la acumulación de sus rentas y, de otra parte, a resultar solidariamente responsables del pago de la cuota tributaria devengada, sin que, por tanto, existiera para estos contribuyentes posibilidad alguna de tributar de forma individual y provocando que, con un mismo nivel de renta, los sujetos incluidos en una unidad familiar tributasen más que aquellos que lo hicieran de forma individual. Un análisis pormenorizado de esta sentencia puede verse en Zornoza Pérez (1989).

¹⁴ Cfr. García de Enterría (1989). Cabe destacar, pese a lo anterior, que, con anterioridad a la publicación de esta sentencia, el TC ya había dejado entrever, si bien de una forma un tanto tímida, la posibilidad de limitar los efectos temporales de sus resoluciones (véanse en este sentido las SSTC 60/1986 (NCJ063425) y 26/1987 (NCJ067541), de 27 de febrero de 1987).

¹⁵ Un ejemplo de inconstitucionalidad sin nulidad lo encontramos en la STC 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426), en la que se indicó en su FD 5 que:

temporales. Pues bien, centrándonos en este segundo aspecto, en la precitada sentencia, el TC dio un paso más de lo previsto en la propia CE y la LOTC y señaló lo siguiente:

La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría –como con razón observa el representante del Gobierno– un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno.

De acuerdo con lo señalado hasta este momento es importante subrayar que no le corresponde a este Tribunal decidir cuál es la forma en la que se debe articular la reducción por el mínimo familiar por descendientes. Sí nos corresponde, sin embargo, determinar si la articulación que se ha hecho en la normativa impugnada es respetuosa del principio constitucional de igualdad, en la medida en que excluye de su aplicación, sin razón que lo justifique, a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el sólo hecho de no convivir con ellos. Por ello, debe concluirse que, no ajustándose la norma controvertida al fin perseguido (la protección de la familia mediante la deducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos), al no ser las consecuencias jurídicas que resultan proporcionadas al mismo, no cabe sino declarar la inconstitucionalidad de la expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del apartado 1 del art. 40.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias. Por el contrario, no procede declarar su nulidad, no sólo porque la norma impugnada ya ha sido derogada, sino porque suprimido el requisito de la convivencia sin poderlo sustituir por ningún otro, la norma resultante provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente soltero menor de veinticinco años con independencia de las circunstancias concurrentes, lo que ciertamente no se compadecería con la finalidad de la reducción prevista.

Por tanto, como se puede apreciar, nos encontramos, generalmente, con supuestos en los que la declaración de nulidad generaría un vacío normativo no deseado, ya que, de un lado, no ofrecería una solución adecuada o reparadora a los perjudicados por la norma inconstitucional y, de otro lado, perjudicaría a quienes pudieran emplearla para satisfacer intereses legítimos. De esta forma, en estos casos, se considera más adecuado mantener vigente la disposición afectada hasta que el legislador proceda a su reforma. Si bien, debemos precisar que, en estos casos, siempre se plantea la duda sobre cómo se debe proceder durante el margen temporal que existe desde que el TC declara la inconstitucionalidad del precepto hasta que el legislador repare la situación jurídica anterior. Sobre este tema, puede verse en Mas Badía (2017), quien efectúa un estudio sobre los distintos grupos de sentencias de inconstitucionalidad sin nulidad aparejada que se han producido en la práctica.

De esta forma, como se puede observar, el TC, por medio de esta resolución, y en aras, principalmente, del principio de seguridad jurídica, no solo impidió revisar todas aquellas situaciones consolidadas en la vía jurisdiccional por haber recaído sobre las mismas sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino que, además, también impidió examinar todas aquellas situaciones que fueran firmes en la vía administrativa y, a mayor abundamiento, todas aquellas otras no firmes –autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas– por medio de las cuales se hubieran realizado un pago.

Ahora bien, el ahínco del TC por limitar al máximo los efectos temporales de su fallo mediante la descripción de una serie de situaciones que se considerarían como fenecidas a los efectos de impedir su análisis, no obstante, acabó en un auténtico galimatías donde pronto se pusieron de manifiesto otras tantas situaciones jurídicas no previstas por el mismo y donde, igualmente pronto, surgieron las dudas acerca de la viabilidad de su revisión¹⁶. Una situación que, resta indicar, no se hubiera producido si de forma simple y sencilla el TC se hubiera limitado a precisar –si esta verdaderamente era su intención final– los efectos *pro futuro* de su sentencia, considerándose, pues, como válidas todas aquellas situaciones devengadas con anterioridad a la fecha de la publicación del fallo¹⁷.

En cualquier caso, lo que verdaderamente se debe poner de manifiesto de esta sentencia es que consolidó la ruptura del clásico binomio nulidad-efectos *ex tunc*, provocando a la sazón que, a partir de dicho momento y ante la presencia de una sentencia estimatoria y declarativa de la inconstitucionalidad, sea esencial prestar especial atención a aquella parte de la fundamentación contenida en la resolución que, dados los poderes moduladores del tribunal sobre esta cuestión, establezca los límites de los efectos temporales de la resolución¹⁸. Y así, desde entonces, hemos podido encontrar los siguientes tipos de pronunciamientos vertidos al respecto, que agrupamos en los siguientes bloques:

¹⁶ Como puso de manifiesto Zornoza Pérez (1989):

Una vez afirmado que las situaciones hasta ahora contempladas no son susceptibles de revisión, las mayores dudas en orden a la determinación de los efectos de la STC 45/1989 (surgen del carácter incompleto de la enumeración de supuestos efectuada por el TC que, en concreto, ha olvidado contemplar todos aquellos casos de expedientes que pudieran encontrarse en tramitación en la fecha de la STC o que pudieran iniciarse –respecto de los ejercicios de 1987 y anteriores no prescritos– con posterioridad a ese momento, a consecuencia de actuaciones inspectoras de la Administración o por iniciativa de los propios contribuyentes. En efecto, las dudas respecto del régimen aplicable a esos expedientes son de tal entidad como para haber motivado una Resolución de 28 de febrero de 1989, de la Secretaría General de Hacienda, por la que se imparten instrucciones relativas al significado en las actuaciones de la Administración tributaria de la STC 45/1989.

¹⁷ Los artículos doctrinales que han analizado y criticado esta sentencia son múltiples. A título de ejemplo, pueden verse Caamaño Anido (1997); De la Oliva Santos (1989); García de Enterría (1989).

¹⁸ Cabe destacar, no obstante, que en el proyecto de ley orgánica de modificación de la LOTC, que daría lugar a la Ley orgánica 6/2007, de 24 de mayo, se proponía una nueva redacción para el artículo 39.1 –que, finalmente, no se aprobó– y que preveía lo siguiente:

A) Pronunciamientos silenciosos

Se trata de todos aquellos supuestos en los cuales el TC no se ha pronunciado expresamente acerca de los efectos temporales de su resolución. Pues bien, a pesar de la incertidumbre que se podría generar en estos supuestos, a nuestro modo de ver, no existe duda alguna, debiendo prevalecer el artículo 40 de la LOTC y, con él, los efectos retroactivos de las sentencias. Lo anterior, además, guardaría coherencia con los propios pronunciamientos del TC, pues, cuando el mismo claramente ha querido circunscribir sus efectos temporales, así se ha pronunciado de una forma expresa, entendiéndose, pues, *a contrario sensu*, que, en defecto de lo anterior, los efectos de la referida sentencia serán, en todo caso, *ex tunc*. Y así, además, lo ha reconocido expresamente y de forma reciente el propio TC en la sentencia 108/2022, de 26 de septiembre (NCJ066295), al precisar que:

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE aquel precepto orgánico le añade el de la «nulidad», que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos *ex tunc*. Esto implica la posibilidad de su revisabilidad a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados tributarios salvo, de un lado, que hayan sido confirmados en «procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada» [...]; o, de otro, que este tribunal precise el sentido de su decisión limitando el alcance de aquella nulidad para dotarla exclusivamente de efectos *ex nunc*.

En efecto, a este Tribunal Constitucional no solo le compete el examen de la constitucionalidad de la ley sino también, «en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo» (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5). La Ley Orgánica del Tribunal Constitucional le ha dejado «la tarea de precisar» el alcance de la nulidad en cada caso, determinando «las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas [...] por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)» (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11). Por consiguiente, «correspondiendo a este tribunal precisar los efectos de la nulidad» [STC 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)], puede, de un lado, modular su alcance «para preservar no solo la cosa juzgada

Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados o cuestionados. No obstante, motivadamente y para preservar los valores e intereses que la Constitución tutela, la sentencia podrá declarar únicamente la inconstitucionalidad o diferir los efectos de la nulidad por un plazo que en ningún caso será superior a tres años (véase BOCG, Congreso de los Diputados, serie A, núm. 60-1, 25 de noviembre de 2005).

Desde entonces, no obstante, no se han vuelto a formular propuestas por medio de las cuales se posibiliten los poderes modulares del TC para perfilar los efectos temporales de sus resoluciones judiciales.

[...] sino también las posibles situaciones administrativas firmes» (SSTC 207/2014, de 15 de diciembre, FJ 5, y 143/2015, de 22 de junio, FJ 3), y de otro, limitar «la revisabilidad de los actos administrativos nulos» (STC 30/2017, de 27 de febrero, FJ 5), para que aquella declaración solo sea eficaz *pro futuro*, esto es, con efectos *ex nunc* [SSTC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6, y 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)].

Una resolución que, a mayores, ha tratado de zanjar parte de la polémica abierta por la previa STC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411), por medio de la cual el órgano jurisdiccional declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la norma reguladora del IIVTNU prevista en el Real Decreto-Ley 2/2004, de 5 de marzo, aunque exclusivamente en aquellos supuestos en los cuales los aludidos preceptos sometieran a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica por no existir plusvalías reales. Pues bien, si se analiza en su integridad la referida resolución, se puede apreciar cómo el TC omitió todo pronunciamiento relativo a la limitación de los efectos temporales de su fallo, por lo que, obviando todos aquellos actos firmes que fueron recurridos y confirmados judicialmente ex artículo 40 de la LOTC, cabe ya concluir con total seguridad que sí que se permitirá la revisión de todos los demás con el fin de conseguir la devolución de unos ingresos que ahora cabrá reputar como indebidos. Cuestión distinta, tal y como analizaremos posteriormente, serán los distintos cauces procesales que prevé el ordenamiento jurídico en la actualidad para hacer efectivas tales pretensiones y que, en muchas ocasiones, han generado un auténtico vacío normativo que ha imposibilitado la efectividad de estas devoluciones tributarias.

B) Pronunciamientos expresos o declarativos

Se trata de todos aquellos en los que el TC, yendo más allá del mínimo previsto en el artículo 40 de la LOTC, no solo impide revisar las situaciones fenecidas por la fuerza de la cosa juzgada, sino también aquellas que pudieran considerarse como firmes en la vía administrativa y, lo que es más llamativo, abarcando inclusive otras situaciones que pudieran calificarse como consolidadas a pesar de no ser firmes, limitándose, pues, de forma taxativa los efectos temporales de sus resoluciones *pro futuro*. De esta forma, dentro de esta segunda categoría, a su vez, podríamos distinguir los siguientes tipos de pronunciamientos:

1. Sentencias que impiden revisar actuaciones administrativas firmes

En estos casos se plantea el problema de determinar cuándo un acto tributario adquiere firmeza en la vía administrativa, para lo cual, a su vez, resulta necesario distinguir entre las liquidaciones tributarias (art. 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria -LGT-) y las autoliquidaciones (art. 120 de la LGT), en cuanto que estas últimas, al ser meras declaraciones efectuadas por los obligados tributarios, no son actos administrativos. De esta forma, gozando las liquidaciones y las autoliquidaciones de distinta naturaleza jurídica, distinto también será el momento en el que unas y otras adquieren firmeza en la vía administrativa. Y así, mientras que para las primeras será suficiente que haya transcurrido

el plazo previsto para interponer el correspondiente recurso sin que el mismo se haya formalizado o que, habiéndolo interpuesto, se haya agotado la vía administrativa previa, para las segundas será necesario que haya transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años previsto en la LGT, en tanto que, durante dicho periodo, la autoliquidación podrá ser objeto de rectificación. De ahí que, cuando el TC señala que no se permitirá la revisión de las situaciones establecidas mediante «actuaciones administrativas firmes», «actos firmes» o «situaciones administrativas firmes», se plantea siempre la duda de si en las mismas están incluidas, o no, las autoliquidaciones tributarias, ya sean estas firmes o no¹⁹. Y es que resulta evidente que, si se considerase que las autoliquidaciones no están incluidas en las expresiones anteriores, se podría defender la posibilidad de su revisión con efectos totalmente retroactivos y con independencia de su firmeza, salvo que esta fuera judicial²⁰.

¹⁹ A título de ejemplo destacamos la STC 61/2018, de 7 de junio (NCJ063338), que precisa en su FJ 11 que:

Entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes.

Por su parte, la STC 14/2018, de 20 de febrero (NCJ063088), también estableció que:

En consecuencia, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los tres últimos párrafos de la disposición adicional trigésima octava.4 c) LOE, además de preservar la cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), no afectará a los actos firmes dictados en su aplicación.

Finalmente, la STC 60/2015 (NFJ057929) precisó que: «El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

²⁰ Otra cuestión que también se ha debatido de esta dicotomía liquidación-autoliquidación en el ámbito de la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU es la mayor facilidad que han tenido los contribuyentes cuyo tributo se ha gestionado por la vía de la autoliquidación para proceder a su rectificación durante el plazo de los cuatro años de prescripción en contraposición con aquellos otros obligados tributarios a los que se les exigió el tributo mediante una liquidación girada por la Administración que, conforme al artículo 119.3 de la LGT, no puede ser objeto de rectificación y cuya firmeza, de no haberse recurrido, se produjo en el plazo de un mes. Una situación dispar que, no obstante, motivó el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad que, a su vez, se resolvió mediante el auto de inadmisión de la cuestión 116/2019 (NCJ064366) señalando al respecto el TC que:

El órgano judicial presenta como elementos de comparación dos situaciones que no son iguales, por lo que tampoco puede hablarse de una diferencia de trato. Las situaciones que se nos propone comparar con vistas a efectuar un juicio de igualdad son la situación del sujeto pasivo que abona el impuesto en virtud de una autoliquidación y posteriormente quiere revisar esa autoliquidación, por un lado, y la del sujeto pasivo que lo abona como consecuencia de su declaración tributaria y la posterior liquidación efectuada por la administración y que posteriormente quiere revisar esa liquidación, por otro. Sin embargo, no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe

2. Sentencias que impiden revisar actos consolidados

Con esta expresión, el TC, en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), amplía todavía más el espectro de la teoría prospectiva al impedir la revisión no solo de las situaciones firmes en la vía judicial o en la vía administrativa, sino también las de aquellas situaciones que cataloga como «consolidadas». A tal fin, incluye en esta categoría, de una parte, las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran sido impugnadas antes de dictarse la sentencia y, de otra parte, las autoliquidaciones cuya rectificación tampoco hubiera sido solicitada con anterioridad a dicha fecha²¹. En definitiva, como se puede observar, el TC está expandiendo la restricción de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad a los actos y autoliquidaciones todavía susceptibles de impugnación y, por tanto, no firmes y consentidos, lo que claramente supone una quiebra del derecho a la tutela judicial efectiva ex artículo 24 de la CE. Y no solo ello, sino que además limita este derecho fundamental sin ofrecer, a cambio, ningún tipo de motivación o justificación que la ampare. Una situación sin precedentes en nuestra historia constitucional que, por razones obvias, ha conducido a una parte de la doctrina a formular importantes críticas frente a la misma, llegando incluso a calificar de auténtico «disparate» esta resolución jurisdiccional²².

colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un caso y privada en el otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad.

²¹ Señalaría al respecto Orón Moratal (2021) que:

Con esos efectos se produce una ablación, en la medida que se extirpa del procedimiento tributario respectivo, la posibilidad de impugnar la liquidación sin haber concluido el plazo legal para ello (arts. 223 y 235 LGT) en la fecha de la sentencia. Esto es, el plazo para recurrir inicialmente de un mes en la vía administrativa o de dos si se trata de interposición de recurso contencioso-administrativo, se acabaría en la fecha de la sentencia, obviando la seguridad jurídica que confiere la ley para poder impugnar contra un acto administrativo presuntamente legal, y que la STC lo convierte en intangible tras la fecha de la misma [...]. Pues bien, en el caso de las autoliquidaciones, en las que la Administración tributaria no ha actuado aún, la LGT (arts. 66 y 120) y normas de desarrollo, establecen que durante el periodo de prescripción se puede instar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el propio contribuyente, y para este caso, como para los plazos de recursos, no se prevé que se pueda interrumpir o finalizar anticipadamente el plazo por una asimilación a los actos firmes como la que lleva a cabo el TC, pues en estos casos se amputa el derecho a rectificar la autoliquidación a partir de una fecha de una sentencia no publicada.

²² En este sentido, Lago Montero (2022) señalaría que:

El colmo del disparate es negar la modificabilidad de autoliquidaciones cuya rectificación aún esté en plazo de ser solicitada. Esto ya sí que destroza, no solo vulnera, la confianza de los ciudadanos en el Estado, que se autoaplica reglas distintas para comprobar/modificar a las Administraciones y a los contribuyentes. Doble vara de medir, sencillamente inasumible e injustificable. Si la prescripción no ha operado, el plazo para comprobar/modificar está abierto, tiene que estarlo, a ambas partes de la relación jurídica, por igual. Cercenarlo constituye un pronunciamiento propio de Estado totalitario, tombolero y ajeno a los patrones del Estado social y democrático de Derecho.

Igualmente, destacan los trabajos de Aníbarro Pérez (2022) y Hernández Guijarro (2023).

Y es que ya no es solo el hecho de que el TC, a modo de legislador positivo, haya creado por medio de esta resolución una nueva categoría de situaciones «consolidadas» no susceptibles de ser revisadas, sino que, además, también ha adelantado la fecha en la que dicha resolución producirá efectos, de tal modo que dicha fecha ya no será la de su publicación en el BOE –el día 25 de noviembre de 2021–, según lo preceptuado en el artículo 164 de la CE, sino la de su dictado, esto es, el 26 de octubre de 2021²³.

Indudablemente, la cuestión no podía quedar ahí atorada, razón por la cual los obligados tributarios buscaron tutela ante el TS mediante el planteamiento frente al mismo de diversos recursos de casación, en los que básicamente se cuestionaba si, a los efectos de poder calificar como una situación consolidada y, por tanto, no susceptible de impugnación, se debía estar a la fecha del dictado de la sentencia declarativa de la inconstitucionalidad o a la fecha de su publicación. Si bien el TS, atendiendo a la literalidad de la STC analizada, por medio de sus sentencias de 10, 12 y 13 de julio de 2023 (recs. núms. 5181/2022 –NFJ090591–, 4701/2022 –NFJ090392– y 4136/2022 –NFJ090590–) concluyó que «es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación»²⁴.

²³ Un estudio detallado de los distintos escenarios en los que se pudieron encontrar los obligados tributarios afectados por esta resolución lo encontramos en Salas García-Neble (2023), quien, además, concluyó que:

Por ello, y sin ánimo de caer en dogmatismo alguno, entendemos que aquellos contribuyentes del IIVTNU, por hechos imposables devengados a partir del 26 de octubre de 2020, que no formularon recurso de reposición –o que, habiéndolo formulado, lo vieron desestimado– podrán instar la declaración de nulidad de actos firmes ex artículo 217 de la LGT por considerar lesionado un derecho «susceptible de amparo constitucional» como es el principio de igualdad –o incluso la tutela judicial efectiva ex art. 24.1 CE–, incluido en el elenco del artículo 53.2 de la CE. Misma conclusión alcanzaríamos respecto al derecho a una buena administración, expresamente reconocido en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

²⁴ El propio TS establecería en su sentencia de 13 de julio de 2023 (rec. núm. 4136/2022 –NFJ090590–) que:

Aunque la STC 182/2021 no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas, no cabe desconocer que, como se ha afirmado por el propio TC, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, el art. 40.1 LOTC establece un límite mínimo que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). El hito procedimental del dictado de sentencia es anterior al de publicación de la sentencia en el BOE, pero ciertamente es el momento en que se forma la decisión del Tribunal, con independencia de que la sentencia tan solo puede ser publicada en unión de los votos particulares formulados a la misma, que en este caso son dos, conforme al art. 90.2 LOTC. [...]. Por tanto la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades (en este sentido STC 45/1989, de 20 de febrero citada, entre otras), y respecto a la que «[...] [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]».

Se zanjaba así una nueva polémica en relación con una resolución que, no obstante, siempre será recordada como arbitraria y discrecional, pues ningún otro calificativo se le puede otorgar a aquella decisión que se aparta –y aquí radica el *quid*– sin justificación alguna de lo preceptuado en el texto constitucional y vulnerándose, además, un derecho fundamental²⁵. Y es que no resulta ocioso recordar que la motivación de cualquier tipo de resolución –ya sea judicial, ya sea administrativa– no es una simple «cortesía» que se deba respetar, sino una proclama y una garantía que impone la tutela judicial efectiva. Ante este panorama, nos planteamos, pues, la siguiente pregunta: ¿quién controla en nuestro ordenamiento jurídico interno los excesos que comete aquel órgano que ha sido erigido como el intérprete máximo de la CE? Y la respuesta parece que solo la podremos encontrar extramuros de nuestro ordenamiento, en particular, en el instrumento que implica el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) y la institución encargada de su protección, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en cuanto mecanismos de garantía del orden público constitucional europeo y, por extensión, del español²⁶.

Cabe precisar, además, que dichas resoluciones hacían referencia a la situación de las liquidaciones, razón por la cual, en fecha 3 de abril de 2024, se ha planteado nuevamente ante el TS un nuevo auto (rec. núm. 4236/2023 –NFJ094145–), pero referido ahora a la situación de las autoliquidaciones, el cual se encuentra pendiente de resolución.

²⁵ Cabe destacar, no obstante, que, en algunas ocasiones y en sentido contrario, el TC ha diferido más allá de la fecha de publicación del fallo los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de un precepto. En este sentido, destacamos el trabajo de Requejo Rodríguez (2020). La autora, tras analizar varias resoluciones con esta matización, señala que:

De todo lo dicho podemos extraer que la nulidad diferida de normas declaradas inconstitucionales se establece en los fundamentos jurídicos de varias sentencias, sin que por regla general parezca necesario trasladar ese calificativo ni el detalle de su alcance al fallo de inconstitucionalidad y nulidad. La expulsión del ordenamiento de la norma tendrá lugar a partir de una fecha cierta que la sentencia señale, lo cual es preferible desde la perspectiva de la seguridad jurídica, o a partir de que acontezca un determinado hecho, la aprobación de una Ley que regule debidamente aquello de lo que se ocupaba la declarada inconstitucional. [...] Ello hubiera aconsejado una aclaración por parte del Tribunal Constitucional de cuál es el apoyo normativo que le permite dictar este tipo de sentencias y una motivación reforzada para justificar su empleo. No en relación a la justificación de la inconstitucionalidad y nulidad de la norma, sino a la necesidad de aplazar las consecuencias previstas para ella por la sentencia, especificando con precisión el derecho, bien, principio o valor de relevancia constitucional que se quiere defender, por qué está en peligro y la ausencia de alternativas para salvaguardarlo. No se produjo.

²⁶ Véase, Guillén López (2018), que señala que:

Como cabe predecir de lo anterior, a mi juicio no deben haber muchas dudas de la naturaleza constitucional tanto del Convenio como del Tribunal. Son respectivamente, un texto normativo y un órgano jurisdiccional, que comparten algunas de las notas definitorias propias de lo que la constitucionalidad significa a estas alturas del siglo XXI. Así, enuncian auténticos y efectivos límites a los poderes estatales; reconocen unos derechos vinculados directamente a la dignidad humana; preservan la democracia; el Estado de derecho; sin dejar de llevar a los derechos y libertades que reconocen a un ámbito que excede con mucho el que habitualmente se le atribuye como propio.

3. El alcance temporal de la declaración de incompatibilidad de las normas tributarias nacionales con el derecho de la Unión Europea

De la misma manera que acaecía en el ámbito nacional donde, como hemos observado, ni la CE ni la LOTC habilitan de forma expresa al TC a limitar de forma prospectiva los efectos temporales de sus resoluciones judiciales, en el ámbito del derecho de la Unión Europea tampoco existe ninguna disposición expresa que autorice en este caso al TJUE a limitar los efectos retroactivos de sus sentencias interpretadoras. Sí que existe, empero, una previsión contenida en el segundo párrafo del artículo 264 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que, vinculado no obstante al recurso de anulación, permite en el marco de dicho recurso que el TJUE pueda, si así lo estima necesario, determinar aquellos efectos del acto europeo declarado nulo que pueden ser considerados como definitivos²⁷.

Por su parte, matizaría Marín-Barnuevo Fabo (2022) que:

Por todo ello creemos que esa limitación de efectos será probablemente desoída por los tribunales de justicia que, presumiblemente, antepondrán el principio de tutela judicial efectiva al conocer de los recursos interpuestos por los contribuyentes que, dentro del plazo legalmente establecido, recurrieron las liquidaciones del IIVTNU o instaron la rectificación de sus autoliquidaciones. Y si estuviéramos equivocados y los jueces nacionales no amparasen a quienes reivindicaban su legítimo derecho de defensa, no hay que descartar que el conflicto sea finalmente elevado al Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), invocando por parte de los perjudicados la vulneración de ese derecho, reconocido en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH).

²⁷ El recurso de anulación se encuentra regulado en el artículo 263 del TFUE, en virtud del cual:

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea controlará la legalidad de los actos legislativos, de los actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo que no sean recomendaciones o dictámenes, y de los actos del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros. Controlará también la legalidad de los actos de los órganos u organismos de la Unión destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros.

De su regulación se desprende, en esencia, que se trata de un recurso cuyo principal objetivo consiste en determinar la validez o invalidez de un acto europeo, en cuanto emitido por una institución de la Unión Europea. En cambio, la cuestión prejudicial, conforme al artículo 267 del TFUE, es aquel mecanismo por medio del cual el TJUE es competente para pronunciarse: (i) sobre la interpretación de los tratados; (ii) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. En concreto, estas cuestiones las plantean los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros cuando estiman necesaria una decisión al respecto para poder emitir su propio fallo. De lo anterior se desprende, en esencia, que existen dos tipos de cuestiones prejudiciales, las interpretativas y las de validez, si bien, como señalaría Núñez Lozano (2017):

Las sentencias prejudiciales no declaran la validez o invalidez de la actuación o disposición objeto del proceso principal; se limitan a interpretar el Derecho de la Unión y, en el caso de las cuestiones de validez, pueden declarar que el acto de la institución europea que ha motivado su planteamiento es inválido.

Pese a lo anterior, el TJUE –por analogía– ha hecho igualmente extensivas las previsiones insertas en el artículo 264 del TFUE a las cuestiones prejudiciales relativas a la apreciación de la validez de los actos de la Unión contempladas en el artículo 267 del TFUE. De tal forma que, también en estos casos, cuando existen razones fundadas e imperiosas de seguridad jurídica que lo aconsejen, el TJUE puede delimitar qué actos deben catalogarse como definitivos a los efectos de limitar su alcance (véase, en este sentido, la STJUE de 9 de noviembre de 2010, asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09, caso Volker und Markus Schecke y Eifert –NFJ094146–). Una práctica restrictiva que, a mayor abundamiento, también se ha producido en el ámbito de las cuestiones prejudiciales de interpretación, si bien sustentada en otros motivos jurídicos²⁸.

En efecto, partiendo del principio de primacía del derecho de la Unión Europea, el TJUE ha venido a resaltar que, cuando este interpreta un precepto en virtud de la competencia que le confiere el artículo 267 del TFUE, el mismo determina:

el significado y el alcance de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor. De esto resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación²⁹.

Por tanto, la regla general, confirmada a lo largo del tiempo por el propio órgano jurisdiccional, es que sus sentencias interpretadoras despliegan plenos efectos retroactivos, de ahí que, cuando se declara no conforme con el derecho de la Unión Europea una norma

²⁸ Sobre este asunto, señalaría Cobreros Mendazona (2014) que:

Si convenimos en que el argumento de la *analogia legis* –pese a sus dificultades de precisión e inherencia de valoraciones– requiere una similitud de situación y la adecuación de la solución del supuesto previsto al supuesto no regulado, no hay inconveniente alguno en aplicar esta previsión a las cuestiones prejudiciales de invalidez del Derecho de la Unión. Lo que no resulta tan claro es aplicar también por analogía dicha previsión para el caso que ahora nos ocupa, esto es, el de las cuestiones prejudiciales de interpretación del Derecho de la Unión, porque el presupuesto básico es sólo muy parcialmente coincidente: a diferencia de los casos en los que el Tribunal de Justicia puede declarar la invalidez de una disposición del Derecho (derivado) de la Unión, en las cuestiones interpretativas, en su caso, apreciará la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de previsiones nacionales, lo que es bastante distinto y además tiene diferente alcance desde el propio ordenamiento supranacional. De hecho, el Tribunal de Justicia no ha recurrido explícitamente a fundar tales actuaciones en el argumento analógico en ninguna de sus Sentencias.

²⁹ Entre otras, pueden verse las SSTCE de 27 de marzo de 1980 (asunto C-61/79, caso Denkavit –NFJ094148–); de 2 de febrero de 1988 (asunto C-24/86, caso Blaizot –NFJ094149–); y de 10 de enero de 2006 (asunto C-402/03, caso Skov y Bilka –NFJ040567–); o las SSTJUE de 21 de marzo de 2013 (asunto C-92/11, caso RWE Vertrieb –NFJ094150–) y de 19 de diciembre de 2012 (asunto C-262/12, caso Vent de Colère –NFJ094151–). Un estudio sobre las mismas puede verse en Cobreros Mendazona (2014).

interna de un Estado miembro, se abre la posibilidad de que se puedan revisar las relaciones jurídicas agotadas en el pasado y, como consecuencia de lo anterior, se establece también la posibilidad de que se pueda solicitar la devolución de todos aquellos ingresos que cabría ahora reputar como indebidos³⁰.

Ahora bien, en el marco de la Unión Europea no existe una regulación armonizada sobre la forma en la que los Estados miembros deben proceder a devolver los tributos indebidamente recaudados. Por ello, le corresponde a cada uno de los mismos, en virtud del principio de autonomía, establecer los cauces procesales adecuados para que los contribuyentes puedan hacer efectivos sus correspondientes derechos, siempre y cuando se respeten en su configuración los principios de equivalencia y efectividad. Así pues, en virtud de tales principios, el TJUE ha proscrito todas aquellas modalidades procesales establecidas por los Estados miembros que resulten menos favorables para los contribuyentes –en comparación con las previstas en el ámbito interno para situaciones similares– o que hagan prácticamente imposible su ejercicio; advirtiendo, además, que su configuración tampoco puede implicar de facto una acotación de los efectos de las sentencias que las prive directamente de su innato carácter *ex tunc*³¹.

Lo que sí que ha admitido, en cambio, el TJUE en estos supuestos es que los Estados miembros puedan oponerse a estas reclamaciones de devolución alegando el transcurso de los plazos para recurrir establecidos por el derecho nacional. Así, por ejemplo, en la sentencia 27 de marzo de 1980 (asunto C-61/79, caso Denkavit –NFJ094148–), el TJUE reconoció que:

De esto resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que

³⁰ Así, por ejemplo, la STJCE de 29 de junio de 1988 (asunto C-240/87, caso Deville –NFJ000424–) señaló que:

Quando un tributo nacional que grava a un contribuyente [...] ha sido percibido en violación del tratado, la obligación de devolución que incumbe al Estado miembro de que se trate deriva del efecto directo de la disposición comunitaria que él mismo ha infringido.

En términos parecidos, la STJCE de 2 de febrero de 1988 (asunto C-309/85, caso Barra –NFJ094157–) estableció que:

El derecho a obtener la devolución de las cantidades percibidas por un Estado miembro en infracción de las normas del derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias tal como han sido interpretadas por este tribunal.

De la misma manera, la STJCE de 19 de noviembre de 1991 (asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, caso Francovich –NSJ000703–), señaló que «en materia de reclamación de lo indebido, corresponde al Estado miembro garantizar el reembolso de estas cantidades y esta obligación se deriva del efecto directo de la disposición comunitaria que él mismo ha infringido».

³¹ Véase, en este sentido, la STCE de 2 de febrero de 1988 (asunto C-309/85, caso Bruno Barra –NFJ094157–).

resuelva sobre la petición de interpretación, siempre y cuando, por otra parte, se reúnan los requisitos necesarios para someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma.

De lo anterior se desprende, en suma, que en los supuestos en los cuales el TJUE no limite expresamente los efectos temporales de sus sentencias, en virtud de los principios anteriormente relatados, se podrá solicitar la devolución de los ingresos indebidamente recaudados con efectos retroactivos, si bien, con el mismo límite que opera en la esfera nacional previsto en el artículo 40 de la LOTC.

Por otra parte, debemos señalar que, al igual que nuestro TC, el TJUE también ha establecido la posibilidad de que, de forma excepcional y por razones de seguridad jurídica, se puedan limitar los efectos temporales de sus resoluciones, eso sí, siempre y cuando concurran dos requisitos esenciales, a saber: la buena fe de los círculos interesados y el riesgo potencial de que la retroactividad del fallo pudiera generar trastornos graves en el Estado miembro afectado. Resaltándose, además, que «las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia» (entre otras, véanse las SSTJCE de 20 de septiembre de 2001, asunto C184/99, caso Grzelczyk –NSJ010041–; y de 15 de marzo de 2005, asunto C-209/03, caso Bidar)³².

En definitiva, el peligro que para las arcas públicas puede conllevar la expulsión de un tributo por su contrariedad al derecho de la Unión Europea no es una razón por sí sola suficiente para que el TJUE limite los efectos temporales de sus resoluciones; por ello, este tribunal solamente ha recurrido a este mecanismo excepcional en circunstancias muy concretas y, en especial, cuando ha existido un riesgo patente de repercusiones económicas graves motivadas por el gran número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe. En concreto, se ha considerado que ha existido *bona fides* del Estado miembro afectado

³² Más recientemente, en su sentencia de 5 de octubre de 2023 (asunto C-355/22, caso Osteopathie Van Hauwermeiren BV –NFJ090881–), el TJUE igualmente ha concretado que:

La mera alegación de que la anulación de las disposiciones impugnadas podría provocar dificultades presupuestarias y administrativas no basta para que se reconozca la existencia de consideraciones imperiosas de seguridad jurídica (sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C597/17, EU:C:2019:544, apartados 59 y 60 y jurisprudencia citada). Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las dificultades administrativas y prácticas a las que pueden enfrentarse las autoridades nacionales competentes o los operadores económicos para identificar, en particular, a las personas con derecho a un reembolso no pueden, por sí solas, demostrar la concurrencia de un riesgo de trastornos graves ni, por consiguiente, la existencia de consideraciones imperiosas de seguridad jurídica (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de octubre de 2006, Nádasi y Németh, C290/05 y C333/05, acumulados, EU:C:2006:652, apartados 65 y 70, y de 22 de septiembre de 2016, Microsoft Mobile Sales International y otros, C110/15, EU:C:2016:717, apartados 63 y 64).

cuando tanto sus particulares como sus propias autoridades nacionales aplicaron una norma que, aunque posteriormente fue declarada contraria al derecho de la Unión Europea, no obstante, la misma se empleó durante su vigencia sin ningún tipo de incertidumbre o duda, ya que, o bien también fue aplicada de forma semejante por otros Estados miembros sin que hubiera sido cuestionada, o bien la propia Comisión Europea no reaccionó debidamente frente a la misma ni advirtió, en su caso, al correspondiente Estado miembro de su posible colisión (véanse las SSTJUE de 27 de abril de 2006, asunto C-423/04, caso Richards –NSJ019794–, y de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, caso Transportes Jordi Besora –NFJ053503–)³³.

De lo antedicho se desprende, en suma, que la limitación de los efectos temporales de las sentencias interpretadoras en el ámbito de la Unión Europea es una técnica muy restrictiva que solamente podrá ejercerse cuando de forma expresa así lo consienta el propio TJUE y, a mayor abundamiento, en los estrictos términos que este prevea. En concreto, en los supuestos en los que así lo ha reconocido, el TJUE ha señalado que el objetivo de la prospectividad declarada es impedir que se planteen nuevas reclamaciones, con fundamento legal en su doctrina, para recurrir situaciones jurídicas devengadas con anterioridad a la publicidad de su fallo. De ahí que, en estos supuestos, aun cuando en el respectivo ámbito nacional no hubiesen prescrito los derechos o caducado las acciones, las mismas ya no se podrán emplear, de tal forma que solamente se podrán beneficiar de este fallo judicial las demandas o reclamaciones, ya fueren judiciales, ya fueren administrativas, que se hubieran presentado con anterioridad a la fecha de la sentencia.

Como podemos apreciar, nos encontramos en una situación muy parecida a la de los pronunciamientos expresos que impiden revisar actos firmes o consolidados en los términos expuestos por nuestro TC, si bien, con una importante matización, y es que, mientras que en el ámbito europeo esta restricción de derechos constituye una *rara avis* que solamente se ha reconocido como máximo en una decena de supuestos, en nuestro ámbito interno –y cada vez más– se está convirtiendo en la regla general y, lo que es peor, sin que en ocasiones se ofrezca una mínima justificación razonada que la habilite³⁴.

³³ Como ejemplo en el que el TJUE apreció la buena fe de un Estado miembro, puede verse la STJCE de 14 de septiembre de 1995 (asuntos acumulados C-485/93 y C-486/93, caso Simitzi –NFJ094160–).

³⁴ Así se puede apreciar como en el ámbito de la Unión Europea, a pesar de que los Estados miembros suelen solicitar siempre la limitación de los efectos de las sentencias del TJUE, este solamente los ha reconocido en un puñado de casos. En total, hasta el año 2016, hemos podido identificar solo estos diez: SSTJCE de 8 de abril de 1976 (asunto C-43/75, caso Defrenne –NFJ094161–), de 2 de febrero de 1988 (asunto C-24/86, caso Blaizot –NFJ094149–), de 17 de mayo de 1990 (asunto C-262/88, caso Barber –NSJ000682–), de 16 de julio de 1992 (asunto C-163/90, caso Legros –NFJ001854–), de 14 de septiembre de 1995 (asuntos C-485/93 y 486/93, caso Simitzi –NFJ094160–), de 15 de diciembre de 1995 (asunto C-415/93, caso Bosman –NFJ094147–), de 4 de mayo de 1999 (asunto C-262/96, caso Sürül –NFJ094152–), y de 9 de marzo de 2000 (asunto C-437/97, caso EKW –NFJ008916–), y STJUE de 17 de diciembre de 2015 (asuntos C-25/14 y 26/14, caso Union des syndicats de l'immobilier –NSJ052972–).

4. Vías para recuperar los impuestos indebidamente ingresados en virtud de una norma declarada inconstitucional

Para poder perfilar las distintas vías de las que dispone un contribuyente para poder recuperar un tributo ingresado en virtud de una norma o precepto declarado inconstitucional, debemos partir, de un lado, de la correspondiente sentencia del TC en la que, en su caso, se habrá hecho una mención relativa a la eficacia temporal del fallo y, de otra parte, de la distinción existente entre actos confirmados judicialmente y actos no confirmados en sede judicial. De esta forma, podemos distinguir las siguientes clases de situaciones:

4.1. La recuperación de ingresos en los supuestos de pronunciamientos silenciosos

En estos supuestos, como ya hemos comentado, se considera que las sentencias del TC tienen efectos *ex tunc*, retroactivos o «hacia atrás» en el tiempo, por lo que, de entrada, todos los contribuyentes deberían poder obtener la devolución de los tributos indebidamente ingresados con excepción, tal y como señala el artículo 40 de la LOTC, de aquellos contribuyentes que hubieran recurrido y hubieran obtenido ya una sentencia judicial con valor de cosa juzgada. De ahí que, a su vez, dentro de esta primera clasificación, a efectos de poder perfilar las distintas vías de recuperación, debamos también diferenciar en función del estado en el que se encuentra el acto administrativo afectado por la declaración de inconstitucionalidad, distinguiéndose, pues, entre:

A) Actos firmes y confirmados en la vía judicial

Se trata del único límite expreso que establece la LOTC, de ahí que en estos casos no exista una vía directa de revisión. No obstante, pese a lo antedicho, sí que existe una vía indirecta, como mecanismo resarcitorio de los daños y perjuicios derivados de esta situación, que se podría canalizar mediante la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador según lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del régimen jurídico del sector público. Ahora bien, para poder hacer efectivo este régimen indemnizatorio, es necesario que concurra toda una serie de requisitos como son: (i) que la aplicación de la norma declarada inconstitucional haya ocasionado una lesión que el particular no tenía el deber jurídico de soportar; (ii) que el daño alegado sea efectivo, evaluable económicamente e individualizable en relación con una persona o grupo de personas; y (iii) que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso interpuesto contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que, además, se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada. A mayor abundamiento, como matiza el propio precepto, solamente serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de

la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley, salvo que la misma sentencia disponga otra cosa.

De lo anterior se desprende, en suma, que no podrán recurrir a esta vía, a pesar de ser sujetos perjudicados por la aplicación de una ley posteriormente declarada inválida, quienes no acudieron a las instancias judiciales y, además, quienes tampoco adujeron en ellas la correspondiente inconstitucionalidad. De la misma manera, debemos igualmente destacar que, aun cuando existe una presunción general de antijuricidad de los daños generados en los supuestos de declaraciones de inconstitucionalidad (STS de 21 de noviembre de 2019, rec. núm. 86/2019 –NFJ075685–), no obstante, dicha presunción no es absoluta, por lo que, no existiendo automatismo alguno, la referida presunción podrá ser desvirtuada por el órgano resolutorio atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto y, con ella, la opción de obtener una indemnización al respecto (STS de 2 de febrero de 2024, rec. núm. 43/2023 –NFJ092438–). Como se puede apreciar, nos encontramos en presencia de unos condicionantes leoninos que hacen que, en la práctica, las posibilidades efectivas de que un contribuyente pueda ver estimadas sus pretensiones por esta vía sean bastante exiguas.

Para remediarlo, no obstante, a modo de parche interpretativo, el TS ha emitido una serie de sentencias que han intentado flexibilizar algunos de sus requisitos. Así, por un lado, destacamos la STS de 14 de septiembre de 2020 (rec. núm. 2486/2019 –NFJ094153–) que, en relación con el requisito relativo a la necesidad de recurrir el acto administrativo que ocasionó el daño y obtener una sentencia firme desestimatoria del recurso, ha señalado que:

Los mecanismos que permiten dar por cumplido el requisito estipulado en el artículo 32.4 de la Ley 40/15, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, a efectos de instar válidamente la acción de responsabilidad patrimonial prevista en dicho precepto comprenden todas aquellas formas de impugnación que, de una parte, pongan de manifiesto la disconformidad del interesado con el acto administrativo cuestionando la constitucionalidad de la norma aplicada y, de otra, den lugar al control jurisdiccional plasmado en una sentencia firme en la que se valore la constitucionalidad de la norma que después es objeto de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional. Y que entre estas formas de impugnación se encuentra la solicitud de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho por responder a la aplicación de una norma que resulta inconstitucional y el correspondiente recurso jurisdiccional, interpuesto contra la resolución administrativa que desestimó un procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, promovido contra la actuación que ocasionó el daño, que colma el requisito que fija el artículo 32.4 de la Ley 40/15.

De este pronunciamiento se desprende, por tanto, que se entenderá cumplido con este requisito no solo cuando se hubiera interpuesto un recurso directo contra el acto administrativo que causó el daño alegando la causa que determinaría su inconstitucionalidad,

sino también, por ejemplo, cuando, una vez firme dicho acto, en cuanto que el mismo no fue recurrido en plazo, no obstante, se hubiera instado antes de la declaración de inconstitucionalidad un procedimiento de revisión de oficio de la nulidad presentando las correspondientes alegaciones y que, contra su desestimación, se hubiera acudido a los tribunales.

Finalmente, en este esfuerzo flexibilizador de los requisitos de este régimen también destaca la STS de 22 de octubre de 2020 (rec. núm. 6717/2019 –NFJ094155–) que, en cuanto al límite temporal, considera que, en el caso de que el acto administrativo que produjo el daño fuera objeto de recurso o de la acción de nulidad, el cómputo del plazo de los cinco años quedará interrumpido y, en consecuencia, solo se reiniciará desde el momento en el que se dicte la resolución firme desestimatoria, considerándose, pues, dicho momento como aquel en el que la situación perjudicial derivada del acto causante se consolida.

En definitiva, nos encontramos en presencia de unos parches jurisprudenciales –a nuestro modo de ver claramente insuficientes– que lo que intentan conseguir es aligerar la traba que el propio legislador que ha dictado la norma posteriormente declarada inconstitucional ha impuesto, a su vez, sobre el propio contribuyente para impedir que este último, en la medida de lo posible, consiga la devolución de unos ingresos que, indudablemente, no tenía el deber jurídico de soportar.

B) Actos no recurridos judicialmente

Tratándose de este tipo de actos, debemos diferenciar, como ya hicimos en páginas anteriores, en función del sistema de gestión por el que hubiese optado la correspondiente Administración a los efectos de determinar cuándo, precisamente, dicho acto devino firme en la vía administrativa. Y es que debemos resaltar que, una vez firme el referido acto, las posibilidades para conseguir su revisión se reducen considerablemente.

En efecto, una vez transcurrido el plazo de un mes sin haberse entablado el correspondiente recurso –en los supuestos de tributos gestionados mediante liquidación– o una vez transcurrido el plazo de cuatro años sin haberse instado la correspondiente solicitud de rectificación –en los supuestos de tributos gestionados mediante autoliquidación–, la única vía expedita que le queda al obligado tributario para conseguir la devolución de los tributos indebidamente ingresados es la de los procedimientos especiales de revisión prevista en los artículos 216 y siguientes de la LGT.

Ahora bien, una remisión a las características básicas y los requisitos necesarios que reclama cada uno de los referidos procedimientos especiales nos conducirá a la rápida conclusión de que ninguno de ellos es específicamente apto para poder reclamar devoluciones de tributos ingresados en virtud de normas posteriormente declaradas inconstitucionales. Así pues, descartando por razones obvias los procedimientos de declaración de lesividad y rectificación de errores, analizamos acto seguido los otros tres procedimientos

especiales de revisión a los efectos de poder concretar su idoneidad, o no, para canalizar este tipo de pretensiones.

De esta forma, por lo que concierne, en primer lugar, al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, debemos resaltar que es el apartado 1 del artículo 221 de la LGT el que relaciona los supuestos específicos en los cuales se podrá accionar este procedimiento, a saber, duplicidad en el pago, importe abonado superior al debido e ingresos correspondientes a tributos prescritos. Así, como se puede apreciar, en ningún momento se hace mención de tributos abonados en virtud de normas posteriormente inconstitucionales y expulsadas de nuestro ordenamiento jurídico. Además, si analizamos acto seguido el apartado 3 del mencionado precepto, podemos apreciar como el mismo establece una restricción al empleo de este tipo de procedimiento en los supuestos en los cuales el ingreso se hubiera producido en virtud de un acto administrativo que ya fuera firme. Y es que, como matiza el referido apartado, en los supuestos de firmeza solamente se podrá instar la revisión del acto a través de los procedimientos de nulidad de pleno derecho, revocación, rectificación de errores o mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el art. 244 de la LGT³⁵. Lo anterior, en definitiva, pone de manifiesto que este es un procedimiento no válido para actos ya firmes en la vía administrativa y, en consecuencia, podemos concluir que es un procedimiento no válido para recuperar ingresos abonados en virtud de una norma declarada inconstitucional en cuanto que, si el acto es no firme, como ya hemos indicado anteriormente, existen otros mecanismos para su recuperación mucho más sencillos que la incoación de este procedimiento especial de revisión.

En segundo lugar, por lo que concierne a la revocación, debemos precisar que su regulación se encuentra inserta en el artículo 219 de la LGT. En concreto, conforme a dicho precepto, nos encontramos en presencia de un procedimiento que solamente se podrá iniciar de oficio y que, además, solamente se podrá accionar en beneficio de los interesados cuando la Administración estime que los actos dictados infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas afecten a una situación jurídica particular que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión. Nuevamente, como se puede apreciar, en ningún momento se

³⁵ Cabe destacar, además, que el propio TS también ha descartado que en estos supuestos podamos acudir a la vía del artículo 244 de la LGT. Así, en su sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 1665/2019 –NFJ082427–) ha señalado que:

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.

Menciona que este sea un cauce específico para revocar actos en virtud de los cuales se exigió el pago de unas cantidades que, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad, han devenido posteriormente indebidos de forma sobrevenida.

Ahora bien, en relación con este procedimiento especial, cabe resaltar la reciente STS de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 126/2019 –NFJ085231–), de la que podemos extraer las tres siguientes conclusiones de indudable trascendencia práctica en esta materia, a saber: (i) cuando la revocación es instada por los obligados tributarios con el objetivo de obtener una devolución de ingresos indebidos según lo preceptuado en el artículo 221.3 de la LGT, el procedimiento de revocación tiene carácter meramente instrumental³⁶; (ii) como consecuencia de lo anterior, en estos supuestos específicos, el interesado tiene acción suficiente para solicitar el inicio del procedimiento sin que, además, la Administración pueda escudarse para no resolver sobre la revocación del acto firme basándose en el hecho de que solo le corresponde a la misma la competencia exclusiva para iniciar de oficio el procedimiento de revocación; y (iii) se considera que pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la norma, conformando ello un supuesto legal de revocación, si bien, para ello se exige que la infracción sea «ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate».

Nos encontramos, por tanto, ante una resolución que nos ofrece una de cal y otra de arena. Así, mientras que, por una parte, amplía las posibilidades de que el obligado tributario pueda accionar esta vía de recuperación al impedir que la Administración se pueda negar a su inicio por el mero hecho de que le corresponde a la misma decidir acerca del mismo, por otra parte ofrece una interpretación tan restrictiva del concepto jurídico indeterminado «infracción manifiesta de la ley» que, en la práctica provocará, que la revocación siga siendo una vía compleja para recuperar esta clase de ingresos.

Finalmente, en tercer lugar, la última vía que puede accionar el obligado tributario es el procedimiento de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de la LGT. Respecto a este cauce procesal, cabe señalar que este tiene como principales ventajas que se puede iniciar siempre a instancia de parte y que, además, no existe plazo alguno para ello,

³⁶ Se resuelve así la aparente contradicción que existe entre el artículo 221.3 de la LGT que, como hemos visto, conduce a los obligados tributarios que hubieran abonado ingresos indebidos que fueran firmes a utilizar como cauces procesales para obtener su recuperación, entre otros, la revocación, y el artículo 219.3 de la LGT, que especifica que el procedimiento de revocación solamente se podrá iniciar de oficio. De esta forma, el TS emplea una fórmula armonizadora señalando que, en estos casos, la Administración está obligada a iniciar el procedimiento a instancia de parte y a resolverlo, sin que posea potestad alguna para convertir el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a instancia del interesado y, en el ámbito del artículo 221.3 de la LGT, en un procedimiento que solo quepa iniciar de oficio (véase el punto 9 del FD 2 de la aludida sentencia). Sobre esta aparente contradicción, puede verse García Novoa (2005). De la misma manera, un análisis completo de esta sentencia puede verse en Palao Taboada (2022).

estando, pues, siempre abierta esta posibilidad con independencia, inclusive, de si el acto es firme o no. Ahora bien, para poder entablar este procedimiento sí que es necesario que el obligado tributario alegue específicamente una de las causas de nulidad de pleno derecho que prevé el propio precepto. En concreto, se requiere que los actos impugnados se encuentren en alguna de las siguientes causas: (i) que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; (ii) que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; (iii) que tengan un contenido imposible; (iv) que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta; (v) que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados; (vi) los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; (vii) cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Nuevamente es fácil apreciar que en ninguna de dichas causas tiene una cabida exacta la reclamación de unos ingresos efectuados al amparo de una norma posteriormente declarada inconstitucional. Y así también en un primer momento lo entendió el TS, que, por medio de varias sentencias emitidas el 18 de mayo de 2020 (recs. núms. 1665/2019 –NFJ082427–, 2596/2019 –NFJ077784– y 1068/2019 –NFJ079922–), vino a descartar la posibilidad de acogerse a algunos de los supuestos previstos en el artículo 217 de la LGT por las siguientes razones, a saber:

Pues aquellos actos tributarios (i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) –único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación– no es un derecho fundamental de esa naturaleza; (ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido; (iii) no han provocado que el solicitante adquiriera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y (iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa).

La anterior doctrina, además, no tuvo carácter aislado, sino que se reiteró con la misma vehemencia en posteriores sentencias hasta el día 28 de febrero de 2024, cuando el TS, en un pronunciamiento totalmente inesperado, decidió llevar a cabo un auténtico *overruling* en la materia.

En efecto, en su sentencia de 28 de febrero de 2024 (rec. núm. 199/2023 –NFJ092303–), el TS parte de la previa STC 108/2022 (NCJ066295) que, como ya analizamos anteriormente, confirma que, en defecto de un pronunciamiento expreso por parte del TC, las sentencias estimatorias y declarativas de inconstitucionalidad tienen plenos efectos *ex tunc*. De

esta forma, partiendo del anterior pronunciamiento y del principio de jerarquía normativa e institucional, el TS realiza una nueva interpretación del supuesto g) previsto en el artículo 217 de la LGT y matiza en su FD 10 que:

Por consiguiente, concluimos que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC contienen ese mandato positivo que ya impone la propia Constitución en sus artículos 161.1º a) en relación al 164.1, de remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y comportan la consideración de nulos de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional, y que estos preceptos legales constituyen una vía suficiente, esto es, son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT.

En definitiva, por medio de esta resolución sin precedentes, el TS confirma que, en los supuestos de pronunciamientos silenciosos por parte del TC y dados los efectos retroactivos de sus resoluciones, los contribuyentes –con excepción de aquellos que, según los límites de los arts. 164.1 de la CE y 40.1 de la LOTC hubieran ya obtenido una sentencia con fuerza de cosa juzgada que hubiera fenecido su proceso–, podrán emplear la vía de la nulidad de pleno derecho por concurrir en los mismos el supuesto de hecho previsto en la letra g) del artículo 217 de la LGT. Ahora bien, acto seguido, en cuanto al ámbito temporal, el TS lanza una advertencia al señalar que, aun cuando el procedimiento de nulidad de pleno derecho no está sujeto a plazo de prescripción alguno, no obstante, «deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión». Nos volvemos, pues, a encontrar, nuevamente, con una de cal y otra de arena, pues, si bien se ha habilitado una nueva vía para recuperar esta clase de ingresos sorpresivamente indebidos, no obstante, la misma se ha supeditado a una nueva suerte de regla temporal que, indudablemente, no encaja con la imprescriptibilidad de la acción de nulidad de pleno derecho.

4.2. La recuperación de ingresos en los supuestos de pronunciamientos expresos

En estos supuestos, ya se esté conforme o disconforme con la resolución del TC, resulta evidente que deberemos acatar el sentido del fallo y, con el mismo, la limitación de sus efectos temporales. Indudablemente, al restringirse estos, las posibilidades efectivas de que los obligados tributarios puedan obtener las devoluciones de los importes abonados se verán significativamente reducidas, especialmente si, como ya hemos analizado, esta restricción se hace extensiva a las situaciones administrativas catalogadas como «consolidadas».

De esta forma, ninguna vía de recuperación directa existirá para todas aquellas personas que queden afectadas por la teoría prospectiva declarada por el TC en su respectivo

fallo. Ahora bien, en estos casos, cabría plantearse si, en cambio, estos sujetos podrían entablar, en su caso, la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los términos anteriormente expuestos. Al respecto, resulta necesario remitirnos a la STS de 3 de febrero de 2022 (rec. núm. 27/2021 –NFJ094156–), que, resolviendo una reclamación de esta naturaleza, apuntó la siguiente precisión:

En relación con la STC de 26 de octubre de 2021, conocida por esta Sala, hay que tener presente su eficacia limitada pues dispone que no podrán ser revisadas con fundamento en ella aquellas situaciones que, a la fecha en que se dictó la sentencia, hayan sido decididas definitivamente (bien mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, bien mediante resolución administrativa firme) –como es el caso– o aquellas otras que, de acuerdo con lo señalado en la propia sentencia, tienen también la consideración de situaciones consolidadas a estos efectos (lo que afecta, entre otras, a las autoliquidaciones no recurridas antes de la referida fecha).

Así, el TS alude a la «eficacia limitada» declarada por el TC y determina que, con ocasión de la misma, no solo no se podrá obtener la recuperación de estos ingresos indebidos de forma sobrevenida por los cauces naturales de su revisión anteriormente analizados, sino que tampoco se podrá obtener por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, pues, atendiendo al espíritu último o teleológico de su fallo, se puede desprender con total claridad que la finalidad de su restricción era evitar, a toda costa, que el dinero volviese a los ciudadanos.

Indudablemente, ciertos comentarios se podrían realizar acerca de la distinta naturaleza, confirmada por el propio TS, que ostentan, de una parte, las vías de revisión anteriormente analizadas y, de otra parte, la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y que, en definitiva, podría constituir un fuerte argumento para contraatacar este criterio jurisprudencial. Sin embargo, a nuestro modo de ver, tampoco le sobran argumentos consistentes al TS para confirmar esta línea jurisprudencial y así evitar que el mecanismo de la responsabilidad patrimonial se convierta en una vía de escape o en un instrumento con el que eludir la restricción temporal impuesta por el TC. Y es que una cosa es estar disconforme con la resolución de este órgano jurisdiccional y otra bien distinta es intentar eludir, aunque sea por cauces formales, el sentido de su fallo.

5. Vías para recuperar los impuestos indebidamente ingresados en virtud de una norma declarada contraria al derecho de la Unión Europea

De la misma manera que acaece en el marco nacional, cuando en el ámbito de la Unión Europea el TJUE emite una sentencia que dictamina que una norma tributaria interna, conforme a la cual se han abonado determinadas cantidades, es contraria al derecho europeo,

nos planteamos nuevamente las distintas vías de recuperación de dichos ingresos que disponen los contribuyentes. Así, en este escenario, también será igualmente necesario remitirnos al fallo de este órgano jurisdiccional supranacional para determinar si, en los términos anteriormente expuestos, se ha limitado o no la eficacia temporal de su pronunciamiento.

Pues bien, ya nos encontremos en presencia de un pronunciamiento expreso o de uno silencioso, las vías de recuperación de estos ingresos sorpresivamente indebidos seguirán los mismos cauces que los analizados en el marco nacional a los que, por tanto, nos remitimos. Si bien, empero, existe en este ámbito una particularidad destacada por lo que atañe al régimen de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por actos contrarios al derecho de la Unión Europea en tanto que, conforme a la STJUE de 28 de junio de 2022 (asunto C-278/20 –NFJ086708–), el régimen interno previsto en nuestro ordenamiento jurídico para su entablación se considera contrario al principio de efectividad al prever unos requisitos tan rigurosos que conllevan que, en la práctica, sea excesivamente difícil obtener la correspondiente indemnización³⁷.

En concreto, estos requisitos restrictivos que considera el TJUE contrarios al principio de efectividad son los siguientes, a saber: (i) la necesidad de que exista una previa sentencia del TJUE que declare contraria al derecho de la Unión Europea la norma interna cuestionada, en cuanto que pueden existir otros órganos internos que realicen esa misma apreciación en virtud de la doctrina del «acto claro» o «acto aclarado» (STJUE de 6 octubre de 1982,

³⁷ Cabe destacar que el artículo 32.5 de la LRJSP señala que:

Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos siguientes: a) La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares; b) El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado; c) Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.

Como se puede apreciar, nuestra norma interna impone tres requisitos adicionales que no se exigen en el caso de que lo que se reclame es la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por actos contrarios a la CE. Sin embargo, el TJUE, en su sentencia de 28 de junio de 2022 (NFJ086708), no apreció que, por esta circunstancia, nuestra normativa interna infringiera el principio de equivalencia, según el cual, los requisitos establecidos por las normas nacionales para exigir la indemnización por daños por incumplimiento del derecho de la Unión no pueden ser menos favorables que los previstos para reclamaciones análogas fundadas en la infracción del derecho interno. En concreto, el TJUE funda su razonamiento en el hecho de que dichos tres requisitos adicionales y necesarios para que pueda entablarse esta acción resarcitoria son ya exigidos por la propia jurisprudencia europea (SSTJUE de 26 de enero de 2010, asunto C118/08, caso Transportes Urbanos y Servicios Generales –NFJ036742–, y de 18 de enero de 2022, asunto C261/20, caso Thelen Technopark Berlin –NSJ063403–), de ahí que concluya que estos son requisitos válidos exigibles para daños producidos sobre la base del derecho de la Unión; distintos, por tanto, de los daños que se puedan producir sobre la base de la CE.

asunto C-283/81, caso CILFIT –NFJ094158–); (ii) la necesidad de que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que causó el daño, en cuanto que pueden existir igualmente daños no derivados de actos administrativos como, por ejemplo, a través de omisiones o auto-liquidaciones; (iii) la necesidad de que el particular haya alegado en el marco del recurso planteado la infracción del derecho de la Unión Europea, por implicar una carga excesiva sobre los ciudadanos si la misma se exige desde las fases iniciales de los recursos³⁸; (iv) que el plazo temporal para ejercer la acción de responsabilidad patrimonial sea de un año desde que se publica en el DOUE la sentencia que declara la desconformidad de la norma interna, en cuanto que, como ya hemos indicado, pueden existir mismos pronunciamientos efectuados por otros órganos cuyas resoluciones no se publiquen en el DOUE; y (v) la limitación, en todo caso, de la reparación de los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de aquella sentencia, en cuanto que, por una parte, el principio de efectividad reclama que la reparación sea adecuada al perjuicio íntegro sufrido y, por otra parte, porque esta restricción temporal de efectos, teniendo en cuenta el dilatado lapso temporal que puede existir entre que se empieza a reclamar y se obtiene la resolución definitiva, puede implicar que, cuando esta última sea dictada, ya hayan transcurrido más de cinco años desde que se dictó el acto administrativo lesivo, dejando así vacía de contenido la pretensión indemnizatoria.

Como se puede apreciar, el anterior pronunciamiento jurisprudencial supone también un rapapolvo para nuestra normativa interna reguladora de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por actos contrarios a la CE, en cuanto que muchos de los requisitos cuestionados por el TJUE se exigen *mutatis mutandis* en este régimen. Sin embargo, ajeno a este daño colateral, el prelegislador español, hasta el momento, solo ha remitido un anteproyecto de ley de modificación parcial de la norma reguladora de este régimen de responsabilidad por lo que concierne, exclusivamente, a los daños derivados de la infracción

³⁸ Debemos matizar que el TJUE no considera vulnerado el principio de efectividad por el hecho de que la normativa española imponga la condición de que los particulares afectados fundamenten la impugnación de la actuación administrativa lesiva en la infracción del derecho de la Unión. Para ello, en los apartados 140 a 142 de la sentencia, fundamenta su raciocinio en los principios de primacía, efecto directo e interpretación conforme. Así, considera el TJUE que, dado que, en virtud de tales principios, el juez nacional debe inaplicar una norma interna que sea contraria al ordenamiento de la Unión, la alegación en este sentido por parte del interesado puede ser una medida adecuada para evitar la lesión. Ahora bien, pese al anterior razonamiento, en su párrafo 144 avisa:

Sin embargo, debe señalarse, a todos los efectos, que el hecho de exigir que el particular perjudicado haya invocado, desde la fase previa del recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, y que tiene por objeto evitar dicho daño o limitarlo, la infracción del Derecho de la Unión posteriormente declarada, so pena de no poder obtener la indemnización del perjuicio sufrido, puede suponer una complicación procesal excesiva, contraria al principio de efectividad. En efecto, en esa fase puede resultar excesivamente difícil, o incluso imposible, prever qué infracción del Derecho de la Unión declarará finalmente el Tribunal de Justicia.

del derecho de la Unión Europea sin incluir, por tanto, en dichas modificaciones los daños derivados de infracciones al marco constitucional español³⁹. Y así, desde hace cerca ya de dos años, nos encontramos en una especie de limbo normativo en esta materia en cuanto que, desde entonces, ni disponemos de una reforma que se adecúe a lo preceptuado por el TJUE ni mucho menos disponemos de unos parámetros que nos permitan orientarnos sobre cómo debemos actuar ante situaciones como las descritas, obligándonos, pues, a convivir con norma interna que ha sido declarada contraria a los estándares de la Unión Europea.

6. Reflexión final

En los últimos años hemos sido testigos de importantes pronunciamientos jurisprudenciales, tanto nacionales como europeos, por medio de los cuales se han declarado disconformes determinados preceptos tributarios en virtud de los cuales se abonaron por parte de los contribuyentes ingentes cantidades de dinero, vulnerándose así el principio de capacidad económica (entre otros, plusvalía municipal, céntimo sanitario, modelo 720, bonificaciones en materia de sucesiones, etc.).

En todos estos supuestos no ha existido en ningún momento un cauce específico previsto en nuestro ordenamiento jurídico para que los interesados pudieran instar la correspondiente devolución de los ingresos sorpresivamente indebidos, debiendo, pues, los mismos atender, en primer lugar, al correspondiente pronunciamiento judicial que, en su caso, limitase la eficacia temporal del fallo y, en segundo lugar, y en función de lo que este estableciera, a las distintas vías de recuperación previstas de forma dispersa en nuestra norma interna y que, a mayor abundamiento, solamente han podido ser moduladas y adaptadas a las exigencias de la realidad a golpe de sentencia.

Además, en nuestro ámbito nacional, cada vez son más frecuentes los pronunciamientos del TC que apuestan en dicha limitación de sus efectos temporales por una teoría prospectiva maximalista que abarque, inclusive, las situaciones «consolidadas». Todo ello, indudablemente, con el fin último de proteger las arcas del Estado. Ante este panorama, la duda es evidente: ¿justifica el miedo a la pérdida de los ingresos las vulneraciones a la capacidad económica de los contribuyentes?, ¿justifica ello, además, el trato discriminatorio que para conseguir su recuperación pueda existir entre quienes recurrieron por estar más informados

³⁹ Cabe destacar, además, que en fecha 19 de julio de 2023 el Pleno del Consejo General del Poder Judicial, por unanimidad, emitió el informe relativo al referido anteproyecto y cuya conclusión principal es que esta nueva propuesta de regulación opta más por mantener la estructura normativa actualmente vigente en el artículo 32 de la Ley 40/2015 que por desarrollar una regulación que, «presidida por el principio de claridad jurídica, diese cumplimiento de forma completa y coherente a la sentencia del TJUE, acogiese la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, por extensión, se adecuase correctamente al principio de efectividad».

y quienes no lo hicieron por confiar ciegamente en el sistema?, ¿o entre quienes lo hicieron antes de una determinada fecha y quienes no?

A nuestro modo de ver, estamos en un punto de no retorno en el que resulta evidente que es necesaria, de forma inmediata, la acción del legislador en esta materia para que se desarrolle un marco jurídico que garantice, cuando menos, la seguridad jurídica de los contribuyentes y devuelva la credibilidad estos al sistema. Y, si eso no es posible, ante esta caótica coyuntura, en nuestra opinión, solamente existe una solución que podemos resumir en la siguiente frase: *Fiat iustitia, et pereat mundus*, esto es, que se haga justicia, aunque el mundo perezca.

Referencias bibliográficas

- Aníbarro Pérez, S. (2022). ¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: A propósito de la STC 182/2021. *Tributos Locales*, 154.
- Arana García, E. (2013). Uso y abuso del decreto-ley. *Revista de Administración Pública*, 191.
- Arzoz Satisteban, X. (2023). *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la ley*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Beladiez Rojo, M. (1994). *Los principios jurídicos*. Tecnos.
- Caamaño Anido, M. Á. (1997). Nulidad de la norma tributaria y devolución de ingresos indebidos. *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 1.
- Cazorla Prieto, L. M.^a (1979). Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico. En VV. AA., *La Constitución española y las fuentes del derecho* (vol. I). IEF.
- Chico de la Cámara, P. (2020). Las limitaciones constitucionales en la utilización del decreto-ley para modificar piezas clave de nuestro sistema tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 453, 99-112. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3789>
- Cobrerros Mendazona, E. (2014). Efectos de la sentencia prejudicial. En R. Alonso García y J. I. Ugartemendia Eceizabarrena (dirs.), *La cuestión prejudicial europea*. European Inklings (EU) IV.
- Díez Picazo, L. M.^a (1990). *La derogación de las leyes*. Civitas.
- Escribano López, F. (1988). *La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales*. Civitas.
- Fernández Segado, F. (2011). El Tribunal Constitucional español como legislador positivo. *Revista de Pensamiento Constitucional*, 15.
- García de Enterría, E. (1988). *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Civitas.
- García de Enterría, E. (1989). Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia

- constitucional. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 61.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2017). *Curso de derecho administrativo* (18.ª ed.). Civitas.
- García Novoa, C. (2005). *La revocación en la Ley general tributaria*. Aranzadi.
- Gimeno Sendra, V. (2011). Eficacia de las sentencias constitucionales. *Diario La Ley*, 7547.
- Guillén López, E. (2018). Ejecutar en España las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Una perspectiva de derecho constitucional europeo. *Teoría y Realidad Constitucional*, 42.
- Hernández Guijarro, F. (2023). Aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal: comentario de la sentencia núm. 126/2022, de 5 de abril, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3, de Valencia. *Revista Boliviana de Derecho*, 35.
- Lago Montero, J. M.ª (2022). De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el T.C. hemos topado. *Tributos Locales*.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 5-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2022.7533>
- Mas Badía, M.ª D. (2017). El alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes civiles. Especial referencia a las valencianas. *Derecho Privado y Constitución*, 31, 317-389.
- Núñez Lozano, M.ª C. (2017). *La eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales* [ponencia]. XII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo (La Laguna, 3 y 4 de febrero de 2017).
- Oliva Santos, A. de la (1989). La STC Pleno 45/1989 (IRPF y declaración conjunta de los casados), una legislación retroactiva y, de nuevo, el principio de igualdad en entredicho. *Diario La Ley*.
- Orón Moratal, G. (2021). *La modulación de efectos de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías*. Instituto de Derecho Local. Universidad Autónoma de Madrid.
- Palao Taboada, C. (2022). Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos. (Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 473-474, 61-90. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7625>
- Pérez Royo, F. (1979). Las fuentes del derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional. En VV. AA., *Hacienda y Constitución*. IEF.
- Pérez Tremps, P. (2018). El Tribunal Constitucional (II). Procedimientos. En VV. AA., *Derecho constitucional* (vol. II, 11.ª ed.). Tirant lo Blanch.
- Requejo Rodríguez, P. (2020). Algunas reflexiones sobre la nulidad diferida al hilo de las sentencias del Tribunal Constitucional español. *Revista General de Derecho Constitucional*, 33.
- Rodríguez Bereijo, A. (2005). El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 125.
- Ruiz Almendral, V. (2020). Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y



la imprevisibilidad de sus consecuencias. *Nueva Fiscalidad*.

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

Tardío Pato, J. A. (2017). Los efectos ex tunc de la anulabilidad. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 184.

Zornoza Pérez, J. J. (1989). Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF (comentarios a la STC 45/1989, de 20 de febrero). *Revista Española de Derecho Constitucional*, 27.

Ana Belén Prósper Almagro. Inspectora de Hacienda del Estado. Licenciada en Derecho por la Universidad de Valencia, obtuvo el Premio Extraordinario de la licenciatura. Máster Financiero y Tributario (ADEIT, Universidad de Valencia). Máster universitario en Tributación (UDIMA), obtuvo Premio Extraordinario de máster. Doctora en Derecho por la Universidad de Valencia con mención *cum laude*. Autora de diversos artículos doctrinales publicados en revistas nacionales e internacionales y docente en másteres ofrecidos por universidades españolas. <https://orcid.org/0000-0002-4548-1691>

La tributación de los dividendos percibidos por las instituciones de inversión colectiva no residentes a la luz de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y su aplicación por el Tribunal Supremo

Ángel Rodríguez Rodríguez

Inspector de Hacienda del Estado (España)

elanma@msn.com

Extracto

La incidencia de la jurisprudencia comunitaria en la tributación de dividendos percibidos por los no residentes ha tenido importantes consecuencias. Estos efectos han alcanzado a los dividendos percibidos por las instituciones de inversión colectiva no residentes en España, cuya tributación final era superior a la que pagaban determinadas instituciones de inversión colectiva residentes. El Tribunal Supremo dictó varias sentencias, en abril de 2023, que, aplicando la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pretendían clarificar los elementos esenciales para disfrutar del beneficio fiscal, consistente en una tributación a un tipo reducido. El presente trabajo analiza los razonamientos de las resoluciones judiciales del Alto Tribunal y el traslado que se lleva a cabo de los criterios emanados de la jurisprudencia comunitaria. El régimen tributario de las instituciones de inversión colectiva no es homogéneo en los diversos países miembros de la Unión Europea, lo que conlleva la existencia de unos criterios jurisprudenciales comunitarios muy casuísticos. Además, el Tribunal Supremo no ha dado respuesta a alguna de las cuestiones que se planteaban en los autos de admisión de los correspondientes recursos de casación.

Palabras clave: dividendos; instituciones de inversión colectiva; Unión Europea; libre circulación de capitales; Tribunal de Justicia de la Unión Europea; restricciones; residencia fiscal.

Recibido: 30-04-2024 / Aceptado: 06-05-2024 / Publicado (en avance *online*): 18-11-2024

Cómo citar: Rodríguez Rodríguez, Á. (2024). La tributación de los dividendos percibidos por las instituciones de inversión colectiva no residentes a la luz de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y su aplicación por el Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 43-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22047>



The taxation of dividends received by non-resident collective investment undertakings according to rulings of the Court of Justice of the European Union and the application by the Supreme Court of Spain

Ángel Rodríguez Rodríguez

Abstract

The impact of community jurisprudence on the taxation of dividends received by non-residents has had important consequences. These effects had an impact on the dividends received by non-resident collective investment undertakings in Spain, whose final taxation was higher than that paid by certain resident collective investment undertakings. The Supreme Court handed down several rulings in April 2023, applying the judgments of the European Court of Justice, to clarify the essential elements to get the tax benefit, consisting of taxation at a reduced rate. This study analyses the reasoning of the judicial decisions of the High Court and the application criteria developed in the case-law of the Court of Justice of the European Communities. The collective investment undertakings have differentiated taxation schemes in countries of the European Union, which means the existence of very casuistic community case-law. Furthermore, the Supreme Court has not responded to any of the questions raised in the orders admitting the corresponding appeals.

Keywords: dividends; collective investment undertakings; European Union; Court of Justice of the European Union; free movement of capitals; restriction; tax residence.

Received: 30-04-2024 / Accepted: 06-05-2024 / Published (online preview): 18-11-2024

Citation: Rodríguez Rodríguez, Á. (2024). La tributación de los dividendos percibidos por las instituciones de inversión colectiva no residentes a la luz de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y su aplicación por el Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 43-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22047>



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. La normativa comunitaria y la interpretación de la misma por el TJUE
 - 3. Marco normativo nacional aplicable
 - 4. Análisis de los razonamientos del TS
 - 5. Criterios generales que hay que considerar para apreciar la comparabilidad
 - 6. Sobre si una eventual restricción puede justificarse mediante su neutralización en virtud de la aplicación de un convenio bilateral para evitar la doble imposición
 - 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

La jurisprudencia comunitaria ha interpretado la libre circulación de capitales a partir del análisis del tratamiento tributario de la percepción de dividendos por parte de las instituciones de inversión colectiva¹ (IIC²) no residentes en los ordenamientos de diversos países de la Unión Europea. De tal forma que el TJUE se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre la compatibilidad de las normas nacionales con el derecho comunitario³.

Con carácter general, la libertad comunitaria afectada es la circulación de capitales cuando la misma se aplica a dividendos de salida, es decir, dividendos pagados por una entidad residente a IIC no residentes. La controversia versa sobre la diferencia de tributación de los dividendos, en el Estado de la entidad pagadora o Estado de la fuente, según los perciba una IIC residente y una IIC no residente.

¹ Según el artículo 1.2 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, «Las IIC revestirán la forma de sociedad de inversión o fondo de inversión».

² En el ámbito comunitario, se denomina a estos vehículos inversores organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM).

³ Sanz Gadea (2020a) analiza la jurisprudencia del TJUE sobre la tributación de las IIC no residentes al percibir dividendos. En su amplio estudio menciona las SSTJUE de 10 de mayo de 2012 (asuntos C-338/11 a 347/11, caso Santander Asset Management –NFJ046753–); de 25 de octubre de 2012 (asunto C-387/11, caso Reino de Bélgica –NFJ048924–); de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12, caso Emerging Markets –NFJ054063–); de 21 de junio de 2018 (asunto C-480/16, caso Fidelity Fund –NFJ070708–); y de 30 de enero de 2020 (asunto C-156/17, caso Köln-Aktienfonds Deka –NFJ076097–). Además, también referida a esta materia, cabe citar la STJUE de 17 de marzo de 2022 (asunto C-545/19, caso Allianz GI –NFJ085488–), que por razones temporales no pudo ser incluida en el mencionado trabajo.

Conviene delimitar correctamente la jurisprudencia comunitaria, ya que la percepción de dividendos por una sociedad mercantil no residente presenta una complejidad mucho menor a cuando la beneficiaria del dividendo es una IIC no residente, en especial, en lo relativo al análisis de estar en presencia de situaciones objetivamente comparables. Esta problemática se tratará más adelante.

Hay que tener presente el carácter instrumental de las IIC, consistente en canalizar la inversión de sus partícipes, así como los rendimientos. De tal forma que la tributación se sitúa en la sede del socio o partícipe, no de la IIC.

Lo anterior motiva que «La jurisprudencia del TJUE sobre no discriminación fiscal de los fondos de inversión no residentes es compleja, zigzagueante, repleta de matices, y muy casuística», en palabras de Calderón Carrero y Quintas Seara (2023).

Los procedimientos judiciales sobre el régimen tributario de las IIC no residentes y su posible discriminación frente a la forma de tributar las IIC residentes han sido frecuentes en la mayoría de los países de la Unión Europea.

España no ha sido ajena a estos pleitos y existe un amplio número de resoluciones de los tribunales de justicia españoles considerando que la norma española viola el derecho comunitario. Entre ellas, cabe citar las SSTs de 5 de abril (rec. núm. 7260/2021 –NFJ089389–), 11 de abril (recs. núms. 7123/2021 –NFJ089436–, 8220/2021 –NFJ089433– y 7127/2021 –NFJ089435–) y 25 de abril de 2023 (rec. núm. 8494/2021 –NFJ089587–).

En el ámbito normativo doméstico, la controversia tiene su origen en la diferente tributación que se origina por la aplicación del tipo impositivo del 1 % que se contempla en la normativa del IS para determinadas IIC frente a la tributación establecida en el IRNR para las citadas instituciones no residentes, que operaba mediante el mecanismo de la retención (sería de aplicación un tipo impositivo del 19 % o 15 %, si es de aplicación un convenio de doble imposición).

En el ámbito tributario, las IIC realizan una función puramente instrumental, consistente en canalizar la inversión de sus partícipes, así como los rendimientos, y en la mayoría de las legislaciones fiscales no existe tributación efectiva de dichas instituciones, sino que la misma recae sobre los partícipes. Este esquema admite una pluralidad de mecanismos, tales como la transparencia fiscal de la IIC, la aplicación del régimen de atribución de rentas, la obligación de distribución de beneficios a los socios o partícipes o la tributación diferida de estos al momento de reembolso de las acciones o participaciones. En todos los casos, el objetivo de los diversos regímenes fiscales es situar la tributación en sede de los socios o partícipes.

En consecuencia, este especial tratamiento tributario de las IIC demanda un análisis de las consideraciones que ha realizado la jurisprudencia comunitaria cuando analiza la compatibilidad de las normativas nacionales con la libre circulación de capitales⁴.

2. La normativa comunitaria y la interpretación de la misma por el TJUE

La regulación de la libre circulación de capitales se contiene en el artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (–TFUE–, antiguo art. 57 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea –TCE–) cuando establece que «En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

⁴ Como ya se indicó, un amplio análisis de la mencionada jurisprudencia lo realiza Sanz Gadea (2020a).

Además, el artículo 65 del mismo tratado (antiguo art. 58 del TCE) complementa la regulación anterior con ciertas excepciones:

1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.

De la regulación anterior es de especial interés resaltar la coexistencia entre el mandato de prohibición de restricciones a la libre circulación de capitales, que determina el artículo 63.1 del TFUE, con la posibilidad de que los Estados puedan aplicar las disposiciones pertinentes de su derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital (art. 65.1 a).

En un principio, la doctrina tributaria interpretó la limitación del artículo 65.1 a) del TFUE en el sentido de que consagraba la posibilidad de que, a los efectos de la libre circulación de capitales, la discriminación de los nacionales/residentes de otros Estado estaba permitida⁵. Sin embargo, el TJUE consideró que el actual artículo 55.1 a) no suponía un cambio

⁵ Se hacen eco de ello Martín Jiménez y Calderón Carrero (2007; 2012).

En palabras de López Rodríguez (2023):

El artículo 65.1 letra a) del TFUE, introducido por el Tratado de Maastricht, permite aplicar disposiciones fiscales que distingan entre inversores residentes y no residentes o en función del lugar de la inversión. Sin embargo, el TJUE no ha considerado que esta reforma introdujera nada nuevo ya que tales diferencias serían compatibles con el TFUE cuando se aplicaran a situaciones no comparables, lo que habría permitido aceptar distinciones en la imposición de residentes y no residentes. Es más, la jurisprudencia recuerda que tales diferencias no pueden generar discriminaciones arbitrarias o constituir restricciones a libre circulación de capitales, en una línea claramente continuista. Esta modificación del texto del Tratado fue fruto de la negociación entre Estados miembros y perseguía eliminar el temor a que se declarasen discriminatorios los sistemas

radical con la situación precedente y que no podían permitirse diferenciaciones no basadas en razones objetivas.

Este criterio se manifestó en las SSTJCE de 6 de junio de 2000 (asunto C-35/98 –NFJ009096–⁶) y de 7 de septiembre de 2004 (asunto C-319/02 –NFJ018806–⁷). A los hechos de esta última sentencia le era de aplicación la regulación contenida en los artículos 56 (actual art. 63 del TFUE) y 58.1 y 3 del TCE (actual art. 65 del TFUE). La interpretación conjunta⁸ de dichos preceptos es la que permite al TJUE afirmar que: «En consecuencia, procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 58 CE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo». Para lograr discriminar entre un trato discriminatorio respetuoso o no con la libertad comunitaria, «es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general».

para eliminar la doble imposición de dividendos basados en la imputación y, en particular, por la restricción del derecho a la deducción del crédito fiscal a los contribuyentes residentes; también perseguiría que no se vieran limitados los esfuerzos para combatir el fraude fiscal; finalmente, tendría por objeto asegurar cierta discrecionalidad para distinguir la tributación entre residentes y no residentes y entre inversión nacional o exterior.

⁶ Indica el párrafo 43:

Unas disposiciones fiscales nacionales del tipo de las contempladas por dicho artículo, que establecían determinadas distinciones basadas principalmente en el lugar de residencia de los contribuyentes, podían considerarse compatibles con el Derecho comunitario, siempre que se aplicaran a situaciones que no fueran objetivamente comparables (véase, en particular, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225), o podían resultar justificadas por razones imperiosas de interés general, y en particular por razones de coherencia del régimen tributario (sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, y Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305).

⁷ El párrafo 29 establece lo siguiente:

Según la jurisprudencia, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que establece una distinción entre los ingresos procedentes de dividendos nacionales y los procedentes de dividendos extranjeros de una persona sujeta al pago de impuestos en el Estado miembro de que se trate por obligación personal, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario.

⁸ Así, el TJCE dictamina que:

A este respecto, ha de señalarse que el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), que, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, debe ser objeto de una interpretación estricta, no puede interpretarse en el sentido de que cualquier legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado. En efecto, la excepción prevista en el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), se encuentra limitada a su vez por el artículo 58 CE, apartado 3.

De tal forma que el cumplimiento de la dispuesto en el actual artículo 65.1 a) del TFUE puesto en relación con el apartado 3 del mismo precepto exige examinar si los contribuyentes están en situación comparable o si existen causas de justificación de la restricción.

En consecuencia con lo anterior, la jurisprudencia comunitaria exige, para determinar la compatibilidad de las normas nacionales con el tratado (en especial, con la libre circulación de capitales, regulada en los arts. 63 y 65, apartado 1, letra a) y apartado 3, del TFUE), llevar a cabo un análisis con las siguientes etapas:

- a) Localizar una medida que puede disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro por existir una diferencia de trato ente residentes y no residentes, como puede ser una tributación superior en los no residentes que en los residentes en la percepción de dividendos⁹.

Esto supone analizar si la normativa nacional contiene obstáculos, o restricciones, que puedan disuadir a los no residentes de realizar inversiones, por suponer un trato para ellos peor que el establecido para las entidades residentes

- b) Determinar que la posición de los residentes y no residentes está en situaciones objetivamente comparables¹⁰.

⁹ Esta idea consta expresada en términos muy similares en el apartado 15 de la STJUE de 10 de mayo de 2012 (asuntos C-338/11 a 347/11 –NFJ046753–), así como en el apartado 39 de la STJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12 –NFJ054063–).

¹⁰ En la percepción de dividendos por los no residentes, la comparabilidad se ha analizado tanto desde una óptica general entre la tributación de los residentes y no residentes como atendiendo a la situación puramente nacional, observando el fin último perseguido por la norma interna, cuya aplicación demanda el preceptor no residente. Desde la primera visión, los Estados han alegado, permanentemente, que las situaciones respecto a la fiscalidad de los residentes y no residentes no son comparables. En el ámbito de la tributación de los dividendos de salida, el TJCE ha rechazado dicha alegación desde la sentencia de 12 de diciembre de 2006 (asunto C-374/04 –NFJ024424–), con el siguiente argumento (véase el apdo. 68):

A partir del momento en que un Estado miembro, de modo unilateral o por vía convencional, sujeta al impuesto sobre la renta no sólo a los accionistas residentes, sino también a los no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de dichos accionistas no residentes se aproxima a la de los residentes.

Un estudio de la posterior aplicación de este razonamiento por el tribunal comunitario se realiza por Martín Jiménez y Calderón Carrero (2012).

La doctrina anterior del TJUE se extendió a las IIC, y así consta en el apartado 58 de la STJUE 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12 –NFJ054063–), señalando que:

La situación de un fondo de inversión que cobre dividendos residente es comparable a la de un fondo de inversión que cobre dividendos no residente, por cuanto, en ambos casos, en principio, los beneficios obtenidos pueden ser objeto de una doble imposición económica o de una imposición en cadena (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 62; *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, antes citada, apartado 113; de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania*,

- c) Analizar si la discriminación está justificada por razones de interés general o ha sido neutralizada en el país de residencia de la reclamante¹¹.

Las sentencias comunitarias no siempre han distinguido entre la fase a) y b). Si bien las mismas son separadas con nitidez por el TJUE en las resoluciones de los últimos tiempos, al tratarlas en apartados diferentes. Una explícita ratificación del análisis con todas las fases consta en la STJUE de 29 de abril de 2021 (asunto C-480/19 –NFJ081831–), cuyo apartado 31 señala: «Por tanto, es preciso examinar, en primer lugar, la existencia de una diferencia de trato; en segundo lugar, la posible comparabilidad de las situaciones, y, en su caso, por último, la posibilidad de justificar el trato diferenciado». Esta resolución omite cualquier referencia a la neutralización por aplicación de un convenio de doble imposición porque en dicho procedimiento no se alegó la misma.

Idéntica estructura de análisis (con clara separación de los tres apartados antes descritos) se contiene en las SSTJUE de 17 de marzo de 2022¹² (asunto C-545/19 –NFJ085488–) y de 27 de abril de 2023 (asunto C-537/20 –NFJ089391–). Igualmente, en ambos casos no se analizó la posible neutralización por aplicación de un convenio de doble imposición porque no lo alegaron las partes.

En lo relativo a la neutralización, un reconocimiento de la misma consta en las SSTJUE de 17 de septiembre de 2015 (asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14 –NFJ059548–) y de 16 de junio de 2022 (asunto C-572/20 –NFJ086555–).

El examen de las resoluciones analizadas pone de manifiesto que las dos primeras fases de estudio –existencia de medida que puede disuadir a los no residentes de realizar inversiones y determinar que la posición de los residentes y no residentes están en situaciones objetivamente comparables– están presentes en todos los procedimientos estudiados. En cambio, la tercera fase de estudio está condicionada por las alegaciones que realicen las partes en el procedimiento.

La consideración anterior no es sino la plasmación de la reiterada jurisprudencia del TJUE, fruto de la interpretación de la normativa comunitaria antes analizada, cuando señala que:

Según reiterada jurisprudencia, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el caso de autos pueda considerarse compatible con las disposiciones

C-284/09, Rec. p. I-9879, apartado 56, y Santander Asset Management SGIIC y otros, antes citada, apartado 42 y jurisprudencia citada).

¹¹ La justificación a través de la neutralización de la restricción a la libertad comunitaria por la aplicación de un convenio de doble imposición surge con la STJCE de 14 de diciembre de 2006 (asunto C-170/05, caso Denkavit –NFJ024423–) y se reitera en la STJCE de 8 de noviembre de 2007 (asunto C-379-05, caso Amurta –NFJ026644–).

¹² La controversia versaba sobre el tratamiento fiscal a las IIC no residentes en Portugal cuando percibían dividendos y su posible discriminación con las IIC residentes.

del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general.

Esta afirmación la realiza el tribunal comunitario tras constatar la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales y consta en múltiples resoluciones relativas a la tributación de la percepción de dividendos por las IIC no residentes¹³.

De conformidad con lo anterior, es incuestionable que la decisión del TJUE sobre la compatibilidad o no de una norma con el derecho comunitario se adopta tras realizar el estudio con todas las fases antes descritas.

Se considera que esta metodología de análisis del TJUE se contiene en las SSAN de 31 de marzo de 2010 (rec. núm. 15/2007 –NFJ037861–), 14/2007 (NFJ079439) y 17/2007 (NFJ037865). Así, los FJ 5 y 6 reproducen claramente los puntos a) y b) del esquema anterior. El apartado a) se deduce de los hechos de la demanda¹⁴.

A la vista del esquema de razonamiento del TJUE analizado, cabe concluir, tal y como ha señalado la doctrina¹⁵:

No es posible establecer un criterio general condenatorio a cualquier aspecto que inicialmente nos pueda parecer discriminatorio, porque ello se decide a lo largo de un proceso. Por lo tanto, la apreciación de si se ha producido vulneración o no del principio de libre circulación de capitales, es siempre casuístico y habrá que estar al presupuesto de hecho que distingue cada caso que se presenta ante el Tribunal de Justicia, sin que nos puedan servir las declaraciones de naturaleza general.

3. Marco normativo nacional aplicable

Una lectura pausada de los FD 5 y 6 de la STS de 5 de abril de 2023 (rec. núm. 7260/2021 –NFJ089389–) permite obtener una visión amplia del marco normativo nacional aplicable a la controversia.

¹³ Véase el apartado 23 de la STJUE de 10 de mayo de 2012 (asuntos C-338/11 a 347/11 –NFJ046753–); el apartado 57 de la STJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12 –NFJ054063–); el apartado 48 de la STJUE de 21 de junio de 2018 asunto (C-480/16 –NFJ070708–) y el apartado 42 de la STJUE de 17 de marzo de 2022 (asunto C-545/19 –NFJ085488–).

¹⁴ Se dirimía la procedencia de la devolución solicitada por un fondo de pensiones comunitario, pero el esquema de enjuiciamiento del TJUE es idéntico en los fondos de pensiones y en las IIC. El mismo tribunal reproduce la SAN de 31 de marzo de 2010 (rec. núm. 14/2007 –NFJ079439–) en la SAN de 23 de julio de 2015 (rec. núm. 630/2013 –NFJ059876–), referida a la devolución del IRNR de una IIC comunitaria armonizada.

¹⁵ Véase Barrachina Juan (2010).

De modo sucinto, se puede indicar que, en el ámbito normativo doméstico, la discriminación se originaría por la tributación al tipo impositivo del 1 % que se contempla en la normativa del IS¹⁶ para determinadas IIC¹⁷ frente a la tributación establecida en el IRNR¹⁸ para las citadas instituciones no residentes, que operaba mediante el mecanismo de la retención.

Conviene tener presente que la normativa tributaria nacional siempre ha concedido el beneficio fiscal de tributación al 1 % a los fondos de inversión y sociedades de inversión colectiva, regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC. Ello suponía condicionar el disfrute del beneficio fiscal al cumplimiento de determinados requisitos exigidos por la normativa financiera.

Esta circunstancia ya había sido puesta de manifiesto por la doctrina. Así, Sanz Gadea¹⁹ ha analizado la jurisprudencia del TJUE sobre la tributación de las IIC no residentes al percibir dividendos que se contenía en las SSTJUE de 10 de mayo de 2012 (asuntos C-338/11 a 347/11, caso Santander Asset Management –NFJ046753–), 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12, caso Emerging Markets –NFJ054063–), 21 de junio de 2018 (asunto C-480/16, caso Fidelity Fund –NFJ070708–) y 30 de enero de 2020 (asunto C-156/17, caso Koln-Aktienfonds Deka –NFJ076097–).

El citado autor concluía que existía una discriminación basada exclusivamente en la residencia fiscal en los dos primeros asuntos²⁰ (C-338/11 a 347/11 –NFJ046753– y C-190/12 –NFJ054063–), mientras que en el asunto C-480/16 (NFJ070708), junto a la residencia fiscal,

¹⁶ Véanse el artículo 28.5 a) y b) del derogado Real Decreto legislativo 4/2004 y el actual artículo 29.4 a) y b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS.

¹⁷ Las constituidas conforme a la Ley 35/2003. Un profundo análisis de esta cuestión se contiene en Sanz Gadea (2020b).

¹⁸ Véanse el artículo 13.1 f) 1.º, sobre la consideración de los dividendos como rentas obtenidas en territorio español; el artículo 25.1 f), sobre la sujeción a retención de los dividendos, y el artículo 31.1 a), que impone la obligación de retener a las entidades que paguen dividendos. Preceptos todos ellos incluidos en el Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (LIRNR). Además, cuando era de aplicación un convenio para evitar la doble imposición firmado por España, la tributación quedaba fijada en el 15 % del importe de los dividendos percibidos por la IIC.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 2/2010, se estableció una tributación al 1 % incorporando una nueva letra l) al artículo 14 de la LIRNR. Este beneficio fiscal era aplicable a las IIC reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados OICVM. En consecuencia, disfrutaban de la tributación reducida las IIC comunitarias armonizadas, sin embargo, no se incluía en el ámbito subjetivo a las IIC comunitarias no armonizadas y a las constituidas en terceros países que no forman parte de la Unión Europea o no están integrados en el Espacio Económico Europeo.

Una valoración de la reforma legislativa y sus consecuencias se realiza por Sanz Gadea (2019).

¹⁹ Véase Sanz Gadea (2020c).

²⁰ El TJUE analiza la legislación francesa (en los asuntos C-338/11 a 347/11 –NFJ046753–) y la polaca (en el asunto C-190/12 –NFJ054063–), que otorgaban una exención en la imposición directa a las rentas percibidas por las IIC atendiendo al país de residencia fiscal de las mismas.

figuraba la existencia de distribución de beneficios, o una imputación fiscal a partir de 2005, a sus partícipes. Además, indicaba que en el asunto C-156/17 (NFJ076097) se planteaba si era discriminatoria la imposibilidad de la IIC no residente para cumplir con el requisito del disfrute del beneficio fiscal relativo a la amplitud y difusión del accionariado. Este último requisito se exigía tanto a las IIC residentes y como a las no residentes.

El análisis anterior podría completarse incluyendo la STJUE de 17 de marzo de 2022 (asunto C-545/19 –NFJ085488–). Igualmente, en este caso la discriminación entre las IIC residentes y no residentes obedecía, exclusivamente, a la residencia fiscal.

Se considera que estas motivaciones diferentes que originan la discriminación no son inocuas desde la óptica de los razonamientos que lleva a cabo el TJUE cuando analiza la compatibilidad de una norma interna con el derecho comunitario en la tributación de las rentas que se analizan en este artículo. Ello obedece a que el enjuiciamiento para determinar si la diferencia de trato afecta a situaciones objetivamente comparables solo admite una respuesta positiva cuando la discriminación obedece, en la normativa interna, a la residencia fiscal²¹. En cambio, la controversia contendrá mayores complejidades si la restricción obedece al cumplimiento de determinados requisitos por parte de las IIC residentes.

Entre las normas incluidas en el marco normativo nacional descrito en la STS de 5 de abril de 2023 (rec. núm. 7260/2021 –NFJ089389–) consta la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos y por la que se modifican las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) n.º 1060/2009 y (UE) n.º 1095/2010. Sin embargo, se detecta que dicha resolución judicial no profundiza en el análisis de la norma legal que llevó a cabo la trasposición al ordenamiento jurídico nacional de la mencionada normativa comunitaria.

La citada trasposición se realizó por la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC.

Como su propio título indica, dicha norma legal regula entidades de inversión colectiva de tipo cerrado²². Estas IIC de tipo cerrado se caracterizan por que las desinversiones se produzcan de forma simultánea para todos los inversores o partícipes de la entidad²³.

²¹ Hay que tener presente que el TJUE ha aceptado que, con carácter general, en la tributación de dividendos percibidos, los residentes y no residentes están en situación comparable. Véase la nota 10 de este trabajo.

²² La existencia de estas IIC cerradas se mencionan por Ballesteros Pomar (2017) y Ribes Ribes (2018).

²³ El artículo 2.1 de la Ley 22/2014 señala que:

Se entenderá por inversión colectiva de tipo cerrado la realizada por las entidades de capital-riesgo y demás entidades de inversión colectiva en las que la política de desinversión de sus socios o partícipes cumpla con los siguientes requisitos:

A la vista de esta regulación, se exige profundizar sobre los elementos que permitan caracterizar una IIC como de tipo cerrado. Ello exige acudir a la normativa comunitaria y a la nacional.

La Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados OICVM, indica, en el artículo 1.2, que se entenderá por OICVM aquellos que, junto a otros requisitos, sus participaciones sean, a petición de los partícipes, recompradas o reembolsadas, directa o indirectamente, con cargo a los activos de estos organismos.

En el derecho interno, el artículo 7 de la Ley 35/2003 señala que «Las participaciones se emitirán y reembolsarán por la sociedad gestora a solicitud de cualquier partícipe, en los términos que se establezcan reglamentariamente²⁴».

Conviene tener presente que, en el ámbito comunitario, el Reglamento delegado (UE) de la Comisión, de 17 de diciembre de 2013, por el que se complementa la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación que determinan los tipos de gestores de fondos de inversión alternativos, establece que:

El factor distintivo, a la hora de determinar si un GFIA está gestionando FIA de tipo abierto o cerrado, debe ser el hecho de que un FIA abierto compra o reembolsa las acciones o participaciones de sus inversores a petición de cualquiera de sus accionistas o partícipes, antes del comienzo de su fase de liquidación o disolución, y lo hace respetando los procedimientos y la frecuencia establecidos en su reglamento o sus documentos constitutivos, su folleto o sus documentos de oferta.

En consecuencia, la Directiva 2009/65/CE y la Ley 35/2003 reconocen al partícipe el derecho de reembolso de sus participaciones con cargo al patrimonio del fondo. Para dar cumplimiento a dicho derecho, en la entidad gestora de la IIC surge la obligación de reembolsar a los partícipes el valor de sus participaciones.

Esta normativa analizada debe ponerse en relación con el artículo 2 de la Ley 22/2014, que disponía que las desinversiones se produzcan de forma simultánea para todos los inversores o partícipes. De tal forma que puede concluirse que una IIC es cerrada cuando no reconoce el derecho de reembolso al partícipe. Esto supone que en las IIC cerradas se ha suprimido el derecho de reembolso que poseen los partícipes con cargo al patrimonio de las IIC.

a) Que las desinversiones se produzcan de forma simultánea para todos los inversores o partícipes [...].

²⁴ Véase el artículo 4 del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003.

Si se acude a la normativa tributaria que permite la aplicación de un tipo reducido del 1 % en el IS, se detecta que esta no contiene ninguna referencia a los fondos de inversión cerrados regulados en la Ley 22/2014. En consecuencia, es fácil colegir que solo pueden disfrutar del beneficio fiscal las IIC abiertas que se regulan en la Ley 35/2003 y no las cerradas de la Ley 22/2014. Cabe reiterar que las IIC residentes deben tener el carácter de abiertas para disfrutar del tipo reducido en el IS. *A sensu contrario*, las IIC residentes cerradas no pueden acogerse a la tributación reducida.

En consecuencia, se puede concluir señalando que, desde la entrada en vigor de la Ley 22/2014, no se puede mantener que la tributación al 1 % aplicable a las IIC residentes se basa en criterios de residencia fiscal debido a que la norma tributaria no reconoce el beneficio fiscal a todas las IIC residentes.

4. Análisis de los razonamientos del TS

El FD 10 de la STS de 5 de abril de 2023 (rec. núm. 7260/2021 –NFJ089389–) contiene el juicio de la sala. Se inicia el mencionado fundamento fijando, con claridad y precisión, el objeto del litigio en el siguiente:

Si constituye un trato discriminatorio contrario al principio de libre circulación de capitales el sometimiento a gravamen del tipo del 19 %, sobre los dividendos y rentas percibidos por IIC no armonizadas no residentes en España sin establecimiento permanente, frente al tipo de gravamen del 1 % al que se gravan las mismas rentas cuando son percibidas por FIL residentes.

A) Existencia de discriminación en la normativa española

El Alto Tribunal analiza la normativa española y la forma de tributación que opera mediante el mecanismo de la retención (generalmente, al 19 % del importe bruto del dividendo) al percibir la renta, estableciendo la posibilidad de devolución para la IIC residente (hasta la tributación al 1 %) y solo permitiendo la devolución a la IIC no residente hasta el 15 %, siempre que sea de aplicación un convenio de doble imposición. Es obvio que esto supone que las IIC no residentes «no pueden obtener, por la aplicación directa de la normativa del TRLIRNR, la devolución de la diferencia de tributación que en una situación comparable habría soportado un FIL residente».

Tras analizar el pronunciamiento de la Administración tributaria y del órgano económico-administrativo, analiza la imposibilidad de que los fondos de inversión libre (FIL)²⁵ puedan acceder al beneficio fiscal.

²⁵ Como antes se indicó, la normativa, desde la entrada en vigor de la Ley 2/2010, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la LIRNR para adaptarla a

Concluye esta primera parte de la argumentación con la siguiente afirmación:

Cabe concluir, por tanto, que el motivo real del diferente tratamiento fiscal es que, en los términos previstos por la legislación española aplicable, existe una discriminación entre FIL residentes y FIL no residentes, ya que se reserva a los residentes un tratamiento fiscal muy favorable, con tributación al tipo de gravamen del 1 %, en tanto los no residentes tributan al tipo impositivo del 19 % o, al que pueda establecer el CDI que en este caso es del 15 %, cuando en ambos casos, FIL residentes y no residentes, al percibir rentas consistentes en dividendos de sociedades residentes, incurren en una manifestación de capacidad económica idéntica, que gravan tanto el Impuesto de Sociedades como el Impuesto sobre la Renta de los No residentes.

La conclusión anterior se considera acorde con la jurisprudencia del TJUE, ya que el tribunal comunitario considera que existe una restricción o discriminación a la libre circulación de capitales cuando el tratamiento tributario desigual tiene como efectos disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de un Estado miembro a hacerlo en otros Estados²⁶.

Conviene traer a colación los razonamientos del TJUE, una vez localizada la restricción o discriminación, cuando afirma lo siguiente²⁷:

Pues bien, para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es necesario que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

La posición defendida en el voto particular a la sentencia es un reflejo de lo acordado por el tribunal comunitario cuando señala que:

la normativa comunitaria, permitió el acceso al beneficio fiscal, consistente en la tributación mínima del 1 %, a las IIC armonizadas.

²⁶ Véanse el apartado 15 de la STJUE de 10 de mayo de 2012 (asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11 –NFJ046753–); el apartado 39 de la STJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12 –NFJ054063–); el apartado 40 de la STJUE de 21 de junio de 2018 (asunto C-480/16 –NFJ070708–); el apartado 49 de la STJUE de 30 de enero de 2020 (asunto C-156/17) y el apartado 36 de la STJUE de 17 de marzo de 2022 (asunto C-545/19 –NFJ085488–).

²⁷ Véanse el apartado 16 de la STJUE de 10 de mayo de 2012 (asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11 –NFJ046753–); el apartado 57 de la STJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12 –NFJ054063–); el apartado 48 de la STJUE de 21 de junio de 2018 (asunto C-480/16 –NFJ070708–) y el apartado 40 de la STJUE de 17 de marzo de 2022 (asunto C-545/19 –NFJ085488–).

Si bien no cabe negar que, a nivel legislativo, se infiere un tratamiento diferenciado entre FIL residentes y FIL no residentes, dicha circunstancia, por sí misma, no tiene por qué ser siempre, y por principio, injustificada, a la luz de la libre circulación de capitales.

Pese a lo anterior, el TS no sigue dicha forma de razonar y realiza las siguientes afirmaciones:

Es importante advertir la importancia que, a efectos de identificar una infracción del Derecho de la Unión Europea, reviste el hecho de que la legislación española no diseñe un marco normativo indistintamente aplicable a residentes y no residentes, cuando se grava la misma manifestación de capacidad económica, o, en su defecto, un marco normativo seguro y preciso de las condiciones de comparabilidad para que las distintas normas aplicables a residentes y no residentes no tengan como consecuencia un trato discriminatorio por razón de residencia a las no residentes.

Esta aseveración admite varios matices, ya que, si la norma española cumpliera dichas exigencias, no habría discriminación o restricción en los términos antes descritos y, en consecuencia, no existiría la controversia.

Además, es cuestionable que a este litigio le sean de aplicación las resoluciones judiciales comunitarias que menciona el Alto Tribunal español²⁸. Conviene señalar que la jurisprudencia comunitaria citada está dictada para un debate más generalista que no está presente en este procedimiento judicial, cual era si, con carácter general, en el ámbito tributario, los residentes y no residentes están en condiciones comparables, dadas las diferencias existentes a la hora de tributar unos y otros (tributación por renta mundial, consideración de circunstancia personales, posibilidades de lucha contra el fraude de la Administración tributaria, etc.)²⁹.

²⁸ La STJUE de 22 de noviembre de 2018 (asunto C-575/17, caso Sofina –NFJ071996–) se remite a las SSTJUE de 20 de octubre de 2011 (asunto C-284/09, caso Comisión/Alemania –NFJ044547–) y de 17 de septiembre de 2015 (asuntos C-10/14, C-14/14 y C-17/14, caso M. y otros –NFJ059548–).

²⁹ Buena prueba de ello es que el apartado 49 de la STJUE de 22 de noviembre de 2018 (asunto C-575/17, caso Sofina –NFJ071996–), indica que:

La aplicación de técnicas de recaudación impositiva diferentes en función del lugar de residencia del perceptor de los dividendos refleja la diferencia objetiva de situaciones en las que se encuentran las sociedades no residentes respecto de las residentes, ya que el Estado francés actúa frente a las sociedades no residentes como Estado de origen de los dividendos y no como Estado de residencia del perceptor de dichos dividendos, lo que limita su capacidad de recaudación en relación con estas últimas sociedades y justifica la práctica de una retención en origen sobre los dividendos que se les abonan.

Todo ello parte de que el TJUE, en el apartado 41 de la STJCE de 22 de diciembre de 2008 (asunto C-282/07 –NFJ031306–), señaló que «en la aplicación de técnicas de imposición diferentes en función de que dichas sociedades estén establecidas en Bélgica o en otro Estado miembro, se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables». Es decir, en dicha sentencia, el TJUE consideró que la

En consecuencia, se están utilizando los argumentos del TJUE que responden a otra cuestión distinta, como es la comparabilidad entre residentes y no residentes en el ámbito tributario³⁰.

B) Ausencia de mecanismos para obtener la devolución el no residente

Otro elemento que el TS considera muy relevante es que:

No existe en la legislación española un mecanismo procedimental específico en que los FIL no residentes puedan solicitar la devolución de ingresos, con igual efectividad que el mecanismo de autoliquidación y devolución de que disponen los FIL residentes. La restricción a la libertad de circulación que supone ese gravamen mucho más elevado de los no residentes en situaciones comparables, se produce también en el ámbito procedimental.

Cabe plantearse si la ausencia de dicho mecanismo no es sino la consecuencia de denegar la extensión del beneficio fiscal a la IIC demandante. Desde la óptica de la coherencia del sistema tributario, no sería defendible que las IIC no residentes a las que no se les reconozca la tributación al 1 % (es decir, el derecho a aplicar el beneficio fiscal) se les estableciese un mecanismo para obtener una devolución no prevista legalmente. Se considera que la falta de mecanismo no es sino el efecto que se deriva de la no extensión del beneficio fiscal demandado al no residente.

Las consideraciones que se realizan desde la óptica de una restricción del ámbito procedimental no son reflejo de la jurisprudencia comunitaria cuando analiza la existencia de discriminación o restricción. La cita al apartado 80 de la STJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12 –NFIJ054063–) ignora que el TJUE no lleva a cabo la afirmación reproducida al referirse a la comparabilidad, sino a la alegación de existencia de una razón imperiosa de intereses generales consistente en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. De tal forma que se utilizan los argumentos del TJUE cuando está en otra fase de análisis, relativa a si la discriminación está justificada por razones de interés general, cuestión que no estaba presente en el procedimiento que motiva la resolución judicial analizada.

En definitiva, es necesario reiterar que la ausencia de mecanismo para reconocerse la devolución a una IIC no residente es un elemento intrínseco estrechamente vinculado con la falta de reconocimiento del beneficio fiscal que origina de la existencia de la

tributación de una entidad residente no era comparable a la de una entidad no residente. Sin embargo, esta jurisprudencia fue modificada con el paso del tiempo.

³⁰ La nota al pie 10 contiene la posición del TJUE sobre esta cuestión en el tratamiento tributario de los dividendos percibidos por los no residentes.

restricción a la libertad comunitaria. A dicha cuestión el TJUE no le otorga la trascendencia a la que alude el TS.

Ello se deduce claramente de la STJUE de 25 de octubre de 2012 (asunto C-387/11 –NFJ048924–), ya que, según la descripción de los hechos, la restricción se manifestaba a través de la retención que sufrían las sociedades de inversión no residentes en Bélgica, que, a la postre, era un pago definitivo, mientras que las sociedades residentes podían obtener la devolución. El TJUE no da especial relevancia a la ausencia de mecanismos para obtener la devolución de los no residentes. Ello pudiera obedecer a que lo considera como un efecto derivado de la ausencia del reconocimiento del beneficio fiscal a los no residentes.

C) Falta de definición en el ámbito normativo del marco de la comparabilidad

Continúa el TS, con referencia a la falta de regulación de los elementos de la comparabilidad, con la siguiente afirmación:

También es relevante en este caso la ausencia de regulación normativa que garantice la inexistencia de discriminación contraria al principio de libre circulación de capitales, y no solo en lo procedimental, sino principalmente en lo sustantivo, como consecuencia de la falta de definición a nivel normativo del marco de comparabilidad.

En primer lugar, conviene señalar que la jurisprudencia comunitaria³¹ que se cita no está referida a que la normativa refleje los criterios de comparabilidad para acceder las IIC a los beneficios fiscales que disfrutaban las IIC residentes. Se puede comprobar que la jurisprudencia del TJUE está referida a la cuestión antes mencionada, relativa a si se puede considerar, con carácter general, que los residentes y no residentes están en situación objetivamente comparable por utilizar los Estados técnicas de imposición diferentes (véase nota al pie 10).

Además, el TJUE ha dictaminado³² que, cuando existe una restricción entre el tratamiento tributario de ciertas rentas entre residentes y no residentes, la situación de comparabilidad entre ambos se debe analizar «teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, así como el objeto y contenido de la misma». Esto supone que la falta de definición

³¹ Se trata del apartado 49 de la STJUE de 17 de marzo de 2022 (asunto C-545/19, caso Allianz GI-Fonds AEVN contra Autoridade Tributária e Aduaneira –NFJ085488–).

³² Véanse el apartado 49 de la STJUE de 21 de junio de 2018 (asunto C-480/16 –NFJ070708–) y el apartado 51 de la STJUE de 17 de marzo de 2022 (asunto C-545/19 –NFJ085488–). En términos muy similares consta dicha jurisprudencia en el apartado 27 de la STJUE de 10 de mayo de 2012 (asuntos acumulados C-338/11 a 347/11 –NFJ046753–) y en el apartado 61 de la STJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12 –NFJ054063–).

en el ámbito normativo del marco de la comparabilidad debe ser suplido acudiendo a la legislación interna y al objetivo de la misma, así como a su objeto y contenido.

En otras palabras, el tribunal comunitario considera que, para determinar si una IIC no residente se encuentra en situación objetivamente comparable, se debe acudir a los fines y contenido de la normativa interna que regula el beneficio fiscal. La consecuencia de la falta de regulación de los criterios de comparabilidad tiene su relevancia en el análisis de la comparabilidad, pero solo es un elemento más del estudio de la compatibilidad de la norma nacional con el derecho comunitario. Es decir, no tiene ninguna otra relevancia más que marcar las pautas del estudio de la comparabilidad. Esto es lógico, en la medida en que no es sino una consecuencia de la existencia, en la normativa nacional, de una restricción o discriminación a los no residentes.

En coherencia con lo anterior, se opina que no tiene acomodo a la jurisprudencia comunitaria la siguiente afirmación del TS:

Para verificar si un marco normativo nacional es respetuoso con el principio de libre circulación, el elemento fundamental es el propio ordenamiento jurídico nacional, y no cabe admitir que el mismo resulte modificado por unas prácticas administrativas que, de forma puntual y aislada, introduzcan criterios de interpretación que extraen de la norma nacional unos criterios de comparabilidad que no han sido establecidos por la legislación.

Este reproche al órgano revisor (TEAR) no es congruente con las anteriores afirmaciones del TJUE, que exige acudir a la normativa nacional. El citado órgano se limitó a aplicar las directrices que emanan del TJUE, ya que, obviamente, los elementos de la comparabilidad no podían estar contemplados para su aplicación por los no residentes en la legislación nacional. Si hubiese habido previsión en la norma interna de los elementos de la comparabilidad, no se estaría en presencia de una restricción o una discriminación en los términos de la controversia juzgada.

Conviene recordar que los términos de la comparabilidad no son idénticos cuando la normativa nacional utiliza solo el criterio de residencia fiscal que cuando concede el beneficio fiscal atendiendo a otros requisitos. No se puede olvidar que el TJUE ha dictaminado que, en el supuesto de percepción de dividendos, los residentes y no residentes, con carácter general, se encuentran en situación comparable³³. En consecuencia, cuando una norma nacional establece discriminación en la tributación de los dividendos atendiendo al criterio de la residencia fiscal, solo cabe señalar que en dicho supuesto el no residente se encuentra en situación comparable al residente. No existe alternativa a

³³ Véase la nota 10.

dicha disyuntiva, ya que el criterio utilizado por la normativa interna ha sido considerado no apto previamente por el TJUE para determinar que los residentes y no residentes se encuentran en situación comparable.

La resolución que se analiza omite un examen de esta cuestión y, sin embargo, en los FD 13 y 14 analiza la normativa interna (que no es de aplicación a los no residentes) y establece una serie de elementos relevantes para apreciar la situación de comparabilidad.

Se detecta cierta incongruencia entre las afirmaciones anteriores y la fijación de elementos determinantes de la situación de comparabilidad. Más aún cuando se indica que: «Para realizar tal examen no cabe aplicar miméticamente los requisitos que son exigidos a las IIC residentes, sino el objetivo de la normativa nacional, y su objeto y contenido». No resulta del todo coherente que sea muy relevante la ausencia de previsión normativa de cuáles son los criterios de comparabilidad que aplicar a los no residentes para después pasar a determinar los mismos a partir de la normativa que se aplica a los residentes.

Esta inconsistencia se pone de manifiesto en el voto particular, con el cual se coincide plenamente. De tal forma que el análisis no debió situar la violación del derecho comunitario en la innegable existencia de una discriminación, sino en la fijación del marco normativo para realizar el examen de la comparabilidad.

D) Consideraciones finales

Conviene detenerse en el examen de las dos afirmaciones siguientes que realiza el TS a partir de los argumentos antes analizados:

En definitiva, en la resolución de las cuestiones suscitadas tan solo hemos de tener en cuenta la estructura impositiva y los criterios de tratamiento de residentes y no residentes establecidos en la normativa nacional, en contraste con el Derecho de la Unión Europea, pues el examen de la comparabilidad sobre la base de criterios no definidos en la ley nacional para las situaciones de FIL no residentes corresponde a una fase del proceso posterior a la constatación de la infracción del derecho de la Unión europea, la de verificar si esa restricción a la libre circulación, introducida en un nivel normativo y abstracto por la legislación nacional, se produce de manera concreta en el caso enjuiciado [...].

Es más, en realidad el litigio no versa tanto sobre si existe o no una infracción del derecho de la Unión Europea a nivel normativo, en lo cual no hay margen de duda, e implícitamente se admite en la propia resolución del TEAR y las alegaciones de la abogacía del Estado, como antes se ha explicado. En efecto, el núcleo del debate consiste en determinar qué elementos deben concurrir en la entidad aquí recurrente para declarar que, efectivamente, está en una situación comparable con los FIL residentes.

Cabe plantearse si las afirmaciones anteriores son acordes con la jurisprudencia del TJUE, ya que las resoluciones del mismo no solo no mencionan que el examen de la comparabilidad corresponde a una fase del proceso posterior, sino que insertan el mismo en un solo proceso de análisis con varios estadios, tal y como antes se estudió. Además, se desconoce a qué se refiere el TS cuando menciona que existe «una infracción del derecho de la Unión Europea a nivel normativo». Como antes se ha analizado, esta afirmación no es coherente con la forma de razonar y los fallos del TJUE. Esta misma posición se contiene en el voto particular de la sentencia que se analiza.

Se detecta que la jurisprudencia del TS se ha limitado a verificar la existencia de una diferencia de trato en el ámbito normativo (que origina una discriminación o restricción) y a analizar los efectos que la misma origina. A partir de dichos elementos, ha dictaminado que la norma es contraria al derecho comunitario. Ello supone una confusión entre la existencia de una diferencia de trato y considerar que la misma vulnera el derecho comunitario.

El TJUE no se pronuncia sobre la compatibilidad o no de la norma nacional con el derecho comunitario sin realizar el esquema completo de análisis analizado anteriormente, tal y como se deduce del examen de la jurisprudencia comunitaria y ha puesto de manifiesto la doctrina. Carece de adecuación a derecho comunitario considerar que existe un «proceso posterior». La jurisprudencia comunitaria no establece varios procesos, sino uno solo con varias fases concadenadas entre ellas. El voto particular de la sentencia que se analiza opta por un análisis con todas sus fases.

Pese a no seguir el esquema de razonamiento del TJUE e incurrir en ciertas incongruencias, hay que reconocer que la conclusión del fundamento de derecho tiene acomodo en la jurisprudencia del TJUE cuando dice que:

La situación de los FIL no residentes, por el hecho de ser sometidos a gravamen, se asemeja a la de los contribuyentes residentes (STJUE de 17 de marzo de 2022 cit.), por lo que cuando el Reino de España impone el gravamen a los no residentes dispensándoles un tratamiento que es menos beneficioso que el que reserva a los FIL residentes, debe justificar que esta diferenciación no implica un tratamiento discriminatorio respecto a situaciones que sean objetivamente comparables.

Más dudas suscita que la vulneración del derecho de la Unión³⁴ se deba a la falta de regulación de las condiciones de comparabilidad, así como del correspondiente procedimiento

³⁴ Cuando se indica que:

La ausencia de regulación de las condiciones de comparabilidad para recibir el mismo tratamiento fiscal, así como del correspondiente procedimiento de devolución del exceso de gravamen soportado como retención en la fuente por aquellos FIL no residentes que estuvieran en situaciones comparables a los residentes que disfrutaran de un régimen de tributación más

de devolución. Realmente sería más adecuado considerar que la existencia de una discriminación en la norma española solo estaría justificada por la existencia de situaciones que no sean objetivamente comparables.

5. Criterios generales que hay que considerar para apreciar la comparabilidad

En el FD 14 de la sentencia analizada, el TS parte de que, para determinar los elementos de la comparabilidad, no cabe aplicar directamente aquellos aspectos del derecho nacional que se ocupan exclusivamente de la situación y requisitos de las IIC o los FIL residentes. Esta posición se motiva en el principio de primacía y el efecto útil del derecho de la Unión.

Igualmente, el Alto Tribunal menciona la jurisprudencia comunitaria, que señala que el carácter comparable entre residentes y no residentes debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta. Pese a esta referencia, en la sentencia no se profundiza en el estudio de los objetivos que busca la norma española al otorgar el beneficio fiscal.

Dada la remisión que la normativa tributaria lleva a cabo a la normativa financiera (en concreto, a la Ley 35/2003), se exige acudir a esta última para localizar el objetivo de la normativa nacional.

El objetivo principal lo explicita el legislador al señalar, en la exposición de motivos de la citada ley, que «la inversión colectiva es el canal natural para la participación de los hogares españoles en los mercados de capitales».

Igualmente, la mencionada exposición de motivos indica como principios básicos:

- La liberalización de la política de inversión.
- El reforzamiento de la protección a los inversores con nuevos instrumentos. El fortalecimiento de las obligaciones de transparencia y de las normas de conducta para prevenir conflictos de interés se ha revelado un medio más eficaz para proteger a los inversores que la imposición de restricciones a las posibilidades de actuación financiera de las IIC.
- El perfeccionamiento del régimen de intervención administrativa.

beneficioso, vulnera el principio de libre circulación de capitales garantizado en el art. 63 del TFUE, vulneración que resulta clara, y no requiere que este Tribunal plantee cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Se considera de especial interés el objetivo de protección a los inversores como aspecto esencial que inspira la regulación financiera, merecedora de la tributación reducida.

Se opina que, para dar cumplimiento a la jurisprudencia comunitaria, la determinación de los elementos que deben cumplir los no residentes para estar en situación objetivamente comparable debería inspirarse en los objetivos que busca el beneficio fiscal. En consecuencia, desde el prisma de dicho objeto, pueden analizarse los elementos establecidos por el TS, así como otros presentes en la normativa financiera, que no han sido objeto de enjuiciamiento.

A continuación se analizan los elementos relevantes para el examen de la comparabilidad.

A) Sobre el modo de captación del capital

La argumentación del TS sobre esta materia es coherente con los objetivos antes analizados. Sin embargo, cabe llevar a cabo alguna matización sobre este elemento.

En el ámbito comunitario no existe duda de que las IIC deben captar su capital mediante la venta de sus participaciones entre el público³⁵.

En el derecho interno, el artículo 1 de la Ley 35/2003 exige que tengan por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos. Además, el artículo 7 del mismo texto legal señala que: «Las participaciones se emitirán y reembolsarán por la sociedad gestora a solicitud de cualquier partícipe, en los términos que se establezcan reglamentariamente».

De tal forma que el objeto de las IIC es la captación de ahorro del público mediante la suscripción de participaciones. Ello conlleva que la realización del objeto exige la suscripción de las participaciones como forma de obtener los capitales que gestionar, lo que se convierte en un elemento esencial de las IIC.

En el ámbito de las IIC comunitarias armonizadas y de todas las IIC españolas, se exige el requisito de desarrollo de su objeto social mediante la suscripción de sus participaciones por el público. Sin embargo, las IIC comunitarias no armonizadas y las ICC no comunitarias es posible que se regulen por un marco normativo diferente y, en consecuencia, no esté presente esta forma de lograr su objeto.

De tal forma que se opina que al elemento exigido por la jurisprudencia del TS, relativo a que capten las aportaciones de capital del público en general, debería acompañarse la expresión «mediante la suscripción de sus participaciones».

³⁵ El artículo 3 de la Directiva 2009/65/CE prescribe que no están sujetos a la directiva los organismos de inversión colectiva de tipo cerrado ni los organismos de inversión colectiva que obtengan capitales sin promover la venta de sus participaciones entre el público.

B) Sobre el carácter abierto del fondo

Las IIC serán abiertas cuando reconocen a sus partícipes el derecho de reembolso de sus participaciones con cargo al patrimonio de las IIC.

Siendo cierto que puede haber ciertas limitaciones a dicho derecho, tal y como se hace eco la STS analizada, en el derecho positivo español también existen las IIC cerradas, como antes se analizó. Es decir, aquellas que no otorgan a sus partícipes el derecho de separación.

En los epígrafes anteriores se concluyó que las ICC cerradas nunca tienen acceso a la tributación reducida en imposición directa.

Desde la óptica del reforzamiento de la protección a los inversores, no cabe duda de que el reconocimiento de este derecho es una garantía para los mismos, ya que pueden dejar de participar en la IIC cuando lo deseen. Se trata de otorgarles un potente derecho de salida, que se materializa en la obligación del fondo de recomprar las acciones con cargo a su patrimonio a petición de los partícipes. En consecuencia, esto es coherente con los objetivos que busca otorgar el beneficio fiscal que demandan las IIC no residentes.

Se detecta que la doctrina jurisprudencial no ha analizado la posible eliminación de este derecho de reembolso a los partícipes y no lo considera elemento relevante al existir ciertas restricciones para su ejercicio. Ello obedece a que el enjuiciamiento de la normativa interna no es completo, al no examinar el régimen jurídico de las IIC cerradas.

Junto a lo anterior, hay que indicar que el ejercicio de este derecho de reembolso debe ponerse en conexión directa con la necesidad de que los capitales se obtengan del público mediante la suscripción de las participaciones. En caso de obtener los capitales del público a través de otro instrumento financiero, la posibilidad de desinvertir del público no se llevará a cabo mediante el ejercicio del derecho de reembolso, sino atendiendo a la regulación del activo financiero dirigido al público (por ejemplo, contrato de seguro de vida).

A la vista de la regulación nacional, el carácter abierto de la IIC debería haberse reconocido como elemento relevante para apreciar la situación de comparabilidad³⁶.

³⁶ No debe llevar a la conclusión contraria la STJUE de 27 de abril de 2023 (asunto C-537/20 –NFJ089391–), ya que en dicho caso el beneficio fiscal pivotaba sobre la residencia fiscal y, en consecuencia, los no residentes nunca podían acceder al mismo con independencia de que fuesen fondos cerrados o abiertos (véase la nota 21). La legislación alemana otorgaba el beneficio fiscal a todos los fondos residentes. Igualmente, el carácter abierto o cerrado fue analizado en la STJUE de 16 de diciembre de 2021 (asuntos acumulados C-478/19 y C-479/19 –NFJ084341–). La legislación italiana cuestionada solo permitía constituir fondos de inversión de tipo cerrado, mientras en otros Estados miembros podían constituirse fondos de inversión de tipo abierto. Ello originaría una diferencia de trato en detrimento de estos últimos. Como puede apreciarse, existen diferencias con la legislación española, que permite constituir fondos abiertos y cerrados, si bien solo otorga el beneficio fiscal de la tributación reducida a los fondos abiertos.

La falta de exigencia de este requisito por parte del TS genera una situación equivalente a la descrita en el voto particular, cuando afirma que:

A la postre van a resultar discriminados los FIL residentes en los que concurriendo los elementos que se identifican en la sentencia, pero que no cumplan los requisitos previstos en nuestra legislación nacional, no van a gozar de la ventaja fiscal que se le va a reconocer a los FIL no residentes de iguales características.

Es claro que se está en presencia de una manifestación de discriminación a las ICC residentes. De tal forma que las IIC no residentes cerradas van a poder acceder al beneficio fiscal, mientras que las ICC residentes tienen vedado poder disfrutar del mismo. Esta no es la finalidad perseguida por la jurisprudencia comunitaria, pero no es sino la consecuencia de considerar que la norma viola el derecho comunitario sin realizar un análisis riguroso de la comparabilidad atendiendo a las circunstancias del caso concreto.

C) Sobre las obligaciones de información

Este elemento no se analiza por parte del TS.

El artículo 74 de la Directiva 2009/65/CE contiene el siguiente mandato: «Los OICVM deberán comunicar a las autoridades competentes del Estado miembro de origen del OICVM su folleto y las modificaciones del mismo, así como sus informes anual y semestral».

La traslación al derecho interno de la disposición comunitaria transcrita se contiene en el artículo 17 de la Ley 35/2003.

Atendiendo al objetivo de la protección de los ahorradores, este requisito se debería exigir a las IIC no residentes para disfrutar del beneficio fiscal.

D) Existencia de un folleto informativo

No existe referencia en la jurisprudencia nacional a este documento.

El folleto forma parte de la información obligatoria que hay que entregar al inversor (véase el considerando 59, así como los arts. 68 y ss. de la directiva). En especial, el artículo 70 de dicha norma comunitaria indica que el folleto «precisará las categorías de activos en los que esté autorizado a invertir el OICVM». Además, el artículo 69 determina que «El folleto incluirá como mínimo la información prevista en el anexo I, esquema A». En dicho anexo consta que se debe incluir «Información sobre la modalidad, el importe y el cálculo de las remuneraciones a cargo del fondo común de inversión y en beneficio de la sociedad de gestión, del depositario o de terceros».

Los artículos 17 y 18 de la Ley 35/2003 trasponen al derecho interno lo relativo al folleto del fondo de inversión.

De tal forma que las relaciones entre los partícipes y la sociedad gestora, dado que esta última administra el fondo a cambio de una comisión, estarán muy influenciadas por el folleto, dados los elementos que el mismo contiene.

Conforme a lo anterior, la entidad gestora llevará a cabo la administración de los activos del fondo en beneficio de los partícipes. Esto supone la presencia de un contrato de gestión de activos entre la entidad gestora y los partícipes. Ahora bien, este contrato no es exactamente un contrato de gestión de cartera de inversión. Ello obedece a que el contrato de gestión de las participaciones de fondos de inversión se caracteriza por su gestión a título colectivo y en los contratos de gestión de cartera se gestiona a título individual. Así, la sociedad gestora no gestiona por cuenta de inversiones particulares de forma individualizada, sino respecto a un patrimonio colectivo y a un conjunto de inversores, ya que la gestión que desarrolle afectará a todos y cada uno de los partícipes. Además, se estará en presencia de un solo contrato para todos los partícipes y tendrá la condición de un contrato de adhesión, ya que el modelo será igual para todos los partícipes. Esta última característica no está presente en el contrato de gestión de cartera.

En consecuencia, las IIC no residentes deberán poseer un folleto informativo que vincule a todos los partícipes y que no pueda ser modificado discrecionalmente por la gestora u órgano equivalente. De no exigir este documento, pudiera considerarse como IIC patrimonios gestionados por un mismo gestor, pero con comisiones diferentes, atendiendo a la condición de los titulares de los patrimonios.

La vinculación de este elemento con el objetivo de la regulación financiera es obvia, ya que se trata de proteger a los pequeños partícipes frente a los partícipes con mayor poder de influencia, quienes pudieran obtener mejores condiciones de la gestora (por ejemplo, pactando comisiones inferiores).

Ello motivaría que debería ser exigido a las IIC no residentes un folleto informativo con las características descritas para acceder al beneficio fiscal.

E) Presencia de un depositario

El artículo 5.1 de la directiva determina que:

Un fondo común de inversión solo será autorizado cuando las autoridades competentes de su Estado miembro de origen aprueben la solicitud de la sociedad de gestión para gestionar dicho fondo común, el reglamento del fondo y la elección

del depositario. Una sociedad de inversión solo será autorizada si las autoridades competentes de su Estado miembro de origen aprueban, por una parte, sus documentos constitutivos y, por otra parte, la elección del depositario, así como, si procede, la solicitud de la sociedad de gestión designada para gestionar dicha sociedad de inversión.

Los artículos 22 a 26 de la Directiva 2009/65/CE regulan la figura del depositario. Así, el primero de dichos artículos determina que: «La custodia de los activos del fondo común de inversión deberá confiarse a un depositario». A su vez, el artículo 25 contiene el siguiente mandato: «Las funciones de sociedad de gestión y de depositario no podrán ejercerse por la misma sociedad».

A su vez, la Ley 35/2003 exige en el artículo 3 el concurso de un depositario junto a la sociedad gestora para que se esté en presencia de una IIC.

En consonancia con lo anterior, el artículo 11 de dicha ley, para lograr la autorización de la autoridad financiera, exige que se designe a un depositario. A su vez, el artículo 58.2 del mismo texto legal reproduce el mandato de la directiva relativo a que una entidad no podrá ser simultáneamente gestora y depositaria de un mismo fondo de inversión.

Atendiendo a esta normativa y su coherencia con los objetivos antes descritos, en especial la protección a los inversores, este elemento también se debería haber exigido a las IIC no residentes.

En consonancia con el contenido de las sentencias del TS y el análisis realizado en las líneas anteriores, los elementos de la comparabilidad serían los siguientes:

- Objeto social: captar ahorro del público mediante la suscripción de las participaciones, sin estar en presencia de restricciones de acceso.
- Elementos subjetivos: existencia de entidad gestora y depositario.
- Relaciones con los partícipes: reconocimiento del derecho de reembolso, existencia de obligaciones de información y presencia de un folleto informativo.
- Existencia de una entidad financiera de autorización y supervisión.

De lege ferenda, sería deseable que el legislador llevase a cabo una equiparación entre las IIC residentes y las IIC no residentes, al exigirles a estas últimas los requisitos relativos a número de accionistas e importe de capital social. Las sentencias del TS que se analizan han supuesto una eliminación de dichos requisitos para las IIC comunitarias no armonizadas, lo cual conlleva extender el ámbito subjetivo del beneficio fiscal más allá de lo establecido por el legislador.

6. Sobre si una eventual restricción puede justificarse mediante su neutralización en virtud de la aplicación de un convenio bilateral para evitar la doble imposición

El TS enjuicia la neutralización en el FD 15. Para el examen de esta cuestión resulta imprescindible la existencia de un convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta. En general, el artículo 10 del mismo determinará la tributación en España del 15 % de los dividendos percibidos por un residente en el extranjero, salvo que posea una participación relevante. A su vez, el artículo 24 establecerá los mecanismos para evitar la doble imposición. En el artículo 27 se determinará el intercambio de información y asistencia administrativa entre los países firmantes.

En la tributación por la percepción de dividendos por parte de un no residente, la medida disuasoria a la libre circulación de capitales se manifestaría en la existencia de una doble imposición sobre los citados dividendos, frente a la escasa o nula tributación del residente.

La STJUE de 19 de enero de 2006 (asunto C-265/04 –NFJ021865–) señala que la supresión de la doble imposición es uno de los objetivos de la Unión, que se implementa por los Estados miembros mediante convenios bilaterales (véase el apdo. 49). Como su propio nombre indica, los convenios de doble imposición tienen como fin evitar la doble imposición.

En consecuencia, dado que tanto la libre circulación de capitales como los convenios de doble imposición aspiran a eliminar la doble imposición al percibir dividendos un no residente, se demanda comprobar si la aplicación del convenio de doble imposición evita la citada doble tributación y, por lo tanto, si se lograría neutralizar la eventual restricción a la libertad comunitaria.

Conviene recordar que el convenio de doble imposición es un tratado internacional que desde su publicación en España forma parte del derecho interno, de acuerdo con el artículo 96.1 de la CE. Por tanto, forma parte del «marco jurídico aplicable» al supuesto de hecho que se analiza.

La STJUE de 19 de enero de 2006 (asunto C-265/04 –NFJ021865–) pone de manifiesto que el estudio de las libertades comunitarias no debe llevarse a cabo sin tener en consideración el convenio de doble imposición que resulte de aplicación. En dicho procedimiento, la Comisión defendió que el respeto al derecho comunitario no puede depender del contenido de un convenio de doble imposición celebrado entre dos Estados miembros (véase el apdo. 46 de la mencionada resolución). Sin embargo, el tribunal comunitario no acogió ese razonamiento.

De tal forma que el TJUE, en el apartado 51 de la citada resolución comunitaria, indica que:

Dado que el régimen fiscal que resulta del convenio franco-sueco, interpretado a la luz de los comentarios del modelo de convenio de la OCDE, forma parte del

marco jurídico aplicable al asunto principal y que como tal ha sido presentado por el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia debe tenerlo en cuenta para dar una interpretación del Derecho comunitario eficaz para el juez nacional.

En consonancia con lo anterior, hay que señalar que la jurisprudencia del TJUE ha considerado relevantes los efectos de un convenio de doble imposición cuando se analiza la compatibilidad de una norma nacional con el derecho comunitario, en la medida en que permita compensar el importe de los impuestos pagados en el Estado donde se perciben los dividendos³⁷. Ello obedece a que sería posible neutralizar la restricción a la libre circulación de capitales por la aplicación de lo dispuesto en un convenio de doble imposición y, en consecuencia, el Estado miembro habría cumplido con las exigencias del derecho comunitario.

En palabras del TJUE:

El Tribunal de Justicia ha declarado que no puede descartarse que un Estado miembro consiga garantizar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas del Tratado celebrando un convenio para evitar la doble imposición con otro Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, apartado 71; *Amurta*, apartado 79, y *Comisión/Italia*, apartado 36).

En el ámbito de la tributación de la percepción de dividendos por vehículos inversores (en concreto, planes de pensiones no comunitarios), el tribunal comunitario ha reconocido la posible incidencia de un convenio de doble imposición aplicable. Así, cabe citar las conclusiones del auto de 21 de enero de 2020 (asunto C-613/18) cuando señala que:

Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente están sujetos a un impuesto cuyo tipo efectivo es mayor cuando los percibe una persona jurídica residente en un país tercero que no ejerce con carácter principal actividades comerciales, industriales o agrícolas que cuando los percibe una persona jurídica residente en dicho Estado miembro. Solo se impone la conclusión contraria si la aplicación del Convenio fiscal entre Canadá y la República Portuguesa, firmado el 14 de junio de 1999, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades, permite neutralizar los efectos de la diferencia de trato que crea

³⁷ Véanse las SSTJCE de 14 de diciembre de 2006 (asunto C-170/05, caso *Denkavit* –NFJ024423–, apdo. 45) y de 8 de noviembre de 2007 (asunto C-379-05, caso *Amurta* –NFJ026644–, apdo. 79), y las SSTJUE de 3 de junio de 2010 (asunto C-487/08, caso *Comisión contra España* –NFJ038558–, apdo. 58) y de 17 de septiembre de 2015 (asuntos C-10/14, C-14/14 y C-17/14 –NFJ059548–, apdo. 78).

la normativa de dicho Estado miembro, circunstancia que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Igualmente, referido a la tributación de una IIC no residente, el TJUE, en la sentencia de 17 de septiembre de 2015 (asuntos acumulados C-10/14, C-14/14 y C-17/14 –NFJ059548–), reiteró que un Estado podría garantizar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas del tratado celebrando un convenio para evitar la doble imposición con otro Estado miembro. Esta afirmación se realiza para el asunto C-17/14, cuyo perceptor de dividendos es un fondo de inversión francés, si bien la violación de la libertad comunitaria se alegaba por un partícipe del fondo de inversión.

En definitiva, a tenor de la jurisprudencia comunitaria, el análisis de la compatibilidad de una norma nacional con el derecho comunitario demanda profundizar en el estudio de los efectos del convenio de doble imposición aplicables a los hechos.

A) Extensión del análisis de neutralización a los socios

En las sentencias que se analizan, el TS aborda la cuestión de la extensión o no del análisis de la neutralización en la tributación de los partícipes (lo que se pudiera denominar «tributación de segundo nivel»). En concreto, el Alto Tribunal afirma que:

El principal precedente sobre esta cuestión desde la perspectiva de los dividendos percibidos por Instituciones de Inversión Colectiva es la Sentencia del TJUE de 10 de abril de 2014, caso *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12), en la que el TJUE concluyó que la eventual neutralización debería verificarse en sede de la IIC, sin que fuera relevante la tributación de sus partícipes.

Esa última afirmación del TS demanda un escrutinio de la resolución que sustenta la misma para verificar si es fiel reflejo de la jurisprudencia comunitaria. El análisis debe partir de entender que la cita a la STJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12, caso *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* –NFJ054063–) está referida al párrafo 64, ya que el mismo alude a que pueda neutralizarse la restricción.

Si se examina el mencionado párrafo, se detecta que está incluido en el apartado relativo a la comparabilidad. De tal forma que la citada resolución comunitaria no contendría pronunciamiento alguno en materia de neutralización. Esta conclusión queda ratificada de forma irrefutable a la vista del párrafo 46 de las conclusiones del abogado general en dicho procedimiento, que afirma:

Procede poner de manifiesto que no se ha formulado ninguna alegación en el presente procedimiento, según la cual la aplicación de las disposiciones del Convenio para evitar la doble imposición de 1974 permite neutralizar, en cualquier caso, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la diferencia de trato.

En consecuencia, en la citada resolución comunitaria, el TJUE se limita a analizar la comparabilidad (segunda fase de análisis del esquema de enjuiciamiento antes descrito), pero no examinó la cuestión de la neutralización porque ninguna de las partes la alegó. En definitiva, en dicha sentencia no existe pronunciamiento del TJUE sobre la relevancia o no de la tributación de los partícipes en la neutralización de los efectos de la diferencia de trato por la aplicación de un convenio de doble imposición.

En sentido contrario a la afirmación del TS, cabe citar la STJUE de 17 de septiembre de 2015 (asuntos C-10/14, C-14/14 y C-17/14 –NFIJ059548–), referida a la neutralización por la aplicación de un convenio, que indica en los hechos descritos en los apartados 32 a 35 que es el partícipe de un fondo de inversión francés quien invoca la violación del derecho comunitario. En dicha resolución, el TJUE no ha tenido inconveniente en extender a la tributación³⁸ de los socios el análisis de la neutralización y entendió justificada la restricción a la libertad comunitaria en virtud de los efectos de un convenio de doble imposición en determinados ejercicios (véase el párrafo 85).

B) La carga de la prueba de que se ha neutralizado el trato discriminatorio por el eventual juego de lo dispuesto en el convenio bilateral

Esta cuestión figura en los autos de admisión de todos los recursos de casación cuyas sentencias se analizan, pero no ha obtenido respuesta del TS. Ello obedece a que el Alto Tribunal español no se ha pronunciado expresamente sobre a quién corresponde la carga de la prueba de la neutralización del eventual trato discriminatorio por la aplicación de lo dispuesto en un convenio de doble imposición.

Los tribunales de instancia habían mantenido posiciones contrarias sobre a quién correspondía la carga de la prueba de la neutralización. Para la AN, en la sentencia recurrida³⁹, la neutralización es una excepción que, como tal, incumbe a quien la afirma la carga de verificarla y probarla. Se estaría en presencia de un hecho excluyente que correspondía probar a la Administración. Además, se argumentaba que esta información tributaria está disponible mediante las disposiciones sobre intercambio de información contenidas en los convenios fiscales.

³⁸ Cabe recordar que el apartado 32 de dicha sentencia se inicia indicando que:

La Société Générale tiene su domicilio social en Francia. A través de su fondo de inversión, domiciliado asimismo en Francia, entre 2000 y 2008 estuvo en posesión de paquetes de acciones que representaban menos del 5 % del capital social de sociedades neerlandesas que cotizan en bolsa. En el transcurso de esos años se distribuyeron dividendos a la Société Générale, previa retención en la fuente del 15 % efectuada por la Administración tributaria neerlandesa en concepto de impuesto sobre los dividendos.

³⁹ Se trata de la SAN de 30 de julio de 2021 (rec. núm. 709/2019 –NFIJ089257–). Un análisis de este posicionamiento de la AN se contiene en Ballesteros Huete (2023).

En cambio, el TSJ de Madrid, en las resoluciones impugnadas, señalaba la falta de acreditación de la recurrente en relación con que hubiera podido disponer de un crédito fiscal por aplicación del convenio de doble imposición. De tal forma que, implícitamente, consideraba que la carga de la prueba de la neutralización correspondía al contribuyente.

En el ámbito de la libre circulación de capitales, aplicada a la percepción de dividendos por IIC no residentes, el TJUE⁴⁰ afirma que dicha libertad pretende evitar que puedan existir restricciones que disuadan de realizar inversiones a las citadas entidades. La materialización de dichas medidas se manifestaría en la existencia de una doble imposición económica sobre los citados dividendos.

En consecuencia, para determinar la existencia o no de neutralización es necesario conocer la carga tributaria global soportada por el contribuyente tanto en el Estado en el que se perciben los dividendos como en el Estado de establecimiento del perceptor. Solo cuando se conozcan los datos de tributación en ambos países se estará en condiciones de determinar si se ha neutralizado o no la discriminación sufrida en el Estado en el que se perciben los dividendos.

El análisis descrito en el párrafo precedente exige conocer el régimen jurídico de la tributación de los dividendos en el Estado de residencia de la IIC tanto a un primer nivel como a nivel de partícipes cuando exista una trazabilidad entre los dividendos percibidos por la IIC y los ingresos que se atribuyen a los partícipes⁴¹.

La exigencia anterior deber partir determinando si la normativa del país de constitución de la IIC permite la deducción del impuesto pagado en España, bien a nivel del vehículo inversor, o bien a nivel de partícipe. Una vez contestado positivamente a la cuestión anterior, se debería conocer el impuesto pagado en el extranjero por los dividendos percibidos en España y si ha sido posible deducirse el impuesto español.

⁴⁰ Véanse la SSTJUE de 10 de mayo de 2012 (asuntos C-338/11 a 347/11 –NFJ046753–, apdo. 15) y de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12 –NFJ054063–, apdo. 39), en las que se indica que:

De reiterada jurisprudencia resulta asimismo que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (sentencias de 25 de enero de 2007, Festeren, C-370/05, Rec. p. I-1129, apartado 24; de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 40, y de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, Rec. p. I-305, apartado 50).

⁴¹ En este ámbito cobra una gran importancia la distinción entre las IIC de acumulación y las de reparto. Las primeras tratarían de reinvertir los rendimientos obtenidos, mientras las segundas optarían por repartirlos, generalmente anualmente, a sus partícipes. Las IIC de reparto, al trasladar los rendimientos a los socios, también podrían imputar los impuestos extranjeros pagados en el año. En las IIC de reparto es complicado trasladar a los socios los impuestos extranjeros si no se reparten los rendimientos.

Se advierte que las circunstancias demandadas para que exista neutralización no están presentes en el régimen jurídico tributario de las IIC constituidas en España. La normativa española no permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero. Ello obedece a que los artículos 57 y 58 del texto refundido de la Ley del IS, así como los artículos 52 y 53 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, que regulan esta materia, no permiten la aplicación de ninguna medida para evitar o paliar el impacto de la doble imposición ni en la IIC ni en los socios de las mismas. El mandato de estos preceptos sería que, cuando una IIC residente en España perciba dividendos que han tributado en el extranjero, no puede aplicar ni la exención por la percepción de los mismos (dando por supuesto que cumple los requisitos que se exigen para disfrutar de dicho beneficio fiscal) ni la deducción por doble imposición⁴².

En coherencia con las consideraciones anteriores, el elemento esencial para probar la neutralización sería la tributación en el Estado de constitución de la IIC de los dividendos percibidos en España y la posible deducción del impuesto pagado en España. Obviamente, estas informaciones no están al alcance de las Administraciones tributarias del país donde se perciben los dividendos y solo es posible el acceso a la misma a través de los mecanismos internacionales de intercambio de información. De tal forma que, cuando la AN falla determinando que la carga de la prueba de la neutralización recae en exclusiva sobre la Administración, supone exigir a la Administración que lleve a cabo, de forma obligatoria, el uso de los citados mecanismos.

Resulta de interés profundizar en el análisis de esta materia desde la perspectiva de la jurisprudencia comunitaria, ya que se juzga la procedencia de aplicar una ventaja fiscal por violación del derecho comunitario.

El TJUE llevó a cabo un primer pronunciamiento sobre el uso de los Estados de los instrumentos de asistencia mutua, en el marco de la imposición indirecta, en la STJCE de 27 de septiembre de 2007 (asunto C-184/05 –NFJ026439–). El tribunal comunitario ya manifestó que sus razonamientos eran de aplicación a la imposición directa, no en vano, incluía en los mismos la directiva sobre asistencia mutua.

El TJUE falló indicando que la directiva sobre asistencia mutua y el reglamento sobre cooperación administrativa no confieren derechos a los particulares, ya que las Administraciones fiscales tienen la facultad de solicitar aquella información, pero esta solicitud no tiene de ningún modo carácter obligatorio, ya que cada Estado miembro puede apreciar

⁴² Desde la óptica de la neutralización cuando una IIC constituida en España alegase violación del derecho comunitario por percibir dividendos en otro Estado miembro de la Unión Europea, no sería posible que este último Estado alegase la existencia de neutralización porque el régimen tributario de la IIC residente en España no lo permite. En definitiva, el impuesto extranjero sería una carga final irrecuperable para la IIC constituida en España. En España se favorece fiscalmente a las IIC de acumulación. Estas IIC no reparten periódicamente sus rendimientos a los socios, lo que dificulta la deducción de los impuestos extranjeros.

los casos específicos en los que falta información y decidir la presentación de una solicitud de información a otro Estado miembro. Igualmente, recuerda el tribunal que las autoridades del Estado requerido no están siempre obligadas a facilitar la información solicitada, ya que, para contestar, se exige que la autoridad competente del Estado requirente haya agotado sus propias fuentes habituales de información.

La doctrina anterior se reitera por el tribunal comunitario en la STJUE de 10 de febrero de 2011 (asuntos acumulados C436/08 y C437/08 –NFJ041413–), relativa a la prueba de los impuestos pagados en el extranjero, recordando que la posibilidad de solicitar información a la autoridad competente de otro Estado miembro no tiene de ningún modo carácter obligatorio. Además, añade que la falta de un flujo de información por parte del inversor no es un problema que deba atajar el Estado miembro afectado⁴³. Considera el TJUE que acreditar los impuestos pagados en el extranjero no puede considerarse como una carga administrativa excesiva para los contribuyentes.

Igualmente, en lo relativo a acreditar la tributación de los dividendos en otro Estado, diferente a la alegación de la violación del derecho comunitario, en la STJUE de 15 de septiembre de 2011 (asunto C-310/09 –NFJ044040–) el TJUE realiza varias aseveraciones reafirmando su jurisprudencia anterior:

97 Además, contrariamente a lo que sostiene Accor, la circunstancia de que la Administración tributaria pueda aplicar el mecanismo de asistencia mutua previsto en la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1997, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su redacción dada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799») no implica que esté obligada a dispensar a la sociedad matriz beneficiaria de dividendos de la obligación de aportar la prueba relativa al impuesto pagado por la sociedad que distribuye beneficios en otro Estado miembro (véanse las sentencias citadas Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, apartado 100, y Meilicke y otros, apartado 50).

98 En efecto, dado que la Directiva 77/799 prevé la facultad de las administraciones tributarias nacionales de solicitar la información que no puedan obtener por sí mismas, el Tribunal de Justicia ha señalado que el hecho de que el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/799 contenga el término «podrá», muestra que, si bien esas administraciones tienen ciertamente la posibilidad de solicitar información a

⁴³ Martín Jiménez y Calderón Carrero (2012) indican que:

A estos efectos, continuó el TJUE, el hecho de que el Estado miembro pudiera utilizar acudir a la Directiva 77/799 (o a los convenios que tengan cláusulas de intercambio de información) para obtener la información relevante no pueden ni deben generar una obligación para éste de subsanar los problemas que tienen los inversores en relación con el flujo de información.

la autoridad competente de otro Estado miembro, tal solicitud no tiene de ningún modo carácter obligatorio. Corresponde a cada Estado miembro apreciar los casos específicos en los que falta la información relativa a las transacciones realizadas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio y decidir si esos casos requieren la presentación de una solicitud de información a otro Estado miembro (sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International*, C184/05, Rec. p. I7897, apartado 32, así como las citadas sentencias *Persche*, apartado 65, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* y *Österreichische Salinen*, apartado 101, y *Meilicke* y otros, apartado 51).

Conforme a la reiterada jurisprudencia del TJUE, los Estados no están obligados a acudir a los mecanismos de intercambio de información para conocer los impuestos pagados en el extranjero; por ello, debe ser el contribuyente quien aporte la documentación suficiente relativa a la tributación de los dividendos en el extranjero. En caso contrario, no se estará en condiciones de llevar a cabo un análisis completo y riguroso de la neutralización.

De tal forma que el TJUE no ha dispensado a los contribuyentes de probar los impuestos pagados en el extranjero para acceder a la ventaja fiscal solicitada. Es decir, la carga de la prueba de los tributos pagados en el extranjero corresponde al contribuyente, sin que quepa un desplazamiento de la misma a las Administraciones en virtud de los mecanismos de intercambio de información pactados entre los Estados.

La conclusión del examen de la jurisprudencia comunitaria, relativa a que los Estados no están obligados a acudir a los mecanismos de intercambio de información para conocer los impuestos pagados en el extranjero, es que puede considerarse contraria a los criterios acogidos en los pronunciamientos⁴⁴ de la AN. El tribunal de instancia fundamentaba su decisión en la normativa nacional sobre la carga de la prueba, si bien, a la vista del objeto de la controversia, la cuestión debería resolverse de conformidad con el derecho comunitario.

C) Efectos del incumplimiento de la carga de la prueba

El TJUE se ha pronunciado sobre las consecuencias del incumplimiento de la carga de la prueba de los impuestos pagados en el extranjero por parte de los contribuyentes. Así, en la STJUE de 10 de febrero de 2011 (asuntos acumulados C436/08 y C437/08, caso *Haribo Lakritzen Hans Riegel* –NFJ041413–, párrafo 98) manifiesta que:

Si bien es cierto que la propia sociedad beneficiaria de dividendos no dispone de la totalidad de las informaciones relativas al impuesto sobre sociedades que haya

⁴⁴ La AN viene fallando imponiendo la carga de la prueba de la neutralización, en exclusiva, a la Administración. Cabe citar, por todas, la SAN de 12 de septiembre de 2022 (rec. núm. 1075/2017 –NFJ088071–), referida a una solicitud del IRNR por violación de derecho comunitario, cuyo demandante era una sociedad de inversión constituida en Estados Unidos.

gravado los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en otro Estado miembro o en un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE, esta última sociedad conoce en todo caso esas informaciones. Pues bien, en esas circunstancias cualquier dificultad de la sociedad beneficiaria para obtener las informaciones exigidas acerca del impuesto pagado por la sociedad que distribuye los dividendos no está relacionada con la complejidad intrínseca de esas informaciones sino con la eventual falta de cooperación de la sociedad que dispone de ellas. Como pone de relieve la Abogado General en el punto 58 de sus conclusiones, la falta de un flujo de información por parte del inversor no es un problema de deba atajar el Estado miembro afectado.

Idéntica afirmación se contiene en la STJUE de 30 de junio de 2011 (asunto C-262/09 –NFJ043187–) con el siguiente literal:

48 En efecto, como el Tribunal de Justicia ha señalado ya, la falta de un flujo de información por parte del inversor no es un problema que deba atajar el Estado miembro afectado (véase la sentencia Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 98).

Finalmente, en la ya citada STJUE de 15 de septiembre de 2011 (asunto C310/09 –NFJ044040–), el tribunal comunitario, en el apartado 96, reitera que «la falta de un flujo de información por parte del inversor no es un problema que deba atajar el Estado miembro afectado (véase la sentencia Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, antes citada, apartado 98)».

En concordancia con lo anterior, se puede concluir indicando que la jurisprudencia comunitaria permite denegar la ventaja fiscal cuando el contribuyente no aporta datos concretos sobre la tributación en otro Estado diferente del que ocasiona la restricción a la libertad comunitaria. El Estado miembro no debe desplegar ninguna actividad probatoria para denegar un determinado beneficio fiscal y está legitimado para denegar el mismo cuando no se aporte información completa y veraz del importe de los impuestos pagados en el extranjero.

7. Conclusiones

La forma de razonar del TS determinando que la norma española viola el derecho comunitario por generar una restricción o discriminación a las inversiones de los no residentes carecería de apoyo en la jurisprudencia del TJUE. Esta posición del Alto Tribunal nacional no tiene en consideración la interpretación que viene realizando el tribunal comunitario de las discriminaciones, en función de la residencia fiscal, permitidas por el artículo 65.1 a) del TFUE y la prohibición de discriminaciones arbitrarias del apartado 3 del mismo artículo 65 del TFUE.

El TJUE viene fallando, de forma continuada en el tiempo, que, para diferenciar entre un trato respetuoso o no con la libertad comunitaria, se exige que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulten justificadas por razones imperiosas de interés general.

Cuando el TS declara, a partir del análisis normativo, que la ley española viola el derecho comunitario⁴⁵ está omitiendo o postergando las conclusiones que se puedan obtener del examen de que la diferencia de trato afecte a situaciones que sean comparables⁴⁶ o de la existencia de justificación de la restricción por razones imperiosas de interés general⁴⁷.

En definitiva, se pone de manifiesto que la forma de razonar del TS no sigue el esquema deductivo que lleva a cabo el TJUE y las consecuencias de ello es que genera situaciones injustificadas y de inequidad. Esta falta de equidad se manifestaría en permitir el acceso a vehículos inversores no residentes al beneficio fiscal cuando en situaciones idénticas o similares se deniega el mismo a las IIC residentes. Esta consecuencia negativa no procedería si se hubiese seguido el razonamiento del TJUE con el análisis de todas las fases, en especial, la situación comparable, y la obtención de la conclusión al finalizar el estudio de las mismas.

En línea con lo anterior y la falta de separación claramente de las fases de enjuiciamiento, se detecta que el TS acude a razonamientos realizados por el TJUE que no se corresponden

⁴⁵ Hay que recordar que los argumentos utilizados por el TS para llegar a esa conclusión, tales como la ausencia de un mecanismo para la obtención de la devolución o la falta de regulación de los elementos de la comparabilidad, no son sino las consecuencias lógicas de la existencia de una restricción y el TJUE no les ha otorgado a los mismos la relevancia que les otorga el Alto Tribunal nacional.

⁴⁶ Un posible ejemplo de esta forma de razonar del TS sería la STS de 25 de abril de 2023 (rec. núm. 8494/2021 –NFJ089587–), que fija los elementos relevantes para apreciar la situación de comparabilidad. En el FD 2 se describe la información aportada por el contribuyente, entre la cual no consta la legislación de país de constitución (Alemania). La relevancia de esta prueba para realizar un análisis serio y riguroso de la comparabilidad ha sido reconocida por el TJUE en la STJUE de 30 de enero de 2020 (asunto C-156/17, caso Köln-Aktienfonds Deka –NFJ076097–, apdo. 75). El TS, cuando resuelve, señala que: «La decisión de la sentencia recurrida es sustancialmente coherente con la doctrina jurisprudencial que hemos fijado». En ausencia de la legislación del país de constitución de la IIC surgen dudas sobre la acreditación de los elementos de la comparabilidad exigidos, tales como que se trate de una entidad que capte aportaciones de capital del público en general o que está gestionada por una entidad, autorizada, a su vez, en su país de origen o residencia, como gestor de fondos de inversión alternativa.

⁴⁷ En el ámbito de la justificación de la restricción por razones imperiosas de interés general, el TJUE ha aceptado la relativa a garantizar la eficacia de los controles fiscales en ausencia de un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información. De tal forma que no procedería reconocer el beneficio fiscal a un vehículo inversor establecido en un territorio sin convenio de doble imposición. Ahora bien, la forma de razonar del TS considerando que existe una infracción del derecho comunitario en el ámbito normativo permitiría que dicho contribuyente accediese a la tributación reducida. Es claro que esta decisión no sería coherente con la jurisprudencia del TJUE. En este caso, la jurisprudencia del TS no tendría en consideración la causa de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

con la cuestión que se analiza. Se han detectado varias citas a resoluciones comunitarias que responden a otra fase de análisis o un enfoque diferente de la cuestión a dirimir⁴⁸.

Es muy cuestionable que exista una infracción originaria del derecho de la Unión Europea y que la misma obedezca a imponer como elemento diferenciador del tratamiento tributario la residencia en España. El análisis completo de la normativa española incluyendo las IIC cerradas permite poner en tela de juicio las afirmaciones anteriores.

El TJUE viene dictaminando que en la tributación de la percepción de dividendos la situación de los no residentes y residentes es comparable, para después examinar la existencia de situación objetivamente comparable entre residentes y no residentes, teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta. Para el TS, el estudio de la comparabilidad debe partir de los elementos esenciales intrínsecos considerados por el legislador español para otorgar el beneficio fiscal, interpretados conforme a las disposiciones del derecho de la Unión.

Los elementos fijados por el TS (captación de ahorro del público, existencia de autoridad de autorización y control y presencia de una gestora) se consideran coherentes con el objetivo de la normativa nacional controvertida que otorga el beneficio fiscal. Sin embargo, se considera que también debió exigirse que estuviese presente el carácter abierto de salida de los partícipes⁴⁹.

Junto a lo anterior, se detecta que existen algunas omisiones al fijar dichos elementos. Por ello, se considera que se deben completar los requisitos exigidos por el TS con los siguientes:

- Que la captación del ahorro del público se realice mediante la suscripción de las participaciones.
- La existencia de un depositario.
- El reconocimiento de un derecho de reembolso al partícipe.
- La existencia de unas obligaciones de información de la IIC.
- La presencia de un folleto que vincule al fondo con todos los partícipes.

⁴⁸ Cabe citar la referencia a la situación comparable en general entre los residentes y no residentes cuando perciben dividendos, que ha sido utilizada para analizar la presencia de situaciones objetivamente comparables cuando se atiende a los requisitos exigidos por la normativa nacional.

⁴⁹ El Alto Tribunal considera irrelevante el carácter abierto de salida de la IIC, que supone un derecho de separación del socio o partícipe de la IIC, al reconocerse un derecho de reembolso con cargo al patrimonio de la misma. El TS no menciona que la supresión de este derecho de reembolso da lugar a una IIC cerrada, regulada en la normativa financiera española. Estas IIC cerradas residentes no tienen acceso al beneficio fiscal.

En el ámbito de la neutralización, el TS niega que el análisis de dicha cuestión se extienda a los socios, con base en una resolución comunitaria que no enjuicia este aspecto de la controversia, omitiendo la existencia de jurisprudencia comunitaria relevante para dilucidar la misma.

El TS ha evitado responder a quién corresponde la carga de la prueba de que se ha neutralizado el trato discriminatorio por el eventual juego de lo dispuesto en el convenio bilateral. El análisis de la neutralización exige conocer la tributación en el Estado de residencia de la IIC no residente. El estudio llevado a cabo de la jurisprudencia comunitaria revela que el TJUE ha establecido que la carga de la prueba de los tributos pagados en el extranjero corresponde al contribuyente, sin que quepa un desplazamiento de la misma a las Administraciones en virtud de los mecanismos de intercambio de información pactados entre los Estados.

Según el TJUE, la consecuencia del incumplimiento por parte de los contribuyentes de la carga de la prueba de los tributos pagados en el extranjero es que permite al Estado en el que se alega violación del derecho comunitario denegar la ventaja fiscal solicitada.

Referencias bibliográficas

- Ballesteros Huete, A. (2023). Libre circulación de capitales: la tributación en España de los fondos de inversión estadounidenses. *Cuadernos de Formación*, 29(2). IEF.
- Ballesteros Pomar, B. (2017). Tratamiento fiscal de las instituciones de inversión colectiva no residentes en España. ¿Vulneración de las libertades comunitarias? *Cuadernos de Formación*, 21(2.ª época). IEF.
- Barrachina Juan, E. (1 de marzo de 2010). El principio de libre circulación de capitales: análisis de la discriminación en la fiscalidad de dividendos. *El Fisco*, 161. <http://elfisco.com/articulos/revista-no-161-el-principio-de-libre-circulacion-de-capitales-analisis-de-la-discriminacion-en-la-fiscalidad-de-dividendos>
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2023). Libre circulación de capitales y «fondos de inversión libres» («hedge funds»): doctrina del Tribunal Supremo a favor de la no discriminación fiscal de los dividendos obtenidos por fondos no residentes. *Quincena Fiscal*, 18.
- López Rodríguez, J. (2023). Ayudas de Estado y libertades básicas. En *Derecho europeo y sistema tributario español: una evaluación en profundidad*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Martín Jiménez, A. J. y Calderón Carrero, J. M. (2007). La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias. En *Manual de fiscalidad internacional*. IEF.
- Martín Jiménez, A. J. y Calderón Carrero, J. M. (2012). La jurisprudencia del TJCE:



los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa. En *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. CISS.

Ribes Ribes, A. (2018). Análisis de régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva y de sus socios y partícipes en el sistema español. *Crónica Tributaria*, 168.

Sanz Gadea, E. (2019). Devoluciones de retenciones por el impuesto sobre la renta de no residentes a instituciones de inversión colectiva extranjeras. (Análisis de la STS de 5 de diciembre de 2018. rec. núm. 129/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 432, 197-208. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3855>

Sanz Gadea, E. (2020a). La tributación de las rentas de capital a tenor de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 453, 1-150 (digital). <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3783>

Sanz Gadea, E. (2020b). Tributación de las rentas obtenidas por las instituciones de inversión colectiva (IIC) y sus partícipes. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 443, 1-66 (digital). <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3595>

Sanz Gadea, E. (2020c). Tributación de los dividendos pagados a las instituciones de inversión colectiva extranjeras. *La Ley Digital*, 11806.

Ángel Rodríguez Rodríguez. Licenciado en Derecho. Técnico de auditoría y contabilidad. Inspector de Hacienda del Estado. Autor de diversas publicaciones sobre cuestiones de derecho tributario. Ha participado como ponente en cursos, ponencias y seminarios impartidos por diversos centros oficiales, sobre dicha materia.

Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales

Ismael Jiménez Compaired

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Zaragoza (España)

ijimenez@unizar.es | <https://orcid.org/0000-0001-8320-0750>

Extracto

El artículo aborda un problema singular que se produce en ciertas desgravaciones presentes en el IRPF. Las inversiones y gastos objeto de la deducción son a menudo objeto de fomento público adicional a través de subvenciones. Se analizan tanto el tratamiento de esas subvenciones en sí mismas en el propio impuesto como los efectos que tiene el reconocimiento o pago de la ayuda en la deducción. Las deducciones a las que nos referimos son principalmente las relacionadas con el cambio climático: deducciones en la renovación de viviendas para mejorar su eficiencia energética y deducciones relacionadas con la adquisición y tenencia de vehículos eléctricos.

Palabras clave: impuesto sobre la renta de las personas físicas; deducción fiscal; exención fiscal; contaminación por vehículos automotores; política energética de la Unión; mecanismo para un desarrollo limpio; adaptación al cambio climático.

Recibido: 22-07-2024 / Aceptado: 30-07-2024 / Publicado: 04-12-2024

Cómo citar: Jiménez Compaired, I. (2024). Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 501, 83-114. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22489>



Subsidies and tax relief in personal income tax to encourage environmental investments and expenses

Ismael Jiménez Compaired

Abstract

The paper addresses a unique problem that occurs in certain tax reliefs present in personal income tax. Investments and expenses benefiting from the deduction are often the subject of additional public support through subsidies. Both the treatment of the subsidies themselves in the tax itself and the effects that the recognition or payment of the aid has on the deduction are analyzed. The deductions we are referring to are mainly those related to climate change: deductions for renovating homes to improve their energy efficiency and deductions related to the acquisition and ownership of electric vehicles.

Keywords: personal income tax; motor vehicle pollution; tax relief; tax exemption; EU energy policy; clean development mechanism; adaptation to climate change.

Received: 22-07-2024 / Accepted: 30-07-2024 / Published: 04-12-2024

Citation: Jiménez Compaired, I. (2024). Subvenciones y desgravaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer inversiones y gastos medioambientales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 83-114. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22489>

Sumario

1. Introducción
 2. La tributación de las subvenciones en el IRPF: subvenciones y ayudas públicas en el texto legal
 3. Las ayudas públicas para gastos e inversiones que, además, son desgravables: incidencia de la subvención en la base de la deducción
 4. Primer acercamiento a las desgravaciones que el IRPF dispone en relación con la eficiencia energética en viviendas y la promoción de vehículos sin emisiones
 5. El contenido de las deducciones por inversiones en eficiencia energética en las viviendas
 6. El contenido de las deducciones relacionadas con los vehículos autopropulsados sin emisiones
 7. La desconexión temporal entre la inversión, el reconocimiento de la ayuda y su percepción: tratamiento tributario
 - 7.1. Cómo incide la ayuda o subvención en la base de la deducción
 - 7.2. La reducción de la base de la deducción en las deducciones estatales
 - 7.3. La reducción de la base de la deducción en las deducciones autonómicas
 8. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Esta publicación se inserta en el marco de los Proyectos de I+D+i PID2021-124296NB-I00 (financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ y por FEDER «Una manera de hacer Europa») y TED2021-130264B-I00 (financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ y por Unión Europea *NextGeneration*EU/PRTR). Igualmente debe considerarse parte de las actividades que el Grupo AGUDEMA (Agua, Derecho y Medio Ambiente) desarrolla dentro del Instituto Universitario de Ciencias Ambientales de la Universidad de Zaragoza (IUCA).



1. Introducción

El propósito de este trabajo es examinar una concreta situación propia del régimen jurídico-tributario de determinados beneficios fiscales que el IRPF asocia a ciertos gastos e inversiones efectuados por el contribuyente. Estos gastos e inversiones, a su vez, pueden determinar el reconocimiento de una subvención por parte de alguna Administración pública. Es precisamente el juego de relaciones entre la subvención y la desgravación lo que nos ha generado un interés especial, descubriendo una serie de problemas prácticos sobre los que querríamos contribuir, si no a solucionar, sí al menos a alertar.

Se trata de gastos e inversiones que podemos situar en el terreno de las políticas públicas ambientales, en concreto, en la lucha contra el cambio climático, con acciones muy en la línea de lo que pretende el Pacto Verde Europeo: fomento de la mejora de la eficiencia energética en las viviendas y cambios en la movilidad sostenible, facilitando un parque vehicular más limpio, esto es, con menos emisiones.

Es demasiado pronto para contar con estadísticas relevantes: las deducciones relacionadas con la eficiencia energética arrancan, en general, en 2021, pero las relacionadas con los vehículos eléctricos no lo hacen, en general, hasta 2023. En el momento de concluir la redacción de este trabajo no observamos más estadísticas publicadas que las de 2022, esto es, las correspondientes a la declaración presentada por el ejercicio 2021, siempre referida a la parte estatal del IRPF. Los datos que se presentan son estos¹:

¹ Véase https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2022/jrubikf81c9ef16d6473efe8bad15a25f1b3d388787d4.html

Cuadro 1. Deducciones por diversas inversiones en la vivienda

	Número	Importe	Media
Deducción por la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración	12.351	10.387.292	841
Deducción para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable	30.543	65.627.180	2.149
Deducción por las obras realizadas en edificios de uso predominantemente residencial	11.036	26.889.696	2.437
Total deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas	52.803	103.012.870	1.951

Fuente: AEAT.

Los problemas que plantearemos, en realidad, son extrapolables a cualquier otra deducción por gastos o inversiones que, además, pueden ser beneficiarios de ayudas públicas genéricas.

El carácter novedoso de estas desgravaciones lleva a que algunas, incluso, hayan comenzado su camino en la campaña de renta recién terminada, pero las dudas jurídicas, como pronto, no se plantearán hasta la siguiente campaña. En ese sentido no podemos contar con mucho más apoyo que las contestaciones a consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Tributos (DGT) y el material preparado por la Agencia Tributaria.

Iniciamos el estudio refiriéndonos: (i) a la tributación de las subvenciones y ayudas públicas en el IRPF, y (ii) a la singularidad de las ayudas públicas para gastos e inversiones que, además, son desgravables, valorando la incidencia de la subvención en la base de la deducción. A partir de ahí nos centramos en los contenidos básicos de las deducciones objeto del estudio –eficiencia energética y vehículo eléctrico–. Será en el último epígrafe material en el que abordaremos la problemática tributaria que se puede producir debido a la desconexión temporal entre la inversión, la solicitud y el reconocimiento de la ayuda y su percepción.

2. La tributación de las subvenciones en el IRPF: subvenciones y ayudas públicas en el texto legal

Las expresiones que emplean las leyes no siempre son las más correctas, más, cuando son propias de un departamento jurídico diferente del que promueve el texto legal. Es frecuente que normativa de diverso pelaje emplee expresiones propias del derecho financiero y tributario y las emplee con tanta inexactitud que el dogmático fiscalista se vea obligado a rasgarse las vestiduras. Pero también es frecuente que una ley tributaria utilice terminología propia de otra rama jurídica y ellos tengan que hacer lo propio.

Las leyes fiscales atormentan determinados conceptos, también propios del derecho público. Hemos tenido ocasión de estudiar con detalle el tratamiento fiscal de las subvenciones en el IVA, errático, confuso, cambiante y generador de situaciones que, como poco, han de tacharse de lamentables. No lo habíamos hecho con el IRPF.

En un primer acercamiento hemos podido observar elementos cuyo engranaje no parecía el mejor. Vistas las expresiones que se iban manejando, hemos optado por la lectura de trabajos recientes que traten de poner orden en el lenguaje, como el de Toscano Gil (2024), para luego volver a revisar la LIRPF².

Toscano revisa el superconcepto de ayudas públicas, dentro del cual incardina, por supuesto, las subvenciones, pero también otros como lo que llama las «exenciones», extrapolable a cualquier beneficio fiscal. Resumiendo lo que dice la ley estatal que regula generalmente las subvenciones públicas, se entiende por «subvención», al menos a los efectos de dicha ley, toda disposición dineraria realizada principalmente por las Administraciones públicas sin contraprestación directa de los beneficiarios, sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido, y teniendo el proyecto, la acción, conducta o situación financiada el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

El IRPF mantiene un concepto patrimonial y universal de renta gravable, siendo las ganancias patrimoniales el refugio de cualquier ingreso que no tenga un engarce fácil entre los rendimientos. Dentro de las tipologías de renta no hay un lugar específico para las subvenciones públicas, que podrán tener la consideración de rendimientos y, si no lo fueran, serían ganancias patrimoniales.

Esas «subvenciones» que formarían parte del concepto de renta serían susceptibles de beneficiarse de alguna suerte de exención. Es el artículo 7 de la LIRPF el que se ocupa de las rentas exentas, pero evita cuidadosamente emplear la palabra «subvención», posiblemente porque ninguna de las llamadas ayudas o prestaciones que allí aparecen encajen en ese concepto³. La disposición adicional cuarta («Rentas forestales») determina la

² Nos referimos, obviamente, a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre).

³ En la letra b), por ejemplo, se habla de las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-Ley 9/1993, de 28 de mayo, y en la letra s), de las ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio, por la que se establecen ayudas sociales a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que

«no integración en la base imponible del IRPF» de determinadas prestaciones a las que sí llama subvenciones⁴. En la disposición adicional quinta se determina, en primer lugar, la no integración de una serie de ayudas de la política agraria comunitaria, ayudas de la política pesquera comunitaria, ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, de elementos patrimoniales, y determinadas ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera⁵. En segundo lugar, se fija qué parte se integra en la base imponible y qué parte no de otras ayudas públicas percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, y también se dispone la no integración en la base imponible de las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma (apdo. 3). En tercer lugar, se determina la no integración en la base imponible de las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital (primera frase del apdo. 4). Y, por fin, en cuarto lugar, llegamos a donde queríamos llegar: tampoco se integrarán en el ejercicio 2021 y siguientes las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de Rehabilitación Energética para Edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de Regeneración y Reto Demográfico del Plan de Rehabilitación y Regeneración Urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; y el Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas

hayán desarrollado la hepatitis C como consecuencia de haber recibido tratamiento con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público.

⁴ No se integrarán en la base imponible del IRPF las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el periodo de producción medio, según la especie de la que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

⁵ Se añade la no integración de lo que denomina «indemnizaciones» por el sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.

y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia⁶.

A veces se buscan alternativas a la no sujeción o exención creando, por ejemplo, una deducción en la cuota para desgravar la propia subvención. No es infrecuente que lo hagan las comunidades autónomas, que carecen de competencias para determinar cuestiones propias del hecho imponible o las exenciones, pero no dudan en buscar alternativas⁷.

No pretendemos con esto ofrecer una relación exhaustiva de las ayudas públicas o subvenciones que tributan o no efectivamente en el IRPF. La regla general es que, salvo que la ley excluya la tributación, las ayudas públicas o subvenciones van a tributar. El propio *Manual práctico del renta*, editado por la Agencia Tributaria, enumera las subvenciones y ayudas públicas que se califican como ganancia patrimonial, distinguiendo entre aquellas cuya obtención está ligada a un elemento patrimonial no afecto a actividad económica⁸ y aquellas cuya obtención no está ligada a un elemento patrimonial, y no se califica como rendimiento del trabajo o de la actividad económica (AEAT, 2024, pp. 982 y concordantes)⁹.

⁶ Obsérvese, en cualquier caso, que, con la finalidad de fomentar esta suerte de inversiones y gastos, se han instrumentado estos programas, pero también otros. No es infrecuente que el contribuyente consulte al correspondiente centro directivo por su situación concreta y que sea advertido de que esa concreta ayuda pública está sometida a tributación.

⁷ En el Principado de Asturias se aplica una deducción en la cuota por la obtención de ayudas o subvenciones otorgadas por el Principado de Asturias a enfermos de esclerosis lateral amiotrófica. En Islas Baleares, por determinadas subvenciones y ayudas otorgadas por razón de una declaración de zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil y por obtención de subvenciones y ayudas para paliar el impacto de la inflación durante 2023. En Galicia, por determinadas subvenciones o ayudas obtenidas a consecuencia de los daños causados por los incendios que se produjeron en Galicia durante el mes de octubre del año 2017 o por las ayudas y subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia. En la Comunidad Valenciana, por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas en virtud del Decreto-Ley 3/2020, de 10 de abril, a trabajadores y las trabajadoras afectados por un ERTE y a los que han reducido la jornada laboral por conciliación familiar con motivo de la COVID-19.

⁸ Subvenciones por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual; subvenciones por la reparación de defectos estructurales en la vivienda habitual; ayudas públicas para el pago del IBI; ayudas públicas derivadas del Plan Renove de los bienes de los que se trate (electrodomésticos, calderas, ventanas, aire acondicionado, etc.); ayudas públicas para la instalación de rampas, ascensores, aunque se instalen para mejorar la movilidad; o ayudas públicas a la adquisición de vehículos sostenibles (MOVES III 2023) cuando los beneficiarios son contribuyentes del IRPF que no realizan ninguna actividad económica.

⁹ Ayudas públicas al alquiler; la ayuda de 200 euros a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio, regulada en el artículo 74 del Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre; el bono social térmico; el bono cultural joven y otros bonos culturales; ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del patrimonio histórico español destinadas a su conservación o rehabilitación o ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural destinadas a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas.

Aparte, habría otras subvenciones que consideraríamos como rendimientos del trabajo o como rendimientos de actividades económicas.

La LIRPF ofrece algunas reglas específicas de carácter general para las ayudas y subvenciones que deban integrarse en la base imponible.

Así, hay reglas de imputación temporal, tal y como se puede observar en el artículo 14 de la ley del impuesto. En la regla general se indica, respecto de los rendimientos de actividades económicas, que las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes. Y, entre las reglas especiales, que las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al periodo impositivo en el que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de una serie de opciones para ciertas situaciones¹⁰.

Por último, también hay reglas de gestión tributaria. En cuanto a la obligación de declarar, el artículo 96 de la LIRPF excepciona de dicha obligación a los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de una serie de fuentes. Se citan, entre otras, las rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y –atención– subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales. Dicho de otra manera, siempre que se obtuvieran ayudas públicas por importe superior a 1.000 euros anuales, habría obligación de declarar, sin perjuicio de otras situaciones¹¹.

¹⁰ Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes (art. 14.2 g); las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de ayuda estatal directa a la entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes (art. 14.2 i); las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del patrimonio histórico español inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes (art. 14.2 j); y las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes (art. 14.2 l).

¹¹ Respecto de las subvenciones que tengan la naturaleza de rendimientos del trabajo habrá de estarse a las reglas particulares para esta categoría de renta.

El artículo 98 de la ley regula el superado borrador de declaración, con indicación de que la Administración tributaria podrá poner a disposición de los contribuyentes, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración, siempre que obtengan rentas procedentes exclusivamente de una serie de fuentes, entre las que cita las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

Por lo demás, en España convive la normativa de territorio común con las forales. Sin pretender ni mucho menos revisar el tratamiento completo de las ayudas públicas en las normas navarras y también alavesas, guipuzcoanas y vizcaínas, advertimos desde ya que la exclusión de gravamen en sus impuestos es, en conjunto, más generosa.

3. Las ayudas públicas para gastos e inversiones que, además, son desgravables: incidencia de la subvención en la base de la deducción

Un gasto o inversión puede beneficiarse de un cierto beneficio fiscal en el IRPF. De acuerdo con lo previsto en la normativa estatal, algunas de las deducciones de la cuota responderían a estas características. Son, sin duda, las deducciones por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas o las deducciones por la adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga, objeto principal de nuestro interés en este trabajo¹².

Las comunidades autónomas, además, tienen una importante capacidad regulatoria al respecto. Si atendemos a la normativa propia de 2023, dejando fuera naturalmente otra tipología de beneficios fiscales¹³, encontramos un sinfín de deducciones que responden a estas características:

- Deducciones por inversión en vivienda: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, La Rioja, Madrid y Murcia.
- Deducciones por alquiler de vivienda: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, La Rioja, Madrid y Murcia.

¹² No son las únicas, piénsese, por ejemplo, en el régimen transitorio que permite todavía la aplicación de deducciones por inversión en vivienda o por alquiler.

¹³ Deducciones por meras circunstancias personales o familiares o de lugar de residencia, por donativos u otras acciones altruistas, por conductas favorables al medioambiente, etc.

- Deducciones por adquisición de determinadas participaciones sociales o inversión en entidades de economía social: Andalucía, Aragón, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, Madrid y Murcia.
- Deducciones por gastos de defensa jurídica: Andalucía.
- Deducciones por gastos educativos y formativos: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Islas Baleares, Madrid y Murcia.
- Deducciones por gastos de guardería: Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana, La Rioja y Murcia.
- Deducciones por ayuda doméstica: Andalucía, Castilla y León, Comunidad Valenciana y La Rioja.
- Deducciones por determinados gastos de transporte habitual o traslado de residencia: Asturias, Cantabria y Castilla-La Mancha.
- Deducciones por inversiones en bienes culturales: Canarias, Castilla y León y Comunidad Valenciana.
- Deducciones por seguros: Canarias.
- Deducciones por gastos de enfermedad o tratamientos de fertilidad: Canarias, Cantabria y Comunidad Valenciana.
- Deducciones por gastos de adopción: Castilla y León.
- Deducciones por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías o por otros suministros: Galicia y La Rioja.
- Deducciones para fomentar el ejercicio físico y la práctica deportiva: Comunidad Valenciana y La Rioja.
- Deducciones por gastos en actividades culturales: Comunidad Valenciana.

Las comunidades autónomas, por supuesto, han fijado deducciones relacionadas con la eficiencia energética o inversiones en vehículos sin emisiones o en puntos de recarga para permitir su funcionamiento (Canarias, Castilla y León, Comunidad Valenciana, Galicia, Islas Baleares, La Rioja o Murcia). A ellas nos referiremos a lo largo del trabajo.

En algunos casos parece claro que se superponen dos beneficios fiscales, el estatal y el autonómico, sin que ello determine necesariamente una incompatibilidad. Aunque en algunos casos esa incompatibilidad puede decretarse¹⁴.

¹⁴ Decimos en principio porque la casuística es infinita y siempre encontramos excepciones; así, en la normativa de Castilla y León, el contribuyente no tendrá derecho a la aplicación de la deducción por

Prescindimos de la regulación en los territorios forales, cuyo examen excede, en general, las pretensiones de este trabajo.

Es posible que, además, el contribuyente pueda ser beneficiario de una ayuda pública para esa inversión o gasto objeto de una deducción (¡o más!). La ley fiscal podrá optar por que la ayuda se integre o no en la base imponible del IRPF. Esta situación podría parecer incoherente e incluso injusta, partiendo de que hay muchos otros gastos e inversiones que no son objeto de desgravación y que, siendo susceptibles de recibir ayudas a tal efecto, dichas ayudas se tengan que integrar en la base imponible. Es, evidentemente, el caso de las deducciones que nos han dado motivos para escribir este trabajo (eficiencia energética, adquisición de vehículos sin emisiones, obras de punto de recarga), que se combinan con ayudas y subvenciones específicas reguladas por diversos programas públicos.

El tratamiento fiscal de la renta obtenida y de la desgravación es, en principio, estanco¹⁵.

Raramente se puede observar que, en el caso de que la ayuda deba tributar, se condicione la desgravación a la integración de la ayuda en la base imponible o que los textos legales lo hayan considerado alternativo¹⁶. Será lo que la disposición, sea estatal o autonómica, determine en cada caso.

Si la norma fiscal ha optado por la no integración de la subvención y la deducción no está limitada de raíz, nos encontramos con una doble ayuda pública, en sentido amplio, que, obviamente no es un imposible teórico. Y, si se superpone una desgravación autonómica, la ayuda pública sería triple. Uno podría pensar que todo debería estar coordinado, pero eso es pedir demasiado.

Las técnicas escogidas, en cualquier caso, no tienen por qué ser coincidentes.

Aparte de lo ya señalado, sí vamos a encontrar una regla muy extendida que, respecto de las desgravaciones objeto de nuestro estudio, va a estar en apariencia, muy generalizada: que la ayuda pública se descuenta de la base de la desgravación y, para eso, será

gastos de adopción o por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar cuando hubiera optado por solicitar ayudas y prestaciones públicas otorgadas por la Junta de Castilla y León de análoga naturaleza y se hubieran concedido.

¹⁵ Sin perjuicio de las medidas a las que nos referíamos en el epígrafe introductorio, con las que ocasionalmente se incorporan a los textos tributarios beneficios fiscales que no tienen más finalidad que evitar el gravamen de la ayuda o subvención.

¹⁶ En la deducción por obras de mejora en viviendas de Cantabria se indica que en ningún caso darán derecho a la aplicación la deducción las cantidades que provengan de subvenciones no sujetas o exentas del IRPF que, en su caso, se hubiera percibido o estuvieran asociadas a la realización de las obras. No insistimos en ello, dado que entra de lleno en el objeto central del trabajo y será objeto de un análisis más preciso.

indiferente que la subvención tribute o no tribute. La técnica no es tan diferente de la de la alternatividad –vista en algún caso–, pero sí presenta matices.

¿Ocurre algo así en otras deducciones?

En lo que es la normativa estatal no es fácil encontrarlo. No se encuentra en el régimen transitorio de la deducción por alquiler de vivienda habitual (disp. trans. decimoquinta), quizá porque es hija de un tiempo en el que las ayudas y subvenciones al alquiler no eran tan frecuentes. Tampoco en el de la deducción por adquisición de vivienda habitual (disp. trans. decimoctava). En otras deducciones estatales ni se contempla la situación; probablemente carecería de sentido.

En las deducciones autonómicas se encuentran algunos casos en los que la ayuda pública limita la base de la desgravación.

En el caso de Aragón, la deducción por adquisición de libros de texto y material escolar deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las becas y ayudas percibidas, en el periodo impositivo del que se trate, de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón o de cualquier otra Administración pública que cubran la totalidad o parte de los gastos por adquisición de los libros de texto y material escolar.

Algo similar se observa en la reducción similar que establece el Principado de Asturias. En esta comunidad autónoma, además, el importe de la deducción por gastos de descendientes en centros de cero a tres años deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las ayudas percibidas en el periodo impositivo procedentes del Principado de Asturias asociadas a los gastos generados por el cuidado de hijos de cero a tres años.

En Castilla-La Mancha se establece una deducción por gastos en la adquisición de libros de texto, por la enseñanza de idiomas y otros gastos relacionados con la educación; las deducciones resultantes se minorarán en el importe de las becas y ayudas concedidas en el periodo impositivo del que se trate de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, o de cualquier otra Administración pública, que cubran la totalidad o parte de los gastos que dan derecho a deducción. Lo mismo sucede en relación con la deducción por gastos de guardería. Castilla-La Mancha establece también una deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas rurales; la base imponible, por todos los ejercicios en los que se aplique la deducción, es la menor de 180.000 euros o el importe de adquisición o rehabilitación de la vivienda que da origen a la deducción, minorado por los importes recibidos de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en concepto de subvenciones por la adquisición o rehabilitación de la vivienda (Extremadura hace lo propio).

En el caso de Castilla y León, en la deducción por el alquiler de vivienda para jóvenes, el importe deducible por el contribuyente no podrá superar la diferencia entre las cantidades

efectivamente satisfechas por el mismo en concepto de renta de alquiler y el importe del total de las ayudas que perciba de cualquier Administración o ente público por dicho concepto.

En la Comunidad de Madrid, la base de la deducción por gastos educativos se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Administración pública que cubran todos o parte de los gastos protegidos.

La base de las deducciones por gastos de guardería y adquisición de material escolar y libros de texto de la Región de Murcia se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de cualquier Administración pública que cubran todos o parte de los gastos protegidos, aplicándose la minoración individualmente para cada uno de los descendientes que se beneficien de las becas y ayudas.

En la Comunidad de La Rioja, la deducción por arrendamiento de vivienda habitual para contribuyentes menores de 36 años se aplica sobre las cantidades no subvencionadas.

4. Primer acercamiento a las desgravaciones que el IRPF dispone en relación con la eficiencia energética en viviendas y la promoción de vehículos sin emisiones

Las desgravaciones objeto de nuestro estudio se enmarcan dentro de la lucha global contra el cambio climático.

El impacto generado por la COVID-19 abrió paso al instrumento de recuperación *Next-GenerationEU*, que permitiría a España movilizar un volumen de inversión sin precedentes. El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España tenía como uno de sus grandes objetivos la renovación del parque inmobiliario, tanto para alcanzar el objetivo a medio plazo de la neutralidad climática como para impulsar a corto plazo el empleo y la actividad en este contexto de recuperación y crecimiento pospandemia. Este será el contexto inicial de algunas de las medidas que pasaremos a describir.

A la COVID-19 se seguiría la catástrofe bélica en Ucrania, con incidencia en el precio de la energía, lo que determinó una sucesión de paquetes de medidas, dentro de los cuales hallamos también otras de las acciones fiscales impulsadas desde el Estado.

La disposición adicional quincuagésima de la LIRPF («Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas») se incorpora por el Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre¹⁷. La redacción original rige hasta el día 15 de junio de 2022, puesto que la Ley

¹⁷ BOE número 239, de 6 de octubre.

10/2022, de 14 de junio¹⁸, introduce ajustes para el propio ejercicio 2022. Desde el día 1 de enero de 2023 rige el texto introducido por el Real Decreto-Ley 18/2022, de 18 de octubre¹⁹, y a partir del 1 de enero de 2024 es el Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre²⁰, el que marca las reglas.

Por su parte, la disposición adicional quincuagésima octava («Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos "enchufables" y de pila de combustible y puntos de recarga») se añade a la LIRPF por el Real Decreto-Ley 5/2023, de 28 de junio²¹.

Sin perjuicio de que más adelante afinemos sus contenidos, son deducciones que se calculan aplicando un tipo sobre una base en la que lo relevante es el gasto incurrido por el contribuyente en la inversión protegida, con un máximo absoluto.

Las comunidades autónomas, en ejercicio de sus competencias normativas, han fijado también deducciones relacionadas con la eficiencia energética o inversiones en vehículos sin emisiones o en puntos de recarga para permitir su funcionamiento. Lo han hecho Canarias, Castilla y León, Comunidad Valenciana, Galicia, Islas Baleares, La Rioja o Murcia. Mejor debemos decir «habían» fijado o hecho, pues, en general, las deducciones autonómicas eran anteriores a las estatales.

En algunos casos parece claro que se superponen dos beneficios fiscales respecto de la misma inversión, el estatal y el autonómico –o el autonómico y el estatal, según como se mire–. Como señala la DGT en la consulta V1678/2023, de 13 de junio (NFC086368), la normativa tributaria no establece ninguna incompatibilidad en cuanto a la aplicación de las dos deducciones: se refería a las relaciones entre la deducción estatal por eficiencia energética y la autonómica, que, en el caso de la consulta, era la valenciana²².

Como se sabe, la cuota líquida del IRPF resulta de la combinación entre la cuota estatal y la autonómica. La cuota líquida estatal es el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de la deducción por inversión en empresas (art. 68.1 de la ley) y el 50 % del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de la ley. El importe de las deducciones por eficiencia energética y vehículos limpios se resta de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de la ley.

¹⁸ BOE número 142, de 15 de junio.

¹⁹ BOE número 251, de 19 de octubre.

²⁰ BOE número 310, de 28 de diciembre.

²¹ BOE número 154, de 29 de junio.

²² Bien es cierto que la DGT va a rechazar siempre intervenir en la interpretación de la normativa autonómica, puesto que no es competente para ello.

La cuota líquida autonómica es el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma del 50 % de una serie de deducciones reguladas por el Estado y el importe de las establecidas por la comunidad autónoma en ejercicio de sus competencias.

Cada hacienda corre, pues, con la cuenta de sus decisiones. El caso es que hasta hace bien poco unas ignoraban a las otras, pero en los últimos meses los legisladores autonómicos están introduciendo reglas para que no se apliquen las deducciones autonómicas cuando se apliquen las estatales.

En el caso de Cantabria, en la deducción por obras en la mejora de viviendas (art. 2.3 del Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio²³), en la modificación operada para 2024 se advierte que las cantidades satisfechas por el contribuyente por las que tenga derecho a practicarse alguna deducción estatal en ningún caso darán derecho a practicar la deducción²⁴.

Parece evidente que de cara a 2024 las comunidades autónomas se han propuesto hacer algunos cambios en este sentido: La Rioja ha previsto la incompatibilidad de las deducciones autonómica y estatal por adquisición de vehículo eléctrico indicando que la deducción autonómica no será de aplicación en tanto esté vigente la deducción por la adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga prevista en la disposición adicional quincuagésima octava de la LIRPF (Ley 13/2023, de 28 de diciembre²⁵).

En Castilla y León también ha habido reacción: se añade un apartado, según el cual, en el supuesto de que el contribuyente tuviera derecho a la deducción estatal de similar objeto, la cuantía de la misma minorará el importe máximo de deducción de 4.000 euros²⁶. Así lo explica el legislador regional: la modificación permite compatibilizar ambas deducciones, la autonómica y la estatal, garantizando que la cuantía total deducible por el contribuyente alcance hasta 4.000 euros, es decir, hasta el importe máximo establecido por la deducción autonómica por ser mayor que el importe máximo estatal.

En los dos epígrafes siguientes nos centraremos en el contenido de las diversas desgravaciones, estatales o autonómicas, del entorno objeto de análisis. No se pretende en absoluto

²³ BOC número 128, de 2 de julio.

²⁴ Ley 3/2023, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de Cantabria 2024 (BOC extraordinario núm. 87, de 29 de diciembre).

²⁵ BOR número 259, de 30 de diciembre. El texto que contiene estas disposiciones es la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos (BOR núm. 126, de 30 de octubre).

²⁶ El texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos se aprueba por el Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre (BOCYL núm. 180, de 18 de septiembre). La modificación a la que nos referimos se instrumenta mediante la Ley 4/2024, de 9 de mayo, de medidas tributarias, financieras y administrativas (BOCYL núm. 92, de 14 de mayo).

un estudio profundo del contenido, solo enmarcar las características básicas de estas deducciones para poder cerrar el trabajo en torno a un asunto específico: la interacción del reconocimiento y percepción de subvenciones respecto de las inversiones objeto de desgravación.

5. El contenido de las deducciones por inversiones en eficiencia energética en las viviendas

Tal y como hemos señalado anteriormente, el Estado se compromete con esta acción en función de lo previsto en el Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre.

Antes de abordar los contenidos de la normativa estatal, conviene advertir que varias comunidades autónomas habían adoptado medidas con carácter previo, siguiendo esta cronología:

Cuadro 2. Inicio de las deducciones autonómicas por inversiones en eficiencia energética en las viviendas

Ejercicio de inicio de desgravaciones por inversiones en viviendas energéticamente más eficientes	Comunidad autónoma
2005	Comunidad Valenciana, Murcia
2013	Cantabria, Castilla y León
2015	Islas Baleares
2017	Canarias
2020	Galicia

Fuente: elaboración propia.

No podemos trazar la evolución del contenido de estos beneficios fiscales, algunos con casi 20 años de desarrollo, pero, al menos, sí fijaremos algunas de sus características en los términos, básicamente, de la normativa aplicable en 2024 (ejercicio 2023) marcando si es interesante alguna modificación implementada para el siguiente ejercicio. En general, las desgravaciones autonómicas se circunscriben a inmuebles situados en la respectiva región.

La Comunidad Valenciana y la Región de Murcia fueron pioneras.

La desgravación valenciana por cantidades invertidas en instalaciones de autoconsumo o de generación de energía eléctrica o térmica a través de fuentes renovables distingue

entre las inversiones en la vivienda habitual y en otras viviendas, de las que se señala que constituyan segundas residencias para el contribuyente (lo que parece dejar fuera las viviendas en arrendamiento). Se aplicaría un 40 o un 20 %, según se trate o no de la vivienda habitual, si bien con el límite 8.800 euros por vivienda y ejercicio, con la indicación de que la parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción. Se combina con la deducción llamada «por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual», cuyo espectro es algo diferente, pero, en cualquier caso, no aplicable si se tiene derecho a la primera²⁷.

Murcia establece una deducción que denomina «por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables», calculada en el 10 % de las inversiones realizadas en ejecución de proyectos de instalación de recursos energéticos procedentes de las fuentes de energía renovables siguientes: solar térmica y fotovoltaica y eólica, en viviendas que constituyan o vayan a constituir la residencia habitual del contribuyente o en las que se destinen al arrendamiento, siempre que este último no tenga la consideración de actividad económica. El importe máximo se cifra en 1.000 euros. Para el ejercicio 2024 se han efectuado cambios de una cierta profundidad; destacaremos tres: la exclusión de las ayudas y subvenciones de la base; la fijación de tipos más altos, pero dependientes de la base imponible del contribuyente; y la elevación del importe de la deducción a 7.000 euros²⁸.

Cantabria establece la deducción por obras de mejora en viviendas. Se trataría del 15 % de la inversión, entre otras, en la mejora de la eficiencia energética, la higiene, la salud y protección del medioambiente y la accesibilidad a la vivienda o al edificio en el que se encuentra o en la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad y, en particular, la sustitución de instalaciones de electricidad, agua, gas o calefacción en cualquier vivienda de la propiedad del contribuyente. La deducción tiene, en general, un límite anual de 1.000 euros, si bien se permite trasladar la parte no aplicada a los siguientes dos ejercicios. Para el ejercicio 2024 se ha incorporado como limitación que en ningún caso den derecho a la aplicación de esta deducción las cantidades satisfechas por las que el contribuyente tenga derecho a practicarse alguna deducción estatal –como ya vimos– o que provengan de subvenciones no sujetas o exentas del IRPF que, en su caso, se hubieran percibido o estuvieran asociadas a la realización de dichas obras.

Castilla y León establece una deducción por inversión en instalaciones medioambientales que permite la minoración de la cuota en el 15 % de las siguientes inversiones efectuadas en la vivienda habitual del contribuyente: instalación de paneles solares, con ciertas condiciones, y cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen

²⁷ La Comunidad Valenciana dispone de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos (DOGV núm. 3153, de 31 de diciembre).

²⁸ La normativa murciana se contiene en el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2010, de 5 de noviembre (BORM núm. 24, de 31 de enero de 2011).

su eficiencia energética o la utilización de energías renovables. El límite máximo de la base de la deducción es de 20.000 euros.

Islas Baleares establece la que llama «deducción por determinadas inversiones de mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual o de determinadas viviendas arrendadas». Se calcula aplicando el 50 % del importe de las inversiones que mejoren la calidad y la sostenibilidad de las viviendas. La base máxima de la deducción es de 10.000 euros y hay, además, fuertes restricciones en función de la base imponible del contribuyente.

Canarias establece una deducción por obras de rehabilitación energética y reforma de la vivienda habitual, calculada en un 12 % de la inversión, con un máximo de 7.000 euros, sin que exceda del 10 % de la cuota íntegra autonómica.

Galicia, finalmente, establece las deducciones por inversión en instalaciones de climatización o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo. Se trata de una deducción del 5 %, con el límite máximo de 280 euros. También la deducción por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares, que permitiría deducir el 15 % de lo invertido con el límite de 9.000 euros²⁹.

Sin perjuicio de las últimas actualizaciones, más o menos, esto es lo que podía observar el redactor de la normativa estatal antes de acometer sus decisiones. Las disposiciones introducidas también han tenido, aun en breve periodo, su propia evolución, pero, dado que el objetivo del trabajo no es ofrecer una exposición exhaustiva de los contenidos, nos quedaremos con la última versión.

En efecto, la LIRPF incorpora la que llama «deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas», que, en realidad es un paquete de tres deducciones: (i) deducción por obras realizadas para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración; (ii) deducción por obras para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable; y (iii) deducción por obras de rehabilitación energética del edificio en el que se ubica la vivienda.

La normativa efectúa una precisa definición del presupuesto de cada una de ellas y marca un carácter temporal extraordinario, pues las cantidades satisfechas deben serlo antes de una determinada fecha –u otros elementos en juego, como ciertas certificaciones técnicas–.

Como sucedía con las deducciones autonómicas, el importe de la deducción se calcula aplicando un porcentaje sobre una base –lo invertido–; base que, además, se encuentra topada. Los datos básicos serían los siguientes:

²⁹ El texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado se aprueba por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio (DOG núm. 201, de 20 de octubre).

Cuadro 3. Porcentajes y bases máximas de deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas

Deducción	%	Base máxima (euros)
Por obras realizadas para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración	20	5.000/año
Por obras para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable	40	7.500/año
Por obras de rehabilitación energética del edificio en el que se ubica la vivienda	60	5.000/año

Fuente: elaboración propia.

Como principales elementos adicionales de interés se debe tener en cuenta lo siguiente: (i) la vivienda será la habitual o destinada al alquiler; (ii) las dos primeras deducciones serían potencialmente aplicables a la misma actuación, pero son alternativas, resultando una u otra en función del logro en eficiencia de la inversión; (iii) solo en el caso de la tercera deducción, los excesos no deducibles se podrían trasladar a un ejercicio ulterior; y (iv) de las bases de las deducciones deben descontarse aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

Como se ve, el espectro de las deducciones autonómicas y estatales, sin ser coincidente en términos absolutos, tiene un punto de intersección. Puede suceder –y sucederá salvo que se haya previsto otra cosa– que las deducciones en tal caso resulten compatibles y que se practiquen de manera simultánea, reduciendo, en su caso, las respectivas cuotas íntegra autonómica y estatal³⁰.

6. El contenido de las deducciones relacionadas con los vehículos autopropulsados sin emisiones

El Estado apuesta por incorporar desgravaciones para las inversiones en vehículos limpios o en obras de puntos individuales de recarga eléctrica a partir del Real Decreto-

³⁰ El estudio doctrinal de estas deducciones está presente, por supuesto, en las obras generales que tratan del IRPF y que evitaremos citar. Como trabajos específicos, podemos citar los de Calderón Corredor (2022); Lucas Durán (2014) o Vilca Pozo (2022).

Ley 5/2023, de 28 de junio. Pero algunas comunidades autónomas habían adoptado medidas con carácter previo. Véase el siguiente cuadro:

Cuadro 4. Inicio de las deducciones autonómicas por inversiones en vehículos limpios

Ejercicio de inicio de desgravaciones por inversiones en vehículos limpios	Comunidad autónoma
2018	La Rioja
2019	Castilla y León
2021	Comunidad Valenciana
2022	Asturias

Fuente: elaboración propia.

La primera comunidad autónoma que incorpora una deducción por adquisición de vehículos eléctricos es la Comunidad Autónoma de la Rioja³¹. Se trata de una deducción calculada en un 15 % de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de vehículos eléctricos nuevos, siempre que cumplan una serie de requisitos y condiciones. La norma marca con precisión las tipologías beneficiarias³². El vehículo no estará afecto a actividades económicas. El importe de adquisición del vehículo no puede superar los 50.000 euros. La deducción máxima es 300 euros, salvo las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico, en cuyo caso es 225 euros.

Un año después hará lo propio Castilla y León³³. Se trata de una deducción calculada en un 15 % de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de vehículos eléctricos puros, con autonomía extendida o híbridos enchufables con autonomía en modo eléctrico de más de 40 kilómetros. El vehículo no estará afecto a actividades económicas. El importe de adquisición del vehículo no puede superar los 40.000 euros. La deducción máxima es 4.000 euros.

³¹ Artículo 32.7 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre.

³² Turismos M1, furgonetas o camiones ligeros N1, ciclomotores L1e, triciclos L2e, cuadriciclos ligeros L6e, cuadriciclos pesados L7e, motocicletas L3e y L5e y bicicletas de pedaleo asistido.

³³ Artículos 9 g) y 10 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

En el año 2021 se sumará la Comunidad Valenciana³⁴. Se trata de una deducción calculada en un 10 % de las cantidades destinadas por el contribuyente a la adquisición de vehículos nuevos, pero, a diferencia de lo sucedido en La Rioja o Castilla y León, en la Comunidad Valenciana se centra la protección en bicicletas eléctricas, kits de electrificación de bicicletas urbanas o vehículos de movilidad personal (VMP).

Además, se trata de una deducción aplicable de manera exclusiva a rentas bajas y medias, de manera que no podrá aplicarse a quienes superen un determinado importe de base liquidable. Y, en cualquier caso, el importe de la deducción viene afectado por una regla de ponderación, que la minora de manera continua conforme la base crece hasta el máximo permitido.

La base máxima de la deducción está constituida por el importe máximo subvencionable para cada tipología, incrementado en un 10 %, del que se excluirá la parte de la adquisición financiada con subvenciones o ayudas públicas:

Cuadro 5. Base máxima de deducción por adquisición de determinados vehículos en la Comunidad Valenciana

Tipología	Base máxima (euros) (sin computar ayudas)
Bicicletas eléctricas	1.540
Kits de electrificación de bicicletas urbanas	660
VMP	495

Fuente: elaboración propia.

El Principado de Asturias, finalmente, aprobó una deducción por adquisición de vehículos eléctricos para los ejercicios 2022 y 2023, prorrogada al ejercicio 2024³⁵. Se trata de una deducción calculada en un 15 % de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de un vehículo eléctrico nuevo o kilómetro cero, siempre que

³⁴ Artículo 4.uno y), cuatro y cinco y disposición adicional decimosexta de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

³⁵ Artículo 14 *undecies* del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 2/2014, de 22 de octubre (BOPA núm. 251, de 29 de octubre). La última redacción trae causa de la Ley 4/2023, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma para 2024 (BOPA núm. 248, de 29 de diciembre).

se cumplan una serie de requisitos y condiciones. Cada contribuyente tendrá derecho a aplicar la deducción por un solo vehículo y ha de tratarse de la adquisición de un vehículo eléctrico nuevo perteneciente a la categoría de «enchufables» y de pila de combustible³⁶. El vehículo no estará afecto a actividades económicas.

La base de la deducción está constituida las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de los citados vehículos minorada, en su caso, en el importe de las ayudas públicas percibidas por el contribuyente para la adquisición del vehículo. Bien es cierto que la base máxima de esta deducción será de 50.000 euros por vehículo³⁷. En aquellos supuestos en los que se abonen cantidades en más de un ejercicio, procederá la deducción en todos los ejercicios en los que se abonen cantidades, sin perjuicio del ejercicio de adquisición.

Así estaba la protección fiscal en el IRPF en el momento en el que se toma la decisión de fijar una desgravación generalizada para todo el territorio de régimen común.

Se establecen dos nuevas deducciones. Una, parecida en cierto modo a la establecida por la mayoría de las comunidades examinadas, permitirá desgravar la renta invertida en la adquisición de vehículos eléctricos autopropulsados; la segunda se fija en las inversiones en puntos individuales de recarga, imprescindibles para el uso continuado de los vehículos.

Se trata de dos deducciones temporales, puesto que, bien la compra del vehículo, bien la finalización de la instalación del punto de recarga, debe efectuarse antes de terminar el año natural 2024. Bien es cierto que, en el caso de la adquisición de los vehículos, se permite la deducción de las cantidades a cuenta para futuras adquisiciones, siempre y cuando el anticipo represente, al menos, el 25 % del valor de adquisición (y condicionado a la adquisición y abono en unos plazos determinados).

En el caso de la adquisición del vehículo o anticipo para su adquisición, se exige que el vehículo sea nuevo, disponiendo la ley la tipología de vehículos protegidos y el importe máximo del valor de adquisición³⁸. El vehículo no puede estar afecto a una actividad económica.

³⁶ Turismos M1, furgonetas o camiones ligeros N1, cuadríciclos ligeros L6e, cuadríciclos pesados L7e y motocicletas L3e, L4e y L5e.

³⁷ Con independencia de que se opte por la tributación individual o conjunta. Si el vehículo se adquiere por más de un contribuyente, la base máxima de deducción será de 50.000 euros para el conjunto de los adquirentes, de forma que la base de deducción sobre un mismo vehículo no supere ese importe.

³⁸ Turismos M1, cuadríciclos ligeros L6e, cuadríciclos pesados L7e y motocicletas L3e, L4e y L5e. La ley efectúa especificaciones señalando algunas características que deben poseer estos vehículos. En cuanto al valor, se hace por remisión a la normativa reguladora de las subvenciones para este parque de vehículos (Plan MOVES).

Se deducirá el 15 % del valor de adquisición o del anticipo, si bien la base de la deducción no puede exceder los 20.000 euros. La ley prevé descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas.

En el caso de la instalación de puntos de recarga de baterías en inmuebles propiedad del contribuyente, para el uso de vehículos no afectos a actividades económicas, se deducirá el 15 % de lo satisfecho, si bien la base de la deducción no puede exceder los 4.000 euros. De la base se descontarán igualmente las cuantías que hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas³⁹.

7. La desconexión temporal entre la inversión, el reconocimiento de la ayuda y su percepción: tratamiento tributario

Puede suceder que, a la hora de presentar la declaración del IRPF, todos los elementos en juego estén resueltos y consolidados; en tal caso, el contribuyente integrará o no la ayuda en la base imponible –según lo que diga la normativa– y calculará la deducción sin tener en cuenta la subvención.

7.1. Cómo incide la ayuda o subvención en la base de la deducción

Las redacciones presentes en cada una de las deducciones, estatales o autonómicas, tienen diferentes facturas, pero, cuando la ayuda o subvención incide de manera negativa, todas conducen a la misma solución: para el cálculo de la base de la deducción, el contribuyente debe minorar del valor de la inversión que conforma esa subvención o ayuda pública. No obstante, si de esta minoración resulta una cuantía superior a la base máxima, la base de la deducción será la máxima, sin que resulte afectada en modo alguno⁴⁰.

Obsérvese la visión conjunta de las redacciones concurrentes:

³⁹ Decimos lo mismo que en relación con lo señalado con la anterior deducción. Como referencias bibliográficas específicas podemos citar los trabajos de Rivas Nieto (2023); Sastre Sanz (2016) o Sastre Sanz y Puig Ventosa (2017).

⁴⁰ Cfr. consulta de la DGT V2282/2023, de 28 de julio (NFC087203). Obsérvese que esto no tiene por qué suceder. En las deducciones por eficiencia energética o por adquisición de vehículos eléctricos establecidas por las Comunidades Autónomas de Canarias, Castilla y León, Galicia, Islas Baleares y La Rioja, las eventuales subvenciones o ayudas públicas, tributen (vehículo eléctrico) o no (eficiencia energética), no se toman en consideración a la hora de calcular la deducción.



Cuadro 6. Diferentes redacciones referidas a la incidencia de la ayuda o subvención en las deducciones estatales y autonómicas

Eficiencia energética en vivienda		Vehículo eléctrico	Punto de recarga
Estado	La base de las deducciones [...] estará constituida por las cantidades satisfechas [...], debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.	La base máxima de la deducción será [...] debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas o fueran a serlo a través de un programa de ayudas públicas.	La base máxima [...] será [...], debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas.
	Murcia	-	-
Comunidad Valenciana	La parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción.	La base máxima de la deducción estará constituida por [...], del que se excluirá la parte de la adquisición financiada con subvenciones o ayudas públicas.	-
	Cantabria	-	-
Asturias	-	La base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas [...] minorada, en su caso, en el importe de las ayudas públicas percibidas por el contribuyente para la adquisición del vehículo.	-
Fuente: elaboración propia.			

Se observan cuatro posibles estadios que pueden ser importantes a la hora de consignar los elementos propios de la deducción: (i) la subvención no ha sido solicitada; (ii) la subvención ha sido solicitada, pero no ha sido reconocida; (iii) la subvención ha sido reconocida, pero no ha sido pagada; y (iv) la subvención ha sido reconocida y pagada.

7.2. La reducción de la base de la deducción en las deducciones estatales

El *Manual práctico de renta*, editado y publicado por la Agencia Tributaria, explica el tratamiento que debe darse a las deducciones reguladas por la disposición adicional quincuagésima («Eficiencia energética») cuando se ha percibido una subvención, en coherencia con los criterios expuestos por la DGT en contestación a consultas vinculantes. Dice la AEAT que: «Hasta que el consultante no reciba resolución definitiva sobre su concesión, no debería descontar el importe de la subvención de la base de deducción» (AEAT, 2024, pp. 1322, 1329 y 1335)⁴¹.

Ese mismo manual práctico del IRPF insiste más adelante en las diferencias obrantes entre la deducción por adquisición de vehículo eléctrico y la deducción por punto de recarga. Dice ese texto que la normativa impone descontar de la base de la primera las cuantías subvencionadas o que fueran a serlo a través de un programa de ayudas públicas, mientras que impone descontar de la base de la segunda única y exclusivamente las cuantías que hubieran sido subvencionadas. En ese sentido concluye que, en el caso de la deducción por punto de recarga, «no procederá su deducción hasta que (las subvenciones) no sean concedidas» (AEAT, 2024, p. 1352).

Si creemos de manera rigurosa lo que dice la Agencia tendríamos que interpretar de la siguiente manera cuándo el contribuyente debe deducir la subvención de la base de la deducción por adquisición de vehículo eléctrico: incluso antes de su concesión o reconocimiento, esto es, desde su solicitud. Y no deja de ser lo que la Agencia Tributaria dice textualmente al redactar un ejemplo: «Del valor de adquisición [...] se descuenta el importe de la subvención pública (ayuda MOVES III) *solicitada*» (la cursiva es nuestra).

Lo que ocurre es que la redacción referida a la deducción por adquisición de vehículo eléctrico es análoga a la deducción por eficiencia energética, pero la conclusión equivalente es, sin embargo, la que la AEAT extrae para la deducción por eficiencia energética

⁴¹ Consultas de la DGT V0829/2023, de 10 de abril (NFC085473); V1190/2023, de 9 de mayo (NFC085870); V1368/2023, de 22 de mayo (NFC086009); V1490/2023, de 1 de junio (NFC086196); V1668/2023, de 13 de junio (NFC086512); V2772/2023, de 10 de octubre (NFC087804); V0037/2024, de 13 de febrero (NFC088452), y V0828/2024, de 22 de abril (NFC089080).

y por puntos de recarga. Son escasas las consultas vinculantes evacuadas en torno a la disposición adicional quincuagésima octava y en ningún caso, a pesar de que en algunas se les pregunta sobre cómo operar en caso de subvención, se efectúa la indicación que aparece en el manual⁴². No parece coherente una solución diferente al caso de las deducciones de las dos disposiciones cuando la redacción es igual.

A nuestro parecer, sería admisible una diferencia de tratamiento entre las deducciones estatales por eficiencia energética y por vehículo eléctrico, por un lado, y entre la deducción por punto de recarga, por otro. La diferencia estaría en que, en el caso de la deducción estatal por punto de recarga, la minoración de la base no se implementase hasta que la subvención no se haya percibido efectivamente.

En definitiva, en el caso de las deducciones estatales por eficiencia energética y por vehículo eléctrico, la minoración de la base de la deducción debería practicarse si la subvención se ha concedido, esto es, si se ha reconocido, siendo indiferente que no se haya percibido todavía. Pero, si no se ha reconocido todavía, la base de la deducción no tiene por qué ser reducida.

Con la interpretación postulada por la Agencia Tributaria en el caso de la deducción por adquisición de vehículo eléctrico le están intimando al contribuyente a que excluya de la base de la deducción las cantidades que «fueran a ser concedidas» por haber sido solicitadas. Con este criterio, el contribuyente tendría que modificar su autoliquidación en el caso de que finalmente no se le concediera la subvención o no se le concediera en la cuantía solicitada, en los términos de la LGT, obteniendo la correspondiente devolución. Obliga al contribuyente a especular en función de meras expectativas. Con el mismo criterio podía haber dicho lo mismo de la deducción por eficiencia energética.

Se nos ocurre otra interpretación: que la diferencia de redacción no obedezca más que a las prisas habituales en la redacción de las normas y que la lectura de las tres deducciones debiera terminar siendo la misma.

En relación con las deducciones por eficiencia energética y por puntos de recarga coinciden el manual de la AEAT y la DGT en que, si practicada la deducción en la correspondiente declaración del IRPF se concede la subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción (se supone que en un ejercicio anterior), «se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención (teniendo como límite la base máxima anual de deducción)».

⁴² Consultas de la DGT V2282/2023, de 28 de julio (NFC087203); V2287/2023, de 28 de julio (NFC087206); V0379/2024, de 12 de marzo (NFC088600), y V0675/2024, de 15 de abril (NFC089137). La más específica es, sin duda, la primera.

La Agencia Tributaria explica en su manual de manera más precisa qué hacer cuando se conceda una subvención y las cuantías subvencionadas hayan formado parte de la base de la deducción. Encaja en lo que llama «incremento de las cuotas líquidas por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores» (AEAT, 2024, pp. 1822 y ss.).

El caso es que, aun advirtiendo la diferencia antes indicada entre la deducción por adquisición de vehículo eléctrico y por puntos de recarga (AEAT, 2024, p. 1830), si observamos lo que dice respecto de cada una de estas deducciones, la solución termina siendo la misma⁴³. Por mucho que se cure en salud observando que, al haber entrado en vigor en el ejercicio 2023 estas deducciones, la pérdida del derecho a la práctica de las mismas no se podrá producir en el ejercicio al que se refiere el manual, que es el 2023 (AEAT, 2024, p. 1830). Si te obligan a reducir la base de la deducción con la mera solicitud, es de suponer que el contribuyente habrá reducido esa base y que difícilmente tendrá que regularizar nada.

Como hemos visto, se puede producir la pérdida del derecho a estas deducciones y se puede producir por el incumplimiento de los requisitos exigidos o, como en un caso dice exactamente: «de los requisitos exigidos para consolidarla». Pues bien, el manual considera que la circunstancia de que se conceda una subvención y que las cuantías subvencionadas se correspondan con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción supone un incumplimiento de los requisitos exigidos y determina la pérdida del derecho a estas deducciones.

Desde luego, que esto sea un incumplimiento de requisitos exigidos supone una lectura muy libre de lo que sea un requisito (uno podría pensar que, si las deducciones están

⁴³ En el caso de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, dice que la pérdida del derecho a la deducción se puede producir:

Cuando se conceda una subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción. En este caso se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención (teniendo como límite la base máxima anual de deducción) (AEAT, 2024, p. 1829).

En el caso de la deducción por puntos de recarga, la pérdida se puede producir «cuando habiéndose practicado la deducción sin descontar de la base de deducción una subvención por hallarse pendiente de resolución definitiva la concesión de la misma, ésta [sic] hubiera sido finalmente concedida», en cuyo caso «se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención (teniendo como límite la base máxima anual de deducción)» (AEAT, 2024, pp. 1829-1830). Pero es que, en el caso de la deducción por adquisición de vehículo eléctrico, dice que la pérdida del derecho se puede producir también «cuando se conceda una subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción», y añade:

En este caso, recibida la resolución definitiva sobre su concesión, se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención (teniendo como límite la base máxima anual de deducción) (AEAT, 2024, p. 1830).

condicionadas a la no afectación a una actividad económica, que se afecte con posterioridad es un ejemplo muy claro de incumplimiento de un requisito o que el precio del vehículo adquirido supere los límites –siendo que la deducción se puede practicar con meros pagos a cuenta–).

El caso es que la normativa del IRPF cuenta con una regulación para lo que denomina «incremento de cuotas líquidas por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores».

En efecto, el artículo 59 del RIRPF («Pérdida del derecho a deducir»), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, dice que cuando, en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en el que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la LGT. A continuación explica cómo se aplicará, pero lo hace en relación con deducciones menos modernas que las que ahora tratamos (la vieja deducción por inversión en vivienda habitual, otras deducciones reguladas por el articulado básico del IRPF o deducciones establecidas por la comunidad autónoma). No deja de remitirse al artículo 122 de la LGT (declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas), que excepciona el régimen general de las llamadas autoliquidaciones complementarias –con sus consecuencias– advirtiendo que:

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviere condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

Fijese el lector en las siguientes palabras: «en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento». Supongamos una obra de eficiencia energética en vivienda ejecutada en diciembre de 2022, que cumple todos los requisitos para su deducción en el ejercicio 2022, respecto de la que se solicita una subvención en enero de 2023, subvención que se concede en marzo de 2024 y que se está a la espera del cobro. ¿Cómo debe actuar el contribuyente en un caso como este? En la declaración correspondiente al ejercicio de 2024 (primavera de 2025), el contribuyente debe añadir como mayor cuota el resultado de aplicar el tipo de deducción sobre la parte de la base que debe ser excluida. Y se le cargarán los correspondientes intereses de demora.

Esta perspectiva, así como algunas otras tajantes afirmaciones contenidas en el manual de la Agencia Tributaria, conviene matizarlas. El desajuste temporal entre el ejercicio de devengo de la deducción, la solicitud de la subvención, su reconocimiento y la percepción puede

no ser pequeño. Supongamos que nos encontramos con una obra de eficiencia energética cerrada, por ejemplo, en febrero de 2023, cuya subvención se ha reconocido en marzo de 2024, o con una obra de punto de recarga en las mismas fechas, cuya subvención se ha percibido en marzo de 2024, ¿no podría el contribuyente reducir ya la base de la deducción en la declaración de 2023 (primavera de 2024) evitándose no solo complejidades posteriores, sino también el pago de intereses de demora⁴⁴?

7.3. La reducción de la base de la deducción en las deducciones autonómicas

La ayuda o subvención, como hemos visto, no afecta a todas las deducciones autonómicas, pero sí a algunas.

La redacción no siempre es equivalente a la correspondiente al Estado. Como hemos visto, la DGT no va a contestar a las consultas que se planteen en torno a la normativa autonómica y, aunque existen estas contestaciones, no hemos encontrado ninguna que nos pueda ayudar a fijar interpretación.

A los efectos de determinar el cálculo de la base de la deducción, podemos formar dos grupos de deducciones en función de que la operativa se pueda asimilar a las deducciones estatales por eficiencia energética y adquisición de vehículo eléctrico, o bien a la deducción estatal por punto de recarga. Y aplicar lo mismo que señalamos en el epígrafe anterior, con todas las prevenciones expuestas.

Se puede asimilar a las deducciones estatales por eficiencia energética y adquisición de vehículo eléctrico la siguiente:

- La deducción por eficiencia energética de Cantabria (en cuanto que fija como alternativa que las subvenciones se hubieran percibido, o bien que estuvieran asociadas a la realización de dichas obras).

Se pueden asimilar a la deducción estatal por punto de recarga las siguientes:

- La deducción por eficiencia energética de la Región de Murcia (en cuanto que las ayudas que se excluyen de la base de la deducción son «las percibidas»).
- La deducción por adquisición de vehículo eléctrico del Principado de Asturias (en cuanto que las ayudas públicas son también «las percibidas»).

⁴⁴ Sobre todo, si le ha sido pagada, cosa que no necesariamente tiene por qué haber sucedido, y más con los problemas de tesorería que presentan algunas comunidades autónomas.

En el caso de las deducciones valencianas, tanto por eficiencia energética como por adquisición de vehículos eléctricos, se emplean semejantes redacciones sobre las que no resulta fácil tomar una posición. En cuanto a la primera, simplemente se indica que: «La parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción», y no es fácil determinar si el apoyo exige, además del reconocimiento, la percepción. En cuanto a la segunda, se excluye de la base la parte de la adquisición «financiada con subvenciones o ayudas públicas», y tampoco es sencillo afirmar o no que la financiación exija el cobro.

8. Conclusiones

Como hemos visto, el IRPF parte de un patrón universal de renta que lleva a gravar cualquier incorporación patrimonial, salvo que la ley prevea lo contrario. En este sentido, el tratamiento de las subvenciones y ayudas públicas es bastante desordenado y asistemático y las incoherencias entre los diversos agentes interesados (Estado, Comunidades autónomas, territorios forales) son notables, menos apreciadas en este trabajo debido a que hemos prescindido en general del análisis de lo que sucede en el ámbito vasco y navarro.

El contribuyente en el IRPF se ha encontrado con un conjunto de interesantes medidas dirigidas a encauzar sus gastos e inversiones en materia energética y de movilidad. Hemos observado cómo la normativa, mejor dicho, las normativas, responden de manera variable a las preguntas básicas que uno se formula cuando se encuentra ante una inversión o gasto desgravable y, además, subvencionado: (i) ¿la ayuda pública debe integrarse en la base del impuesto?; (ii) ¿cómo incide la ayuda pública en la base de la deducción, si es que incide?; y (iii) ¿cómo y en qué ejercicio fiscal debe el contribuyente encajar cada una de las piezas de esta fiscalidad, teniendo en cuenta los desajustes temporales entre la inversión o gasto, la solicitud de la ayuda, su reconocimiento y su percepción?

Es posible que una buena revisión normativa llegue tarde, dado el carácter extraordinario y temporal de estas medidas; lo que al menos debe esperarse es que la práctica efectuada y consentida por la Administración sea lo suficientemente abierta y coherente y evite complicaciones no deseadas al contribuyente que ha seguido con más o menos entusiasmo las directrices gubernamentales.

Referencias bibliográficas

- AEAT (2024). *Manual práctico de renta 2023*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/IRPF/IRPF-2023/ManualRenta2023_es_es.pdf
- Calderón Corredor, Z. (2022). Impulsando la rehabilitación energética residencial con medidas tributarias: contexto y experiencias no convencionales. *Nueva Fiscalidad*, 4, 141-166.
- Lucas Durán, M. (2014). Ayudas fiscales estatales y autonómicas para incentivar la implantación de energías renovables: subvenciones y beneficios tributarios en los impuestos sobre la renta. En *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 107-169). Aranzadi.
- Rivas Nieto, E. (2023). Los beneficios fiscales y financieros a los vehículos eléctricos y a los puntos de recarga. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2.
- Sastre Sanz, S. (2016). La fiscalidad del vehículo eléctrico en España. *Documentos IEF*, 28, 1-42.
- Sastre Sanz, S. y Puig Ventosa, I. (2017). La fiscalidad del vehículo eléctrico en España. *Crónica Tributaria*, 162, 137-175.
- Toscano Gil, F. (2024). Los tipos de ayudas públicas a los 20 años de la Ley general de subvenciones. *Revista General de Derecho Administrativo*, 65.
- Villca Pozo, M. (2022). Medidas fiscales para la rehabilitación energética edificatoria. *Documentos IEF*, 8, 264-273.

Ismael Jiménez Compaired. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Zaragoza. Es autor de libros, artículos y capítulos de libros en el ámbito de la tributación, centrándose en los últimos años en la fiscalidad de las aguas y del medioambiente, las obligaciones fiscales de las Administraciones públicas y la hacienda local. Posee seis tramos de investigación y transferencia. Vocal de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y Navarra. <https://orcid.org/0000-0001-8320-0750>

Aportación de acciones por personas físicas

Análisis de la RTEAC de 27 de mayo de 2024, RG 6513/2022

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado) (España)

Extracto

La presente colaboración versa, al hilo de una resolución del TEAC, sobre la aplicación de la norma antiabuso en las operaciones de aportación de acciones, por parte de personas físicas, a entidades tipo *holding*, haciendo especial hincapié en el papel y funciones de los motivos económicos válidos, así como en la técnica de regularización desplegada, en orden a la neutralización de la pretendida ventaja fiscal, esbozando los efectos colaterales que podría provocar.

Publicado (en avance *online*): 18-11-2024

1. Supuesto de hecho

El hecho que da lugar a la regularización tributaria es la aportación, por parte de una persona física, de las acciones sobre una entidad operativa a otra entidad de tipo *holding*.

El contribuyente acogió la operación al régimen fiscal de diferimiento del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS). Consecuentemente, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la aportación no tributó por el IRPF.

En sucesivos ejercicios, la entidad operativa procedió a la distribución de beneficios con cargo a reservas existentes en el momento de la aportación.

Cómo citar: Sanz Gadea, E. (2024). Aportación de acciones por personas físicas. (Análisis de la RTEAC de 27 de mayo de 2024, RG 6513/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 501, 115-136. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24069>

El contribuyente había presentado una consulta ante la Dirección General de Tributos (DGT). En ella, describió la operación y enumeró los motivos que la animaban, en síntesis: separar el patrimonio personal y mercantil, simplificar la organización, centralizar las decisiones y la tesorería, crear un vehículo para la realización de nuevas inversiones financiadas con los dividendos distribuidos por la entidad operativa, potenciar la capacidad financiera y facilitar la sucesión.

Esos motivos fueron considerados válidos, en el sentido del artículo 89.2 de la LIS, sin perjuicio de la comprobación administrativa (consultas de la DGT V2447/2017 –NFC066348– y V2448/2017 –NFC066349–, ambas, de 2 de octubre).

La Inspección tributaria entendió que los motivos alegados no estaban soportados por los hechos y concluyó que la operación tenía una finalidad puramente fiscal, a saber, eludir la tributación por el IRPF de los dividendos distribuidos por la entidad operativa mediante la interposición de la entidad *holding*, de manera tal que retiró el régimen fiscal de diferimiento, determinando una ganancia patrimonial (art. 37.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF –LIRPF–), prevaleciendo como minuyendo el valor nominal de las acciones recibidas de la entidad *holding*.

2. Doctrina del tribunal

La resolución del TEAC plantea dos cuestiones:

- ¿Procede aplicar el régimen fiscal de diferimiento?
- ¿Cómo ha de regularizarse, en caso de no proceder?

2.1. La aplicación del régimen de diferimiento

Tras el concienzudo análisis de un conjunto de sentencias del TJUE y del TS, la resolución del TEAC llega a la conclusión de que es pertinente rechazar la aplicación del régimen fiscal de diferimiento, por cuanto:

- Existe una ventaja fiscal, cuantificada en el importe de la diferencia entre la tributación de los dividendos distribuidos por la entidad operativa, *ex ante* (tributación por el IRPF) y *ex post* (exención por el IS) de la aportación.
- Esa ventaja fiscal es abusiva, por cuanto la operación no está soportada por motivos económicos válidos. A tal efecto, realiza un exhaustivo análisis de los motivos económicos alegados por el contribuyente, rechazando su efectividad por cuanto: continúa la toma de decisiones por la persona física, ahora como administradora;

la entidad *holding* no realiza inversiones empresariales, sino puramente patrimoniales, adquiriendo acciones y participaciones en ILC, lo que descarta la centralización de tesorería y la potenciación de la capacidad financiera de la *holding*; facilitar la sucesión no es un motivo económico válido.

La resolución del TEAC cita la STS de 25 de mayo de 2012 (rec. núm. 3944/2009 –NFJ047769–), la cual retiró el diferimiento en un supuesto similar, enfatizando que la entidad *holding* realizaba, con cargo a los dividendos recibidos de la entidad operativa, inversiones inmobiliarias y financieras, esto es, no empresariales, lo que implicaba una suerte de transferencia de los fondos empresariales a necesidades particulares de las personas físicas que realizaron la aportación.

En este sentido, se puede apuntar que la naturaleza de las inversiones realizadas por la entidad *holding*, con cargo a los dividendos procedentes de la entidad operativa, ha merecido una atención particular, ya que:

un aspecto clave para apreciar, en este tipo de operaciones en las que se constata un ahorro fiscal en cuanto a la distribución de los dividendos, la concurrencia de «motivos económicos válidos» radicaría en la reinversión de éstos, es decir, en la vuelta al circuito empresarial o económico de los dividendos residenciados en sede de la entidad interpuesta. Dicho de otro modo, que no acaben, de una u otra forma, revirtiendo en beneficio directo de la persona física aportante, sirviendo a sus necesidades personales, porque, en ese caso, sería evidente que se habría obtenido una «ventaja fiscal» a través de una conducta o actividad fraudulenta, lo que la convertiría en «abusiva» en los términos expuestos.

2.2. La regularización

La originalidad de la resolución del TEAC descansa en la forma en cómo debe practicarse la regularización. La regularización ha de consistir en neutralizar los efectos abusivos de la operación, respetando los no abusivos, de manera tal que:

La solución que, a juicio de este TEAC, mejor encaja para lograr una adecuada aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la LIS en casos como el que nos ocupa pasa, una vez declarado que la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, por imputar el ajuste a realizar, esto es, la corrección de sus efectos abusivos, a medida que estos se van produciendo, lo que, en este caso, implica hacerlo en cada uno de los ejercicios en los que el socio aportante obtiene o logra, de forma efectiva, la disponibilidad de los beneficios que estaban acumulados en la sociedad operativa antes de la aportación de sus acciones en la entidad operativa a aquélla.

De manera tal que:

Como hemos visto, a medida de que el socio, persona física, vaya logrando, de forma indirecta a través de la *holding*, la disposición de los beneficios de la entidad operativa (recordemos, los acumulados en esta durante el tiempo de tenencia de sus títulos por la persona física hasta el momento en que se aportaron a la *holding*) deben venir de la aplicación de lo dispuesto en el artículo del 37.1.d) de la LIRPF, aplicado, en coordinación con el artículo 14.2 d) de la LIRPF (operaciones a plazos) a medida que vaya obteniendo, a través de la *holding*, la disponibilidad de esos beneficios que, en realidad, representan la parte del valor de transmisión de su aportación que no se tuvo en cuenta en el momento de la aportación por la aplicación del Régimen FEAC que, de este modo, en atención a que ha sido declarado abusivamente obtenido, se debe inaplicar parcialmente.

Así pues, a medida que se vayan distribuyendo los dividendos con cargo a reservas existentes en la entidad operativa en el momento de la aportación, la persona física que realizó la aportación deberá tributar, en concepto de ganancia patrimonial, por el importe de aquellos.

3. Comentario crítico

La concurrencia de la ventaja fiscal con la ausencia de motivos económicos válidos determinó que la resolución del TEAC apreciara el carácter fraudulento de la operación. La regularización establecida supuso la retirada del régimen fiscal de diferimiento, en forma tal que tuviera por efecto la eliminación de la ventaja fiscal. Consiguientemente, los comentarios críticos han de versar sobre esos dos aspectos.

3.1. Papel y funciones de los motivos económicos

El artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, actual artículo 15 de la Directiva 2009/133/CE, autoriza a los Estados miembros a retirar el régimen fiscal de diferimiento cuando la operación tuviere «como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal», indicando que:

El hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

La Ley 29/1991 transpuso la Directiva 90/434/CEE, previendo la retirada del régimen fiscal de diferimiento cuando, dentro del procedimiento de comprobación, hubiere quedado probado que la operación se hubiere realizado «con fines de fraude o evasión fiscal», sin mencionar los motivos económicos válidos. Lo propio hizo la Ley 43/1995.

La Ley 14/2000 dio a los motivos económicos válidos la categoría de requisito de aplicación del régimen fiscal de diferimiento, estableciendo que el mismo:

no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Al tiempo, concedió la vía de la consulta vinculante respecto de la consideración que merecían los motivos explicitados, sin perjuicio de su constatación en sede del procedimiento de comprobación.

La LIS reprodujo ese párrafo, de manera tal que revalidó la función de los motivos económicos válidos a modo de requisito de aplicación del régimen fiscal de diferimiento, pero añadió un párrafo concerniente al alcance de la regularización, que más adelante se comenta, puesto que está en el núcleo de la resolución del TEAC.

Ni el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, actual artículo 15 de la Directiva 2009/133/CE, ni las sentencias del TJUE, en particular en el caso Euro Park (asunto C-14/16 –NFJ065785–), respaldan que los motivos económicos válidos tengan la consideración de requisito de aplicación del régimen fiscal de diferimiento, cuya concurrencia haya de ser probada por el contribuyente. Lo que se desprende de esos instrumentos jurídicos es que su ausencia, probada por la Inspección tributaria, constituye el hecho-base de una presunción, rebatible, cuyo hecho-consecuencia es que la operación se ha realizado por motivo de fraude o evasión fiscal.

Consecuentemente, el contribuyente no estará obligado a probar que la operación se ha realizado por motivos económicos válidos, a modo de requisito para la aplicación del régimen fiscal de diferimiento, pero sí podrá rebatir las pruebas aportadas por la Inspección tributaria relativas a la ausencia de motivos económicos válidos.

La doctrina del caso Euro Park (asunto C-14/16 –NFJ065785–) ha sido recibida por la doctrina administrativa y la jurisprudencia. En efecto, al menos desde principios de 2023, las consultas de la DGT han incorporado, sistemáticamente, el siguiente párrafo:

La apreciación de los motivos por los que se llevan a cabo las operaciones de reestructuración son cuestiones de hecho que deberán ser apreciadas por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación, atendiendo a

las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, tanto anteriores como simultáneas o posteriores, en línea con lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiterada jurisprudencia (ver, por todas, sentencia Euro Park Service, de 8 de marzo de 2017, en el asunto C-14/16).

La consulta de la DGT V2214/2013, de 5 de julio (NFC048459), precisa que:

Los motivos económicos válidos no constituyen un requisito *sine qua non* para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

La STS de 16 de noviembre de 2022 (rec. núm. 89/2018 –NFJ088153–) afirma que:

En definitiva, el que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades participantes, puede constituir una presunción de que la operación tiene como objetivo principal el fraude o evasión fiscal, esto es, conseguir una ventaja fiscal indebida.

La apreciación de la función de los motivos económicos está vinculada al criterio que se mantenga respecto del fundamento del régimen fiscal de diferimiento.

En efecto, para quienes ese régimen representa un privilegio fiscal, la concurrencia de una motivación económica es un requisito. Enlaza así, esta postura, con la perspectiva derivada de la Ley 76/1980, precisamente derogada por la Ley 29/1991, la cual concedía una bonificación de hasta el 99 % en relación con las plusvalías puestas de manifiesto en aquellas operaciones de reestructuración que «sin implicar restricciones a la libre competencia mejoren la estructura organizativa de las empresas que se integren en beneficio de la economía nacional».

Por el contrario, para quienes dicho régimen no representa un privilegio fiscal, sino la normativa adecuada a las operaciones concernidas, diseñada para, según advierten las consideraciones preliminares de la Directiva 90/435/CEE, «permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común», la motivación económica es algo que ha de darse por supuesto, de manera tal que su ausencia tan solo delata, presuntamente, una finalidad fraudulenta. A raíz de Euro Park, la doctrina administrativa y la jurisprudencia se inscriben, plenamente, en esta línea de pensamiento y, consecuentemente, a su tenor deberá interpretarse el artículo 89.2 de la LIS, por más que su literalidad, en particular a la vista del párrafo primero, permita la interpretación alternativa.

En el caso de la resolución del TEAC, los motivos económicos fueron alegados por el contribuyente, a modo de justificación de un requisito de aplicación, mediante la presentación de una consulta vinculante. Hoy en día, tras el nuevo criterio explicitado en las

consultas de la DGT, correspondería a la Inspección tributaria justificar, a la vista de una ventaja fiscal perfectamente identificada, que la operación no responde a ningún motivo económico, sino al designio de obtener tal ventaja fiscal. Se pone así el acento en la ventaja fiscal, antes que en los motivos económicos, lo que se hallaría en perfecta sintonía con la STS de 16 de noviembre de 2022 (rec. núm. 89/2018 –NFJ088153–), según la cual: «Lo determinante viene a ser la finalidad elusiva o evasiva, no en si concurre un motivo económico válido, puesto que este se configura como hecho base de una presunción cuya consecuencia es la finalidad fraudulenta prohibida».

3.2. La ventaja fiscal

¿Toda ventaja fiscal ha de motivar una regularización tributaria? ¿Solamente aquella que pueda ser considerada como abusiva? ¿Cuándo una ventaja fiscal es abusiva?

Antes de dar respuesta a esas cuestiones conviene precisar que, en términos puramente objetivos, la ventaja fiscal se presenta cuando la carga tributaria disminuye como consecuencia de la operación FEAC (fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social) efectuada.

En el caso de la resolución del TEAC, la ventaja fiscal se concreta en la menor tributación de los dividendos distribuidos por la entidad operativa por aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS. Ahora bien, este efecto se dará en todas las operaciones de aportación de acciones por parte de personas físicas. Si la ventaja fiscal, por sí misma, fundamentase la regularización, la consecuencia sería que el régimen fiscal de diferimiento no se aplicaría a estas operaciones en ningún caso. Bien se comprende que esta conclusión es inadmisibles, lo que conduce a afirmar que solamente podrán ser regularizadas las operaciones determinantes de una ventaja fiscal abusiva.

La resolución del TEAC, tras distinguir entre la ventaja fiscal abusiva y no abusiva, basa la distinción entre ambas en la finalidad de la operación. Si esta es puramente fiscal, la ventaja será abusiva, mas, si concurre una finalidad económica, no lo será. De aquí el concienzudo análisis que se realiza en la resolución de los motivos económicos alegados por el contribuyente. En particular, tuvo un peso decisivo la naturaleza de los activos en los que la entidad *holding* invirtió el importe de los dividendos percibidos de la entidad operativa, consistentes en acciones no determinantes de participación significativa y participaciones en IIC, esto es, inversiones propias de la colocación de la renta ahorrada por las personas físicas, antes que de naturaleza empresarial. En esta línea, la resolución del TEAC trajo a colación la STS de 25 de mayo de 2012 (rec. núm. 3944/2009 –NFJ047769–), en la que, efectivamente, tuvo una influencia decisiva la naturaleza de las inversiones acometidas por la entidad *holding*, constituida por inmuebles y participaciones no significativas, lo que implicaba una suerte de «traspaso de fondos empresariales a necesidades particulares de los socios». Cabe intuir que, si las inversiones acometidas

por la entidad *holding* hubieran sido de naturaleza empresarial, por ejemplo, participaciones de control o, cuando menos, significativas, la resolución del TEAC hubiera calificado la ventaja fiscal como no abusiva y, consecuentemente, anulado la regularización tributaria. Si así fuere, es preciso reconocer que se abriría una situación de cierta indefinición, por cuanto la naturaleza de las inversiones no es algo normativamente definido, sino que responde a percepciones usuales y, además, puede variar en los sucesivos periodos impositivos.

La resolución del TEAC no ha considerado como un motivo económico válido la preparación de la sucesión de la empresa. Sin embargo, en la Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, se propone que los Estados miembros apliquen «con independencia de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario, el principio de neutralidad fiscal a las operaciones de preparación de la transmisión, como la aportación de activos, la fusión, la escisión y el canje de participaciones sociales». Se echa de menos en la resolución del TEAC una argumentación sobre el particular.

De la resolución del TEAC podría desprenderse que toda ventaja fiscal no respaldada por un motivo económico válido merecería la calificación de ser abusiva. Sin embargo, en el caso *Kofoed* (asunto C-321/05 –NFJ026003–), el TJUE apuntó que:

de la letra d) del artículo 2 y del sistema general de la Directiva 90/434 se deduce que el régimen fiscal común establecido en ella, que comprende diferentes ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales.

Criterio que fue reiterado en el caso *Modehuis* (asunto C-352/08 –NFJ038357–). En el caso abordado por la sentencia *Modehuis*, quedó probado que las operaciones de fusión emprendidas no tenían otra finalidad que la de eludir la imposición sobre transmisiones patrimoniales, concerniente a la transmisión de una empresa de los padres a favor de los hijos. La sentencia rechazó que se negara la aplicación del régimen fiscal de diferimiento cuando la operación se llevara a cabo para defraudar un impuesto distinto de los que recaían sobre el beneficio de la sociedad o las rentas de sus socios, ya que esos eran los afectados por el régimen previsto en la Directiva 90/434/CEE. En particular, censuró que se quisiera recuperar la imposición de transmisión patrimonial defraudada mediante la tributación de las plusvalías latentes, puestas de manifiesto en las fusiones. Naturalmente, de ello no se seguía que la elusión de la imposición sobre transmisiones patrimoniales no pudiera ser corregida, pero sí que habría de serlo mediante la aplicación de normas antiabuso de carácter general o de principios jurisprudenciales.

Así pues, no toda ventaja fiscal no respaldada por un motivo económico válido ha de ser considerada abusiva y, por lo tanto, determinante de fraude o evasión fiscal. En

suma, el carácter abusivo de una ventaja fiscal no puede fundamentarse, sin más, en su finalidad puramente fiscal, esto es, desligada de cualquier motivo económico.

Véanse algunos ejemplos: canje de valores para crear una entidad dominante a efectos de tributar en consolidación fiscal; fusión de varias sociedades en cadena, con la finalidad de evitar la multiplicación del gasto estimado del 5 %. En estos supuestos, difícilmente podría calificarse la ventaja fiscal de abusiva.

El artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164 establece que:

Los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes.

Puede apreciarse que, a tenor de esta norma, la ventaja fiscal abusiva es aquella que desvirtúa el objeto o la finalidad de la norma aplicable. Lo esencial, por tanto, en orden a calificar una ventaja fiscal de abusiva, es identificar la norma fiscal aplicable que ha sido eludida. A tal efecto, habrá de atenderse a la verdadera naturaleza de los actos y negocios en presencia. En particular, en un sistema jurídico basado en la causa de los negocios, será esta, en cuanto resultado práctico pretendido, la que ayude a identificar la norma fiscal aplicable que la operación realizada ha pretendido eludir.

En el caso de la resolución del TEAC, la distribución de beneficios por la entidad operativa, aplicados a inversiones propias del ahorro de los particulares, indicaría que la norma fiscal eludida es la que sujeta, por el IRPF, los dividendos percibidos por las personas físicas. Esa elusión calificaría a la ventaja fiscal como abusiva y, por tanto, determinante de fraude o evasión fiscal.

3.3. La relación entre el diferimiento y la ventaja fiscal

El contribuyente alegó, en sede del TEAC, la consulta de la DGT V2214/2013, de 5 de julio (NFC048459), en la que, entre otros aspectos, se abordó la interpretación del artículo 89.2 de la LIS, a cuyo tenor, cuando hubiere quedado probado el fraude o la evasión fiscal, «se eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal».

En la referida consulta se dice que:

En el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación tributaria sólo podrá regularizarse la ventaja fiscal perseguida cuando haya quedado acreditado que

la operación realizada tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, tal y como dispone el primer inciso del artículo 89.2 de la Ley 27/2014, debiendo eliminarse, en consecuencia, los efectos de la referida ventaja fiscal perseguida mediante la realización de la operación de reestructuración de que se trate, distinta del diferimiento en la tributación de las rentas generadas, inherente al propio régimen, cuando la operación se hubiere realizado con la mera finalidad de conseguir tal ventaja fiscal.

La resolución del TEAC critica vehementemente el criterio precedente, por cuanto entiende que del mismo se infiere que el régimen fiscal de diferimiento no podrá ser retirado, a pesar de haber sido probada la finalidad fraudulenta de la operación. Observa la resolución del TEAC que la retirada del régimen fiscal de diferimiento está prevista en la Directiva 2009/133/CE, que en el caso Euro Park también se prevé tal eliminación, que es contrario a la esencia de las normas antiabuso limitar sus efectos y, en fin, que se abriría una brecha en la línea de ataque a la planificación fiscal agresiva emprendida por la OCDE y la Unión Europea.

La resolución del TEAC sienta, a los efectos del artículo 239.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), el siguiente criterio:

Quando se haya declarado, en los términos y condiciones del artículo 89.2 de la LIS, que una operación FEAC ha tenido como «principal objetivo el fraude o la evasión fiscal», se deben eliminar «exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal» obtenida por la aplicación de dicho régimen que se muestren abusivos o irregulares. Esa eliminación también puede afectar al inicial diferimiento que proporcionó la aplicación del régimen, cuando resulte necesario para la eficaz corrección del abuso producido, ya que ningún efecto fiscal puede ser inmune a las consecuencias de la acreditación de que se llegó a él de modo fraudulento o abusivo. Criterio reiterado en resoluciones TEAC de 22 de abril de 2024 (RG 6448/2022, RG 6452/2022 y de 27 de mayo de 2024 (RG 6550/2022).

Hay, aparentemente, una divergencia entre los criterios vertidos por la DGT y el TEAC. Esa divergencia dimana de la incorrecta redacción del artículo 89.2 de la LIS. En efecto, a tenor de su párrafo primero, el régimen fiscal de diferimiento deberá ser retirado en caso de fraude o evasión fiscal, en tanto que, según su párrafo segundo, la regularización eliminará, exclusivamente, los efectos de la ventaja fiscal.

La única forma de cohonestar ambos mandatos sería considerar que el diferimiento forma parte de la ventaja fiscal.

Ahora bien, diferimiento y ventaja fiscal son dos nociones absolutamente diferentes. El diferimiento es el núcleo del régimen fiscal, en tanto que la ventaja fiscal es la menor tributación que se pretende conseguir a través de la operación que se desea acoger a tal régimen. Para decirlo gráficamente, el diferimiento es el puente que permite cruzar el río sin mojarse y alcanzar la orilla bella. Puente (diferimiento) y orilla bella (ventaja fiscal).

Podría argüirse que el régimen fiscal de diferimiento supone, en sí mismo, una ventaja fiscal, por cuanto implica una suerte de excepción al régimen general, a cuyo tenor, las operaciones de fusión, escisión y aportación determinan rentas susceptibles de imposición, por otra parte, contablemente afluídas, como regla general. Ahora bien, si con ocasión de las referidas operaciones se gravaran las plusvalías latentes en los activos transferidos, tales operaciones serían, económicamente, inviables. El régimen fiscal de diferimiento es la respuesta correcta a la naturaleza de las operaciones afectadas. Así se desprende de la exposición de motivos de la Ley 29/1991:

Este régimen tributario responde a un principio básico: La neutralidad. La regulación contenida en la presente norma no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla.

El principio de neutralidad disipa, por sí mismo, cualquier tinte de ventaja fiscal en el régimen fiscal de diferimiento.

Dicho esto, es lo cierto que la forma de regularización establecida en la resolución del TEAC coincide, en términos cuantitativos, con la eliminación exclusiva de la ventaja fiscal pretendida, de manera tal que la divergencia entre los dos organismos administrativos tiende a diluirse. Por otra parte, debe considerarse que el texto de la consulta de la DGT V2214/2013, de 5 de julio (NFC048459), puede ser leído en el sentido de que no rechaza, apodícticamente, la retirada del régimen fiscal de diferimiento, sino que se limita a distinguir entre diferimiento y ventaja fiscal. Desde esta perspectiva, la divergencia aludida tiende a diluirse.

3.4. Las derivaciones de la regularización

Ya se ha expuesto el contenido de la regularización que, según la resolución del TEAC, debe practicarse. Ahora se trata de extraer algunas derivaciones del mismo. Para ello, es conveniente distinguir tres contribuyentes: la persona física que realizó la aportación, la entidad *holding* y las personas que, eventualmente, adquieran acciones sobre la entidad *holding*.

3.4.1. La persona física que realizó la aportación

A la vista de que la aportación ha tenido por finalidad el fraude o la evasión fiscal, dada la ventaja fiscal, determinada por la diferencia entre la tributación de los dividendos por el IRPF y por el IS, sin mediar una motivación económica válida, la resolución del TEAC concluye que procede inaplicar el régimen fiscal de diferimiento. Esa inaplicación supone la aplicación de lo previsto en el artículo 37.1 d) de la LIRPF, esto es, gravar la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la aportación, si bien modulado por

lo previsto en el artículo 14.2 d) de la LIRPF, esto es, a medida que la entidad operativa distribuya los dividendos con cargo a reservas existentes en el momento de la aportación.

3.4.1.1. Cuantificación de la ganancia patrimonial

La ganancia patrimonial se cuantifica en el importe de los dividendos distribuidos por la entidad operativa a favor de la entidad *holding*, en la medida en que procedan de reservas existentes en el momento de realizar la aportación.

El artículo 37.1 d) de la LIRPF establece tres formas de cuantificación de la ganancia patrimonial obtenida por razón de una aportación enfrentando al valor de adquisición de lo aportado el mayor de estos tres: el valor nominal de las acciones recibidas aumentado en la prima de emisión, el valor de su cotización o, en fin, su valor de mercado.

En la resolución del TEAC no se precisa cuál de las tres formas de determinar la ganancia patrimonial se aplica, pero, al identificar el importe de los dividendos distribuidos por la entidad operativa con la ganancia patrimonial, parece indicar que valora las acciones recibidas por el valor en libros o valor teórico de las acciones aportadas. Ese valor es la suma del capital más las reservas acumuladas en la entidad operativa, de manera tal que, enfrentado al valor de adquisición, determina una ganancia patrimonial igual al importe de dichas reservas.

La forma en cómo la resolución del TEAC cuantifica la ganancia patrimonial es correcta, siempre que concurren dos circunstancias, a saber, que el socio que realizó la aportación de las acciones de la entidad operativa las hubiere adquirido por su valor nominal, incluida, eventualmente, la prima de emisión, y, adicionalmente, que no existieran reservas tácitas en la entidad operativa en el momento de la aportación. Seguramente era el caso al que se enfrentaba la resolución del TEAC.

Si el socio que realizó la aportación adquirió las acciones por un precio que incluía, idealmente, el valor de las reservas existentes en el momento de la adquisición, la ganancia patrimonial, acomodándose al criterio de la resolución del TEAC, habría de cuantificarse en el importe de los dividendos distribuidos por la entidad operativa con cargo a las reservas existentes en el momento de la aportación, minorados en el importe imputable a las reservas existentes en el momento de la adquisición. Seguramente no era este el caso al que se enfrentaba la resolución del TEAC.

Si, en el momento de la aportación, existieran reservas tácitas en sede de la entidad operativa, la resolución del TEAC no aplicaría fielmente el artículo 37.1 d) de la LIRPF. Seguramente, no era este el caso al que se enfrentaba la resolución del TEAC.

La resolución del TEAC imputa la ganancia patrimonial derivada de la aportación a todos y cada uno de los periodos impositivos en los que la entidad operativa distribuya dividendos, aplicando así la regla de las operaciones a plazos o con precio aplazado, en el

sentido del artículo 14.2 d) de la LIRPF. Seguramente, se trate de una aplicación analógica, pero que casa bien con la forma de regularización diseñada por la resolución del TEAC.

3.4.1.2. Transmisión de las acciones sobre la entidad *holding*

Por aplicación del último párrafo del artículo 37.1 d) de la LIRPF, el valor de adquisición de las acciones de la entidad *holding*, en manos de la persona física que realizó la aportación, aumentará, a efectos fiscales, en el importe de los dividendos distribuidos por la entidad operativa a favor de la entidad *holding*. Por tanto, en caso de una ulterior transmisión de las acciones de la entidad *holding*, esos dividendos no sufrirán una imposición ulterior.

Ciertamente, habrá doble imposición del beneficio generado por la entidad operativa, primero en sede de la misma, por el IS, y luego en sede del socio que realizó la aportación, por el IRPF, pero esa doble imposición es la propia del régimen general de relación entre el IS y el IRPF. El aumento de valor de las acciones sobre la entidad *holding* lo que evita es la triple imposición.

3.4.1.3. La incidencia de la prescripción

Entre la aportación y la distribución de los dividendos puede mediar un tiempo que rebase el plazo de prescripción.

Una vez declarado, mediante la correspondiente regularización, que la operación de aportación es fraudulenta, no habrá obstáculo para que se desplieguen los efectos inherentes a todas las distribuciones de dividendos con cargo a reservas existentes en la fecha de la aportación. La distancia en el tiempo entre aportación y distribución de dividendos es irrelevante. Lo relevante es la declaración de que la aportación determina fraude o evasión fiscal. A partir de aquí han de desplegarse todos sus efectos, cualquiera que fuere el periodo o periodos impositivos en los que los mismos se produjeran, hasta el agotamiento de las reservas existentes en el momento de la aportación.

Pudiera acontecer que el periodo impositivo en el que se realizó la aportación estuviere prescrito, pero que no lo estuvieren aquel o aquellos en los que la entidad operativa distribuya los dividendos. En este caso será de aplicación lo previsto en el artículo 115 de la LGT, de manera tal que la Inspección tributaria podrá comprobar los hechos determinantes de la impertinencia de aplicar el régimen fiscal de diferimiento, proyectando la regularización, exclusivamente, respecto de los periodos impositivos, no prescritos, en los que se produjo la distribución de los dividendos.

Los dividendos pueden distribuirse, formalmente, con cargo a reservas existentes en el momento de la aportación, pero también con cargo a beneficios del ejercicio, aun existiendo aquellas. La culminación de los objetivos de la resolución del TEAC sugiere que la regularización será pertinente respecto de todas las distribuciones de beneficios

habidas con posterioridad a la aportación, cualquiera que fuere la cuenta contable de cargo, hasta el importe de dichas reservas. Habrá de suponerse, a estos efectos, que los primeros beneficios distribuidos proceden de dichas reservas, aun cuando, a efectos mercantiles, la distribución se haya realizado con cargo a beneficios obtenidos en ejercicios posteriores a la aportación.

3.4.1.4. Tributación de salida

En el supuesto de que la persona física que realizó la aportación pierda su condición de residente en territorio español, antes de que las reservas existentes en el momento de realizar la aportación hayan sido distribuidas, se plantea la pertinencia de aplicar lo previsto en el artículo 14.3 de la LIRPF, concerniente a la pérdida de la condición de contribuyente por el IRPF. Puesto que la propia resolución del TEAC se apoya en el artículo 14.2 d) de la referida ley, parece que la respuesta ha de ser positiva. En tal caso, deberá integrarse en la base imponible del último periodo impositivo en el que el contribuyente deba declarar por el IRPF el remanente de las reservas existentes en el momento de la aportación. No obstante, cuando el traslado de residencia fuere a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por presentar declaraciones, por el IRPF, relativas a los periodos impositivos en los que se vayan produciendo las distribuciones de dividendos.

3.4.1.5. Aplicación de porcentajes reductores

Puesto que la distribución del dividendo por parte de la entidad operativa motiva una ganancia patrimonial, en los términos del artículo 37.1 d) de la LIRPF, será aplicable lo previsto en la disposición transitoria novena de dicha ley, relativa al régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994.

La cantidad resultante, tras la aplicación de los porcentajes reductores, se integrará en la base del ahorro. De esta manera, la transformación del dividendo distribuido por la entidad operativa en ganancia patrimonial del socio que realizó la aportación podría determinar una disminución sensible de la tributación.

3.4.1.6. Dividendos distribuidos con cargo a beneficios posteriores a la aportación

Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios generados por la entidad operativa con posterioridad a la aportación no motivan la regularización prevista en la resolución del TEAC. Esos efectos se constriñen a los distribuidos con cargo a las reservas existentes en el momento de la aportación.

Cuando en la entidad operativa coexistan reservas existentes en el momento de la aportación con beneficios posteriores, se plantea el problema de discernir con cargo a cuál de las dos cuentas ha sido distribuido el dividendo.

Desde una perspectiva formal, bastaría con atender al acuerdo de distribución. Esa perspectiva se oscurece cuando la distribución se realiza con cargo a reservas engrosadas con beneficios posteriores a la aportación. El artículo 31.2 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 ofrece la solución, al indicar que:

Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

Sin embargo, como anteriormente se ha apuntado, desde una perspectiva apegada al sentido de la resolución del TEAC, tal vez debiera entenderse que toda distribución de beneficios posterior a la aportación habría de considerarse efectuada con cargo a reservas existentes en el momento de su realización, hasta que se agotare su importe, cualquiera que fuere el contenido del acuerdo de distribución.

3.4.2. La entidad *holding*

La regularización establecida por el TEAC versa sobre la persona física que realizó la aportación. Ahora bien, la entidad *holding* es una suerte de puente entre la entidad operativa y los socios, personas físicas, y de ello se derivan ciertas consecuencias que, si bien no explicitadas en la resolución del TEAC, pueden ser deducidas a partir de la misma.

3.4.2.1. Redistribución de los dividendos percibidos de la entidad operativa

La tributación de los dividendos percibidos por la entidad *holding* y la de su eventual redistribución a sus socios, personas físicas que realizaron la aportación, está determinada por el valor por el que dicha entidad deba contabilizar las acciones recibidas.

El problema se presenta en relación con los dividendos distribuidos por la entidad operativa con cargo a las reservas existentes en el momento de la aportación.

La pretensión del contribuyente de acoger la operación de aportación al régimen fiscal del diferimiento determina, inicialmente, que el valor fiscal de las acciones de la entidad operativa, recibidas en la aportación por parte de la entidad *holding*, coincida con el valor que las mismas tenían en sede de la persona física que realizó la aportación. La

regularización de la operación FEAC motivará que, a medida en que la misma se vaya produciendo, desaparezca el valor fiscal. En efecto, el valor fiscal, como concepto del régimen fiscal de diferimiento, solo tiene sentido mientras el mismo sea aplicable.

En los libros de contabilidad, prevalecerá, obviamente, el valor contable. No obstante, no es claro cuál deba ser ese valor contable y, sin embargo, tal valor es relevante en orden a resolver la cuestión de la tributación de los dividendos percibidos y, eventualmente, redistribuidos por la entidad *holding*.

La norma de registro y valoración 21.2.1.^a del PGC llevaría a un valor contable coincidente con el valor de adquisición de las acciones de la entidad operativa por parte de la persona física que realizó la aportación. De esta manera, coincidirían, inicialmente, los valores contable y fiscal. Sin embargo, tal norma versa sobre operaciones entre empresas del grupo, lo que no parece ser el caso de la operación que nos ocupa. En efecto, la persona física que realiza la aportación no forma parte del grupo. Con todo, es lo cierto que la consulta del consulta 2 del BOICAC número 91, de 1 de octubre de 2012 (NFC045468), postula la aplicación de dicha norma, sobre la base de un razonamiento basado en la analogía, por más que haya debido reconocer que «la operación no se realiza en sentido estricto entre empresas del grupo, porque el transmitente es la persona física que controla ambas sociedades».

A la vista de la dificultad apuntada, podría sostenerse que la norma aplicable sería, más bien, el artículo 15 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, que apela, con carácter general, en el caso de aportaciones no dinerarias, al valor razonable. En ausencia de reservas latentes en sede de la entidad operativa, ese valor coincidiría con el valor en libros o valor teórico. Bajo esta consideración, el artículo 31.1 de la referida resolución llevaría a contabilizar los dividendos percibidos por la entidad *holding*, con cargo a las reservas existentes en la entidad operativa en el momento de la aportación, contra el valor de las acciones de la entidad operativa, antes que como ingresos. Esto casaría bien con la doctrina de los frutos civiles y resolvería, de raíz, la cuestión. Simplemente, no habría dividendos que redistribuir. No se presentaría, pues, la triple imposición de beneficios (IS en la entidad operativa, incremento de patrimonio en el IRPF y dividendos en el IRPF). Quedaría, eso sí, la doble imposición económica que, con carácter general, rige las relaciones IS/IRPF. En este caso, por la tributación del beneficio en sede de la entidad operativa por el IS y su vuelta a tributar en el IRPF, en cuanto ganancia patrimonial del socio, persona física.

Supuesto que la entidad *holding* contabilizase las acciones de la entidad operativa recibidas en aportación al valor por el que fueron adquiridas por la persona física que realizó la aportación, los dividendos percibidos de la entidad operativa habrían de contabilizarse como ingresos y disfrutarían de la exención del artículo 21 de la LIS. Si el resultado contable así determinado fuere redistribuido, en concepto de dividendo, a la persona física que realizó la aportación, esta debería integrarlo en la base imponible del ahorro del

IRPF. En tal caso, el propósito de fraude o evasión fiscal no se habría realizado y, consecuentemente, no procedería la regularización de la operación FEAC. Por tanto, habría de revertirse la regularización practicada, consistente, ya se ha visto, en el cómputo de una ganancia patrimonial por el artículo 37.1 d) de la LIRPF. De esta manera, tampoco se presentaría la triple imposición de beneficios, sino la doble imposición propia, como se ha indicado, de las relaciones ente el IS y el IRPF. En este caso, por la tributación del beneficio en sede de la entidad operativa por el IS y su vuelta a tributar en el IRPF, en cuanto dividendo del socio, persona física.

Adicionalmente, podría, simplemente, postularse la no tributación de los dividendos distribuidos por la entidad operativa ni en sede de la entidad *holding* ni en sede de la persona física, puesto que la regularización de la operación FEAC establecida por la resolución del TEAC ya habría procurado la tributación de los mismos. Con ser equitativa esta propuesta, carecería de respaldo normativo. En efecto, lo que ha acontecido es que la ventaja fiscal supuestamente pretendida ha sido desmentida, total o parcialmente, por los hechos posteriores.

Bien se comprende que este escenario arroja una complejidad notable, por cuanto los tiempos de la aportación, la regularización y la redistribución de los dividendos son distintos.

Los dividendos distribuidos por la entidad operativa con cargo a beneficios generados después de la aportación tributarán de acuerdo con las reglas generales. Por tanto, disfrutarán de la exención del artículo 21 de la LIS, y su redistribución a los socios, personas físicas, tributará por el IRPF, en concepto de renta del ahorro.

3.4.2.2. Transmisión de las acciones recibidas en aportación

En caso de que la entidad *holding* transmita las acciones sobre la entidad operativa, ha de considerarse que en el precio de venta se reflejan, idealmente, los siguientes componentes: el capital y la prima de emisión, las reservas contabilizadas, las reservas tácitas.

La plusvalía que, en su caso, obtuviere la entidad *holding* estará exenta de acuerdo con lo previsto en el artículo 21 de la LIS, sin que sea aplicable lo previsto en su apartado 4 b), toda vez que no será aplicable, valga la redundancia, el régimen fiscal de diferimiento, en los términos de la resolución del TEAC.

En atención a la filosofía de esa resolución, cabe entender que, si en el momento de la transmisión subsisten, en la entidad operativa, reservas existentes en el momento de la aportación, la porción de plusvalía imputable a las mismas motivará una ganancia patrimonial en los socios, personas físicas, que realizaron la aportación, con fundamento en el artículo 37.1 d) de la LIRPF.

Más dudoso es que esa misma tributación sea pertinente respecto de las reservas latentes en el momento de la aportación, por más que estas pudieren, según los casos, ser identificadas a través del valor dado a las acciones aportadas en la escritura de aportación.

3.4.3. Las personas que adquirieron la participación *ex post* de la aportación

Los socios, personas físicas, que no realizaron la aportación, por cuanto adquirieron la participación en un momento posterior, no sufrirán los efectos de la resolución del TEAC. Estos efectos solo se proyectan sobre los socios que realizaron la aportación.

Nótese que las reservas existentes en el momento de la aportación, en cuanto subsistentes en el momento de la transmisión de las acciones de la entidad *holding* a los nuevos socios, están, idealmente, comprendidas en el precio de la misma. Por consiguiente, habrán sido sometidas a tributación.

3.5. La figura de la sociedad instrumental

La distinta tributación de las rentas, según que sean obtenidas por personas físicas o jurídicas, en particular en lo concerniente a la eliminación de la doble imposición económica, podría dar lugar a la constitución o utilización de entidades jurídicas con una finalidad puramente fiscal.

Sobre el papel es fácil reprochar estas prácticas, habida cuenta de la concepción espiritualista del negocio jurídico en el sistema jurídico español, plasmada en el artículo 1275 del Código Civil, a cuyo tenor, los contratos sin causa o con causa ilícita no producen efecto alguno. Entendiendo la causa como el efecto práctico que se pretende alcanzar con el negocio jurídico formalizado, si tal efecto es burlar la norma fiscal, aparecería, nítidamente, la causa ilícita. Sin embargo, en la realidad del tráfico jurídico, los efectos mercantiles pueden entretenerse con los puramente fiscales, en cuyo caso es difícil apreciar si concurre, o no, la ilicitud de la causa. Así, en la decisión de desarrollar una actividad empresarial bajo forma jurídica podría concurrir el deseo de huir de la progresividad propia del IRPF, pero la finalidad primordial sería la limitación de responsabilidad.

Un sistema fiscal relativo a la imposición sobre la renta bien construido tendería a superar la distinta tributación de las rentas, así como la doble imposición económica. Existen técnicas, bien conocidas, para lograr esa idónea construcción, a saber, la transparencia fiscal y la integración del IS con el IRPF. La primera estuvo vigente desde la Ley 44/1978 hasta la Ley 46/2002, creadora del régimen fiscal de las sociedades patrimoniales, derogado por la LIRPF. La segunda fue inaugurada por la Ley 42/1944 y suprimida por la Ley LIRPF. Excede a los propósitos de la presente colaboración profundizar en esas técnicas y en las causas de su postergación.

Una llamada, aunque tímida, en el sentido apuntado, se encuentra en la propuesta 23 del Comité de Personas Expertas para elaborar el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022), la cual, refiriéndose a las denominadas entidades patrimoniales, recomienda:

mantener su condición formal de sujetos pasivos del IS, pero sometiéndolas a un régimen de transparencia fiscal obligatoria (imputación de los, en su caso, beneficios a los socios personas físicas). En este supuesto, deberían establecerse mecanismos para evitar o corregir la doble imposición respecto de los dividendos.

Sea como fuere, es lo cierto que, hoy en día, las técnicas inherentes a la correcta construcción del sistema de imposición sobre la renta han sido preteridas. Buena parte de la conflictividad que rodea a las denominadas sociedades instrumentales se debe a ello.

Si retornamos al caso objeto de la resolución del TEAC, la aplicación de las referidas técnicas hubiere provocado los siguientes efectos:

- Aplicación del régimen fiscal de diferimiento. En efecto, la transparencia fiscal determina la tributación del dividendo, distribuido por la entidad operativa, en cabeza del socio persona física que realizó la aportación, de manera tal que desaparece la ventaja fiscal.
- Tributación de los dividendos distribuidos por la entidad operativa en cabeza de los socios, personas físicas, de la entidad *holding*, ya fueren los que realizaron la aportación o aquellos que adquirieron las acciones posteriormente, cualquiera que fuere la cuenta con cargo a la cual se efectuó.
- Eliminación de la doble imposición económica, si bien la propuesta 23 no precisa la técnica que seguir, tal vez porque entienda que los menores tipos de gravamen de la base del ahorro cumplan, en forma sucedánea, esa función.

La resolución del TEAC podría tener por efecto dar respaldo a la interposición de entidades *holding*, configuradas para evitar la tributación de los dividendos por el IRPF, en la medida en que enfoca la regularización, exclusivamente, respecto de los distribuidos con cargo a las reservas existentes en la entidad operativa en el momento de la realización de la aportación. Ciertamente, el carácter revisor de las funciones del TEAC tal vez no abría el paso a una consideración adicional.

Si, acaso, esa interposición se considerase irregular, la vía de regularización sería una suerte de levantamiento del velo de la personalidad, con fundamento en el artículo 15 de la LGT. Bien se comprende que ese enfoque podría implicar, lisa y llanamente, la descalificación de las entidades *holding* controladas por personas físicas, al menos, cuando las inversiones realizadas por las mismas fueren las típicas de la colocación del ahorro por parte de las personas físicas. Descalificación que, ciertamente, en los mismos términos, parece

que pueda desprenderse de la resolución del TEAC, si bien centrada, exclusivamente, en la operación de aportación, la cual quedaría expulsada del régimen fiscal de diferimiento.

Nuevamente, aparece el espectro de la deficiente estructuración del sistema de imposición sobre la renta.

Con todo, ha de observarse que el enfoque de la resolución del TEAC es moderado. En efecto, lejos de sujetar a gravamen inmediato la ganancia patrimonial derivada de la aportación, la desplaza a lo largo de los periodos impositivos en los que se vaya produciendo la distribución de las reservas existentes en el momento de la realización de la aportación, sin que, por lo tanto, afecte a las reservas tácitas que, eventualmente, pudieran existir en dicho momento ni a los beneficios posteriores.

3.6. La aplicación de las normas generales antiabuso

La argumentación precedente suscita la cuestión de la pertinencia de encomendar la regularización de las irregularidades cometidas en la realización de una operación FEAC a los procedimientos de las normas generales antiabuso. En algunos casos debatidos ante los tribunales de justicia, se formularon alegaciones en este sentido, pero las correspondientes sentencias las rechazaron sistemáticamente (STS de 31 de marzo de 2019, rec. núm. 5886/2019 –NFJ081732–, entre otras). Sin embargo, las normas forales de las tres Diputaciones vascas designan como operaciones FEAC que tienen como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal aquellas a las que resulte de aplicación lo previsto en los artículos que la correspondiente norma general tributaria consagra a la cláusula antielusión (equivalente al art. 15 de la LGT) y a la simulación (equivalente al art. 16 de la LGT).

Proyectando el artículo 15 de la LGT sobre el caso resuelto por la resolución del TEAC, podría desplegarse la siguiente argumentación: se ha «evitado la realización del hecho imponible del IRPF», constituido por la percepción de los dividendos distribuidos por la entidad operativa, en cuanto remansados en la entidad *holding*. Mediante el «artificio» de interponer una sociedad, la entidad *holding*, entre la persona física y la entidad operativa con cargo a cuyos beneficios se distribuyen los dividendos. El único efecto de la constitución y aportación de acciones es el «ahorro fiscal», descartados los motivos económicos. La «ventaja fiscal» se materializa en la exención de los dividendos percibidos por la entidad interpuesta.

Bajo el esquema del conflicto en aplicación de norma tributaria, la regularización consistiría en imputar los dividendos distribuidos por la entidad operativa a la persona física aportante. No solo los repartidos con cargo a las reservas existentes en sede de la entidad operativa en el momento de la aportación, sino también los distribuidos con cargo a beneficios posteriores.

El efecto de esta regularización iría más allá de la derivada de la resolución del TEAC, por cuanto implicaría, también, la tributación de los dividendos repartidos con cargo a

beneficios posteriores a la aportación. Los dividendos redistribuidos por la entidad *holding* no tributarían por el IRPF del socio aportante, por cuanto ya habrían sido imputados al mismo. Adicionalmente, esta regularización debería implicar el aumento del valor fiscal de las acciones sobre la entidad *holding*, ya que, de lo contrario, se produciría una triple imposición del beneficio generado por la entidad operativa, habida cuenta de que el dividendo imputado a la persona física que realizó la aportación ha quedado remanado en sede de la entidad *holding*, de manera tal que, eventualmente, se reflejará en el precio de venta de la participación sobre la entidad *holding*.

En este contexto, no se puede desconocer el debate acerca de la consideración de la economía de opción. Varias sentencias de los tribunales de justicia han explicitado que «los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la ley más ventajosa a sus intereses, siempre que no vulnere la normativa aplicable» (STS de 21 de marzo de 2005, rec. núm. 4179/2000 –NFJ020342–, entre otras).

Proyectando este criterio sobre el caso resuelto por la resolución del TEAC, podría desplegarse la siguiente argumentación: elección realizada, la tenencia de las acciones sobre la entidad operativa a través de la entidad *holding*. El beneficio del que procede el dividendo ya ha tributado por el IS. Por tanto, no se elude la imposición, que se completará con la del IRPF con ocasión de la redistribución del beneficio por parte de la entidad *holding* o de la transmisión de las acciones sobre la misma.

Esta argumentación hubiere podido prosperar, en el ámbito de la resolución del TEAC, si los dividendos distribuidos por la entidad operativa se hubieren aplicado a activos o actividades empresariales en lugar de a activos propios de la materialización de las rentas ahorradas por las personas físicas.

En fin, la norma antiabuso del artículo 89.2 de la LIS no desplaza la calificación de las operaciones realizadas. Así, la STS de 13 de enero de 2011 (rec. núm. 1451/2006 –NFJ041942–) califica como compraventa de activos una operación FEAC de canje de valores seguida de una venta de las acciones recibidas por la entidad, extranjera, beneficiaria, y la STS de 5 de abril de 2011 (rec. núm. 3255/2006 –NFJ094093–) califica como venta de activos la aportación conjunta de activos y deudas no asociadas con aquellos. En el mismo sentido, la consulta de la DGT V0817/2024, de 22 de abril (NFC088934), observa que, tras tres operaciones concatenadas de canje de valores, aportación no dineraria y escisión parcial financiera, se esconden los efectos de una escisión parcial, no acogible al régimen fiscal de diferimiento, por cuanto los activos transmitidos no eran constitutivos de rama de actividad.

3.7. Apunte para un balance del régimen fiscal de diferimiento

La resolución del TEAC podría suscitar la impresión de que el régimen fiscal de diferimiento, inaugurado por la Ley 29/1991, ha sido fuente de conflictos. Contribuiría a ello

la multitud de consultas que ha despachado la DGT, a partir de la Ley 14/2000, y las relativamente numerosas sentencias de los tribunales de justicia.

Sin embargo, una consideración de las sentencias dictadas en los tres últimos lustros pone de relieve que los conflictos han versado sobre ciertas operaciones, pero no, desde luego, sobre el núcleo del régimen sustantivo de las figuras centrales. Una pequeña muestra de las sentencias puede ser ilustrativa. Así, han sido operaciones conflictivas: la escisión total no proporcional y la denominada escisión-venta, por cuanto procuran efectos similares a la disolución con liquidación y posterior venta de activos (STS de 15 de abril de 2013, rec. núm. 3010/2011 –NFJ051348–), si bien la exigencia de rama de actividad, establecida por la Ley 14/2000, tal vez infrinja la Directiva 2009/133/CE (ATS de 10 de abril de 2024, rec. núm. 706/2023 –NFJ092931– y recurso de incumplimiento UE); la fusión de sociedades inactivas portadoras de importantes bases imponibles negativas pendientes de compensación, en cuanto tendentes al aprovechamiento irregular de la compensación (STS de 16 de marzo de 2016, rec. núm. 1815/2014 –NFJ094092–); la fusión impropia determinante de una diferencia de fusión autogenerada (STS de 27 de octubre de 2014, rec. núm. 4184/2012 –NFJ056456–); el canje de valores-venta, en cuanto produce efectos similares a la venta de activos [STS de 13 de enero de 2011, rec. núm. 1451/2006 –NFJ041942–]; la aportación de activos con deudas no asociadas a los mismos, en cuanto produce efectos similares a la venta de activos (STS de 5 de abril de 2011, rec. núm. 3255/2006 –NFJ094093–). Casi la totalidad de las operaciones referidas han sido mencionadas en la Nota de la Agencia Tributaria sobre las operaciones de reestructuración que presentan riesgos (28 de junio de 2008).

Por otra parte, tanto la doctrina del TEAC como la contenida en las más recientes consultas de la DGT (V0864/2024, de 23 de abril –NFC088936–, entre otras), siguiendo al TJUE, en particular, a la sentencia Euro Park (asunto C-14/16 –NFJ065785–), han dejado claro que los motivos económicos válidos no son un requisito de aplicación del régimen fiscal de diferimiento, sino que juegan, en su ausencia probada por la Inspección tributaria, a modo de hecho-base de una presunción cuyo hecho-consecuencia es el fraude o la evasión fiscal, que abrirá el paso, en caso de no ser rebatida, a una regularización centrada en la eliminación de la ventaja fiscal pretendida, pero no a la anulación de los efectos del régimen fiscal de diferimiento, excepto si ello fuere necesario para suprimir tal ventaja fiscal, lo que, en buena parte de los casos, no lo será, de manera tal que el control de los aspectos fraudulentos de las operaciones FEAC, aun cuando encauzado por el artículo 89.2 de la LIS, revestirá los ropajes propios del conflicto en aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT, lo que ha de reputarse positivo.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (no es posible modificar el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto a efectos de aplicar las reglas especiales)

Análisis de la [RTEAC de 27 de mayo de 2024, RG 4187/2021](#)

Antonio Sánchez Gervilla

Doctor en Derecho.

Abogado. Sanger Abogados (España)

Extracto

Se analiza en el presente comentario la doctrina emanada de la resolución del TEAC, Sala 1.ª, de 27 de mayo de 2024 (RG 4187/2021), que aborda la posibilidad de modificar el último balance cerrado a los efectos de aplicar la regla objetiva de valoración contenida en el precepto, sentando como doctrina que esta no admite que se pruebe un valor distinto a los previstos en la norma, pues esta previsión normativa garantiza la seguridad jurídica, dado que permite al contribuyente, como premisa, probar que lo declarado coincide con el valor de mercado y, para el caso contrario, prevé una regla objetiva de valoración que reduce la arbitrariedad. De lo que concluye que considerar que la regla especial admite una modulación que no ha sido expresamente admitida por la misma supone desvirtuar el sentido de la norma e iría en contra del principio de legalidad que garantiza la seguridad jurídica.

Publicado: 04-12-2024

Cómo citar: Sánchez Gervilla, A. (2024). Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (no es posible modificar el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto a efectos de aplicar las reglas especiales). (Análisis de la RTEAC de 27 de mayo de 2024, RG 4187/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 137-147. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24067>

1. Supuesto de hecho

En apretada síntesis, los antecedentes necesarios para aprehender los hechos que nos ocupan se inician mediante la presentación, por parte de A (en adelante, el obligado tributario o el contribuyente) y B, de la declaración correspondiente al IRPF en régimen de tributación conjunta, ejercicio 2009, con un resultado a ingresar de 4.192,26 euros.

En el apartado «Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales», se declara una pérdida patrimonial por importe 107.589,75 euros, que se integra en la base imponible del ahorro, por la transmisión de las participaciones de XZ, SL, entidad domiciliada en Barcelona que desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria.

Lo anterior viene derivado de la compraventa de participaciones otorgada por el obligado tributario, en escritura autorizada por notario, en fecha indeterminada de 2009, mediante la cual este transmitió 21.475 participaciones de 6,01 euros de valor nominal cada una de ellas representativas del 15,63 % del capital de XZ, SL a la entidad TW, SL por el precio de 21.475 euros (1 euro/participación), adquiridas por valor de 129.064,75 euros.

Así las cosas, con fecha de 10 de junio de 2014 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con dichos obligados tributarios por el concepto IRPF ejercicio 2009. Dichas actuaciones tuvieron carácter parcial, limitándose a la comprobación de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Tras los trámites y diligencias oportunas, la Inspección regulariza porque considera que el obligado tributario no había acreditado que el valor de transmisión declarado se correspondiese con el que hubiesen convenido partes independientes en condiciones normales de mercado (valor de mercado), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.1 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), que, como sabemos, señala que, en estos casos, dicho valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de: (i) el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio

cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto; o (ii) el que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

En conclusión, por parte de la Inspección se consideró que el valor que se debía tener en cuenta en dicha transmisión tenía que ser el valor teórico de las participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, que se correspondía con el ejercicio 2008.

Las circunstancias que tuvo en cuenta la Inspección para alcanzar dicha conclusión fueron:

- La entidad XZ, SL formaba parte de un grupo de sociedades, todas ellas relacionadas entre sí mediante participaciones cruzadas y préstamos entre ellas, controlado por Exy (socio mayoritario), a través de la entidad QR, SL.
- La entidad TW, SL, además de dicha adquisición, en las mismas fechas también adquirió la totalidad del citado grupo empresarial.
- Según el balance de XZ, SL, que figuraba en la declaración del IS del año 2008, el patrimonio neto ascendía a 7.007.536,94 euros.
- Dado que existía una diferencia sustancial entre el valor de transmisión declarado y el que resultaba del citado balance, se solicitó del contribuyente, a quien correspondía acreditarlo según la presunción *iuris tantum* del artículo 37.1 b) de la LIRPF, que acreditase que el valor de transmisión se correspondía con el que hubiesen convenido partes independientes en condiciones normales de mercado (valor de mercado) y, para acreditar dicho valor de mercado, el contribuyente aportó un dictamen pericial de la empresa XZ, SL relativo al ejercicio 2008 denominado «Valoración de la sociedad en función de la realización de sus activos» y un estudio de mercado realizado por la entidad NP, SA, de fecha 11 de febrero de 2015, denominado «Estimación de la variación porcentual de devaluación en una cartera de propiedades en España».

Para el actuario, ni el dictamen ni el estudio de mercado aportados por el contribuyente acreditaban que el importe de la transmisión de las participaciones de la entidad XZ, SL se hubiese realizado por el valor de mercado entre partes independientes, en condiciones normales de mercado, y, en consecuencia, entiende que procede aplicar la presunción prevista en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, con lo cual, el valor de transmisión será el valor teórico resultante del último balance cerrado antes de la enajenación, en este caso, el balance cerrado a 31 de diciembre de 2008, por ser este el mayor entre los resultados de ambas reglas presuntivas.

Con estos antecedentes, en fecha 1 de febrero de 2016, se incoó al reclamante por la Inspección Regional de la AEAT de Cataluña la correspondiente acta por el concepto impositivo y periodo de referencia, que fue firmada en disconformidad por el representante del obligado tributario.

En dicha propuesta, el actuario regulariza considerando que el valor teórico de las participaciones determina, para la transmisión de las participaciones de XZ, SL realizada por el obligado tributario, una ganancia patrimonial por importe de 517.760,99 euros (646.827 – – 129.066,01), frente a la pérdida declarada de 107.589,75 euros, como resultado de considerar que el patrimonio neto a 31 de diciembre de 2008 de XZ, SL debe tener en cuenta una corrección del valor contable por el deterioro del importe del crédito que XZ, SL ostenta con LM, SL debido a que el patrimonio neto de esta última a 31 de diciembre de 2008, según el balance presentado en la declaración del IS 2008, resulta negativo (– 8.112.850,77 €), circunstancia que, según el actuario, conforme a la normativa contable, habilitaría a XZ, SL a realizar una corrección de valor del importe del crédito que XZ, SL concedió a LM, SL.

Siguiendo con el procedimiento, en fecha 24 de febrero de 2016, transcurrido el plazo para efectuar alegaciones y sin que conste que los obligados tributarios hicieran uso de su derecho, el inspector regional (órgano resolutivo) dictó acuerdo rectificando la propuesta, que regulariza considerando que el valor teórico de las participaciones determina, para la transmisión de las participaciones de XZ, SL realizada por el contribuyente, una ganancia patrimonial por importe de 966.158,99 euros (1.095.225,00 – 129.066,01), frente a la pérdida declarada de 107.589,75 euros, como resultado de considerar que el patrimonio neto a 31 de diciembre de 2008 de XZ, SL no debe tener en cuenta una corrección del valor contable por el deterioro del importe del crédito que ostenta con LM, SL porque, además de que la norma establecida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF es clara y no prevé dicha corrección de valor, ese deterioro no existe.

En fecha 10 de marzo de 2016, el contribuyente presentó escrito de alegaciones argumentando, en síntesis, que no estaba de acuerdo con el criterio de los actuarios y mucho menos con el acuerdo de rectificación dictado por el inspector regional, porque fundamentan toda su actuación en que el contribuyente no había acreditado que el importe de la transmisión de las participaciones se correspondiese con el valor de mercado. Sin embargo, el contribuyente sigue defendiendo lo contrario y, para acreditarlo, aportó, además de la documentación que ya había presentado, el informe de auditoría correspondiente al ejercicio 2007 y un escrito de la directora administrativa del grupo de sociedades hasta septiembre de 2008.

Dichas alegaciones fueron desestimadas y, en fecha 14 de marzo de 2016, el inspector regional dictó acuerdo de liquidación confirmando la propuesta de rectificación acordada el 24 de febrero. Dicha liquidación ascendía a 222.015,54 euros (cuota + intereses).

El obligado tributario, disconforme con el acuerdo de liquidación provisional dictado por el inspector jefe de la Dependencia Regional de Cataluña, mediante escrito presentado en fecha 13 de abril de 2016, interpuso recurso de reposición, el cual el inspector regional lo desestima con fecha de 25 de mayo de 2016.

Asimismo, disconforme con la resolución desestimatoria del recurso de reposición, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa, la cual, el TEAR de Cataluña la desestima en fecha de 10 de febrero de 2021.

Finalmente, el obligado tributario, disconforme con la resolución desestimatoria del TEAR de Cataluña, interpuso recurso de alzada ante el TEAC el 1 de abril de 2021, el cual fue desestimado mediante resolución de la Sala 1.^a de 27 de mayo de 2024 (RG 4187/2021 –NFJ093438–), cuyo análisis es objeto del presente comentario.

2. Doctrina del tribunal

En primer lugar, el TEAC, en la resolución objeto de análisis de 27 de mayo de 2024, afirma:

A juicio de este tribunal, no hay duda de que el contribuyente no prueba que el importe efectivamente satisfecho y declarado en la transmisión sea el normal de mercado que habrían convenido partes independientes. Por tanto, el valor de transmisión debe ser como mínimo el mayor de los dos valores objetivos señalados en el artículo 37.1.b) de la LIRPF, que en este caso se corresponde con el valor teórico resultante del último balance de XZ SL cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto en 2009, es decir, el balance correspondiente al ejercicio 2008, al ser el mayor de los dos previstos.

A continuación, procede a centrar el objeto de debate en los siguientes términos:

Determinar si la aplicación del valor objetivo que prevé el artículo 37.1.b), a partir del valor teórico resultante del último balance cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, admite la posibilidad de modificar el valor así obtenido en atención a la acreditación de que el citado balance era erróneo. En este caso, teniendo en cuenta una corrección de valor por el deterioro del importe de un crédito no contabilizado en el citado balance.

Fijando, finalmente, la siguiente doctrina para desestimar el recurso de alzada:

Este tribunal niega que valor teórico resultante del último balance cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto admita una corrección de valor por el deterioro no contabilizado en el balance. El primer motivo, y suficiente, es que el artículo 37.1 b) contiene una regla especial de valoración que ha de interpretarse siguiendo los criterios y pautas concretas que contiene. No es una presunción que admita cualquier prueba en contra. Salvo prueba de que el valor declarado fue

el de mercado se aplica la regla objetiva, tal cual se regula. Se fijan dos posibles valores mínimos, y una muy concreta regla de cálculo para cada una de ellas, que no admite matices ni excepciones. En el caso del valor teórico la norma explicita cuál es el que se ha de tomar, «El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto». No se prevé ninguna posibilidad de enmendarlo. Ni de probar otra cosa que no sea la dicha: que el valor de mercado es valor declarado.

Para apuntalar su decisión, el TEAC trae a colación la reciente STS 34/2024, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de enero (rec. núm. 2705/2022 –NFJ091929–), en la que se concluye que no resulta de aplicación la tasación pericial contradictoria para la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad no cotizada en mercados en aplicación de las reglas de valoración contenida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF porque no constituye una comprobación de valor en la que se empleen los medios de comprobación del artículo 57.1 a) o i) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). Aclarando, seguidamente, que:

Aunque en presente supuesto no se debate sobre la posible aplicación de la tasación pericial contradictoria para la determinación del valor de transmisión, resulta relevante el análisis de la regla especial del artículo 37.1.b) de la LIRPF que realiza el texto de la [citada] resolución. En concreto, la Sentencia determina que, en aplicación de la regla especial, salvo que el interesado pruebe que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, se toma como valor de transmisión el mínimo indicado, *sin necesidad de efectuar una comprobación de valor alguna al ser determinado directamente por la ley* (subrayado añadido por este tribunal).

El TEAC continúa desarrollando su tesis con unos argumentos muy interesantes que explican su conclusión, a saber: «Por tanto, no es baladí el hecho de que la norma especial no haga referencia al balance correctamente aprobado, si no [sic] que se refiera al "balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto"». Aunque se pruebe que el balance adolece de errores, no se puede tener en cuenta una posible corrección del mismo en aplicación de una norma especial que no prevé expresamente tal modulación.

Siendo que, seguidamente el TEAC, le da una «pista» al contribuyente de por dónde debería haber «atacado» la resolución, defendiendo su postura (transmisión a valor de mercado):

No debe olvidarse que el contribuyente ha tenido la posibilidad de probar que el valor declarado se ajusta a mercado, por lo que si conocía los defectos del balance contable de la sociedad cuyas acciones se transmiten, debería de haberlos tenido en cuenta a la hora de valorar y declarar la operación a mercado, de forma que no

hubiera tenido lugar la aplicación del valor mínimo. Sin embargo, no se ha probado tal circunstancia, lo que tiene como consecuencia la remisión a un valor objetivo de valoración que en ningún caso admite correcciones no previstas por la norma.

A renglón seguido, el TEAC explica al contribuyente por qué no puede estimar su alegación referida a que, dentro de las potestades de la inspección, se incluyen la de valorar el cumplimiento de la aplicación del PGC:

A pesar de que el reclamante defiende que la modificación del balance debe considerarse válida por las potestades de la Inspección de los Tributos a la hora de valorar el cumplimiento de la aplicación del Plan General de Contabilidad, este tribunal lo rechaza, ya que en este caso no se está comprobando a la sociedad XZ, por lo que la inspección no está obligada a revisar el cumplimiento del Plan General de Contabilidad por dicha entidad ni los efectos fiscales que de esta puedan derivar. En este caso, la inspección debe determinar si el valor de la transmisión declarado por el contribuyente se ajusta a la legalidad vigente. Una vez comprobado que lo declarado no se ajusta al valor de mercado, solo cabe aplicar la regla objetiva de valoración, la cual no admite ninguna modificación por supuestos errores del balance.

3. Comentario crítico

Con esta nueva resolución, esta vez del TEAC, sobre la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF, poco a poco, se va aclarando la interpretación de tan controvertido precepto y, a la vez, se va conformando un cuerpo jurisprudencial y doctrinal que permita acometer su análisis cada vez con mayor seguridad jurídica.

En esta ocasión, la resolución comentada aborda si es posible modificar o *–rectius–* interpretar el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto para fijar el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos.

La respuesta que el TEAC proporciona es negativa, mediante una doctrina, la cual, adelantamos ya, compartimos plenamente, con base en las siguientes consideraciones:

Primera. Los hechos objeto de la resolución nacen de la transmisión de 21.475 participaciones de 6,01 euros de valor nominal cada una de ellas representativas del 15,63 % del capital de XZ, SL a la entidad TW, SL, por el precio de 21.475 euros (1 euro/participación), adquiridas por valor de 129.064,75 euros; es decir, que el obligado tributario considera que el valor de mercado de dichas participaciones asciende a 21.475 euros, de lo que se deduce –y, por tanto, declara– que ha tenido una pérdida patrimonial por la transmisión de las participaciones de XZ, SL por importe de 107.589,75 euros (129.064,75 – 21.475), que integra en la base imponible del ahorro.

Segunda. Cuando la Agencia Tributaria inicia actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter parcial, limitadas a la comprobación de las ganancias y pérdidas patrimoniales declaradas, *ergo*, a las derivadas de la transmisión de las participaciones de XZ, SL, el obligado tributario, inicialmente, defiende que el precio de 21.475 euros fijado –y declarado– como valor de transmisión de las participaciones se corresponde con el del valor de mercado.

Tercera. Ahora bien, como hecho relevante que se debe tener en cuenta para la resolución de este conflicto, en el recurso de alzada ante el TEAC, por primera vez, el obligado tributario reconoce que la documentación aportada en fase de inspección puede resultar insuficiente para justificar la valoración a mercado del precio total de transacción, de tal forma que, a pesar de haber sido el principal motivo de oposición frente a la regularización defendido en todas las instancias anteriores, renuncia a continuar con la defensa de este particular aspecto ante el TEAC.

Cuarta. A nuestro juicio, y dicho con todos los respetos, este giro argumental en la defensa del contribuyente supone el final de las posibilidades de éxito de esta, a tenor de las normas aplicables al caso en cuestión. Nos explicamos: como ya hemos sostenido en las páginas de esta revista:

La regla de valoración contenida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF no constituye una comprobación de valores, supone la fijación del valor por aplicación directa de una norma legal (art. 159.5 del RGAT) y, en consecuencia, impide promover la tasación pericial contradictoria (Sánchez Gervilla, 2024, p. 9).

Lo que nos lleva a sostener que, o bien el valor de transmisión («el importe efectivamente satisfecho» –y, en su caso, acreditado–) determinado por el contribuyente se corresponde con el del valor de mercado (aquel que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado), o bien se han de aplicar las presunciones contenidas en el artículo 37.1 b) de la LIRPF y fijar como valor de transmisión el mayor que obtengamos de las dos reglas de valoración presuntivas.

No hay, a nuestro parecer, otra alternativa posible –como sostiene el obligado tributario–, es decir, un *tertius genus*, consistente en establecer un valor de transmisión diferente al declarado por el contribuyente y, del mismo modo, diferente al mayor resultante entre el valor del patrimonio neto o el de capitalización (reglas presuntivas).

Quinta. Veamos qué nos dice –literalmente– el artículo 37.1 b) de la LIRPF:

Artículo 37. Normas específicas de valoración.

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

[...]

b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente [...].

Ergo, si bien es verdad que el artículo 37.1 b) de la LIRPF establece una presunción *iuris tantum* en virtud de la cual se presumirá un valor mínimo de transmisión, no es menos cierto que esta presunción solo entrará en funcionamiento si el contribuyente no logra probar que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado (valor de mercado).

Luego, si el contribuyente no ha logrado probar que el importe efectivamente satisfecho (21.475 €) se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, entra en juego la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF, y ello, sin margen para el actuario ni tampoco para el inspector regional ni, en definitiva, para los órganos revisores administrativos o judiciales para modificar el resultado, pues se trata de una regla objetiva que no contempla la corrección de la misma (reduciendo la arbitrariedad), atendiendo a su interpretación teleológica (dotar de seguridad jurídica la valoración de las participaciones en el momento de su transmisión).

Y esa objetividad pregonada es bidireccional o, lo que es lo mismo, tampoco –aviso para navegantes– se podría hacer *a contrario sensu*, es decir, si, supuestamente, el último balance cerrado contuviera algún error que favoreciera al contribuyente, la Administración tributaria, en ningún caso, podría modificarlo, interpretarlo o rectificarlo en contra de los intereses del contribuyente. Lo que la norma permite, única y exclusivamente, es aplicar las reglas de forma objetiva, ni más ni menos (o, mucho mejor expresado, en palabras del TEAC:

«Considerar que la regla especial admite una modulación que no ha sido expresamente admitida por la misma, supone desvirtuar el sentido de la norma e iría en contra del principio de legalidad que garantiza la seguridad jurídica»).

Sexta. En definitiva, la estrategia que intenta el contribuyente en su recurso de alzada no se ajusta a derecho, a saber: acepta que el precio de transmisión por este declarado no se corresponde con el del valor de mercado, pero sostiene y defiende que, a la hora de determinar el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, se puede modificar o *–rectius–* interpretar este al objeto de que el resultado (valor de transmisión) sea menor del que se obtiene con el balance presentado por la propia mercantil: no es posible.

Séptima. Empero, afirmamos que podría buscarse –y conseguirse– el efecto pretendido (tal y como apunta el TEAC en su resolución), pero desde otra perspectiva o punto de partida, a saber: acreditando que el precio de transmisión declarado por el contribuyente se corresponde con el del valor de mercado, teniendo en cuenta que el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto es incorrecto, lo cual se puede acreditar por cualquier medio de prueba admisible en derecho –sin limitación de medios–. Nótese que, en esta opción, y como hecho absolutamente fundamental, el valor de transmisión que defenderíamos es el mismo que hemos declarado. Ello es cardinal, en nuestra tesis, para sostener su prosperabilidad.

Octava. Por otra parte, la tesis del obligado tributario «tropieza», a nuestro juicio, como bien recoge el TEAC en su resolución, con la presunción de veracidad ínsita en el artículo 108.4 de la LGT, a saber: «4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario».

De lo que se deduce que solo la mercantil XZ, SL puede solicitar su rectificación (la del balance del ejercicio 2008 que se presentó con el IS y que es el que se ha tenido en cuenta), pues los datos allí consignados gozan de presunción de veracidad.

En definitiva, lo que le está «exigiendo» el contribuyente a la Administración tributaria es que, prescindiendo de lo declarado por la mercantil XZ, SL en su balance y de la presunción de veracidad *ex lege* de la que gozan los datos allí consignados, lo rectifique, o modifique o interprete de oficio o a petición de un tercero (el obligado tributario), cuestión esta que, en nuestra opinión, carece de cauce procesal.

Novena. Y ello no es óbice para que podamos entender –que no atender– la finalidad última que persigue el contribuyente, a saber: tributar por el valor «real» de mercado de las participaciones en el momento de la transmisión de estas; ahora bien, como indicábamos *supra*, el artículo 37.1 b) de la LIRPF contiene una norma específica de valoración para la

transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, cuales son las participaciones.

Por tanto, no habiendo probado el contribuyente que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el del valor de mercado –es más, reconociendo lo contrario, pues en el recurso lo que pretende es que se establezca un valor de transmisión ¡multiplicado por más de 30 veces! al por él declarado–, a la Administración tributaria solo le cabe determinar el mayor resultante de la aplicación de las dos reglas presuntivas (principio de legalidad), sin que le quepa ninguna otra alternativa y, a mayor abundamiento, por pretender el legislador, con dicha presunción, precisamente, obtener un valor objetivo de mercado que dote al contribuyente de una seguridad jurídica *ex ante* de producirse la transmisión y una reducción de la arbitrariedad.

Décima. Como corolario, por exceder el objeto del presente comentario, orillamos los otros aspectos que se abordan en la resolución del TEAC, como son la interpretación del principio de confianza legítima y de los actos propios y la interpretación del principio de igualdad y, a tal objeto, concluimos afirmando que, en aplicación de la norma específica de valoración ínsita en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, si el contribuyente no consigue demostrar que el importe efectivamente satisfecho (valor de transmisión) es el que hubieran establecido partes independientes en condiciones normales de mercado (valor de mercado), el valor de transmisión vendrá determinado por la aplicación de las reglas objetivas de valoración contenidas en el mismo (el mayor entre el valor teórico o el de capitalización) y, todo ello, sin posibilidad de modular o corregir el último balance cerrado a la hora de establecer el valor teórico de las participaciones.

Referencias bibliográficas

Sánchez Gervilla, A. (2024). Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la transmisión de participaciones sociales: la prueba y la presunción del artículo 37.1 b) de la LIRPF (tasación pericial contradictoria). (Análisis

de la STS de 12 de enero de 2024, rec. núm. 2705/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 499, 121-130. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21429>

Comentario sobre las recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre el carácter vinculante del informe del Ministerio de Ciencia e Innovación en la aplicación de la deducción por innovación tecnológica

Análisis de las SSTS de 8 de octubre, rec. núm. 948/2023, y de 9 de octubre de 2024, recs. núms. 1633/2023 y 1635/2023

Ignacio Ucelay Sanz

Socio of counsel de KPMG (España)

iucelay@kpmg.es

Extracto

El objeto de este comentario es analizar tres recientes sentencias del TS, que resuelve en casación, en las que se concluye el carácter vinculante del informe motivado del Ministerio de Ciencia e Innovación, que no se limita a la calificación de la actividad, sino también a la base de la deducción por los gastos e inversiones conexos a dichas actividades (en el caso concreto abordado, relacionados con *software*). Adicionalmente, señala que no puede calificarse como prueba pericial el informe emitido por un órgano interno de la AEAT, dependiente jerárquicamente de dicha organización, que no puede enervar el carácter vinculante del informe emitido por otro órgano, competente por razón de la materia y especializado, quedando comprometido el principio de personalidad jurídica única de la Administración. Esto no solo afecta a los periodos impositivos regulados por el TRLIS de 2004, sino también a la vigente LIS ante la incertidumbre respetada por alguna afirmación de la sentencia, abordándose los aspectos prácticos y de futuro bajo la perspectiva de que la AEAT mantuviera que el criterio del TS no afecta a los periodos iniciados bajo la vigencia de la LIS (desde 2015). La reciente resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 asume que solo afecta el informe vinculante a la calificación de las actividades desde la vigencia de la LIS, y no a la base de la deducción, sin perjuicio de que en la concreta regularización que afecta a los periodos impositivos 2015 y 2016 entiende que el motivo principal de aquella es por la absoluta discordancia entre los proyectos presentados para su certificación y valorados por el Ministerio y por la entidad certificadora, y los proyectos que fueron efectivamente realizados por el obligado tributario.

Publicado: 04-12-2024

Cómo citar: Ucelay Sanz, I. (2024). Comentario sobre las recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre el carácter vinculante del informe del Ministerio de Ciencia e Innovación en la aplicación de la deducción por innovación tecnológica. (Análisis de las SSTS de 8 de octubre, rec. núm. 948/2023, y de 9 de octubre de 2024, recs. núms. 1633/2023 y 1635/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 148-162. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24149>

1. Supuesto de hecho

El TS, en tres recientes sentencias (recs. de cas. núms. 948/2023 –NFJ094427–, 1633/2023 –NFJ094426– y 1635/2023 –NFJ094425– [a efectos de exposición, nos centramos en una de ellas, la STS 1572/2024, de 24 de septiembre, rec. de cas. núm. 1633/2023]), resuelve en casación un aspecto controvertido en las actuaciones de regularización inspectoras practicadas por la Administración tributaria en relación con la aplicación de determinados incentivos fiscales; en concreto, los referentes a la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica relacionados con gastos e inversiones en *software*.

Dichas sentencias traen causa a su vez de un cambio de criterio realizado por la AN (SSAN de 23 de noviembre de 2022 –NFJ088289– y de 9 de diciembre de 2022 –NFJ088539–, entre otras) respecto al criterio anterior previamente sustentado por dicho órgano jurisdiccional, y con fundamento en la prueba pericial efectuada con miembros del Equipo de Apoyo Informático (EAI) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, quienes normalmente sustentaban desde el punto de vista técnico los acuerdos de liquidación que excluían de la base de la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

El auto de admisión de casación (Sección 1.^a de la Sala Tercera) del TS de 18 de octubre de 2023 (NFJ091200) enumeraba las cuestiones de interés casacional:

- Determinar si en virtud de un informe emitido por el EAI –dependencia interna de la propia AEAT– la AEAT puede considerar si los gastos no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica, aunque se trate de proyectos calificados como tal por el ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.
- Dilucidar el alcance del informe del EAI que niega la deducción cuando tal calificación viene dada, con carácter vinculante, por un órgano de la Administración general del Estado en la que se integra la AEAT.
- Si cabe enervar el dictamen vinculante emitido por el ministerio competente mediante un documento interno de sus propios funcionarios (de la AEAT) que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y que no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso.

2. Doctrina del tribunal

En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el informe vinculante al que se refiere el artículo 35.4 no solo se refiere a la calificación del proyecto como integrante de la deducción por innovación tecnológica, sino también a las inversiones y gastos que, presentados ante el órgano al que se consulta (el Ministerio de Ciencia e Innovación), hayan sido objeto de evaluación positiva, sin que pueda ser rebatido por la AEAT ni en la calificación ni en lo relativo a los gastos incluidos en el proyecto y acompañados a la consulta.

La misma Administración (en sentido amplio) no puede sostener que una actividad constituye innovación tecnológica y que no lo es, y que un informe que la ley reputa vinculante sin límites no es vinculante, porque puede ser privado de su valor y eficacia.

Como regla general, un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozarlo, vinculante por ministerio de la ley, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración. No es aceptable como prueba la creada en el seno mismo de la Administración, no pudiendo revertir la forma de prueba documental ni ser presentada a un tribunal de justicia entre los documentos que integran el expediente administrativo. En particular, el informe del EAI no procede de un órgano independiente de la AEAT, no está a cargo de funcionarios que posean un margen de independencia o autonomía funcional que les hagan imparciales en sus conclusiones. No se infiere asimismo que se tenga constancia de que se posean los conocimientos técnicos y científicos necesarios para calificar los proyectos como de innovación tecnológica o sobre los gastos e inversiones que determinan la base de la deducción; en suma, sobre el acierto o desacierto de un órgano especializado de un ministerio competente en materia de ciencia al que la ley le atribuye carácter vinculante para la Administración.

3. Comentario crítico

Cuando se aborda el criterio interpretativo de la sala del TS en su primer apartado apunta al centro del debate, esto es, la postura de la AEAT, conforme a la cual la aplicación de la deducción por innovación tecnológica debe superar un doble filtro: por un lado, que la actividad se califique como de innovación tecnológica, en la cual el informe del ministerio competente tiene carácter vinculante, que correspondería a la calificación de la actividad prevista en el artículo 35.2 a) del TRLIS y, por otro, la que afecta a la base de la deducción (art. 35.2 b) del TRLIS), en la cual el informe del ministerio competente no tiene carácter vinculante y que, en función de sus facultades de comprobación, la AEAT, tras la misma, puede no entender procedente. A esta conclusión llegó la SAN impugnada en casación.

Este es el punto central de discusión, sin perjuicio de otros aspectos intrínsecamente unidos a la misma, como la contradicción entre órganos de la misma Administración, la competencia de los funcionarios del EAI y el carácter o no de informe pericial.

Ahora bien, el apartado segundo de la STS 1572/2024 (NFJ094426), que transcribiremos parcialmente en la exposición, señala que:

Con carácter previo a cualquier otra consideración, es preciso esclarecer un aspecto crucial que no parece haber sido bien entendido a lo largo del proceso. Pese a que se sostiene como aplicable –con toda la razón– el artículo 35 del TRLIS de 2004, que regía los ejercicios 2008, 2009 y 2010, aquí controvertidos, la tesis sustentadora de la sentencia asume como propio el contenido y efectos de la LIS de 2014, que casi idéntica a la anterior, contiene un matiz esencial que condiciona la decisión.

Así, el artículo 35.4 del TRLIS *in fine* señala que «dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria», mientras que en el artículo 35.4 de la LIS, aplicable para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, se señala que «dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades».

De hecho, la STS 1572/2024 se remite a la STS 1567/2024, de 8 de octubre (NFJ094427), en cuyo fallo destaca el carácter vinculante del dictamen del ministerio competente, que se emite, como bien señala y en lo que abundaremos posteriormente, «previa calificación de los proyectos presentados por las sociedades incluyen, éstos, los gastos sobre los que se pretende sea aplicada la deducción».

En el párrafo siguiente reitera, por otro lado, que:

A diferencia de lo previsto en la versión de la deducción en el artículo 35 de la LIS de 2014, que introduce una reducción del ámbito objetivo del informe vinculante, en el artículo 35.4.c) *in fine* TRLIS, no se limita el alcance de la vinculación ni se apodera a la AEAT para discutir, enervar u objetar el informe vinculante emitido por el órgano de la Administración experto en la materia.

Con esta afirmación se genera automáticamente un debate, esto es, si a partir de 2015 es posible ese doble filtro, conforme al cual el ministerio competente sí califica la actividad, y su informe es vinculante, pero la base de la deducción es competencia de la AEAT. Todo ello sin perjuicio de la idoneidad del informe del EAI que, como analizaremos posteriormente, puede no ser válido como tal informe pericial en un contencioso-administrativo o valoración de prueba.

Esta precisión que realiza el TS debe ser objeto de matización. En efecto, se produce un cambio normativo en la comparativa entre los artículos 35 del TRLIS y de la LIS, pero dicha matización, la del carácter vinculante exclusivamente a efectos de la calificación que antes no se contenía, afecta exclusivamente a los acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a los proyectos de investigación y desarrollo e innovación conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley 5/2003, general tributaria (LGT). De hecho, el carácter

vinculante del informe del ministerio competente para los supuestos del artículo 33.4 a) y b) sigue exactamente igual.

La modificación de la redacción del artículo 35.4 c) de la LIS afecta exclusivamente a los acuerdos previos, lo cual tiene toda la lógica del mundo por cuanto condiciona el examen de los gastos e inversiones y su valoración en un procedimiento contradictorio en el cual, no teniendo un componente estrictamente transaccional, necesita, por su operatoria, dentro del respeto de la norma, cierta flexibilidad. Estos acuerdos previos, previstos en el artículo 91 de la LGT, nos los encontramos en el IS en el artículo 18.9 de la LIS, en materia de valoración de las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, y en la reducción de rentas procedentes de determinados intangibles (art. 23.6 de la LIS), o en el IRPF en la disposición adicional segunda del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el RIRPF, referente a los acuerdos previos de valoración sobre retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de los ingresos a cuenta del IRPF.

De hecho, si analizamos la exposición de motivos de la actual LIS (Ley 27/2014), no se califica como novedad significativa este cambio en el artículo 35.4 c) que, si tuviera unas connotaciones generales, hubiera reducido de forma drástica el mecanismo de seguridad jurídica articulado con los informes vinculantes del ministerio competente.

Aparentemente, pero es una presunción, esta confusión puede venir motivada porque en el escrito de oposición el abogado del Estado señala que la modificación en la LIS del artículo 35.4 alude al último párrafo de dicho apartado, como si afectase a todos los supuestos, cuando solo afecta a los acuerdos previos.

Esta matización en el contenido de la sentencia, dicha con todos los respetos, no invalida en absoluto el contenido de la sentencia, al contrario, valida la misma para la aplicación temporal de la LIS, por cuanto el examen de los diversos preceptos contenidos en el auto de admisión a casación y su interpretación bajo la cobertura de ambas normativas con el contenido de la STS, a nuestro entender, confirma el contenido del fallo no solo para el TRLIS, sino también para la LIS.

Antes de entrar en el desarrollo de la sentencia es preciso tener en cuenta la invocación que se realiza en la exposición de motivos del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión del Ministerio de Ciencia y Tecnología (hoy de Ciencia e Innovación) de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

Así, señala que la Ley 7/2003 establece en la disposición adicional primera una modificación del artículo 33.4 de la Ley 43/1995 relativa a la posibilidad de aportar informes motivados relativos a la aplicación de las deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica, o a los efectos de presentar consultas vinculantes o cuando se pretenda solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de gastos

e inversiones, y su carácter vinculante para la AEAT por la necesidad de crear un entorno de seguridad jurídica que permita conocer la calificación de sus actividades. Así, manifiesta que «disponer de una información lo más objetiva posible acerca de la naturaleza y los contenidos en I+D+i así como de los gastos asociados a este tipo de actividades empresariales supondrá un escenario de mayor certidumbre» no solo para la empresa, sino también para otros agentes, entre los que incluye la propia Administración tributaria.

El auto de admisión de casación identifica como normas jurídicas objeto de interpretación, junto al artículo 35 del TRLIS, los artículos 2 y 9 del Real Decreto 1432/2003.

El artículo 2 describe los informes motivados, bien a fin de aplicar la deducción fiscal, bien a efectos de calificar las actividades, al objeto de ser aportados en las consultas a la DGT, bien a los efectos de calificar las actividades, así como para identificar los gastos e inversiones que puedan ser imputados a los efectos de su aportación para los acuerdos previos.

Esta aparente disparidad tiene como elemento común la afirmación contenida en el último párrafo del artículo 2 del Real Decreto 1432/2003: «los informes motivados regulados en este real decreto sólo podrán ser emitidos sobre actividades y los gastos e inversiones asociados a ellas que sean presentadas en el marco de un proyecto individualizado».

Si se examinan los artículos 5 y 8 del real decreto, se dispone, por un lado, que el solicitante del informe motivado acompañará, emitido por una entidad acreditada, informe técnico de calificación tanto de las actividades como de identificación de los gastos e inversiones asociados a las mismas, y en el contenido del informe motivado previsto en el artículo 8, caso de los referidos a los párrafos de la letra a) (aplicación de deducciones) y c), referida a los acuerdos previos, se debe detallar la identificación de los gastos e inversiones asociados con cada contenido que merezcan tales calificaciones. Lógicamente, no se contempla el supuesto de la letra b) del artículo 2 referido a las consultas vinculantes.

El artículo 9 del real decreto, referente a los efectos de los informes, que vinculan a la AEAT, se señala para el supuesto del artículo 2 a) del real decreto que el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo que pudieran constituir la base de la deducción deberá estar en todo caso debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos.

Para los supuestos contemplados en las letras b) y c) del artículo 2 del Real Decreto 1432/2003, el importe de los gastos que pudieran constituir la base de la deducción está condicionado a su realización y la necesaria identidad entre las cuantías presupuestadas consideradas en el informe como asociadas a las actividades de investigación y desarrollo innovación y las cuantías efectivamente cargadas o facturadas al proyecto, y deberán practicarse en su caso los ajustes correspondientes, pudiendo la Administración tributaria recabar la realidad de los gastos y su directa afectación al proyecto.

Adicionalmente, el artículo 35.4 (tanto del TRLIS como de la LIS), en la emisión de los informes vinculantes, señala que en los mismos deben tenerse en cuenta en todo caso las exclusiones previstas en el artículo 35.3 de la norma que relacionan una serie de actividades que no tienen la consideración de investigación y desarrollo e innovación.

A la luz de todos estos preceptos, lo que está claro es que en el informe motivado no solo hay una calificación teórica de las actividades de investigación y desarrollo e innovación, sino, adicionalmente, de los gastos conexos a dichas actividades.

La Administración tributaria ha entendido que, aun siendo calificada la actividad y el gasto conexo a la misma, puede desvincularse respecto del último por considerar que dicho aspecto no es vinculante, lo cual, en la práctica, produce un efecto de incertidumbre que no es lo querido aparentemente por el legislador.

Lo que sí queda claro, como no podía ser menos, es que la AEAT sí tiene potestad de comprobación de la realidad del gasto efectivo, su afectación y el control de la correlación del informe motivado con la realidad de lo incurrido por el contribuyente.

Así se pronuncia el TS al señalar que:

La competencia de inspección y control que la norma concede a la AEAT versa sobre la constatación de la realidad de los gastos, su adecuado reflejo contable, su relación con los proyectos examinados etc. [...] pero no autoriza en modo alguno a vaciar de contenido la potestad que la misma norma atribuye a un órgano distinto, el actual MCIN, que es lo que de facto ha ocurrido aquí, pues la actuación de la AEAT supone una auténtica recalificación de las actividades, desdeñando los informes vinculantes del citado Ministerio.

Añade que: «siendo ello así, se ha volatilizado por completo el efecto vinculante del informe, sin que la norma de rango legal especifique que tal efecto puede ser desconocido por otro órgano de la Administración fiscal, en todo o en parte».

Teniendo en cuenta esa idea de posible interpretación a futuro de la LIS en la idea del doble filtro que mantiene el criterio administrativo, en la práctica entiende el TS que tanto el criterio administrativo como la SAN en casación:

Han ido mucho más allá de una especie de interpretación retroactiva de la LIS o de una interpretación de la norma derogada basada en la norma nueva –como si sirviera de aclaración de lo antes regulado– pues han recalificado los proyectos y su cuantificación económica prescindiendo total y absolutamente de la vinculación jurídica del informe ministerial [...] donde luce sin problemas la reivindicación de una potestad omnimoda de la AEAT para calificar a su voluntad los proyectos amparados en un informe vinculante, como si tal vinculación obligara a ésta en todos sus aspectos.

Esta manifestación del TS enlaza con la aplicación del principio de seguridad jurídica, fundamento último del mecanismo elegido por el legislador para dar certidumbre al contribuyente, según afirma la exposición de motivos de la Ley 7/2003. Por ello, señala que la Administración tributaria:

en teoría acepta tal calificación, pero, en la práctica, niega la aplicación de la deducción declarada, por lo que está dejando sin efecto de facto el valor y la eficacia de tales informes vinculantes y creando en el contribuyente una situación de grave inseguridad jurídica, provocando, con ese proceder, si se generaliza, una desnaturalización de los fines de estímulo perseguidos por el legislador con la deducción, los de incentivar las actividades de I+D+i y la inversión en proyectos que supongan la actualización de las empresas y su mayor competitividad.

Esta aseveración del TS constituye el núcleo de la casación. El informe del ministerio competente determina la actividad susceptible de la deducción, pero también analiza el importe de los gastos e inversiones que sustentan tal calificación. Si la cuantificación de la deducción es la aplicación de un porcentaje sobre la base de la deducción, y el objeto del informe motivado es dar certidumbre sobre la misma, si la actividad y el proyecto de gasto e inversión que sustenta la calificación de la actividad es objeto de controversia, y en este caso negación, el importe de la deducción se queda vacío de contenido al sustraer de la base de la deducción la mayor parte del importe del incentivo.

En la LGT se fijan, dentro del principio de reserva de ley (art. 8 a), los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, entre los cuales el porcentaje de deducción y la base sobre la que opera son elementos determinantes.

El problema inherente a esta deducción es precisamente el carácter técnico subyacente a la aplicación de la deducción, en la que ni el contribuyente ni los órganos de inspección tienen conocimientos técnicos para ello y deben apoyarse en terceros tanto en la calificación de la actividad como en la base de la deducción.

Es cierto que en la jurisprudencia señalada por el TS se asume, por un lado, que la calificación como innovación y la precisión, si los gastos incurridos son subsumibles en el concepto de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, es una cuestión «eminentemente probatoria y de carácter técnico» (STS de 13 de febrero de 2015, rec. núm. 918/2013 –NFJ094460–), por lo que abre aparentemente una vía de discusión fáctica y, por otro lado, como hemos visto, está el principio de seguridad jurídica y el carácter vinculante de los informes motivados, en los cuales se examinan los gastos e inversiones vinculados a las actividades y a los que les acompañan informes de una entidad tercera acreditada, que anima la interpretación del órgano jurisdiccional.

En esta tesitura debería predominar la segunda, la primacía de la seguridad jurídica y del órgano competente, sobre todo teniendo en cuenta el aspecto teleológico de la norma

y la eventual desnaturalización si, después de calificar una actividad como generadora de deducción examinando los gastos inherentes a la actividad mediante el mecanismo de la negación fáctica, anula la deducción.

La STS aborda las otras dos cuestiones admitidas en casación: por un lado, dilucidar el alcance del informe del EAI que niega la deducción cuando tal calificación viene dada, con carácter vinculante, por un órgano de la Administración general del Estado en la que se integra la AEAT y, por otro, si cabe, enervar el dictamen vinculante emitido por el ministerio competente mediante un documento interno de sus propios funcionarios (de la AEAT) que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y que no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso.

Dichas cuestiones, de forma sucinta, se pueden extractar, en la resolución, en las siguientes ideas:

- En la Resolución de 26 de diciembre de la Presidencia de la AEAT que regula la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se establecen las competencias del EAI (coordinación de trabajos informáticos y estructura de sistemas informáticos y de las bases de datos y sus movimientos para el descubrimiento de datos ocultos), por lo que el informe emitido a petición del órgano inspector e incorporado al órgano de inspección carece de valor probatorio que pueda imponerse al contenido calificador del informe vinculante, sin que pueda ser valorado asimismo como una prueba pericial (se apoya en la STS 202/2022, de 17 de febrero –NFJ085357–).
- El EAI no tiene independencia jerárquica o de dependencia en relación con el órgano llamado a decidir. De hecho, ha participado en la génesis misma del acto de liquidación objeto de impugnación jurisdiccional. Sospecha de falta de imparcialidad.
- Los informes de origen funcional, aun habiendo sido elaborados por auténticos expertos, no pueden ser considerados como prueba pericial.
- Queda comprometido el principio de personalidad jurídica única de la Administración con informes contradictorios. El órgano especializado es el órgano que emite el informe vinculante. De hecho, desde el punto de vista técnico científico, no queda acreditada la competencia profesional de los funcionarios del EAI para hacer depender de su opinión la aplicación del incentivo fiscal.
- Como corolario de la última afirmación, en cuanto al órgano especializado o competente por la materia, el convenio entre la AEAT y el Ministerio de Ciencia e Innovación establece un mecanismo para que la AEAT tenga un informe motivado relativo al cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la deducción por investigación, desarrollo e innovación.

Este convenio va a sustentar la prueba pericial para la AEAT cuando el contribuyente aplique la deducción sin informe motivado, generalmente, con una pericial

de terceros justificativa de la misma. Es contradictorio que se acuda al organismo para las periciales y al mismo tiempo se le niegue el carácter vinculante previsto por la normativa fiscal a petición de tercero.

- El informe interno del EAI es una autopruueba creada por la Administración tributaria que elimina el valor vinculante del informe y, aun cuando se aceptara a efectos dialécticos, no puede revestir la forma de prueba meramente documental y no debe ser presentada a un tribunal de justicia entre los documentos que se integran en un expediente administrativo.

La resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024

La resolución del TEAC afecta a varios acuerdos de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en concreto, respecto del concepto tributario IS, a los periodos impositivos 2014, 2015 y 2016.

Respecto del periodo impositivo 2014, bajo el TRLIS, se asumen en su integridad las SSTs de octubre de 2024, por lo que estima parcialmente las alegaciones del contribuyente en lo que se refiere a la aplicación de la deducción por innovación tecnológica por asumir la calificación y la base de la deducción.

Así, señala que:

En lo que respecta a los ejercicios 2015 y 2016, la redacción del artículo 35.4 de la LIS indica que el informe tiene carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades. Por tanto, la norma fiscal reconoce un margen de actuación respecto a la comprobación de los gastos que deben integrar la base de deducción, lo que resulta coherente con la posibilidad de regularización de esta deducción que ya definió el artículo 9 del Real Decreto 1432/2003 al señalar lo siguiente: en los informes a que se refiere el artículo 2.a) evacuados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el importe de los gastos e inversiones efectivamente incurridos en actividades de investigación y desarrollo innovación, que pudieran constituir la base de la deducción, deberá en todo caso estar debidamente documentado y ajustado a la normativa fiscal vigente, y corresponderá a los órganos competentes de la Administración tributaria la inspección y control de estos extremos.

Otra cosa es lo que afecta a las liquidaciones de 2015 y 2016, en las que, si bien realiza una (tímida) alusión a que la STS limita a la calificación los efectos del informe vinculante, sin embargo, la desestimación de las alegaciones del contribuyente no es tanto una estricta valoración de si los gastos realizados encajan en la definición de la base de la deducción por innovación tecnológica como que los proyectos objeto de certificación no fueron los proyectos realmente ejecutados por la entidad y que el propio informe vinculante del

Ministerio no entraba en el análisis o supervisión de los gastos e inversiones. Aborda, adicionalmente, elementos de valoración de la prueba de los gastos, caso de los gastos de personal internos, limitados a un Excel, que entiende como no suficientemente acreditativo, y otros supuestos, que los califica como de insuficiencia probatoria.

La falta de conciliación entre las actividades realizadas y las memorias técnico-económicas o las discrepancias entre las denominaciones de los proyectos y las facturas o la falta de acreditación de que los gastos incurridos cumplan los requisitos previstos en el artículo 35.2 b) son otros de los argumentos esgrimidos por el TEAC para negar la aplicación de la deducción por IT.

¿Qué efectos van a tener estas SSTS en los periodos impositivos bajo la vigencia de la LIS teniendo en cuenta la resolución del TEAC?

Si bien no dejan dudas ni el TS ni el TEAC, al asumir el criterio del TS respecto de las deducciones regularizadas al amparo del TRLIS, la mención a la trascendencia del cambio regulatorio de la LIS, que, como hemos señalado, es mínimo y que afectaba en exclusiva a los acuerdos previos, abre la puerta teóricamente al mantenimiento por la AEAT de las regularizaciones con la teoría del doble filtro para las liquidaciones relacionadas con las regularizaciones de la deducción cuya normativa vigente es la LIS, como se deduce de una lectura de la resolución del TEAC, pero teniendo en cuenta la incidencia del fallo del TS en otros aspectos como la prueba pericial.

Si bien se entiende por quien suscribe que el sentido del fallo del TS debería de afectar de igual manera a la redacción vigente, tanto con el TRLIS como con la LIS, si a efectos dialécticos se admitiera la facultad de revisión de la base de la deducción, tal como la ha regularizado la AEAT, sin tener en cuenta el informe vinculante (con la consecuencia de la falta de certidumbre y, por ende, la ineficacia sobrevenida de los informes vinculantes para la aplicación de la deducción), a efectos prácticos se abre un abanico de situaciones:

- En las regularizaciones efectuadas por la AEAT al amparo del TRLIS deben distinguirse aquellas con informe vinculante del ministerio competente de las que no lo tienen. Respecto de las primeras, deberían ser objeto de estimación las alegaciones por el carácter vinculante de los informes. Aquellas deducciones aplicadas sin informe vinculante, aunque normalmente acompañadas de un informe pericial de terceros, en la instancia en la que estén deberá sopesarse la consistencia de este (la valoración de la pericia) y, normalmente, aunque no con el valor de este, del informe que acompañará normalmente del EAI. En el caso del *software*, debe valorarse si la opinión de los órganos internos de la AEAT respecto de los casos reiterados sobre ingeniería de procesos puede pesar o no, pero, en todo caso, si la AEAT acudiera a una pericial, deberían ser órganos externos a la AEAT, que, si fuera el ministerio competente con los criterios expresados normalmente en

sus informes vinculantes, difícilmente se apartaría de los criterios antes expresado por el mismo.

- Las regularizaciones de la AEAT respecto de la deducción por gastos e inversiones en investigación, desarrollo e innovación que se van generando cada año y que son la base de la deducción, cuya normativa vigente es la LIS. En este punto debe recordarse que estamos ante proyectos individualizados que en ocasiones duran varios ejercicios, que se podían haber iniciado con el TRLIS y continuado en periodos impositivos bajo la LIS, o generados íntegramente bajo la LIS.

Se podrían distinguir:

- Sin informe vinculante, por lo que tanto la calificación como la base de la deducción normalmente deberán dilucidarse con una prueba pericial, sin que el informe del EAI valga como tal.
- Con informe vinculante para el proyecto individualizado iniciado con el TRLIS y continuado en periodos impositivos con la LIS. En este caso, para los periodos impositivos cuya deducción se genere al amparo de la LIS, el efecto vinculante del informe del ministerio debería surtir efectos también, pero, si así no se considerase, tendría el valor de prueba pericial importante que solo podría enfrentarse con otra pericial de la AEAT sin que a estos efectos pudiera ponderarse como tal el informe del EAI. Puede darse el caso curioso de que, para la aplicación de porcentajes incrementados de los gastos con la LIS respecto de la media de los dos años anteriores, si se siguiera el criterio de la AEAT del doble filtro, se deberían tener en cuenta los del TRLIS para el cálculo del porcentaje con la LIS.
- El informe vinculante afecta exclusivamente a los periodos impositivos iniciados después de la entrada en vigor de la LIS. Si se aceptase la teoría del doble filtro, en contraposición al informe vinculante, la AEAT debería confrontar otro de terceros independientes, sin que pueda ser el del EAI o bajo la estructura jerárquica o de dependencia del Ministerio de Hacienda, incluida la AEAT.

A todo este potencial panorama desalentador de conflicto, si se quiere continuar con la aplicación de la teoría del doble filtro con la LIS, debe añadirse el criterio de la consulta de la DGT V1718/2024 (NFC089550) que, en relación con la STS de 24 de octubre de 2023 (NFJ091189), referente a la consignación de las deducciones en periodos impositivos posteriores al gasto o inversión realizada, amparada en la doctrina administrativa emitida por la DGT, restringe los efectos hasta el cambio de criterio de la DGT tras otra jurisprudencia del TS en orden a la generación del derecho a la deducción.

En cuanto que la STS de 24 de octubre de 2023 no fija una doctrina sobre la cuestión de la acreditación tardía de las deducciones, al sopesar el carácter vinculante de las consultas emitidas por la DGT, esta entiende que sigue vigente la doctrina establecida

(consultas de la DGT V1510/2022 –NFC082813– y V1511/2022 –NFC082814–, ambas de 24 de junio de 2022) y exige la declaración rectificativa de los periodos impositivos en los que se generó la deducción.

Se está, por tanto, a la espera de la doctrina legal que a estos efectos establezca el TS.

3.1. Reflexión crítica. *De lege ferenda*

Las deducciones por investigación, desarrollo e innovación, lamentablemente, han sido objeto de controversia continua, en unas ocasiones, sobrevenida, por cuanto se han planteado problemas comunes a todas las deducciones por inversiones y, en otras, específicas de la propia deducción.

Entre las primeras, la más relevante es la de la consignación de las deducciones, que el TS (STS de 24 de octubre de 2023 –NFJ091189–) ha dado por zanjada, por lo menos para las deducciones consignadas bajo el criterio de la DGT, que permitía, dentro del plazo de prescripción, su consignación en ejercicios posteriores a su generación (cuya justificación material era que, normalmente, el informe motivado se obtenía en periodos impositivos posteriores a su generación y no obligaba a realizar rectificativas). A la espera de que se pronuncie el TS en cuanto a la doctrina legal (ya que afectaba su resolución al carácter vinculante de las consultas emitidas por la DGT e implícitamente al principio de confianza legítima), debería habilitarse normativamente que la deducción pudiera aplicarse alternativamente a la generación por el gasto o inversión a la obtención del informe motivado, y articular un mecanismo de comunicación con la AEAT para su información por el contribuyente salvaguardando las facultades de comprobación y los plazos de prescripción de la AEAT, esto es, un ejercicio de transparencia que compatibilizara la aplicación de la deducción y el control de la misma por la AEAT.

Entre las segundas, sin duda el contenido técnico de la citada deducción, de carácter extratributario en su comprensión.

Para un lector de la deducción, el concepto de investigación y desarrollo, su propia distinción con la innovación tecnológica o de las actividades en todo caso excluidas de las mismas, su comprensión, más allá de unos conceptos generales, es muy compleja, por lo que ni jueces ni tribunales de justicia ni los propios funcionarios de la AEAT, con carácter general, pueden abordar de una manera eficiente y justa la aplicación de la deducción, abocada a informes periciales de parte. Esa es la *ratio legis* del informe motivado y su incorporación en el TRLIS y mantenimiento en la LIS, y el carácter vinculante de los mismos para que aquellos contribuyentes que quieran un puerto seguro en la aplicación de sus deducciones (a salvo siempre de no solicitarlo y estar expuesto a la prueba contradictoria), la búsqueda de certidumbre en la aplicación de la deducción, y que normalmente las entidades, en su *compliance* fiscal, al que están obligadas *de facto* y *de iure*, buscarán.

Si se articula la deducción como un sistema de doble filtro en el que las facultades de la AEAT van más allá del control del gasto y de la contabilización, abarcando también el control de la base de la deducción en el que subyace la recalificación (al trocear en la actividad calificada las fases de las mismas, unas con derecho a la deducción y otras no), el sistema no es operativo y en la práctica desemboca en la inseguridad jurídica.

Así, y teniendo en cuenta tanto la norma como la praxis en la comprobación de estas deducciones, se solían distinguir fases de los proyectos de investigación, desarrollo e innovación, en la que determinadas fases preparatorias o las revisoras no se entendían comprendidas en las actividades susceptibles de acogimiento al incentivo. Trasladado al *software*, el artículo 35.1 a), relativo a la deducción por investigación y desarrollo, considera como tal la creación, combinación y configuración de *software* avanzado (concepto indeterminado *a priori* lo de «avanzado», por cuanto lo concreta en la creación de nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados «sustancialmente», obviamente esto último de difícil medición). Concreta posteriormente que en dicho concepto, a efectos de calificar la actividad como investigación y desarrollo, no se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del *software* o sus «actualizaciones menores». A ello se unen las exclusiones del artículo 35.3 (esfuerzos rutinarios, etc.).

En la práctica, para un mayor importe de gastos e inversiones se ha entendido que era procedente no esta deducción por investigación y desarrollo, sino la de innovación tecnológica, que, examinando la definición del artículo 35.2 del TRLIS o la LIS, parece que suponen mejoras sustanciales a algo preexistente, sin que haya un precepto específico, como sí ocurre en el *software* para la deducción por investigación y desarrollo, especificando eso sí los conceptos que forman la base de la deducción y cuya discusión –lo calificado por el ministerio y lo calificado, o mejor dicho, excluido de la base de la deducción al interpretar los conceptos que componen el diseño industrial e ingeniería de procesos de producción– ha motivado la existencia de esta controversia por la diferenciación de fases (de definición de procesos o la de creación o mejora de herramientas, o la exclusión de la base de la deducción de conceptos que no se pueden enmarcar en la ingeniería de procesos de producción por ir ligados a procedimientos industriales y no *software*).

En los incentivos al cine, la figura de las AIE productoras dio lugar en su momento a una gran conflictividad por cuanto la Inspección de la AEAT, en función de las características de la producción, entendió que la citada AIE no era la verdadera productora de la película y, por tanto, se excluía a la misma del derecho a la deducción (y por tanto a sus empresas miembros). Para evitar dicha situación, se incorporó en el artículo 39.7 de la LIS un puerto seguro para el financiador de las películas (y también para la AEAT, con sus mecanismos de control e información) en el que la condición de productor lo realiza un órgano exógeno a la AEAT y competente por razón de la materia (art. 6.1 de la LIS, emite el certificado vinculante el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales), o bien el carácter cultural de determinadas producciones, de las previstas en el artículo 36 de la LIS, que

emiten el antedicho Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

El sistema de doble filtro lleva consigo la litigiosidad por aspectos fácticos, con choque de periciales, para un incentivo fiscal por otro lado controlado, por la concesión de subvenciones o por la competencia del ministerio, por un órgano ajeno a la AEAT.

De hecho, la resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 es exponente de la misma. Las alegaciones del contribuyente solo pueden acabar, ante la AN, en un cruce de periciales (en la que el perito de Hacienda, y en esto es indiferente la normativa aplicable, no ostenta tal condición, con lo que la AEAT habrá de acudir a peritos externos) sobre el contenido del informe motivado y los gastos examinados por la certificadora, los gastos reales y la pericial de la Administración.

Si bien en determinados aspectos (patentes, por ejemplo) no se ha planteado litigiosidad, en el *software* se ha concentrado la discrepancia, en este caso, por el conocimiento técnico de órganos de la propia AEAT (no desmerecidos por el TS, pero sí calificados como dependientes y no pertinentes para cualificarlos como dictamen pericial) y por los del órgano competente, por la disección de las fases de la actividad y su inclusión o no de la base de la deducción, como se ha visto en las sentencias de la AN objeto de casación.

Esta situación no es deseable, si se mantiene la confrontación, porque frena la aplicación del incentivo fiscal, compromete las políticas del *compliance* fiscal de las compañías, obliga a la AEAT a dirigirse a terceros para motivar los informes periciales con incremento de costes de gestión y no aminora la conflictividad, sino que la incrementa.

Bajo el principio de administración única, competencia y especialidad que señala el TS, parece obvia la solución del mantenimiento del informe motivado del Ministerio de Economía y Competitividad, y que las actuaciones de control, evidentemente en la aplicación de la deducción, son propias de la AEAT. Una modificación legislativa que de forma expresa definiera el carácter vinculante del informe motivado, pero, en caso del *software* y todas las potenciales novedades propias de la transformación digital, definiera las fases que se incluyen en la actividad, para excluir o no parte de las mismas, manteniéndose la competencia del ministerio y su carácter vinculante tanto para la actividad como para las fases predefinidas que conforman la base de la deducción, despejaría incertidumbres y minoraría la litigiosidad.

Por otro lado, la meticulosidad en la descripción de los proyectos, fases de investigación, control de facturas y de gastos (difícilmente las horas de trabajo, cuando el investigador no está a jornada completa, pueden ir más allá de una carga de horas de trabajo al proyecto, como pasa en consultorías o despachos) y la carga en los proyectos individualizados pueden mejorar la situación de controversia latente.

Relación entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria desde la perspectiva de los artículos 24 y 25 de la Constitución

Análisis de la [STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022](#)

Alfonso del Castillo Bonet

Abogado de litigación tributaria (España)

adelcastillo@icaalava.com | <https://orcid.org/0009-0008-4428-0469>

Extracto

La doctrina fijada por el TS en sentencia de 22 de abril de 2024, sobre la innecesaridad de agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria y la falta de exigencia de su justificación en un previo expediente administrativo, pudiera infringir los principios constitucionales de tipicidad y proporcionalidad (art. 25 de la Constitución) y los derechos a la prueba y el acceso al expediente (arts. 24 de la Constitución y 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) en los casos de responsabilidad subsidiaria de naturaleza sancionadora.

Publicado: 04-12-2024

Cómo citar: Castillo Bonet A. del (2024). Relación entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria desde la perspectiva de los artículos 24 y 25 de la Constitución. (Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 163-170. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.23471>

1. Supuesto de hecho

El objetivo del presente trabajo es el análisis crítico de la doctrina fijada por la STS de 22 de abril de 2024 (rec. de cas. núm. 9119/2022 –NFJ093155–), desde la perspectiva del derecho constitucional. La doctrina fijada por el TS podría infringir los derechos fundamentales y las garantías reconocidas en los artículos 24 y 25 de la Constitución española (CE) en los casos de responsabilidad subsidiaria de naturaleza sancionadora, como era el caso tratado por el TS (art. 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria –LGT–). Por lo tanto, el TC podría modificar o matizar la doctrina fijada por el TS a través de un eventual recurso de amparo.

2. Doctrina del tribunal

La STS de 22 de abril de 2024 (rec. de cas. núm. 9119/2022 –NFJ093155–) fija como doctrina al interpretar los artículos 41.5, 42.1 a), 43.1 a) y 176 de la LGT y 61.2 del Reglamento general de recaudación (RGR) que:

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser 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.

El párrafo transcrito fija doctrina, pero defiende, en la misma frase, dos ideas aparentemente incompatibles: «no exige agotar previamente todas las posibilidades» (libertad de elección) y la necesidad de analizar «los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios» (actividad reglada).

Adicionalmente, la doctrina transcrita presenta elementos contradictorios con los razonamientos de la propia sentencia y con los hechos del caso, no modificables en casación (art. 87 bis de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa –LJCA–), que originan elementos de distorsión en su comprensión.

Desde el punto de vista fáctico, la posible existencia de responsables solidarios era evidente. El propio TSJ de Valencia, autor de la sentencia casada, calificaba la concurrencia de una responsabilidad solidaria de «patente», puesto que la Administración tributaria había identificado al emisor de la factura falsa (art. 42.1 a) de la LGT). La claridad de la concurrencia de responsables solidarios no ha pasado desapercibida en la doctrina (Banacloche Palao, 2024; Romero Plaza, 2024). Sin embargo, la sentencia confirma la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT y cuestiona la existencia de posibles responsables solidarios a pesar de estar vetada en casación una valoración de los hechos fijados en la sentencia de instancia.

Desde el punto de vista jurídico, el primer párrafo del FJ 3.5.2 de la sentencia, al interpretar los artículos 41.5 y 176 de la LGT, afirma de manera tajante: «5.2. Ningún precepto de la Ley General Tributaria prevé que no se pueda declarar la responsabilidad subsidiaria sin antes agotar los supuestos de responsabilidad solidaria y declarar la responsabilidad de todos los que puedan serlo en esta condición».

Idea que vuelve al remarcar de manera taxativa en los siguientes párrafos: «Ninguno de los preceptos citados exige que la declaración de responsabilidad subsidiaria precise agotar las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, pues se refieren a la declaración de fallido de los responsables solidarios si los hubiera». E, incluso, transcribe una previa STS de 7 de marzo de 2016 (rec. núm. 1300/2014 –NFJ062270–), que con rotundidad sostiene: «Lleva razón la Sala de instancia cuando afirma que la Administración no estaba obligada a indagar si había responsables solidarios».

La interpretación conjunta y sistemática de la sentencia parece inclinarse por una libre elección del responsable o, por lo menos, una posición laxa respecto de la obligación de dirigirse primero frente a los responsables solidarios. Posición que se confirma por el hecho de que la sentencia declare que no tiene que existir constancia, en un previo expediente, de la decisión administrativa de no dirigirse frente a eventuales responsables solidarios.

El resultado es que la sentencia de 22 de abril de 2024 parece aceptar la posición de la Sección 7.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN que, en sentencia de 20 de septiembre de 2022 (rec. núm. 1036/2018 –NFJ092080–), defiende la libre elección del

responsable por la Administración frente a los votos particulares que sostenían que la Administración «tiene el deber, no una opción».

La conclusión alcanzada por el TS ha sorprendido a la doctrina al apartarse de la tesis, más garantista y mayoritaria, fijada por el TEAC en sus resoluciones de 30 de noviembre de 2017 (RG 3719/2015 –NFJ093661–) y 17 de julio de 2023 (RG 6794/2020 –NFJ090553–) y otros tribunales superiores de justicia. El TEAC defendía que era necesario iniciar el expediente de derivación solidaria cuando existían datos razonables sobre un posible responsable. Como consecuencia de la nueva doctrina, el TEAC ha cambiado de criterio en la reciente resolución de 17 de junio de 2024 (RG 2887/2021 –NFJ083620–) confirmando una interpretación de la STS favorable a la libertad de elección.

En resumen, la sentencia de 22 de abril de 2024 parece fijar como doctrina una cierta libertad respecto a la elección del responsable tributario. Por ello, ha merecido diversos comentarios críticos desde la perspectiva del propio derecho tributario (Banacloche Palao, 2024; Romero Plaza, 2024).

3. Comentario crítico

Por un lado, la innecesaridad de exteriorizar el fundamento de la decisión de no instar la responsabilidad solidaria incide en el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente al derecho a la prueba y un posible control de la Administración (arts. 24, 103.1 y 106.1 de la CE). Por otro, la no exigencia de agotar los indicios frentes a responsables solidarios puede afectar a los principios de tipicidad y proporcionalidad sancionadora (art. 25 de la CE) en los casos de responsabilidades subsidiarias de naturaleza sancionadora, como era el caso analizado por la sentencia de 22 de abril de 2024.

La responsabilidad tributaria tiene, salvo supuestos excepcionales –y controvertidos– una dimensión sancionadora. Así lo afirma la STC 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191): «tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora» (FJ 3 *in fine*). La consecuencia jurídica, según el propio TS en la sentencia de 15 de marzo de 2022 (rec. núm. 3723/2020 –NFJ085603–, FJ 3), es el carácter sancionador de:

Determinados supuestos de responsabilidad subsidiaria o solidaria previstos en la LGT –los de los arts. 42.1 a) y 2 a), b) y c), 43.1 a) [...]–. Ello conlleva, en estos supuestos de responsabilidad tributaria, que resulten exigibles las garantías fundamentales de derecho sancionador.

El caso de la STS de 22 de abril de 2024, precisamente, era uno de los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT. Por lo tanto, nos encontramos

ante una responsabilidad subsidiaria de carácter indiscutiblemente sancionador a la que deben aplicarse las garantías constitucionales del artículo 25 de la CE: la tipicidad y la proporcionalidad.

La regulación de la responsabilidad tributaria presenta un conjunto de supuestos heterogéneos. La cualificada opinión de Merino Jara (2006, p. 16), como integrante de la sala que ha dictado la sentencia de 22 de abril de 2024, defiende que no hay un «criterio rector» ni un «criterio cierto a la hora de configurar como subsidiarios o como solidarios los diferentes supuestos». Dicha idea parece contenerse en la sentencia de 22 de abril de 2024 en el FJ 3.2 al considerar que los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria son situaciones diversas que hacen cuestionable la existencia de una regla general. Es decir, indirectamente, se cuestiona la jerarquía y gradación entre las modalidades de derivación de responsabilidad.

Sin embargo, el legislador sí ha realizado una clasificación que afecta a la tipicidad, proporcionalidad y culpabilidad de los diferentes casos de responsabilidad. Los supuestos de solidaridad comportan un mayor reproche social, una mayor intensidad de la culpabilidad; motivo por el que responden solidariamente con el deudor principal desde la finalización del periodo de pago voluntario, sin necesidad de esperar a la declaración de fallido del deudor principal. Es decir, responden, como consecuencia de su conducta, casi al mismo nivel que el deudor principal. Sin embargo, en la responsabilidad subsidiaria la culpabilidad del comportamiento es menor y el legislador no permite iniciar el procedimiento de derivación sin haber declarado fallido al deudor principal y a los responsables solidarios (derecho de reembolso frente a responsables solidarios defendido; véase Merino Jara, 2006, p. 19). La diferencia se aprecia claramente en el caso analizado por la sentencia de 22 de abril de 2024: un eventual responsable solidario por emitir facturas falsas (conducta activa y dolosa contemplada en el art. 42.1 a) de la LGT) frente a un responsable subsidiario por no haber adoptado las medidas necesarias para evitar el incumplimiento (conducta omisiva prevista en el art. 43.1 a) de la LGT). Hay un mayor reproche en el responsable solidario por su comportamiento activo y consciente.

En este punto es donde la doctrina del TS puede infringir las garantías constitucionales al acordar que «la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria». La tipicidad, como manifestación del principio de legalidad penal, exige la adecuación de la conducta realizada a los hechos descritos en la norma. En el caso de las derivaciones de responsabilidad subsidiaria, el legislador solo contempla la exigencia de la responsabilidad cuando no haya un sujeto cuyo comportamiento implique un reproche mayor y, en consecuencia, la responsabilidad solo le sea exigida a él. En otras palabras, agotar las opciones frente a responsables solidarios es un elemento del tipo que no puede ser desconocido ni matizado por los tribunales de justicia puesto que afectaría a un derecho fundamental susceptible de recurso de amparo.

Son numerosas las sentencias del TC que fijan el concepto de tipicidad y legalidad sancionadora. Por ejemplo, la STC 151/1997, de 29 de septiembre (NFJ093665), en materia sancionadora administrativa:

La garantía de tipicidad, que impide que los órganos judiciales puedan sancionar fuera de los supuestos y de los límites que determinan las normas, no es más que el reverso, el complemento y el presupuesto de la garantía de determinación que ha de preservar el legislador y, en su caso, la Administración, con normas «concretas, precisas, claras e inteligibles» (STC 34/1996, fundamento jurídico 5º).

Y continúa la STC 151/1997:

[...] por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta, «[...] o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y son objetivamente perseguibles» (fundamento jurídico 5º). O, en palabras de la STC 133/1987, «el principio de legalidad [...] significa un rechazo de la analogía como fuente creadora de delitos y penas, e impide, como límite a la actividad judicial, que el Juez se convierta en legislador» (fundamento jurídico 4º).

En la medida de que los principios sancionadores de tipicidad y legalidad exigen el agotamiento de todos los elementos del tipo –en nuestro caso, la inexistencia de responsables solidarios– para poder imponer la sanción de responsabilidad, la doctrina fijada por el TS de no agotar todos los indicios contra responsables solidarios podría infringir las garantías constitucionales recogidas en el artículo 25 de la CE, susceptible de amparo. En el caso tratado por la STS de 22 de abril de 2024, la existencia de indicios era evidente, aunque el TS entra a valorar una cuestión fáctica excluida del recurso de casación (art. 87 bis de la LJCA) y fijada claramente por la sentencia de instancia.

En resumen, si el legislador ha establecido en el tipo de la responsabilidad subsidiaria que solo cabe en los casos en los que no hay responsables solidarios, la doctrina del TS por la que se declara que no es necesario «agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria» infringe el principio de tipicidad, al apartarse del mandato del legislador.

Por otro lado, se vería afectado el principio de proporcionalidad penal, también recogido en el artículo 25 de la CE y aplicable al ámbito sancionador tributario. Concibe el TC el principio de proporcionalidad en su sentencia 74/2022, de 14 de junio, FJ 3, relativa a la posible inconstitucionalidad del artículo 203.6 b) de la LGT, como el equilibrio entre la gravedad de la sanción y la intensidad de las consecuencias. En el caso de la relación entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, ha sido el legislador el que ha valorado y ordenado expresamente que no se persiga al responsable subsidiario mientras exista un responsable solidario. En otras palabras, la proporcionalidad en la deuda exigida a los responsables subsidiarios obliga a que no haya un responsable solidario cuya conducta suponga un mayor reproche social en relación con el impago del deudor principal.

En conclusión, los principios de tipicidad y proporcionalidad impiden la exigencia de una responsabilidad subsidiaria mientras haya indicios de responsables solidarios de conformidad con los artículos 41.5 y 176 de la LGT porque afecta a las garantías constitucionales aplicables.

El segundo punto de la sentencia constitucionalmente discutible es la falta de necesidad de «exteriorizar el fundamento» de la decisión de no declarar a otros como responsables solidarios. La crítica en este punto es doble. En primer lugar, la tipicidad e imposición de la sanción –de la responsabilidad– exige una motivación y, si la inexistencia de responsables solidarios es un elemento de la tipicidad, también debe serlo de la motivación. Por su obviedad, no es necesario desarrollar más este punto.

En segundo lugar, desde el punto de vista de la legalidad ordinaria, el expediente administrativo es la vía de formación de la voluntad administrativa a través de los trámites que permiten analizar la idoneidad y oportunidad del acto administrativo. El expediente administrativo no solo es necesario para el acierto del acto administrativo y la formación de la voluntad administrativa, sino también para su control, especialmente cuando existen indicios de posibles responsables solidarios.

Desde el punto de vista constitucional, el acceso al expediente es un derecho constitucional a la prueba en la revisión de la actuación administrativa. Incluso, se incorporó expresamente al derecho de la Unión a través del artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: «Derecho a una buena administración: [...] el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial». La inexistencia de expediente administrativo impide el sometimiento de la administración al control judicial y la legalidad (arts. 103.1 y 106.1 de la CE) y limita el desarrollo de la tutela judicial efectiva. El TC ha declarado en numerosas ocasiones que «la efectividad que se predica del derecho a la tutela judicial (art. 24 CE) impiden que puedan existir comportamientos de la Administración pública –positivos o negativos– inmunes al control judicial» (SSTC 294/1994, de 7 de noviembre –NFJ093687–, FJ 4; 36/1997, de 25 de febrero –NFJ093688–, FJ 3; y 136/1995, de 25 de septiembre –NFJ093689–, FJ 3). En consecuencia, si no hay expediente, no es posible oponerse ni defenderse ni controlar el acierto de la decisión administrativa de no dirigirse contra los responsables solidarios.

Por lo tanto, la declaración del TS estableciendo que no es necesario que la Administración exteriorice el porqué no se ha decidido dirigir la acción contra un posible responsable solidario también infringiría el artículo 24 de la CE, susceptible de un eventual recurso de amparo.

3.1. Conclusión

La STS de 22 de abril de 2024, en nuestra opinión, plantea dudas sobre el exacto contenido de su doctrina porque existe una distorsión o contradicción entre los hechos, los razonamientos y la propia doctrina fijada por la sentencia.

En todo caso, la doctrina del TS, cualquiera que sea su alcance exacto, plantea problemas de constitucionalidad susceptibles de amparo constitucional. En primer lugar, afecta a una institución jurídica –la responsabilidad tributaria subsidiaria del art. 43.1 a) de la LGT– a la que le es de aplicación las garantías penales del artículo 25 de la CE. La inexistencia de responsables solidarios es un requisito de tipicidad y proporcionalidad, por lo que la Administración debe agotar todas las posibilidades de su declaración antes de dirigirse frente a los responsables subsidiarios.

En segundo lugar, la innecesaridad de expediente administrativo, defendida por el TS, afecta a la propia motivación de la tipicidad, al derecho al acceso al expediente y la prueba y, por supuesto, al control de la Administración en un Estado de derecho, de conformidad con los artículos 24, 103.1 y 106.1 de la CE y 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Referencias bibliográficas

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/rcyt.2024.22359>

Merino Jara, I. (2006). Acerca de la responsabilidad tributaria. *Anuario de la Facultad de Derecho*, 24. Universidad de Extremadura.

Romero Plaza, C. (2024). ¿Es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, en un supuesto de emisión de facturas falsas o falseadas? Crítica a la decisión jurisprudencial: STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022. *Revista Técnica Tributaria*, 2(145), 235-243.



Supuesto práctico (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado.

Profesor del CEF.- (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. Convocatoria: Resolución de 29 de diciembre de 2023 [BOE de 8 de enero de 2024]. Sistema de acceso libre).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico correspondiente al segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. (Convocatoria: Resolución de 29 de diciembre de 2023 [BOE de 8 de enero de 2024]. Sistema de acceso libre). A lo largo del supuesto práctico, estructurado en diez supuestos, se plantean diferentes ejercicios relativos a aspectos del IRPF, el IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sanciones y revisión en vía administrativa.

Palabras clave: supuesto práctico; IRPF; IVA; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación; sancionador; revisión en vía administrativa.

Publicado: 04-12-2024

Supuesto 1 (tipo test)

Enunciado

El día 28 de febrero de 2023, don Ricardo recibe requerimiento de la AEAT notificándole el inicio de un procedimiento de verificación de datos tendente a comprobar los rendimientos de capital inmobiliarios declarados en su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2021, dado que se han encontrado discrepancias entre lo que se ha declarado en dicho año y los datos obrantes en poder de la Administración, en relación con el arrendamiento de una vivienda propiedad del contribuyente.

Durante el procedimiento de verificación de datos, entre otras actuaciones, se requiere al obligado tributario determinada información referida al contrato de arrendamiento, los cobros efectuados y los gastos soportados que han minorado su rendimiento de capital inmobiliario. Ante la documentación relevante obtenida, se ponen de manifiesto, entre otras circunstancias, unos ingresos declarados por el arrendamiento inferiores a las cantidades que constan en los contratos obtenidos, por lo que, en fecha de 5 de junio de 2023, se notifica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada por el IRPF del año 2021, finalizando el procedimiento de verificación de datos anterior.

Dentro de este último procedimiento, los órganos de gestión tributaria requieren la aportación de la siguiente documentación, relativa a los gastos que el contribuyente ha deducido para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario:

- Justificación de los intereses del préstamo y copia del contrato de préstamo.
- Facturas justificativas de los gastos de reparación del inmueble deducidos.
- Justificantes del pago del IBI y tasas de basura liquidadas por el Ayuntamiento.
- Documentos justificativos de los gastos de portería y administración.
- Contrato de seguro de la vivienda y prima satisfecha.

Una vez obtenida y analizada la información requerida, se notifica al obligado tributario, el 1 de septiembre de 2023, la propuesta de liquidación provisional en la que la regularización propuesta consiste en el aumento de los ingresos declarados y la minoración determinados

gastos deducidos por no considerarse necesarios para la obtención de los rendimientos de capital inmobiliario. Transcurrido el plazo de alegaciones sin que el obligado tributario presente alegaciones, se dicta liquidación provisional en los mismos términos de la propuesta.

Los órganos de la Administración tributaria realizan un primer intento de notificación de la resolución, que contiene la liquidación provisional, el 22 de noviembre de 2023, resultando infructuosa al encontrarse el contribuyente ausente. Realizadas nuevas actuaciones, se logra notificar el acto administrativo en el centro de trabajo del contribuyente, recogiendo dicha resolución en fecha de 10 de diciembre de 2023.

Dentro del plazo legalmente establecido, don Ricardo interpone recurso de reposición, en el que alega las siguientes circunstancias:

1. Que las actuaciones debieron realizarse en su totalidad en el procedimiento de verificación de datos, debiendo finalizarse con una resolución administrativa, regularizando su situación tributaria o declarando correcta su autoliquidación del IRPF de 2021.
2. Que, en cualquier caso, el plazo máximo de duración de las actuaciones en el procedimiento de comprobación limitada se ha incumplido, debiendo haberse acordado la caducidad del mismo.
3. Que solicita, en su caso, que se le reduzca el rendimiento neto calculado por la AEAT en los porcentajes previstos en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF).

Pregunta 1

En función de lo dispuesto para los procedimientos de verificación de datos en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), indique cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) Deberá finalizarse, en cualquier caso, con una liquidación provisional regularizando la situación tributaria de contribuyente o declarando correcta la misma.
- b) Podrá terminarse por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluya el objeto de dicho procedimiento de verificación de datos.
- c) No podrá iniciarse en los casos en los que los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras autoliquidaciones presentadas o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- d) Deberá finalizarse, en cualquier caso, en el plazo de 3 meses desde su inicio por notificación al contribuyente.

Pregunta 2

De acuerdo con las circunstancias acaecidas en la notificación de la liquidación provisional dictada por los órganos de gestión, y ante el recurso planteado por el interesado, indicar cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) El plazo máximo de duración de actuaciones debe entenderse cumplido al haberse realizado un intento de notificación del texto íntegro de la resolución dentro del plazo de 6 meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada.
- b) El plazo máximo de duración de actuaciones se ha incumplido al haberse producido la notificación de la resolución al contribuyente transcurrido el plazo máximo de 6 meses desde el inicio del procedimiento de comprobación limitada.
- c) El plazo máximo de duración de las actuaciones se ha incumplido, ya que el intento de notificación del texto íntegro de la resolución se efectuó una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de verificación de datos.
- d) El plazo máximo de duración de actuaciones debe entenderse cumplido, ya que no han transcurrido más de 12 meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de verificación de datos hasta la notificación de la resolución del procedimiento de comprobación limitada.

Pregunta 3

Teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 23 de la LIRPF, referente a los gastos deducibles y reducciones de los rendimientos de capital inmobiliario, responda cuál de las siguientes es la respuesta correcta:

- a) Las reducciones solo resultan aplicables a los rendimientos netos, tanto positivos como negativos, calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.
- b) Las reducciones resultarán de aplicación respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos, pero no de los gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

- c) Las reducciones resultarán de aplicación respecto de la parte de los gastos indebidamente deducidos, pero no de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluyan en su objeto la comprobación de tales rendimientos.
- d) Las reducciones solo resultarán aplicables a los rendimientos netos positivos calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

Solución

Pregunta 1

b) Podrá terminarse por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluya el objeto de dicho procedimiento de verificación de datos.

Justificación:

El artículo 133.1 e) de la LGT dispone que el procedimiento de verificación de datos terminará por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

Pregunta 2

a) El plazo máximo de duración de actuaciones debe entenderse cumplido al haberse realizado un intento de notificación del texto íntegro de la resolución dentro del plazo de 6 meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada.

Justificación:

El artículo 104.2 de la LGT dispone que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

- Fecha inicio procedimiento: 5 de junio de 2023.
- Fecha fin procedimiento: 22 de noviembre de 2023.
- Fecha límite procedimiento (6 meses): 5 de diciembre de 2023.

Pregunta 3

d) Las reducciones solo resultarán aplicables a los rendimientos netos positivos calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

Justificación:

El artículo 23.2 de la LIRPF dispone que, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado se reducirá en los porcentajes legalmente establecidos.

Dichas reducciones solo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

Supuesto 2 (tipo test)

Enunciado

Con fecha 10 de marzo de 2022, los órganos de la inspección tributaria inician actuaciones por personación en el local de venta al público de frutas y hortalizas que posee la empresa Salvatierra, SL en la calle Mendrugo, n.º 19 de la ciudad de Madrid.

El personal inspector, acompañado de miembros de la Unidad de Auditoría Informática, notifican a la interesada el inicio del procedimiento inspector en el que se comprobarán, con alcance general, los conceptos tributarios IS, ejercicios 2018, 2019 y 2020, e IVA, primer a cuarto trimestre de los años 2018, 2019 y 2020. En dicha comunicación de inicio se señala que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras es de 18 meses.

El representante de la sociedad no se encuentra en las instalaciones en el momento de la visita, por lo que se entienden las actuaciones con el responsable del local, el cual consiente el acceso del personal de la AEAT.

Durante el proceso de comprobación e investigación llevado a cabo, la Inspección de los tributos solicita el examen de la siguiente documentación correspondiente a los años investigados:

- Autoliquidaciones del IS y el IVA presentadas.
- Libro registro de facturas expedidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libros de contabilidad principal.
- Facturas emitidas y recibidas de las operaciones económicas efectuadas.

El responsable aporta en dicho instante la documentación requerida, salvo la contabilidad principal, argumentando que las mismas se encuentran en el domicilio social del contribuyente sito en la avenida Principal, n.º 133 de Madrid.

Llegadas las 14:00 horas, el responsable comunica al personal inspector que se ha acabado la jornada laboral, pero que no tiene inconveniente en seguir con las actuaciones de comprobación el tiempo que estimen pertinente.

A las 16:00 horas se dan por finalizadas las actuaciones inspectoras, citando al interesado en el plazo de 10 días hábiles para su presencia en las oficinas públicas, requiriéndole copia en soporte informático de la contabilidad.

Todos los hechos y circunstancias acaecidas anteriores fueron pertinentemente recogidas en diligencia de actuaciones de dicho día.

Una vez finalizada la totalidad de las actuaciones de comprobación e investigación necesarias, el órgano inspector dictó propuesta de liquidación, con una cuota tributaria liquidada para los ejercicios comprobados referida al IS de 4.500 euros más intereses de demora, haciendo constar en las actas la existencia de indicios de la comisión de una infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria, según lo previsto en el artículo 191 de la LGT.

El acta fue notificada y firmada en disconformidad por el interesado, cuya resolución dictada mediante acto de liquidación del inspector-Jefe fue reglamentariamente notificada al obligado tributario en fecha de 25 de septiembre de 2023.

Durante el procedimiento inspector no se han producido supuestos de extensión o suspensión de las mismas, con la salvedad de un periodo de 30 días que fue solicitado, con anterioridad al trámite de audiencia, por el obligado tributario para asuntos personales y que fue concedido por la Administración, no realizándose actuaciones durante dicho periodo.

El acuerdo de inicio del procedimiento sancionador tuvo lugar el día 28 de enero de 2024, terminando mediante resolución de imposición de sanción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria en una cuantía de 2.250 euros, en fecha de 15 de marzo de 2024.

En otro orden de cosas, con fecha 20 de enero de 2024, la entidad recibe comunicación de inicio de actuaciones inspectoras para la comprobación del IVA, tercer trimestre del ejercicio 2023. El alcance de las actuaciones es parcial, limitado a la comprobación del IVA de importación.

De acuerdo con las actuaciones realizadas, la entidad ha declarado cuotas del IVA devengadas a la importación como consecuencia del despacho a consumo de aguacates con origen Marruecos, que salieron del puerto de Tánger hacia el puerto de Málaga, y desde allí ha continuado en camión hasta la Aduana de Madrid, donde se presenta la declaración de importación. Entre los gastos y condiciones de la importación soportados por la empresa, se encuentran los siguientes:

- Descripción mercancía: aguacates.
- Cantidad: 20.400 kilos.
- Precio unidad: 2 euros/kilo (incluye transporte hasta lugar de destino en Madrid).
- Condiciones de entrega: DDP Madrid (en el domicilio de destino).
- Transporte Tánger-Málaga: 2.000 euros.
- Transporte Málaga-Madrid: 800 euros.
- Comisión de compra, no incluida en el precio: 2.200 euros.
- La carta de porte tiene como lugar de destino Madrid.
- El tipo de arancel aplicable es el 5 %.
- El tipo de IVA aplicable es el 4 %.

Pregunta 4

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT, relativo al plazo de duración de las actuaciones, elija cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) Se entiende incumplido el plazo de 18 meses de duración de las actuaciones inspectoras, produciéndose los efectos previstos en el artículo 150.6 de la LGT.
- b) El procedimiento inspector se ha llevado a cabo dentro del plazo de duración de las actuaciones, al haberse extendido el plazo inicial de 18 meses, como consecuencia del periodo solicitado y concedido al contribuyente.

- c) No se entiende incumplido el plazo de duración de las actuaciones, ya que el mismo puede ser ampliado hasta un plazo máximo de 27 meses, sin que sea necesario ponerlo en conocimiento del obligado tributario.
- d) El plazo de duración de actuaciones de 18 meses se entiende incumplido por el transcurso del plazo previsto, sin que existan supuestos de extensión o suspensión en el procedimiento inspector.

Pregunta 5

Teniendo en cuenta las distintas actuaciones administrativas realizadas durante la tramitación del procedimiento inspector, indicar cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) Para el inicio por personación de los órganos de inspección en los locales del contribuyente, se necesita acuerdo de entrada de la autoridad administrativa correspondiente o, en su caso, autorización judicial, sin que sea suficiente el mero consentimiento del obligado tributario.
- b) Las actuaciones que se desarrollen en los locales del interesado deben respetar la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, sin que pueda actuarse en otras horas o días.
- c) Los libros de contabilidad principal deben ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas.
- d) El procedimiento sancionador incoado no debió iniciarse, al haber transcurrido el plazo de 3 meses desde que se notificó la liquidación de la que deriva.

Pregunta 6

Sabiendo que la sociedad determina el valor en aduana de las mercancías por el valor de transacción, según el artículo 70 del Código Aduanero de la Unión, aprobado por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, indicar cuál sería la base imponible del IVA a la importación que debió declarar la empresa por la entrada de los aguacates en el territorio aduanero de la Unión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA):

- a) 45.000 euros.
- b) 42.800 euros.
- c) 40.000 euros.
- d) 45.040 euros.



Solución

Pregunta 4

b) El procedimiento inspector se ha llevado a cabo dentro del plazo de duración de las actuaciones, al haberse extendido el plazo inicial de 18 meses, como consecuencia del periodo solicitado y concedido al contribuyente.

Justificación:

El artículo 104.2 de la LGT dispone que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Además, el artículo 150.4 de la LGT dispone que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

- Fecha inicio procedimiento: 10 de marzo de 2022.
- Fecha fin procedimiento: 25 de septiembre de 2023.
- Fecha límite procedimiento (18 meses): 10 de octubre de 2022.

Pregunta 5

c) Los libros de contabilidad principal deben ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas.

Justificación:

El artículo 151.3 de la LGT dispone que los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de la LGT deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas.

Pregunta 6

a) 45.000 euros.

Justificación:

El artículo 83.uno de la LIVA establece que, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en el que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Cálculo valor en aduana (arts. 70 y ss. del Código Aduanero de la Unión):

Precio efectivamente pagado o por pagar (20.400 kg × 2€/kg)	40.800 €
– Transporte Málaga-Madrid	– 800 €
Valor en aduana	40.000 €

Cálculo base imponible IVA importación:

Valor en aduana	40.000 €
+ Derechos de arancel (40.000 € × 5 %)	+ 2.000 €
+ Comisión de compra	+ 2.200 €
+ Transporte Málaga-Madrid	+ 800 €
Base imponible IVA importación	45.000 €

Supuesto 3 (tipo test)

Enunciado

El 15 de julio de 2024, la empresa AB, con un importante patrimonio inmobiliario y activos financieros de alta liquidez, presenta una solicitud de aplazamiento por un importe de 60.000 euros, correspondiente a la autoliquidación del IS del ejercicio 2023.

Pregunta 7

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 82 de la LGT y 50 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR), ¿puede la Agencia Tributaria dispensar de la presentación de garantías a este contribuyente?:

- a) Sí, en todo caso.
- b) Sí, porque el importe que se pretende aplazar está dentro de los límites cuantitativos previstos en la normativa.
- c) No, debido a que el importe que se pretende aplazar es superior al previsto en la normativa y la empresa posee un elevado patrimonio inmobiliario y financiero.
- d) No, porque la solicitud se ha presentado en periodo ejecutivo.

Pregunta 8

De acuerdo con los artículos 48 y 50 del RGR, en el caso de que al contribuyente no se le conceda la dispensa de las garantías, ¿qué efecto tiene que el contribuyente no formalice las garantías en el plazo establecido tras la notificación del requerimiento por parte de la Administración?:

- a) La denegación de la solicitud.
- b) La concesión del plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT para efectuar el pago de la deuda tributaria sin el devengo de intereses de demora.
- c) La inadmisión de la solicitud, entendiéndose por no presentada a todos los efectos.
- d) La concesión del plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT para efectuar el pago de la deuda tributaria con el devengo de intereses de demora hasta el día en que se proceda al pago de la deuda tributaria.

Pregunta 9

De conformidad con el artículo 48.5 del RGR, en caso de que esta empresa decidiera constituir como garantía un aval bancario, ¿cuál será el exceso del plazo de vigencia de este aval respecto al último plazo o plazos garantizados? Señale la respuesta correcta:

- a) 1 mes.
- b) 2 meses.
- c) 3 meses.
- d) 6 meses.

Solución

Pregunta 7

c) No, debido a que el importe que se pretende aplazar es superior al previsto en la normativa y la empresa posee un elevado patrimonio inmobiliario y financiero.

Justificación:

El artículo 82.2 de la LGT dispone que podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

- a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.
- b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública, en la forma prevista reglamentariamente.
- c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.

En el caso que nos ocupa, la deuda tributaria no es de cuantía inferior a la que se fija en la normativa tributaria (la Orden HFP/311/2023, de 28 de marzo, establece el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento



en 50.000 euros). Además, el enunciado indica que la empresa AB posee un importante patrimonio inmobiliario y activos financieros de alta liquidez.

Por tanto, no se cumple ninguna de las condiciones que habilitan la dispensa de la constitución de garantías en el artículo 82.2 de la LGT.

Pregunta 8

a) La denegación de la solicitud.

Justificación:

El artículo 50.1 del RGR dispone que, cuando se solicite un aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.2 b) de la LGT, el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos susceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

Comprobada la existencia de dichos bienes y derechos, se efectuará requerimiento al solicitante para que complemente su solicitud con la aportación de aquellos como garantía en los términos previstos en el artículo 48.4 del RGR y con las consecuencias allí establecidas para el caso de inatención o de atención insuficiente a dicho requerimiento.

A estos efectos, el artículo 48.4 del RGR dispone que, si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se entiende complementada la garantía o suficientemente justificada la imposibilidad de complementarla, procederá la denegación de la solicitud.

Nota: El tribunal calificador de estas pruebas selectivas anuló esta pregunta en la plantilla definitiva de respuestas a las preguntas tipo test que publicó en la web de la AEAT, si bien en la plantilla provisional que había publicado con anterioridad la respuesta que había indicado como correcta era la a).

Pregunta 9

d) 6 meses.

Justificación:

El artículo 48.5 del RGR dispone que la vigencia de la garantía constituida mediante aval o certificado de seguro de caución deberá exceder al menos en 6 meses al vencimiento del plazo o plazos garantizados.

Supuesto 4

Enunciado

Don Juan y doña Sonsoles son un matrimonio jubilado que ha realizado las siguientes actuaciones con trascendencia tributaria durante el ejercicio 2022:

- Antes de jubilarse desarrollaban una actividad de arreglo de ropa en un local de su propiedad. En 2020 decidieron dejar la explotación directa del negocio y cederlo en arrendamiento. El canon arrendaticio durante 2022 fue de 2.000 euros mensuales.

En el arrendamiento se incluyen tanto el local como la totalidad de las instalaciones y el mobiliario, siendo a cargo del arrendatario todos los gastos corrientes producidos por el funcionamiento del negocio.

La amortización del local, adquirido en 1990 y destinado desde entonces al negocio de arreglo de ropa, fue de 1.000 euros en 2022.

El resto de los gastos satisfechos por don Juan y doña Sonsoles en relación con el negocio de arreglo de ropa durante el ejercicio 2022 son 1.000 euros de IBI y 800 euros por una reparación de aire acondicionado.

El arrendatario ha practicado la correspondiente retención a cuenta al efectuar el pago mensual.

- El 10 de octubre de 2007, don Juan y doña Sonsoles suscribieron 10 obligaciones de la sociedad ABC a 20 años por su importe nominal de 1.000 euros más 100 euros de comisiones y gastos.

El tipo de interés pactado era el 6 % anual, pagadero el mes de octubre.

- El 31 de diciembre de 2022, el banco Azul les comunicó que durante el ejercicio ha abonado en su cuenta corriente 28 euros en concepto de intereses producidos por la cuenta corriente. Sobre dichos intereses abonados en octubre consta una retención de 5,32 euros.
- Además, don Juan y doña Sonsoles han arrendado durante todo el ejercicio un inmueble cuya propiedad comparten. Se arrienda como vivienda habitual y el arrendatario ha sido el hermano de don Juan. El importe del arrendamiento mensual ha sido de 300 euros. Los principales datos de dicho arrendamiento han sido los siguientes:
 - La vivienda fue adquirida en el año 2010 por 200.000 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición. Se financió mediante un préstamo.
 - El valor catastral de la vivienda asciende a 100.000 euros, de los que 60.000 euros corresponden al valor del suelo y 40.000 euros al valor de la construcción. Dicho valor catastral no ha sido revisado en los últimos 10 años.



- Los gastos de esta vivienda a lo largo del ejercicio considerado han sido los siguientes:
 - IBI: 400 euros.
 - Intereses préstamo: 3.900 euros.
 - Amortización capital: 3.100 euros.
 - Comunidad: 200 euros.
 - Reparación de la caldera de agua caliente: 100 euros.

Por su parte, don Arturo, el hijo de don Juan y doña Sonsoles, tiene una empresa dedicada al alquiler de viviendas y locales de negocio y ha realizado durante el ejercicio 2022 operaciones de ambos tipos por las siguientes cuantías:

- Alquiler de locales: 650.000 euros.
- Alquiler de viviendas: 350.000 euros.

En el año 2021, las operaciones realizadas han sido las siguientes:

- Alquiler de locales: 500.000 euros.
- Alquiler de viviendas: 500.000 euros.

El IVA soportado en 2022 por los gastos correspondientes a los inmuebles, tanto locales como viviendas, ha sido de 40.000 euros en los tres primeros trimestres. En el cuarto trimestre ha sido de 10.000 euros.

Pregunta 1

Determine los rendimientos netos del capital mobiliario percibidos por don Juan y doña Sonsoles en el ejercicio 2022 especificando en qué parte de la base imponible se integran los mismos.

Pregunta 2

Determine el rendimiento inmobiliario neto reducido correspondiente al inmueble arrendado al hermano de don Juan durante el ejercicio 2022.

Pregunta 3

Efectúe el cálculo del IVA soportado deducible de la entidad de don Arturo durante el ejercicio 2022, determinando el ajuste a realizar al aplicar la prorrata definitiva del ejercicio, siendo aplicable la regla de prorrata general.

Solución

Pregunta 1

El arrendamiento del negocio de arreglo de ropa constituye un rendimiento del capital mobiliario, encuadrado dentro del artículo 25.4 c) de la LIRPF, que forma parte de la renta general y se va a integrar en la base imponible general, tal y como establecen los artículos 45 y 48 de la LIRPF. El cálculo del rendimiento neto es el siguiente:

Rendimiento íntegro (2.000×12)	24.000 €
Gastos deducibles:	-2.800 €
– IBI:	1.000 €
– Gasto reparación:	800 €
– Amortización local:	1.000 €
Rendimiento neto	21.200 €
Reducción rendimiento neto	0 €
Rendimiento neto reducido	21.200 €

Los intereses percibidos por Juan y Sonsoles, procedentes de las obligaciones de la sociedad ABC, cuyo importe asciende a 600 euros ($10 \text{ obligaciones} \times 1.000 \text{ €} \times 6\%$), constituye un rendimiento del capital mobiliario, encuadrado dentro del artículo 25.2 de la LIRPF, que forma parte de la renta del ahorro y se va a integrar en la base imponible del ahorro, tal y como establecen los artículos 46 y 49 de la LIRPF. El cálculo del rendimiento neto es el siguiente:

Rendimiento íntegro ($10 \times 1.000 \times 6\%$)	600 €
Gastos deducibles	0 €





Rendimiento neto	600 €
Reducción rendimiento neto	0 €
Rendimiento neto reducido	600 €

Los intereses percibidos por Juan y Sonsoles, producidos por su cuenta corriente, cuyo importe asciende a 28 euros, constituye un rendimiento del capital mobiliario, encuadrado dentro del artículo 25.2 de la LIRPF, que forma parte de la renta del ahorro y se va a integrar en la base imponible del ahorro, tal y como establecen los artículos 46 y 49 de la LIRPF. El cálculo del rendimiento neto es el siguiente:

Rendimiento íntegro	28 €
Gastos deducibles	0 €
Rendimiento neto	28 €
Reducción rendimiento neto	0 €
Rendimiento neto reducido	28 €

Pregunta 2

Rendimiento íntegro (300 × 12)	3.600 €
Gastos deducibles:	-6.600 €
– IBI:	400 €
– Comunidad:	200 €
– Intereses préstamo y gasto reparación:	3.600 € ⁽¹⁾
– Amortización:	2.400 € ⁽²⁾
Rendimiento neto	-3.000 €
Reducción rendimiento neto ⁽³⁾	0 €





Rendimiento neto reducido	-3.000 €
Rendimiento mínimo parentesco ⁽⁴⁾	2.000 €

- ⁽¹⁾ De conformidad con lo establecido en el artículo 23 de la LIRPF, la suma de los gastos financieros y los gastos de reparación y conservación no podrá exceder, para cada inmueble, de la cuantía del rendimiento íntegro. El exceso se podrá deducir en los 4 periodos impositivos siguientes, respetando el mismo límite.

Gasto financiero (3.900 € + Gasto reparación: 100 €)	4.000 €
Límite (rendimiento íntegro)	3.600 €
Exceso a deducir en los 4 periodos impositivos siguientes	400 €

- ⁽²⁾ Cálculo gasto amortización: $200.000 \times 3\% \times (40.000/100.000) = 2.400 \text{ €}$.

- ⁽³⁾ No resulta aplicable la reducción del 50 % por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF, dado que el rendimiento neto del capital inmobiliario es negativo.

- ⁽⁴⁾ Resulta aplicable el artículo 24 de la LIRPF, dado que el arrendatario es el hermano de Juan, es decir, un pariente dentro del tercer grado, por consanguinidad (respecto de Juan) y por afinidad (respecto de Sonsoles).

El rendimiento mínimo a computar en este caso es el que resulta de la aplicación de la regla de la imputación de rentas inmobiliarias a que se refiere el artículo 85 de la LIRPF:

- Rendimiento mínimo = Valor catastral $\times$ 2 % (no revisado últimos 10 años)
- Rendimiento mínimo = $100.000 \times 2\% = 2.000 \text{ €}$

Pregunta 3

Para calcular el IVA soportado deducible en los 3 primeros trimestres de 2022, utilizaremos, de forma provisional, el porcentaje de prorrata definitivo de 2021, tal y como establece el artículo 105 de la LIVA.

Cálculo del porcentaje de prorrata definitivo de 2021 (art. 104 de la LIVA):

- $\% = 500.000/1.000.000 = 50 \%$
- IVA soportado 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022: 40.000 €
- IVA soportado deducible 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022: 20.000 € ($40.000 \times 50 \%$)

Para calcular el IVA soportado deducible en el cuarto trimestre de 2022, utilizaremos el porcentaje de prorrata definitivo de 2022.



Cálculo del porcentaje de prorrata definitivo de 2022 (art. 104 de la LIVA):

- $\% = 650.000 / 1.000.000 = 65 \%$
- IVA soportado 4T/2022: 10.000 €
- IVA soportado deducible 4T/2022: 6.500 € ($10.000 \times 65 \%$)

Sin perjuicio de lo anterior, en la autoliquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2022 se deberá efectuar una regularización del IVA soportado deducido en los 3 primeros trimestres de 2022, dado que de forma provisional se aplicó el porcentaje de prorrata de 2021, que es del 50 %, y el porcentaje de prorrata definitivo de 2022 (el 65 %) es distinto del provisionalmente aplicado:

IVA soportado deducido 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022 ($40.000 \times 50 \%$)	20.000 €
IVA soportado deducible 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022 ($40.000 \times 65 \%$)	26.000 €
Diferencia (incremento del IVA soportado deducible en el 4T/2022)	6.000 €

Total IVA soportado deducido 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022	20.000 €
Total IVA soportado deducido 4T/2022	12.500 €
Total IVA soportado deducido 2022 ($20.000 \text{ €} + 12.500 \text{ €}$)	32.500 €

Supuesto 5

Enunciado

Doña Julia es odontóloga y tiene una consulta privada. Para determinar el rendimiento neto de su actividad, utiliza el criterio de devengo para la imputación de los ingresos y gastos y el método de estimación directa simplificada.

Doña Julia está casada en régimen de separación de bienes con don Antonio, que trabaja como responsable del departamento de contabilidad de la empresa ABC.

Los datos de que se disponen respecto de la actividad profesional ejercida por doña Julia durante el año 2022 son los siguientes:

- Los datos que constan en sus libros registro respecto a los ingresos y gastos del ejercicio son:
 - Ingresos por prestación de servicios como odontólogo: 200.000 euros.
 - Sueldos y salarios: 40.500 euros.
 - Seguridad Social: 10.000 euros.
- Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos del titular de la actividad (RETA): 3.500 euros.
- Compras material sanitario: 48.000 euros.
- Amortización del piso: 3.600 euros.
- Amortización de los elementos de inmovilizado (sillón, etc.): 1.400 euros.
- IVA soportado en gastos corrientes: 5.000 euros.
- Tributos no estatales: 1.500 euros.
- Factura de palco en el Mutua Madrid Open de Tenis: 6.500 euros.
- Suscripción a revistas profesionales: 1.000 euros.
- Suministro de gas: 1.500 euros.
- Suministro de agua: 500 euros.
- Suministro de internet y telefonía: 400 euros.
- Suministro eléctrico: 2.600 euros.
- Empresa de limpieza: 2.200 euros.
- Recibo de comunidad del piso de la consulta: 1.800 euros.

Ejerce su actividad en un piso de su propiedad, que ha heredado de sus padres en 1995. Dicho inmueble estuvo vacío hasta que doña Julia abandonó la clínica dental en la que trabajaba y decidió establecerse por su cuenta. El 1 de enero de 1998 inició su actividad profesional en el piso heredado de sus padres, que quedó afecto a dicha actividad profesional. De acuerdo con los datos del recibo del IBI de 1998, el valor catastral del piso ascendía a 200.000 euros, de los cuales el 40 % correspondía al suelo.

Como su clientela está aumentando, el piso se le está quedando pequeño y decide venderlo. La venta se realiza el 31 de diciembre de 2022 por importe de 250.000 euros. El importe se ha fijado por un tasador independiente. Se satisfacen 25.000 euros a la agencia encargada de la venta y 20.000 euros por el IIVTNU.

Otros datos de interés:

- Las existencias iniciales de productos inventariables ascendían a 21.100 euros, siendo las finales de 19.100 euros.
- Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado material.
- Tiene dos personas empleadas, con el oportuno contrato laboral, y dadas de alta en la Seguridad Social. En el concepto de sueldos y salarios incluye 500 euros que pagó a su hijo de 17 años para que le ayudara en la consulta durante las dos semanas que uno de sus empleados estuvo de baja. No lo dio de alta en la Seguridad Social.
- Durante el ejercicio, su marido, don Antonio, se ha roto dos dientes y su mujer le ha tenido que realizar dos implantes. El precio medio de mercado de cada uno de ellos es de 500 euros. Doña Julia no ha contabilizado nada por este concepto.
- La empresa ABC en la que trabaja don Antonio compró en 2020 un ordenador, por el que soportó una cuota del IVA de 1.000 euros. En 2020, la prorrata de ABC fue del 40 %. En 2022, ABC ha vendido el ordenador, repercutiendo una cuota del IVA de 252 euros.

Pregunta 4

Determine el rendimiento neto que obtiene doña Julia en el desarrollo de su actividad económica en el ejercicio 2022. Justifique qué ingresos debe incluir en su declaración y qué gastos se puede deducir, determinando, en su caso, las reducciones que se puede aplicar al rendimiento íntegro.

Pregunta 5

Determine la tributación a efectos del IRPF que corresponde a la venta del inmueble propiedad de doña Julia afecto a su actividad económica: importe y calificación del resultado de dicha transmisión, teniendo en cuenta que doña Julia ha amortizado dicho inmueble utilizando el coeficiente lineal máximo de amortización establecido para los elementos patrimoniales usados (3 %).

Pregunta 6

Señale la regularización a practicar en 2022 por la empresa ABC en relación con el IVA deducible del ordenador, que tiene la consideración de bien de inversión.



Solución

Pregunta 4

Rendimiento íntegro ⁽¹⁾	201.000 €
Gastos deducibles:	- 125.000 €
– Sueldos y salarios:	40.000 € ⁽²⁾
– Seguridad Social:	10.000 €
– Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos del titular de la actividad (RETA):	3.500 €
– Consumo material sanitario:	50.000 € ⁽³⁾
– Amortización del piso:	3.600 €
– Amortización de los elementos de inmovilizado (sillón, etc.):	1.400 €
– IVA soportado en gastos corrientes:	5.000 € ⁽⁴⁾
– Tributos no estatales:	1.500 €
– Factura de palco en el Mutua Madrid Open de Tenis:	0 euros ⁽⁵⁾
– Suscripción a revistas profesionales:	1.000 €
– Suministro de gas:	1.500 €
– Suministro de agua:	500 €
– Suministro de internet y telefonía:	400 €
– Suministro eléctrico:	2.600 €
– Empresa de limpieza:	2.200 €
– Recibo de comunidad:	1.800 €
Rendimiento neto previo	76.000 €
Reducción 5 % rendimiento neto previo ($5\% \times 76.000\text{ €} = 3.800\text{ €}$) ⁽⁶⁾	- 2.000 €





Rendimiento neto	74.000 €
Reducción rendimiento neto ⁽⁷⁾	0 €
Rendimiento neto reducido	74.000 €

(1) De conformidad con lo establecido en el artículo 28.4 de la LIRPF, procede computar como rendimiento íntegro el precio medio de mercado de los dos implantes que Julia ha tenido que realizar a su marido Antonio, cuyo importe asciende a 500 euros por cada uno de los dos implantes.

(2) Si bien el enunciado nos indica que el importe del gasto en concepto de sueldos y salarios asciende a 40.500 euros, no resultarán deducibles los 500 euros satisfechos a su hijo de 17 años, para que le ayudara en la consulta durante las dos semanas que uno de sus empleados estuvo de baja, dado que no lo dio de alta en la Seguridad Social, por lo que el importe del gasto fiscalmente deducible por este concepto ascenderá a 40.000 euros (art. 30.2.2.º de la LIRPF).

(3) Las compras de material sanitario ascienden a 48.000 euros. Por otro lado, el enunciado nos indica que las existencias iniciales de productos inventariables ascendían a 21.100 euros, siendo las finales de 19.100 euros. Por tanto, el consumo de material sanitario en 2022 ascenderá a 50.000 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

- Consumo material sanitario = Compras material sanitario + Existencias iniciales – Existencias finales
- Consumo material sanitario = 48.000 + 21.100 – 19.100 = 50.000 €

(4) Dado que Julia realiza una actividad económica sujeta y exenta del IVA (art. 20.uno.3.º de la LIVA), no tiene derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que destine a su actividad profesional, por lo que dicho importe constituye un gasto fiscalmente deducible.

(5) De conformidad con lo establecido en el artículo 15.1 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), no constituyen gastos fiscalmente deducibles los que representen una liberalidad.

(6) Si bien el artículo 30 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), establece que, en el régimen de estimación directa simplificada, procede deducir, en concepto de gastos de difícil justificación y provisiones deducibles, el 5% del rendimiento neto previo, dicho importe tiene como límite 2.000 euros.

(7) No procede aplicar ninguna de las reducciones del rendimiento neto a que se refiere el artículo 32 de la LIRPF.

Pregunta 5

El artículo 28.2 de la LIRPF dispone que, para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas.

El artículo 34.1 de la LIRPF establece que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

Según dispone el artículo 35.1 de la LIRPF, el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones. A estos efectos, el artículo 40 del RIRPF establece que el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de esta como gasto (se considerará como amortización mínima la resultante del periodo máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso).

Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles.

Por su parte, el artículo 35.1 de la LIRPF dispone que el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, doña Julia ha obtenido en el ejercicio 2022 una ganancia de patrimonio, derivada de la transmisión onerosa del local afecto a su actividad profesional, por importe de 95.000 euros (205.000 € – 110.000 €), de acuerdo con los siguientes cálculos:

Valor de transmisión.....	205.000 €
Importe efectivamente satisfecho	250.000 €
– Comisión agencia venta inmueble.....	– 25.000 €
– IIVTNU.....	– 20.000 €
Valor de adquisición.....	110.000 €
Valor a efectos del ISD.....	200.000 €
– Amortizaciones (3.600 × 25 años)	– 90.000 €

Dicha ganancia de patrimonio forma parte de la renta del ahorro y se va a integrar en la base imponible del ahorro, tal y como establecen los artículos 46 y 49 de la LIRPF, dado que deriva de la transmisión de un elemento patrimonial.

Pregunta 6

De conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LIVA, el ordenador es un bien de inversión, dado que se va a utilizar por un periodo de tiempo superior a 1 año y su valor de adquisición no es inferior a 3.005,06 euros.

El artículo 107 de la LIVA dispone que las cuotas del IVA deducidas en la adquisición de bienes de inversión deberán ser objeto de regularización dentro de los 4 años siguientes (9 años en el caso de bienes inmuebles), siempre que la diferencia entre el porcentaje de prorrata del IVA correspondiente al año de adquisición y el porcentaje de prorrata del IVA deducible correspondiente a cada uno de los 4 años siguientes (9 años en el caso de bienes inmuebles) resulte superior a 10 puntos porcentuales.

Por su parte, el artículo 110 de la LIVA establece que, cuando se efectúe la entrega del bien de inversión dentro del periodo de regularización, deberá efectuarse una regularización única por todo el periodo de regularización que quede por transcurrir.

En el caso que nos ocupa, la empresa ABC vende el bien de inversión en 2022, es decir, dentro del periodo de regularización, por lo que procede efectuar la regularización única a que se refiere el artículo 110 de la LIVA.

A estos efectos, cuando la entrega del bien de inversión esté sujeta y no exenta del IVA (como en el caso que nos ocupa), el artículo 110 de la LIVA dispone que se considerará que el bien de inversión ha sido utilizado en operaciones que originan el derecho a deducir el IVA soportado en el año de transmisión y en los años siguientes (es decir, que el porcentaje de prorrata del IVA deducible del año de la transmisión y de los años siguientes es del 100 %).

La regularización a efectuar será la siguiente:

IVA deducido año adquisición ($1.000 \text{ €} \times 40\%$)	400 €
IVA deducible año transmisión y siguientes	1.000 €
Diferencia	600 €
Regularización ($600 \text{ €} \times 3/5$) (incremento IVA soportado deducible)	360 €

Ahora bien, el artículo 110 de la LIVA establece que la regularización a efectuar, en caso de que resulte un incremento del IVA soportado deducible, tendrá como límite el IVA repercutido en la transmisión del bien de inversión.

Dado que el enunciado indica que la empresa ABC repercute una cuota del IVA de 252 euros en la venta del ordenador, el incremento del IVA soportado deducible resultante de la regularización del artículo 110 de la LIVA asciende a 252 euros.

Supuesto 6

Enunciado

La Inspección de los tributos ha realizado actuaciones inspectoras sobre la sociedad Brisa, SL relativas al IS, ejercicios 2019 y 2020.

Respecto al IS de 2019 la Inspección, ha comprobado que Brisa, SL dedujo gastos que no son deducibles por importe de 20.000 euros. La sociedad había declarado una base imponible negativa por importe de 10.000 euros. La Inspección regularizó la situación del contribuyente realizando un ajuste positivo en la base imponible de 2019 por importe de 20.000 euros. Como consecuencia del ajuste realizado, resulta una base imponible positiva de 10.000 euros y una cuota a ingresar de 2.500 euros. La Inspección considera que existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la LGT.

En cuanto al IS de 2020, la Inspección ha comunicado al representante de Brisa, SL que concurre una de las causas para poder firmar un acta con acuerdo.

El contribuyente manifiesta su disconformidad con el contenido del acta que regulariza el IS 2019 y está conforme con suscribir un acta con acuerdo respecto al IS 2020. El contribuyente recurre la liquidación derivada del acta firmada en disconformidad.

Pregunta 7

Respecto a la posibilidad de firmar un acta con acuerdo, indique cuáles son los supuestos en los que puede proponerse la firma de un acta con acuerdo, cuáles son los requisitos para su firma y cuándo se entiende producida y notificada la liquidación.

Pregunta 8

Respecto al IS 2019, determine la infracción o infracciones que ha cometido el obligado tributario y calcule el importe de la sanción correspondiente, indicando cómo afecta al importe de la sanción el hecho de que el contribuyente firme el acta en disconformidad y la recurra.

Pregunta 9

Una vez notificado al contribuyente el acuerdo de liquidación correspondiente al acta en disconformidad suscrita respecto al IS 2019, indique qué alternativas tiene el contribuyente para recurrir el acuerdo de liquidación y los plazos para recurrir.

Solución

Pregunta 7

De conformidad con lo establecido en el artículo 155 de la LGT, los supuestos en los que puede proponerse la firma de un acta con acuerdo son los siguientes:

- a) Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
- b) Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.
- c) Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.
- b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

Por último, se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si, transcurridos 10 días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Pregunta 8

Por un lado, el obligado tributario ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 195 de la LGT, consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, dado que determinó improcedentemente una base imponible negativa de 10.000 euros.

Esta infracción tributaria será grave y la base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 % si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible.

Por tanto, el importe de la sanción correspondiente será el siguiente:

Artículo aplicable	195 de la LGT
Base sanción	10.000 €
Calificación infracción	Grave
% sanción	15 %
Importe sanción	1.500 €

Dado que el contribuyente firma un acta en disconformidad y recurre la liquidación derivada de la misma, no resultarán aplicables las reducciones de las sanciones previstas en el artículo 188 de la LGT.

Por otro lado, el obligado tributario ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, dado que ha dejado de ingresar 2.500 euros.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 %.

En el caso que nos ocupa, dado que el enunciado no indica la existencia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción tributaria, la infracción tributaria del artículo 191 de la LGT se calificará como leve, dado que la base de sanción (2.500 €) no es superior a 3.000 euros.

Por tanto, el importe de la sanción correspondiente será el siguiente:

Artículo aplicable	195 de la LGT
Base sanción	2.500 €





Calificación infracción	Leve
% sanción	50 %
Importe sanción	1.250 €

Dado que el contribuyente firma un acta en disconformidad y recurre la liquidación derivada de la misma, no resultarán aplicables las reducciones de las sanciones previstas en el artículo 188 de la LGT.

Pregunta 9

De conformidad con lo establecido en los artículos 222 y 227, ambos de la LGT, el contribuyente podrá interponer, bien un recurso potestativo de reposición, bien una reclamación económico-administrativa (en única instancia) ante el TEAR competente (dado que la cuantía de la reclamación es inferior a 150.000 €, tal y como establecen los arts. 229.2 a) de la LGT y 35 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa –RGRVA–).

El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa. Si el interesado interpusiera el recurso de reposición, no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Por lo que se refiere a los plazos para recurrir, el artículo 223.1 de la LGT dispone que el plazo para la interposición del recurso de reposición será de 1 mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

Por su parte, el artículo 235.1 de la LGT establece que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Supuesto 7

Enunciado

Doña Laura ejerce su actividad profesional como abogada y presenta autoliquidaciones trimestrales del IVA. En 2022 se decidió iniciar actuaciones inspectoras sobre doña Laura

con carácter general, relativas al IVA desde el primer trimestre de 2018 al cuarto trimestre de 2019, ambos incluidos.

El día 19 de abril de 2022, con el objeto de intentar notificar la comunicación de inicio de actuaciones, se personó un agente tributario a las 11.00 a. m. en el domicilio fiscal de doña Laura, una vivienda unifamiliar, pero, como no había nadie en la casa, se dejó el aviso en el buzón.

Con la duda sobre si con dicho intento de notificación se entiende iniciado el procedimiento inspector, el día 25 de abril de 2022, a las 6.15 p. m., se vuelve a realizar un intento de notificación de la comunicación de inicio en el domicilio fiscal de doña Laura donde, tras mucho insistir, la empleada del hogar abrió la puerta y recogió la comunicación de inicio.

No obstante, ante las dudas de la validez de la notificación del inicio procedimiento inspector, se cita al obligado tributario para ser notificado por comparecencia mediante anuncio publicado en el BOE el 27 de abril de 2022, habiendo transcurrido el mes de abril y mayo sin la comparecencia del obligado tributario.

La Inspección ha comprobado que el IVA repercutido y las cuotas del IVA deducido de todos los periodos objeto de comprobación son correctas, salvo lo siguiente. En la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2019, la abogada dedujo cuotas soportadas en la adquisición de los siguientes bienes y servicios:

- Un ordenador adquirido en enero de 2015 y que había olvidado deducir en los periodos anteriores.
- Gasolina y revisiones de un vehículo que utiliza indistintamente para la actividad profesional y para su vida particular. El contribuyente acredita la afectación parcial a la actividad, pero no acredita un porcentaje concreto de afectación.
- Servicios prestados por otro abogado que todavía no ha emitido la factura.

Las actuaciones terminaron con un acta firmada en conformidad el 14 de noviembre de 2022 en la que, como consecuencia de no admitirse en el cuarto trimestre de 2019 la deducibilidad de algunas cuotas soportadas, la Inspección minoró en 1.000 euros el importe que en dicho trimestre el contribuyente había declarado como importe a compensar en periodos futuros.

Pregunta 10

Explique motivadamente si los intentos de notificación de la comunicación de inicio realizados en el domicilio fiscal de la contribuyente son válidos. En su caso, ¿cuándo se entendería iniciado el procedimiento inspector? ¿El acta de conformidad firmada podría incluir todos los periodos objeto de comprobación?

Pregunta 11

Analice las cuotas deducidas por doña Laura en el cuarto trimestre del ejercicio 2019 e indique cuáles son deducibles y cuáles no.

Pregunta 12

Una vez firmada el acta en conformidad, doña Laura quiere aportar documentación adicional que prueba la afectación total del vehículo a la actividad.

Indique si doña Laura puede revocar la conformidad prestada y si puede interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación resultante del acta. En su caso, señale el plazo para interponer recurso o reposición y desde qué fecha se puede interponer.

Solución

Pregunta 10

El artículo 42 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas (LPACAP), regula la práctica de las notificaciones en papel estableciendo que todas las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante para que pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria.

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente este en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de 14 años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los 3 días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las 15 horas, el segundo intento deberá realizarse después de las 15 horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44 de la LPACAP.

El primer intento de notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, realizado en fecha 19 de abril de 2022, resulta ajustado a derecho, dado que se realizó en el domicilio

fiscal de doña Laura y, como que nadie se encontraba en el domicilio, el agente tributario dejó el aviso en el buzón.

Por lo que se refiere al segundo intento de notificación, el mismo se realizó dentro de los 3 días siguientes al primer intento de notificación, y además se realizó después de las 15 horas (concretamente, a las 18:15 h), dado que el primer intento de notificación se practicó antes de las 15 horas (a las 11 h).

Además, el artículo 42 de la LPACAP exige un margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación, y dicho margen ha sido respetado en el caso que nos ocupa, dado que el primer intento de notificación se efectuó a las 11 horas, mientras que el segundo intento de notificación se efectuó a las 18:15 horas.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que la notificación practicada a la empleada del hogar en fecha 25 de abril de 2022 es correcta, dado que el artículo 111.1 de la LGT establece que, cuando la notificación se practique en el domicilio fiscal del contribuyente, de no hallarse presente en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

El enunciado nos indica que, ante las dudas de la validez de la notificación del inicio procedimiento inspector, se cita al obligado tributario para ser notificado por comparecencia mediante anuncio publicado en el BOE el 27 de abril de 2022, en los términos establecidos en el artículo 112.3 de la LGT, con lo que se produce una doble notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

Para resolver la prioridad en caso de «doble notificación», el artículo 41.7 de la LPACAP establece que prevalecerá la primera notificación realizada, independientemente del medio empleado.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento inspector se entenderá iniciado en fecha 25 de abril de 2022, con la notificación practicada a la empleada del hogar en el domicilio fiscal de la contribuyente.

El acta de conformidad firmada sí que podría incluir todos los periodos objeto de comprobación, dado que el artículo 176.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGAT), establece que, en relación con cada obligación tributaria, podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados.

Pregunta 11

La cuota del IVA soportada en la adquisición de un ordenador adquirido en enero de 2015 y que había olvidado deducir en los periodos anteriores no es deducible, dado que el artículo 99.tres de la LIVA dispone que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en el que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Dado que el ordenador fue adquirido en enero de 2015, doña Laura no puede ejercitar el derecho a la deducción en la autoliquidación del IVA (modelo 303) correspondiente al cuarto trimestre de 2019, al haber transcurrido en exceso el plazo de 4 años a que se refiere el artículo 99.tres de la LIVA.

Por lo que se refiere a la cuota del IVA soportada en gasolina y revisiones de un vehículo que utiliza indistintamente para la actividad profesional y para su vida particular, resultará parcialmente deducible. El artículo 95.tres de la LIVA establece que, cuando se trate de vehículos automóviles de turismo, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 %.

No obstante lo anterior, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de combustible o por las reparaciones o revisiones a que se someta el vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo, tal y como establece la consulta de la DGT V1709/2013, de 24 de mayo, así como la STJUE de 8 de marzo de 2001 (asunto C-415/98, caso Laszlo Backsi).

Las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. En cualquier caso, el grado de utilización deberá ser probado por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Por último, la cuota del IVA soportada por los servicios prestados por otro abogado que todavía no ha emitido la factura no es deducible, dado que el artículo 97.uno de la LIVA establece que solo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho, entendiéndose como tal la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio.

Pregunta 12

Doña Laura no puede revocar la conformidad prestada, dado que el artículo 187.4 del RGAT establece que el obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 b) del artículo 187 del RGAT.

Por lo tanto, doña Laura podrá interponer, bien un recurso potestativo de reposición, bien una reclamación económico-administrativa (en única instancia) ante el TEAR competente (dado que la cuantía de la reclamación es inferior a 150.000 €, tal y como establecen los arts. 229.2 a) de la LGT y 35 del RGRVA).

Por lo que se refiere a los plazos para recurrir, el artículo 223.1 de la LGT dispone que el plazo para la interposición del recurso de reposición será de 1 mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

Por su parte, el artículo 235.1 de la LGT establece que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

La liquidación derivada del acta de conformidad se entenderá dictada y notificada por el transcurso del plazo de 1 mes a contar desde la fecha en que la conformidad fue prestada, tal y como establece el artículo 156.3 de la LGT.

A estos efectos, el artículo 187.3 del RGAT dispone que la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

Por tanto, dado que el enunciado indica que el acta de conformidad se firmó en fecha 14 de noviembre de 2022, la liquidación derivada de la misma se entenderá dictada y notificada en fecha 15 de diciembre de 2022, y el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa se podrán interponer a partir del 16 de diciembre de 2022.

Supuesto 8

Enunciado

Un equipo de inspección de una Dependencia Regional de Inspección ha recibido la orden de carga en plan de la sociedad Repuestos, SL, con alcance general y referida al IS 2019 y 2020 y al IVA del primer trimestre del 2019 al cuarto trimestre del 2020.

Tras analizar el expediente, el Equipo de Inspección considera que hay riesgo de que parte de las ventas no se declaren y que resulta conveniente iniciar las actuaciones mediante personación en el domicilio de la sociedad, que se encuentran en el propio local donde se realizan las ventas, sin previo aviso.

Dentro del local de Repuestos, SL se puede diferenciar una parte de acceso del público (la parte de tienda), donde se realizan las ventas, y una oficina, en la parte posterior, de acceso restringido, donde se encuentra la contabilidad y donde tiene su despacho el administrador de la sociedad.

La Inspección se personó en la tienda abierta al público. No estaba presente el representante legal de la sociedad. Solo estaba presente el encargado de la tienda. La Inspección pretende iniciar las actuaciones inspectoras en la zona abierta al público y solicita su consentimiento al encargado que se encuentra en el local.

Una vez comunicado el inicio de las actuaciones, la Inspección procede a entrar en las oficinas con acceso restringido. En ese momento ya se había personado la administradora de la sociedad y se le solicita el consentimiento para la entrada a esa zona de acceso restringido.

En la tienda, la Inspección encuentra unas cajas con albaranes y contratos que desea analizar más adelante.

Pregunta 13

Respecto al inicio de las actuaciones por personación, indique cómo debe proceder la Inspección y si necesita algún tipo de consentimiento o autorización. Comente cómo afecta el hecho de que inicialmente no se encuentre en el local la administradora de la sociedad.

Pregunta 14

Indique los requisitos y documentación necesaria para el acceso por la Inspección en la zona de acceso restringido. A efectos de este supuesto, y dadas las características descritas, se considera que tiene la condición de domicilio constitucionalmente protegido.

Pregunta 15

Determine y describa las medidas cautelares que la Inspección puede adoptar para asegurar la prueba encontrada en el local a la que se refiere el enunciado (caja con facturas y albaranes que se encontraba en la tienda). Señale también qué requisitos y cautelas dispone la LGT para la adopción de medidas cautelares por la Inspección.

Solución

Pregunta 13

El artículo 177 del RGAT regula la iniciación de oficio del procedimiento de inspección disponiendo en el apartado 2 que, cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación

mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial.

En este caso, dado que se trata del domicilio de la sociedad, en el que se encuentra el propio local donde se realizan las ventas, el artículo 142.2 de la LGT dispone que se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran otorguen su consentimiento para ello.

A estos efectos, el artículo 172.2 del RGAT dispone que, en el ámbito de la AEAT, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará de un acuerdo de entrada del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante.

El hecho de que la administradora de la sociedad no se encontrara en el local no impide que se puedan llevar a cabo dichas actuaciones, dado que el artículo anteriormente referenciado dispone que las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

Pregunta 14

El artículo 113 de la LGT dispone que, cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial.

La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario y los conceptos y periodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial.

Pregunta 15

De conformidad con lo establecido en el artículo 146.1 de la LGT, las medidas cautelares podrán consistir en el precinto, el depósito o la incautación de la caja con facturas y albaranes que se encontraba en la tienda.

Por lo que se refiere a los requisitos y cautelas que dispone la LGT para la adopción de medidas cautelares por la Inspección, el artículo 146 de la LGT dispone que las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Además, las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Supuesto 9

Enunciado

La empresa Sociedad Anónima, SA presentó ante la Agencia Tributaria el 2 de julio de 2024 una solicitud de aplazamiento por las deudas relativas a la autoliquidación del IS (modelo 200), del ejercicio 2023, por un importe de 10.000 euros.

La entidad, al comprobar que ninguna entidad financiera le concedía un aval, debido a la delicadísima situación económico-financiera y patrimonial por la que estaba atravesando, decidió proponer como garantía del mencionado aplazamiento unas oficinas de uso empresarial de su propiedad, tasadas en 64.000 euros.

Pregunta 16

Si esta garantía fuera aceptada por el órgano competente, y se le exigiera que configurase la garantía hipotecaria ante notario, ¿qué plazo tiene la sociedad para constituir la garantía? En el supuesto de que la garantía no se constituyera en el plazo previsto, ¿qué efectos tendría la no constitución de la misma?

Pregunta 17

¿Qué ocurriría si Sociedad Anónima, SA no atendiera al pago del aplazamiento llegado su vencimiento? Contemple las diferentes opciones teniendo en cuenta que el obligado tributario constituyó la garantía inmobiliaria en el plazo establecido.

Pregunta 18

¿Podría la Agencia Tributaria adoptar una medida cautelar sobre el patrimonio de la empresa Sociedad Anónima, SA? ¿Podría el obligado tributario solicitarla?

Solución

Pregunta 16

El artículo 48.6 del RGR dispone que la garantía deberá formalizarse en el plazo de 2 meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

Por otra parte, tal y como establece el apartado 7 del artículo 48 del RGR, transcurrido el plazo de 2 meses sin haberse formalizado las garantías, la consecuencia será (dado que la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso) que se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

Pregunta 17

De conformidad con lo establecido en el artículo 54.1 a) del RGR, tratándose de un aplazamiento, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, dado que la solicitud de aplazamiento fue presentada en periodo voluntario, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo incumplido, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirá el ingreso del principal de la deuda, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

En cambio, si la solicitud se hubiera presentado en periodo ejecutivo de pago (cosa que no ocurre en el caso que nos ocupa), debería continuar el procedimiento de apremio.

En ambos casos (tanto si la solicitud de aplazamiento se ha formulado en periodo voluntario o en periodo ejecutivo), transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la LGT, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone el artículo 168 de la LGT, es decir, que se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando esta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes

suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

Pregunta 18

En relación con la primera pregunta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49.2 del RGR, cuando se presente una solicitud de aplazamiento en periodo voluntario y concurren las circunstancias previstas en el artículo 81.1 de la LGT (que existan indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado), el órgano competente de la AEAT podrá adoptar las medidas cautelares reguladas en dicho precepto para asegurar el cobro de la deuda, sin perjuicio de la resolución que pueda recaer en relación con la solicitud realizada y en tanto esta se tramita.

En cuanto a la segunda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49.1 del RGR, dado que la constitución de la garantía resulta excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda (el enunciado indica que la deuda cuyo aplazamiento se solicita asciende a 10.000 €, mientras que las oficinas de uso empresarial de su propiedad, propuestas como garantía del aplazamiento, están tasadas en 64.000 €), el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo.

Supuesto 10

Enunciado

A la empresa Sociedad Limitada, SL, el 18 de marzo de 2024, la Dependencia de Gestión Tributaria le notifica una liquidación por un importe de 90.000 euros, relativa al IS del ejercicio 2021. A la vista de dicha liquidación, el 10 de abril de 2024, la sociedad interpone un recurso de reposición solicitando, en el mismo, la suspensión de la liquidación, para lo cual ofrece como garantía unas oficinas comerciales.

El 8 de mayo de 2024, la Dependencia de Gestión Tributaria le notifica a Sociedad Limitada, SL la desestimación del recurso y el archivo de la solicitud de suspensión.

El 18 de mayo de 2024, la sociedad, a la vista de la desestimación del recurso de reposición y del archivo de la solicitud de suspensión, decide interponer una reclamación económico-administrativa contra la resolución del recurso y, a su vez, solicita ante el tribunal económico-administrativo, el 27 de mayo, una nueva solicitud de suspensión con una dispensa total de garantías alegando que, si se ejecutara la resolución, le produciría perjuicios de imposible o difícil reparación.

El 24 de mayo de 2024, la Dependencia de Recaudación le notifica la providencia de apremio.

Pregunta 19

Indique de forma razonada las consecuencias que produce la interposición, ante la Agencia Tributaria, del recurso de reposición sobre la ejecución del acto y de la solicitud de suspensión. Asimismo, razone los efectos que produce la desestimación del recurso de reposición y si es correcto el archivo de la solicitud de suspensión.

Pregunta 20

Determine motivadamente los efectos que produce la solicitud de suspensión, efectuada el 27 de mayo, con dispensa de garantías alegando perjuicios de imposible o difícil reparación.

Señale el órgano competente para tramitar y resolver dicha petición de suspensión.

Pregunta 21

Justifique si la resolución del recurso de reposición puede ser objeto de reclamación económico-administrativa y los efectos que se producen, con carácter general, por la interposición de una reclamación económico-administrativa en relación con la ejecución del acto impugnado, indicando cómo se puede proceder a la suspensión del acto.

Para el supuesto concreto de Sociedad Limitada, SL, indique las opciones que tiene la entidad para que se proceda a la suspensión de la ejecución del acto aportando como garantía los locales comerciales y el órgano competente para tramitar y resolver la solicitud de suspensión.

Solución

Pregunta 19

La entidad interpone recurso de reposición frente a la liquidación provisional relativa al IS del ejercicio 2021, lo que supone el inicio de este procedimiento de revisión regulado en los artículos 222 a 225 de la LGT y 21 a 27 del RGRVA.

La interposición del recurso de reposición impide, de acuerdo con el artículo 222.2 de la LGT, que la entidad pueda presentar reclamación económico-administrativa frente al mismo

acto hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o pueda ser considerado desestimado por silencio administrativo.

Debe tenerse en cuenta, además, que la mera interposición del recurso de reposición no suspende la ejecución del acto impugnado (art. 25.1 del RGRVA), que debe ser solicitada por el recurrente, como sucede en este supuesto.

En relación con la solicitud de suspensión, de acuerdo con los artículos 224 de la LGT y 25 del RGRVA, requiere la aportación de alguna de las garantías que determinan la suspensión automática del acto previstas en el artículo 224.2 de la LGT:

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

De acuerdo con el mismo artículo, solo podrá suspenderse la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar las garantías señaladas en el caso de las sanciones y de aquellos actos en los que se pudiera apreciar error aritmético, material o de hecho, circunstancias que no concurren en el presente caso.

La entidad ofrece como garantía unas oficinas comerciales, pero no se trata de una de las garantías previstas para obtener la suspensión automática por lo anteriormente expuesto.

Al no acompañar la solicitud de suspensión una de las garantías requeridas, de acuerdo con el artículo 25.3 del RGRVA, debe procederse a su archivo notificándose al interesado. En este caso, la solicitud de suspensión no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos.

Finalmente, la desestimación del recurso de reposición conlleva la confirmación del acto recurrido y con la notificación de la resolución desestimatoria se iniciará el plazo para la interposición de reclamación económico-administrativa.

Pregunta 20

En este caso, la empresa Sociedad Limitada, SL, solicita suspensión el 27 de mayo de 2024 con dispensa total de garantías, alegando que la ejecución de la resolución le produce perjuicios

de imposible o difícil reparación. Este tipo de suspensión se encuentra desarrollado en el artículo 46 del RGRVA, siendo competente para resolver dicha solicitud el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita.

En cuanto a los efectos de esta solicitud de suspensión, debe analizarse, en primer lugar, si la deuda se encuentra en periodo voluntario de pago o en periodo ejecutivo.

Tal como hemos analizado en la pregunta anterior, frente a la liquidación provisional relativa al IS del ejercicio 2021 se interpuso recurso de reposición y se presentó una solicitud de suspensión en periodo voluntario de pago (que se extendía hasta el 5 de mayo de 2024, de acuerdo con el art. 62.2 de la LGT). No obstante, ya hemos analizado que dicha solicitud fue archivada, no surtiendo efectos suspensivos, y se tuvo por no presentada. Por ello, a la fecha de la solicitud de suspensión en el marco del procedimiento económico-administrativo, el día 27 de mayo de 2024 la deuda ya se encontraba en periodo ejecutivo.

A este respecto, el artículo 46.2 del RGRVA establece:

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Por ello, mientras no se conceda la suspensión se pueden continuar las actuaciones recaudatorias. La providencia de apremio es correcta en todo caso, pues se notifica en fecha 24 de mayo de 2024, antes de la solicitud de suspensión.

Pregunta 21

El artículo 22 del RGRVA regula los efectos de la interposición del recurso de reposición respecto al ejercicio de otros recursos disponiendo que la interposición del recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente a aquel en el que el recurso de reposición pueda entenderse presuntamente desestimado o, en cualquier caso, a partir del día siguiente a la fecha en la que se hubiera practicado la notificación expresa de la resolución del recurso.

Por tanto, la desestimación del recurso de reposición conlleva la confirmación del acto recurrido y con la notificación de la resolución desestimatoria se iniciará el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa.

Por otra parte, cabe señalar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 39 del RGRVA, la mera interposición del recurso de reposición no suspende la ejecución del acto impugnado.

No obstante lo anterior, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la LGT, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 del RGRVA.
- b) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del RGRVA.
- c) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.
- d) Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si el tribunal que conoce de la reclamación contra el acto considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

En cuanto a las opciones que tiene la entidad, la suspensión de la ejecución del acto con prestación de otras garantías (los locales comerciales) se regula en el artículo 44 del RGRVA, que establece que dicha solicitud de suspensión, presentada junto con la documentación a la que se refiere el artículo 40.2 b) del RGRVA, y dado que la deuda se encontraba en periodo ejecutivo de pago, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

La competencia para tramitar y resolver la solicitud corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica (en la esfera periférica, el órgano competente sería la Oficina de Relaciones con los Tribunales de la correspondiente Dependencia Regional de Recaudación).

Planes de reestructuración: una nueva dimensión para la resiliencia de las empresas españolas

Manuela Guzmán Raja

Doctora en Administración y Dirección de Empresas.

Universidad Politécnica de Cartagena (España)

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

Isidoro Guzmán Raja (autor de contacto)

Profesor titular de universidad. Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas.

Universidad Politécnica de Cartagena (España)

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

Este trabajo ha obtenido un **accésit** del **Premio Estudios Financieros 2024** en la modalidad de **Contabilidad y Sostenibilidad**.

El jurado ha estado compuesto por: don Santiago Durán Domínguez, doña Natalia Cassinello Plaza, don Carlos Hidalgo Andrés, doña María José Lázaro Serrano y don Salvador Marín Hernández.

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

Extracto

Ante las recientes crisis que han afectado significativamente el curso normal de las actividades empresariales, la Directiva (UE) 2019/1023 y, a partir de ella, la reforma del derecho concursal español efectuada en 2022 introducen un marco más flexible para asegurar la continuidad empresarial y fomentar una cultura de prevención de la insolvencia, a cuyos efectos se establece la nueva figura del «plan de reestructuración», diseñada específicamente para detectar y manejar de manera anticipada los indicios de crisis con el objetivo de implementar medidas que prevengan la liquidación de las empresas.

Por ello, de acuerdo a la delimitación del concepto jurídico de plan de reestructuración, se evalúan los requisitos para su ejecución, con especial referencia al término «plan de viabilidad» en el contexto del derecho preconcursal, realizándose posteriormente el examen de los criterios para discernir sobre la viabilidad empresarial bajo su doble aspecto económico y financiero, al tiempo de ahondar en la definición de insolvencia y sus métodos de detección, concluyendo el trabajo con el examen del marco de información financiera (MIF) aplicable a las empresas en reestructuración, junto con la propuesta de registro contable de las principales operaciones conectadas a dichos planes, dada la parquedad existente en la normativa contable española respecto a este ámbito.

Palabras clave: planes de reestructuración; reforma legislación concursal; Directiva 2019/1023; crisis financiera; viabilidad empresarial; análisis de insolvencia; aspectos contables de empresas en crisis.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado (en avance online): 18-11-2024

Cómo citar: Guzmán Raja, M. y Guzmán Raja, I. (2024). Planes de reestructuración: una nueva dimensión para la resiliencia de las empresas españolas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 173-218. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22175>



Restructuring plans: a new dimension for the resilience of Spanish companies

Manuela Guzmán Raja

Isidoro Guzmán Raja (corresponding author)

This paper has won a **runner-up prize** in the **Financial Studies 2024 Award** in the category of **Accounting and Sustainability**.

The jury members were: Mr. Santiago Durán Domínguez, Mrs. Natalia Cassinello Plaza, Mr. Carlos Hidalgo Andrés, Mrs. María José Lázaro Serrano and Mr. Salvador Marín Hernández.

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

Abstract

In light of the recent crises that have significantly impacted the normal course of business activities, Directive (EU) 2019/1023, and the subsequent reform of Spanish insolvency law enacted in 2022, introduces a more flexible framework to ensure business continuity and promote a culture of insolvency prevention. For this purpose, a new tool, the «restructuring plan», has been established, specifically designed to detect and address early signs of crisis, with the aim of implementing measures to prevent the liquidation of companies.

Thus, in accordance with the delineation of the legal concept of the restructuring plan, the requirements for its execution are evaluated, with special reference to the term «viability plan» within the pre-insolvency legal framework. This is followed by an examination of the criteria for assessing business viability from both economic and financial perspectives, alongside a deeper exploration of the definition of insolvency and its detection methods. The work concludes with a review of the Financial Reporting Framework (FRF) applicable to companies undergoing restructuring, along with a proposed accounting record for the main operations connected to such plans, given the limited guidance in the Spanish accounting regulations regarding this area.

Keywords: restructuring plans; insolvency legislation reform; Directive 2019/1023; financial crisis; business viability; insolvency analysis; accounting aspects of companies in crisis.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published (online preview): 18-11-2024

Citation: Guzmán Raja, M. y Guzmán Raja, I. (2024). Planes de reestructuración: una nueva dimensión para la resiliencia de las empresas españolas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 173-218. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22175>

Sumario

1. Introducción
2. La reforma de la Ley concursal de 2022: el plano jurídico de los planes de reestructuración
 - 2.1. La nueva figura del plan de reestructuración en la reforma de la Ley concursal de 2022
 - 2.2. El concepto de plan de reestructuración: aspectos relevantes
 - 2.3. La aprobación del plan de reestructuración: fases y requisitos
 - 2.3.1. Negociaciones con los acreedores: formación de clases, toma de acuerdos y arrastre de disidentes
 - 2.3.2. Homologación del plan de reestructuración
 - 2.4. Los planes de viabilidad en el contexto de la legislación preconcursal y concursal: concepto y fases para su elaboración
3. Perspectiva contable de los planes de reestructuración
 - 3.1. El concepto de viabilidad empresarial: tipología de empresas
 - 3.2. Análisis de la insolvencia empresarial: modelos
 - 3.2.1. Modelos cualitativos
 - 3.2.2. Modelos cuantitativos
 - 3.2.2.1. El modelo de Beaver
 - 3.2.2.2. El modelo de Altman
 - 3.2.2.3. Otros modelos basados en MDA
 - 3.2.2.4. El modelo económico-financiero de VGM
 - 3.2.2.5. El modelo de AECA
 - 3.2.3. Modelos híbridos
 - 3.3. El marco de información financiera (MIF) aplicable a las empresas en reestructuración
 - 3.4. Registro contable de las principales operaciones derivadas de la aprobación de un plan de reestructuración: la delimitación del concepto de pasivo
 - 3.4.1. Registro contable de quitas y esperas
 - 3.4.2. Registro contable de la capitalización de deudas
 - 3.4.3. Registro contable de la dación en pago
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

El éxito no es definitivo, el fracaso no es fatal: es el coraje de continuar lo que cuenta.

Winston Churchill (1874-1965), político y escritor, Premio Nobel de Literatura y primer ministro del Reino Unido

1. Introducción

En el complejo y cambiante entorno corporativo, el análisis de la «viabilidad empresarial», entendida como la evaluación integral que determina si una empresa tiene el suficiente potencial para sobrevivir y crecer en su entorno, se ha convertido en un elemento crucial, pues, mientras que desde la perspectiva económica es preciso examinar el potencial de rentabilidad y éxito del modelo de negocio, bajo el enfoque financiero debe explorarse el manejo de sus finanzas de manera sustentable, surgiendo en el escenario planteado el concepto de «solvencia», que sorprendentemente no ha sido delimitado doctrinalmente, y que podría definirse inicialmente como «la capacidad de una persona física o jurídica para hacer frente a sus obligaciones financieras» (Caballero, 2020), mostrándose, por tanto, como un factor preeminente entre las estrategias de los gestores de las empresas para la adopción de un enfoque preventivo, que pueda detectar de forma temprana posibles dificultades, con el fin de tomar las oportunas acciones correctivas para evitar crisis irreversibles.

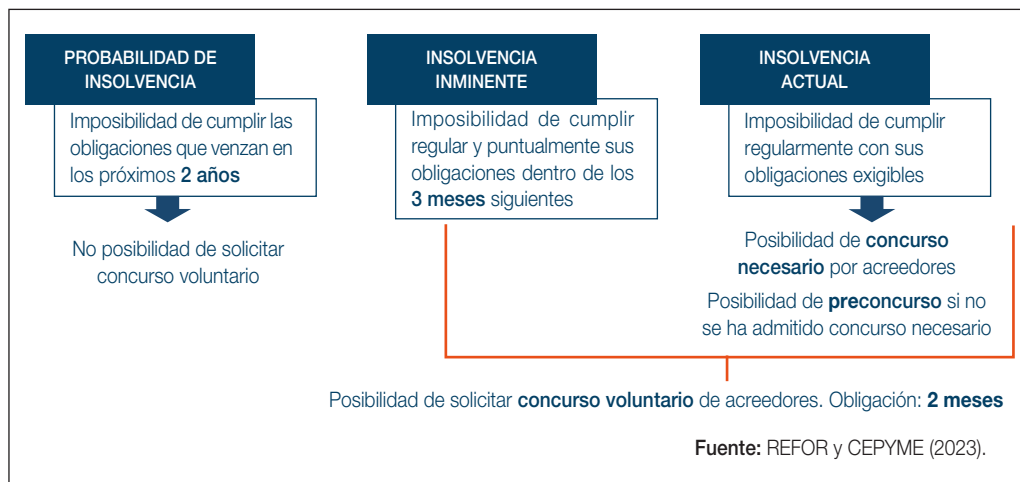
Si conectamos el concepto de solvencia con el ámbito del derecho concursal, en el que, por cierto, se verbaliza en sentido negativo bajo el apelativo de «insolvencia», la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 (directiva de reestructuraciones)¹ al ordenamiento jurídico español mediante la Ley 16/2022, de 5 de septiembre² (LRLC), ha venido a establecer un nuevo marco normativo incluido en el texto refundido de la Ley concursal³ (TRLC), aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, que recoge las herramientas que deberán utilizar la empresa deudora y sus acreedores (arts. 2.3 y 584.2 del TRLC) bajo los criterios y espacios temporales que se muestran en el gráfico 1.

¹ Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 (Directiva sobre reestructuración e insolvencia). Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2019-81090>

² Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley concursal. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2022-14580>

³ Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-4859>

Gráfico 1. Tipología de insolvencias vs. espacios temporales



Con anterioridad a la reforma de 2022, el legislador reconocía los estados de insolvencia «inminente» y «actual», surgiendo tras la misma *ex novo* el de «probabilidad de insolvencia», y así, mientras que los dos primeros se encuentran ligados a la figura del concurso de acreedores en el seno del «derecho concursal», el último se incardina en el denominado «derecho preconcursal» (libro II del TRLC), entendido como aquella parte del derecho que aglutina los instrumentos aplicables para evitar el concurso de acreedores en los casos de empresas con dificultades financieras, pero económicamente viables, entre los se encuentran los denominados «planes de reestructuración» (REFOR y CEPYME, 2023), que se perfilan como un medio eficaz para facilitar acuerdos entre acreedores y empresa deudora para evitar situaciones de insolvencia irremediables.

En este sentido, adentrándonos en el contenido de la directiva de reestructuraciones y su confluencia con el marco legislativo español, nos encontramos frente a un cambio radical en el campo de la insolvencia empresarial, puesto que la citada norma europea, lejos de ser simplemente un conjunto de directrices, se erige como un faro de esperanza para empresas en dificultades, trazando un panorama en el que la recuperación y posibilidad de un nuevo comienzo se convierten en realidades concretas, más allá de ser simples aspiraciones y, en ese contexto, el presente trabajo se dedica al estudio específico de la mencionada figura de los planes de reestructuración como estrategia de supervivencia desde la doble perspectiva jurídica y contable, con el fin de analizar los criterios aplicables en ambos ámbitos para su eficaz puesta en funcionamiento.

El resto del trabajo se estructura como sigue: el epígrafe 2 analiza desde la perspectiva jurídica la figura de los planes de reestructuración, junto con los criterios para su implementación y homologación, así como el concepto de plan de viabilidad en el campo del derecho preconcursal, mientras que el epígrafe 3 examina desde el ámbito contable los conceptos de

viabilidad empresarial e insolvencia y los diferentes modelos propuestos para su detección, además del marco de información financiera (MIF) aplicable a las empresas en reestructuración junto con el registro de las principales operaciones derivadas de los acuerdos incluidos en el plan. Finalmente, el epígrafe 4 subraya los aspectos más relevantes de la investigación realizada.

2. La reforma de la Ley concursal de 2022: el plano jurídico de los planes de reestructuración

2.1. La nueva figura del plan de reestructuración en la reforma de la Ley concursal de 2022

En los últimos años, las empresas españolas se han visto sometidas a las duras consecuencias económicas propiciadas por la paralización de su actividad como consecuencia de la pandemia de la COVID-19 (Legalnet, 2021), a lo que se han sumado en los últimos tiempos la guerra en Ucrania y otros eventos bélicos, derivando todo ello en graves perjuicios, evidenciados en incrementos de la morosidad de clientes, el descenso de la demanda y los impagos de deudas, lo que ha afectado a la solvencia financiera de las compañías, motivando que los cuadros directivos hayan optado por la vía del concurso de acreedores, al no haber sido capaces de garantizar la viabilidad del negocio (Legalnet, 2021; Thery y Lorente, 2022).

Ante la situación descrita, tras la paulatina reanudación de la actividad del tejido empresarial nacional, las empresas se han encontrado con la insuficiencia de las ayudas estatales, junto con serias dificultades para acceder al crédito de las entidades bancarias debido a su precaria situación, por lo que resultaba imprescindible actuar para restablecer su situación de estabilidad financiera en evitación del temido concurso de acreedores (Legalnet, 2021), pues, aunque dicha figura jurídica recoge las alternativas del convenio y la liquidación, la práctica ha venido revelando que en la mayoría de los casos se ha optado por el convenio, aunque, a la postre, este no ha sido otra cosa que la antesala del proceso de liquidación y, de hecho, prácticamente el 95 % de las compañías concursadas en España han terminado cerrando, denotándose además que los concursos son procesos largos, con una duración media entre cuatro y cinco años, que se concentran principalmente en el sector de las empresas de reducida dimensión y los autónomos (REFOR y CEPYME, 2023).

En este estado de la cuestión, la reforma de la legislación concursal llevada a cabo a través de la LRLC, alineada con la directiva de reestructuraciones, ha venido a introducir un renovado régimen en el tratamiento de la insolvencia, reemplazando los antiguos «acuerdos de refinanciación»⁴ por la nueva figura de los planes de reestructuración. En este sentido, la LRLC

⁴ La figura jurídica del «acuerdo de financiación» se reguló inicialmente en el Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica (disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-5311>), siendo

hace alusión a la problemática de la insolvencia refiriéndose a los que denomina «sistemas de insolvencia», cuya finalidad es «procurar una reasignación eficiente de los recursos productivos», delimitando posteriormente dos posibles tipos de deudores, según que ejerzan actividades económicamente viables e inviables, de forma que, cuando la empresa deudora genere una actividad viable económicamente, pero con dificultades financieras, el procedimiento legislativo aplicable se enfocará hacia la reestructuración del pasivo, con la finalidad de garantizar de forma simultánea los derechos de sus acreedores y su propia continuidad, mientras que, en el supuesto de inviabilidad, las actuaciones se dirigirán a lograr el mayor valor de los activos para restituir a los acreedores el máximo importe posible de sus créditos de acuerdo a un determinado orden de prelación (párrafo segundo de la parte I del preámbulo de la LRLC).

Por ello, la LRLC propone el tratamiento de los sistemas de insolvencia bajo la doble perspectiva de los «instrumentos preconcursales», que se identifican con procedimientos ágiles y de reducida participación de la Administración judicial, dirigidos a la consecución de acuerdos entre empresas viables y sus acreedores en estadios tempranos de dificultades financieras o, alternativamente, mediante «procedimientos concursales», supervisados intensamente por la Administración judicial para la consecución de acuerdos (convenios) cuando el deudor es viable, o a su liquidación cuando no lo es (párrafo tercero de la parte I del preámbulo de la LRLC). A este respecto, la propia LRLC justifica la inclusión de los instrumentos preconcursales por cuanto:

incrementan la eficiencia del sistema de insolvencia de forma directa, al posibilitar una reestructuración temprana y rápida, pero también de forma indirecta, al liberar recursos administrativos y descongestionar el procedimiento concursal, permitiendo así una gestión más rápida de los concursos (párrafo cuarto de la parte I del preámbulo de la LRLC).

A pesar del breve tiempo transcurrido desde la implementación de la reforma concursal de 2022, los primeros resultados revelan que los planes de reestructuración han demostrado ser una herramienta eficaz, al haber proporcionado el nivel adecuado de flexibilidad para facilitar su aprobación y, de este modo, evitar problemas de insolvencia, habiendo sido, al parecer, un factor clave de este éxito la creación de las denominadas «clases de acreedores», que tienen la capacidad de arrastrar a acreedores disidentes, temática a la que posteriormente dedicamos un epígrafe específico por su relevancia (Comendador, 2024).

En resumen, la introducción de los planes de reestructuración, fruto de la ambiciosa reforma de la Ley concursal de 2022, está ofreciendo soluciones viables a empresas en

posteriormente reformada por el Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial (disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-2485>), y la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial (disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-9896>).

dificultades financieras, al haber dotado a los deudores de herramientas para superar sus problemas, al tiempo de otorgar a los acreedores un poder reforzado para garantizar el cobro de sus créditos, teniendo todo ello como resultado la generación de un mayor dinamismo del sistema productivo español (Serrano, 2024).

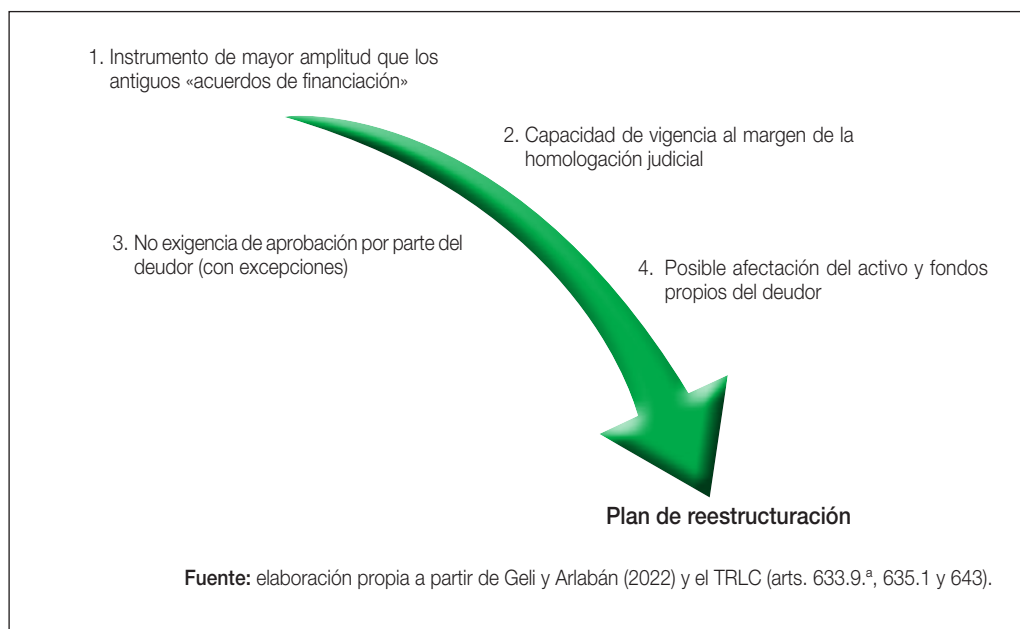
2.2. El concepto de plan de reestructuración: aspectos relevantes

Llegados a este punto, conviene precisar qué entiende el legislador por plan de reestructuración, término al que alude el TRLC (art. 614) señalando que serán aquellos:

que tengan por objeto la modificación de la composición, de las condiciones o de la estructura del activo y del pasivo del deudor, o de sus fondos propios, incluidas las transmisiones de activos, unidades productivas o de la totalidad de la empresa en funcionamiento, así como cualquier cambio operativo necesario, o una combinación de estos elementos.

El citado concepto coincide básicamente con el de «reestructuración» propuesto por la directiva de reestructuraciones (art. 2.1 A).

Gráfico 2. Aspectos relevantes de los planes de reestructuración



De la conceptualización de la nueva figura de los planes de reestructuración se infieren como aspectos más relevantes los recogidos en el gráfico 2, siendo posible dilatar el perímetro de actuación de los anteriores acuerdos de financiación, que ahora quedan incluidos en su seno como medidas de reestructuración financiera (art. 633.9.^a del TRLC), pudiendo, además, tener vigencia al margen de la homologación judicial, si bien es cierto que sus efectos más importantes únicamente serán alcanzables con el citado requisito, por lo que en la práctica es muy recomendable su aprobación en sede judicial, sobre todo, cuando «se pretenda extender sus efectos a acreedores o clases de acreedores que no hubieran votado a favor del plan o a los socios del deudor persona jurídica» (art. 635.1 del TRLC).

Por otra parte, la legislación preconcursal no exige al deudor la aprobación del plan, salvo en los casos de persona física o de socios que respondan de las deudas sociales si es persona jurídica (art. 640 del TRLC), por lo que, cuando se trate de una sociedad de capital, no sería necesario su consentimiento, lo que, por otra parte, es coherente, puesto que los acreedores pueden instar directamente la homologación de un posible plan de reestructuración elaborado sin la concurrencia del deudor (art. 643 del TRLC). Por último, también hay que destacar que, tal como recoge la legislación, este tipo de planes puede afectar no solamente al pasivo de la empresa deudora, sino también a su activo y fondos propios, incluyendo transmisiones de activos no operativos, unidades productivas e, incluso, de la empresa en funcionamiento, además de posibilitar la inclusión de posibles propuestas sobre cambios operativos.

2.3. La aprobación del plan de reestructuración: fases y requisitos

Los planes de reestructuración se configuran como un instrumento al servicio de las empresas en dificultades financieras bajo la perspectiva razonable de solventar dicha situación, por lo que fuera de este ámbito no serían admisibles los sacrificios exigidos a las partes afectadas, motivo por el cual el legislador ha tratado de evitar el abuso de esta herramienta con motivos ilegítimos. A partir de la anterior premisa, la legislación aplicable reduce la intervención judicial de forma palmaria, recogiendo en el gráfico 3 las dos fases independientes para llevar a cabo la negociación y, en su caso, homologación, de un plan de reestructuración, que pasamos a comentar brevemente en los epígrafes siguientes.

Gráfico 3. Fases para la tramitación del plan de reestructuración

Fases y requisitos	
Fase 1. Negociación con los acreedores	Fase 2. Homologación del plan
1.1. Perímetro de acreedores	2.1. Solicitud por deudor o cualquier acreedor



Fases y requisitos	
Fase 1. Negociación con los acreedores	Fase 2. Homologación del plan
1.2. Contratos recíprocos que haya que cancelar	2.2. Auto de homologación
1.3. Medidas operativas	2.3. Prueba del interés superior de los acreedores
1.4. Memoria justificativa del éxito del plan	2.4. Publicidad del auto en Registro Público Concursal

Fuente: elaboración propia a partir del TRLC.

2.3.1. Negociaciones con los acreedores: formación de clases, toma de acuerdos y arrastre de disidentes

Aunque en el régimen preconcursal anterior a la reforma todos los acreedores eran llamados para intentar llegar al acuerdo colectivo de refinanciación, de facto, el deudor solía negociar principalmente con los acreedores financieros, puesto que normalmente representaban el 60 % del pasivo total exigido por la ley para alcanzar acuerdos colectivos, además de que dicha clase era la que computaba en exclusiva para la homologación judicial (Geli y Arlabán, 2022).

Sin embargo, el actual régimen está concebido para actuar sobre todos los acreedores para la formación de sus clases, salvo algunas excepciones (Geli y Arlabán, 2022), siendo la delimitación de su «perímetro» el primer paso para la conformación del plan (art. 616 del TRLC), debiendo a tal fin identificarse los acreedores afectados⁵ y no afectados con su correspondiente justificación (art. 633.5.^a y 8.^a del TRLC). Por otra parte, asumiendo que la formación de las clases de acreedores debe llevarse a cabo bajo la cláusula *pari passu*⁶, la legislación atiende para tal fin a la existencia de un interés común determinado conforme a criterios

⁵ El TRLC considera créditos afectados los que presenten cambios en sus condiciones en los siguientes supuestos: (i) modificación de fecha de vencimiento, o del principal, o de los intereses; (ii) conversión en crédito participativo o subordinado, o en acciones o cualquier otro instrumento con un rango o condiciones diferentes; (iii) cambios o cancelaciones de garantías; (iv) cambio de deudor o de ley aplicable al crédito (de nuevo cuño tras la reforma). *A sensu contrario*, no podrán ser objeto de afectación los créditos relativos a alimentos derivados de una relación familiar, de parentesco o de matrimonio, así como los procedentes de responsabilidad civil extracontractual, y los relativos a relaciones laborales distintas de las del personal de alta dirección, además de los futuros créditos, consecuencia de contratos que se mantengan en vigor (art. 616 del TRLC).

⁶ La cláusula *pari passu* (en latín «con igualdad de paso») otorga la protección del acreedor, garantizando que su deuda tendrá igualdad de trato respecto de otras deudas que el deudor haya podido contraer (Singular Bank, 2019).

objetivos, considerándose que existe dicho interés compartido entre aquellos créditos de igual rango⁷, determinado por el orden de pago en el concurso según el siguiente detalle: (i) créditos con privilegio especial, (ii) créditos con privilegio general, (iii) créditos ordinarios, y (iv) créditos subordinados (arts. 622 y 623.1 y 2 del TRLC).

A efectos del acuerdo, se considerará que el plan cuenta con el apoyo de una clase de acreedores cuando más de dos tercios del total del pasivo de dicha clase haya votado a favor, porcentaje que se incrementará a tres cuartos en el caso de los acreedores que posean garantía real, debiendo tomarse como referencia para el establecimiento de dichas mayorías la fecha en la que se formalice el plan, sin tener en cuenta cambios posteriores⁸. A este respecto es crucial tener presente que, cuando una clase de acreedores aprueba el plan, la ley asume que cuenta con el respaldo de todos los miembros de dicha clase, produciéndose el llamado «arrastre horizontal o intracase», por lo que, si finalmente el plan es ratificado judicialmente, se aplicará a todos los créditos de la citada categoría, incluidos los de los acreedores disidentes.

Además, la legislación admite que el plan pueda ser aprobado aunque no todas las categorías de acreedores lo acepten, es decir, que, si se satisfacen todos los requisitos para su aprobación judicial, excepto el de obtener la mayoría en todas las clases de acreedores, podría ser ratificado por el juez y, consecuentemente, obligar a todos los acreedores disidentes, tanto de las categorías que alcanzaron la mayoría requerida (arrastre horizontal o intracase) como de aquellas que no lo hicieron (arrastre vertical o interclases), si bien, en este último caso, el plan debe cumplir con uno de los dos requisitos siguientes: (i) contar con la mayoría simple de las clases, siempre que al menos una de ellas esté compuesta por créditos que se beneficiarían de un privilegio general o especial si el deudor fuera declarado insolvente, o (ii) estar respaldado por, al menos, una de las clases de la que, de acuerdo con la clasificación de créditos prevista en la legislación concursal, pueda razonablemente presumirse que hubiese recibido algún pago tras una valoración del deudor como empresa en funcionamiento⁹ (arts. 638 y 639 del TRLC). En consecuencia, es posible distinguir

⁷ La legislación contempla también la posibilidad de que un mismo rango concursal pueda separarse en distintas clases cuando existan razones suficientes para ello, como, por ejemplo, la naturaleza financiera o no del crédito, conflictos de acreedores que formen parte de distintas clases o cómo los créditos queden afectados por el plan de reestructuración. Además, en el caso de que los acreedores sean pequeñas o medianas empresas y el plan suponga para ellas un sacrificio superior al 50 % del importe de su crédito, tales compañías deberán constituir una clase de acreedores separada (art. 623.3 del TRLC).

⁸ Dado que la aprobación del plan por parte de los acreedores pudiera realizarse en votaciones sucesivas a lo largo del tiempo, surge la cuestión sobre cuál es la fecha de formalización del acuerdo en estas circunstancias, siendo por ello recomendable especificar una fecha en el clausulado del plan para evitar cualquier tipo de confusiones, pudiendo tomarse a tal fin, por ejemplo, la fecha de aprobación por parte del deudor y de alguno de los acreedores (Geli y Arlabán, 2022).

⁹ En este supuesto, la valoración del deudor debe estar respaldada por un informe emitido por el experto en la reestructuración, que se presentará al tribunal junto con la solicitud de homologación (art. 639.2.º del TRLC).

entre plan de naturaleza «consensual», cuando recibe la aceptación de todas las clases de acreedores, que implica su aplicación a todos ellos, y «no consensual», si únicamente es aceptado por la mayoría de las clases, pero no por todas, siendo necesaria en esta tesitura la aprobación judicial para que el plan pueda «arrastrar» sus efectos a las clases que no lo apoyaron inicialmente.

Una cuestión de relevancia que hay que tratar es la relacionada con el pronunciamiento de los socios de la empresa deudora con naturaleza de sociedad mercantil, pues mientras que la normativa establece la necesidad de formar las clases de acreedores para votar el plan, nada señala respecto a si los socios pudieran formar la suya propia para ejercer su voto, y en este aspecto cabe aclarar que, cuando el plan incluya medidas que deban ser aprobadas por la mercantil, y sus socios voten en contra en la correspondiente sesión de junta general (art. 631.3 del TRLC), el acuerdo corporativo no alcanzado podría ser impuesto mediante la homologación judicial, quedando facultados los administradores de la compañía para llevar a cabo su ejecución, de lo que se infiere el importante margen de flexibilidad que el legislador ha permitido para la puesta en marcha de los planes de reestructuración.

Otras actuaciones que deberán llevarse a cabo para la conformación del plan son los acuerdos que se deban alcanzar respecto a los contratos en vigor con obligaciones recíprocas pendientes, por cuanto pueden o no quedar resueltos (art. 633.6.^a del TRLC), además de la explicitación de las medidas de reestructuración operativa que se prevean llevar a cabo, tales como desinversiones, cierre de líneas de negocio poco rentables, posible venta de la empresa en funcionamiento, así como la reestructuración financiera de la deuda, incluyendo la financiación interina y la nueva financiación prevista.

Como corolario, el plan requiere la inclusión de una exposición de motivos que justifique su futuro exitoso, en la medida en que ofrezca una perspectiva razonable que garantice la viabilidad de la empresa en el corto y medio plazo y, de esta forma, evitar el concurso, siendo de extrañar a este respecto que el legislador no haya definido expresamente qué se debe entender por «corto y medio plazo», pudiendo asimilarse, en nuestra opinión, el «corto plazo» a un año según lo estipulado por la normativa contable (PGC¹⁰ de 2007), que por otra parte tampoco define el término «medio plazo», aunque algunos autores lo fijan en el entorno de tres a cinco años (González, 2012).

Por otro lado, dado que, según la legislación, el éxito del plan depende de la «perspectiva razonable de garantizar la viabilidad de la empresa» (art. 633.10.^a del TRLC), surge la cuestión de cómo se debe entender esta expresión y, en ese sentido, es relevante considerar el enfoque aportado por el Juzgado de lo Mercantil n.º 2 de Sevilla, expresado en su auto del

¹⁰ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (texto consolidado de 30 de enero de 2021). Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>

25 de septiembre de 2017, cuya literalidad se incluye seguidamente, pues, aunque anterior a la reforma, continúa siendo esclarecedor respecto del asunto que se debe dilucidar:

La siguiente cuestión a tratar es el grado de certidumbre que debe existir respecto de la continuidad de la actividad empresarial, para lo cual hemos de hacer una aproximación a los conceptos de posibilidad y probabilidad, bastando con señalar que la posibilidad hace referencia a la potencialidad frente a la actualidad, es decir, a la capacidad de algo para llegar a ser o a producirse, mientras que la probabilidad alude a la razonabilidad de que algo suceda y, por tanto, a diferencia de la posibilidad, admite graduación. De forma que algo será posible o imposible y, en el primer caso, más o menos probable. Sobre estas premisas, parece lógico entender que no basta con que sea posible la continuidad de la actividad empresarial, sino que lo relevante será que la probabilidad de que ello suceda sea mayor que la de que no suceda (Geli y Arlabán, 2022).

2.3.2. Homologación del plan de reestructuración

La implementación de cualquier plan de reestructuración demanda el requerimiento de su homologación en sede judicial para su plena validez, asegurándose de esta forma que será aplicable a todos los acreedores, incluidos los disidentes, y a los socios de la empresa deudora, además de permitir la resolución de contratos y nueva financiación (Thery y Lorenzo, 2022), facultando adicionalmente a los acreedores con representación superior al 50 % del pasivo afectado para la posible solicitud de suspensión de concurso voluntario que, en su caso, pudiera requerir indebidamente el deudor (art. 637.1 del TRLC). En este sentido, tanto el deudor como cualquier acreedor podrán solicitar en sede judicial la homologación del plan, emitiendo el juez competente el correspondiente auto, al que se le deberá dar la oportuna publicidad a través del Registro Público Concursal¹¹, previa verificación de que el plan satisface la «prueba del interés superior de los acreedores», que no se considerará superada para un determinado acreedor «cuando sus créditos se vean perjudicados por el plan en comparación con su situación en el supuesto de liquidación concursal de los bienes del deudor, individualmente o como unidad productiva» (art. 654.7.º del TRLC)¹².

¹¹ El Registro Público Concursal, creado mediante el Real Decreto 892/2013, de 15 de noviembre (disponible en https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-12630), tiene encomendada la difusión, coordinación y publicidad de las actas, anuncios y resoluciones procesales dictadas al amparo de la Ley concursal de 2020 sobre acuerdos extrajudiciales, procedimiento de homologación y asientos registrales derivados de los mismos (art. 2). El acceso al Registro Público Concursal se puede realizar a través del siguiente enlace: <https://www.publicidadconcursal.es/>

¹² Para la verificación de esta prueba, la legislación ha previsto que se compare el valor de lo que reciban los créditos conforme al plan de reestructuración respecto de lo que razonablemente se presume que hubieran recibido en caso de liquidación concursal, bajo la premisa de que el pago de la cuota de liquidación tuviese lugar a los dos años de la formalización del plan.

Sin embargo, existen algunas dudas sobre la efectiva protección que los planes de reestructuración ofrecen, por una parte, respecto a la seguridad de que los acreedores puedan cobrar sus créditos y, por otra, en lo que respecta a la capacidad del deudor para exigir su acatamiento y, en este sentido, si llegase a producirse el incumplimiento del plan y no fuese posible su resolución, por no estar prevista en su articulado, los acreedores estarían limitados para recuperar sus créditos¹³, quedándoles como última opción la solicitud de declaración de insolvencia del deudor, mientras que, en el caso del propio deudor, este podría verse forzado a entrar en un proceso legal, generalmente largo en el tiempo, para forzar a los acreedores a respetar lo acordado.

En definitiva, sin menoscabo de que los planes de reestructuración son una valiosa herramienta para la supervivencia de las empresas, la falta de garantías para su cumplimiento subraya la importancia de realizar un análisis profundo de la situación de la empresa para evitar desenlaces no deseados, lo que se debe recoger en el correspondiente «plan de viabilidad» que soporte el plan de reestructuración, sobre cuyo estudio se diserta en el epígrafe siguiente.

2.4. Los planes de viabilidad en el contexto de la legislación preconcursal y concursal: concepto y fases para su elaboración

Aunque el TRLC conceptualiza los planes de reestructuración en los términos descritos anteriormente, al referirse al caso concreto del concurso de acreedores, alude al concepto de «plan de viabilidad» señalando que:

cuando para el cumplimiento del convenio se prevea contar con los recursos que genere la continuación, total o parcial, del ejercicio de la actividad profesional o empresarial, la propuesta deberá ir acompañada, además del plan de pagos, de un plan de viabilidad en el que se especifiquen los recursos necesarios, los medios y condiciones de su obtención y, en su caso, los compromisos de su prestación por terceros (art. 332 del TRLC),

sin que el legislador haya entrado en ningún momento en la definición del término mencionado, procediendo, por tanto, su concreción e incardinación en el ámbito tanto del derecho preconcursal como del concursal.

¹³ Excepto en el caso de créditos públicos, por la especial protección que les tiene conferida el legislador (Del Barrio, 2023).

Así, por «plan de viabilidad» se entiende la:

expresión ordenada de las acciones y sacrificios que voluntariamente intentan aplicar los decisores –previa negociación con los diversos agentes implicados– con la finalidad de reconducir la empresa hacia una senda de equilibrio sostenible¹⁴ entre sus magnitudes básicas, recogidas en un modelo económico y financiero; equilibrio que debe permitir la continuidad de las actividades empresariales en un alcance temporal de medio plazo (Bertrán, 2022).

De lo anterior se deduce que su propósito principal es asegurar la continuidad de la empresa diseñando las acciones necesarias plasmadas en los estados financieros previsionales (EEFFPP), los cuales deben expresar cuantitativamente el equilibrio entre las principales magnitudes del patrimonio de la empresa a través del balance, del flujo de ingresos y gastos mediante la cuenta de resultados (PyG), y del movimiento de efectivo contenido en el estado de flujos de efectivo (EFE).

Delimitado el concepto y finalidad de un plan de viabilidad, quedaría por aclarar su ubicación jurídica, cuestión sobre la que pudiera existir cierta confusión, dado que el legislador no ha sido lo suficientemente explícito. A este respecto, la LRLC hace referencia a tres denominaciones distintas relativas a instrumentos de planificación económica y financiera, que, coincidiendo en su esencia, reciben, sin embargo, distintas denominaciones relacionadas, a su vez, con las situaciones de insolvencia recogidas en la norma.

Así, mientras que, como se dijo, el término «plan de viabilidad» se utiliza en la esfera del concurso de acreedores, enfocado hacia la figura del convenio, cuya finalidad es velar por la continuidad de la empresa, en el contexto de los planes de reestructuración tiene conexión con la negociación de acciones para conseguir la supervivencia de la empresa deudora, recogiendo a tal efecto la normativa los requisitos mínimos que debe contener el mismo, que claramente son identificables con los requeridos por cualquier plan de viabilidad (art. 633.9.^a y 10.^a del TRLC). Finalmente, la denominación de «plan de continuación» se relaciona con los acuerdos entre microempresas y sus acreedores, estando su contenido conectado también íntimamente con el de los planes de viabilidad, de acuerdo con la regulación prescrita por la norma concursal (art. 697 ter del TRLC).

En síntesis, aunque la aplicación concreta de cada uno de los distintos tipos de planes a que se refiere el TRLC da pie a su distinta denominación, desde el estricto punto de vista del trabajo que se debe realizar en el contexto de una reestructuración para el caso de empresas o microempresas, no deja lugar a dudas que el contenido de los artículos 633.9.^a y

¹⁴ En el ámbito de los planes de viabilidad, se entiende por «equilibrio sostenible» «la situación duradera en la que la empresa obtiene suficiente margen operativo para hacer frente a la retribución de todos los *inputs* necesarios para la realización de su actividad» (Bertrán, 2022).

10.^a del libro II y 697 ter.1.6.º, 8.º y 9.º del libro III del citado texto legal demanda la implementación de un plan de viabilidad, a pesar de que no aparezca dicha denominación de forma expresa en la normativa mentada, y ello sin perjuicio de que, en el caso de los planes de reestructuración, objeto principal de este trabajo, deban acomodarse a los requerimientos establecidos para que puedan ser homologados.

Aclarada la incardinación de los planes de viabilidad en el seno de la normativa pre-concursal y concursal, su elaboración debe seguir una serie de fases, que se resumen en el gráfico 4:

Gráfico 4. Fases para la elaboración de un plan de viabilidad



El proceso se inicia con un diagnóstico de la situación actual de la empresa afectada (fase 1), mediante la evaluación de las causas de sus problemas a través del análisis de sus balances y cuentas de resultados de los dos últimos años¹⁵, siendo este primer paso crucial

¹⁵ El denominado «balance ajustado» de la empresa se obtendrá después de practicar a su balance inicial los ajustes necesarios para delimitar los activos generadores de tesorería recurrente, capaces de permitir la cancelación de sus deudas, y que, por tanto, no deben ser considerados para su posible liquidación, a diferencia del resto de los activos, que podrán ser objeto de negociación (Bertrán, 2022).

para conocer y entender el perfil competitivo de la empresa, así como el riesgo que podrían asumir los interesados en su continuidad. A partir de aquí, se debe efectuar un análisis DAFO (fase 2) para identificar oportunidades y amenazas en el sector económico al que pertenezca la compañía, así como sus fortalezas y debilidades, todo ello enfocado a determinar estrategias para aprovechar oportunidades y mitigar riesgos, basándose en la capacidad de la empresa para generar resultados y mantener su liquidez¹⁶, procediendo a continuación la elaboración de los EEFPP (fase 3), mediante los que se proyectará la situación futura de la firma a través de balances, cuentas de resultados y flujos de efectivo, siendo este paso muy relevante por cuanto se incluyen los ajustes oportunos para reflejar con precisión la realidad anticipada de la empresa de acuerdo a las medidas de reestructuración propuestas, preparándose sin solución de continuidad los documentos necesarios para las futuras negociaciones con los *stakeholders* (fase 4), con el fin de buscar un consenso que permita superar las dificultades de manera equitativa, culminando todo el proceso en la revisión detallada del plan (fase 5) para asegurar su calidad, tanto internamente como mediante revisión independiente, garantizando que las correcciones necesarias se implementen para satisfacer a todos los participantes en el plan sometido a evaluación.

En resumen, el seguimiento y aplicación de las fases descritas pretende el consenso que reparta justamente los sacrificios necesarios bajo el marco legal correspondiente, con el fin de asegurar la continuidad de la empresa y la protección de los derechos de los involucrados.

3. Perspectiva contable de los planes de reestructuración

3.1. El concepto de viabilidad empresarial: tipología de empresas

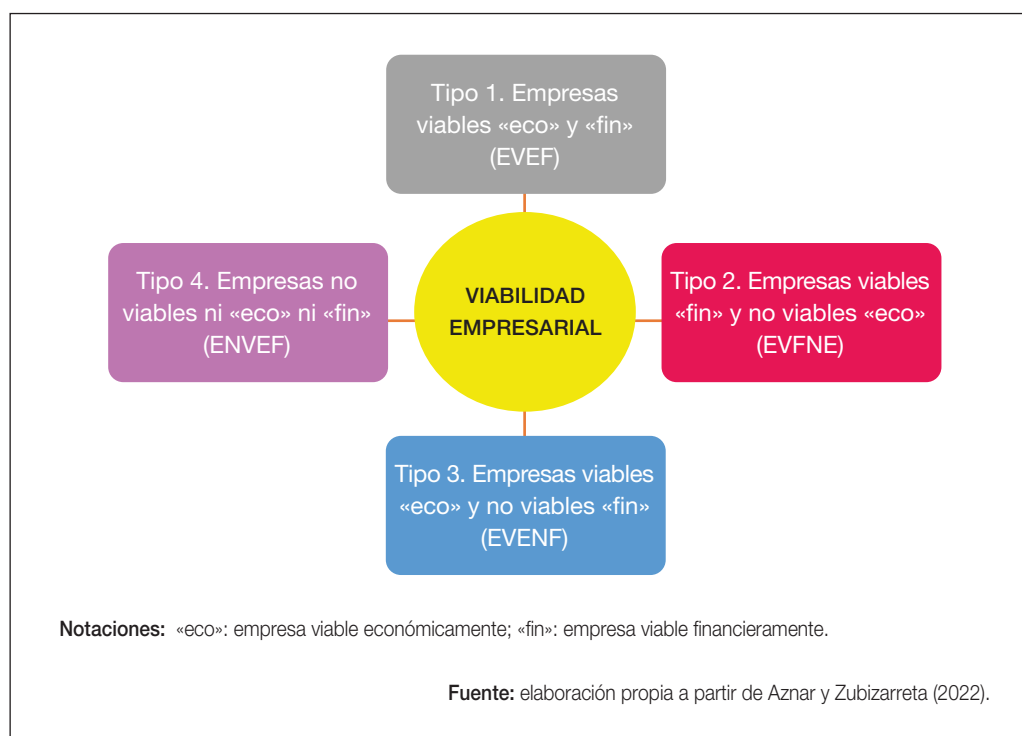
Como se dijo anteriormente, la viabilidad empresarial se refiere a la capacidad de una empresa para continuar operando y creciendo de manera continuada a largo plazo, para lo cual se debe evaluar si es capaz de generar los ingresos suficientes con los que cubrir sus gastos operativos, pagar sus deudas y realizar las inversiones necesarias que permitan su progreso y desarrollo, lo que, obviamente, involucra el análisis de diversas áreas, principalmente la financiera y económica, la primera, con la finalidad de asegurar la solidez de la empresa para afrontar sus obligaciones a corto y largo plazo, y la segunda, para constatar su capacidad de generar valor agregado y adaptación a los cambios en el entorno, aunque, no obstante, también es conveniente evaluar la situación desde la perspectiva del mercado, examinando la demanda de los productos o servicios ofrecidos por la empresa,

¹⁶ Las variables en las que se basa el análisis DAFO pueden ser de naturaleza exógena u operativa: las exógenas son aquellas sobre las que el órgano de dirección no tiene capacidad para cambiar o mantener su valor, mientras que las operativas pueden ver alterada su valoración por decisiones del empresario o del conjunto de los *stakeholders* mediante acuerdos planificados, así como por la influencia de variables exógenas (Bertrán, 2022).

su posición competitiva y sus estrategias, así como desde el punto de vista operativo, para evidenciar la eficiencia en la producción, la gestión de sus recursos y la capacidad para innovar y mejorar continuamente.

En este sentido, si se realiza un examen sobre la viabilidad empresarial bajo la exclusiva perspectiva de las áreas económica y financiera, se puede delimitar la tipología empresarial recogida en el gráfico 5, donde se observa que las empresas tipo 1 (EVEF) son viables económica y financieramente, pudiendo actuar para mejorar su situación competitiva sin cortapisa legal alguna, mientras que, *a sensu contrario*, las del tipo 4 (ENVEF) son inviables en ambas esferas, no siendo posible revertir dicha situación, por lo que deberían instar su liquidación y el consiguiente cese definitivo de sus actividades, bien por la vía legal societaria regulada en el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio¹⁷, arts. 360-400) o, alternativamente, a través la legislación concursal, mediante la solicitud del concurso de acreedores (arts. 1-582 del TRLC).

Gráfico 5. Tipología empresarial desde la perspectiva de su viabilidad económico-financiera



¹⁷ Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>

En cuanto a las empresas tipo 2 (EVFNE), si bien es cierto que no exhiben problemas para cancelar sus deudas al estar soportadas en sus recursos propios, desde el punto de vista económico muestran ineficiencias operativas, que se traducen en continuados descensos de resultados que, con el tiempo, se tornarán en pérdidas, por lo que su mejor solución es el cese de operaciones, sin bien, en este caso, optando por la liquidación a través de la vía societaria (arts. 371 y ss. del TRLSC), dado que, en principio, no sería de aplicación la normativa concursal. Finalmente, las empresas tipo 3 (EVENF) suelen mostrar habitualmente resultados operativos positivos, denotando una buena gestión de su modelo de negocio, siendo, además, su valor de liquidación inferior al de empresa en funcionamiento, por lo que el principal problema que se debe resolver obedece a la divergencia entre el momento de cobro a sus deudores y el de pago a sus acreedores y, por consiguiente, los gestores deben optar por seguir con la actividad empresarial, junto con la oportuna toma de decisiones para dotar a la compañía de la seguridad financiera de la que carece, centrándose nuestro trabajo precisamente en esta tipología de firmas.

3.2. Análisis de la insolvencia¹⁸ empresarial: modelos

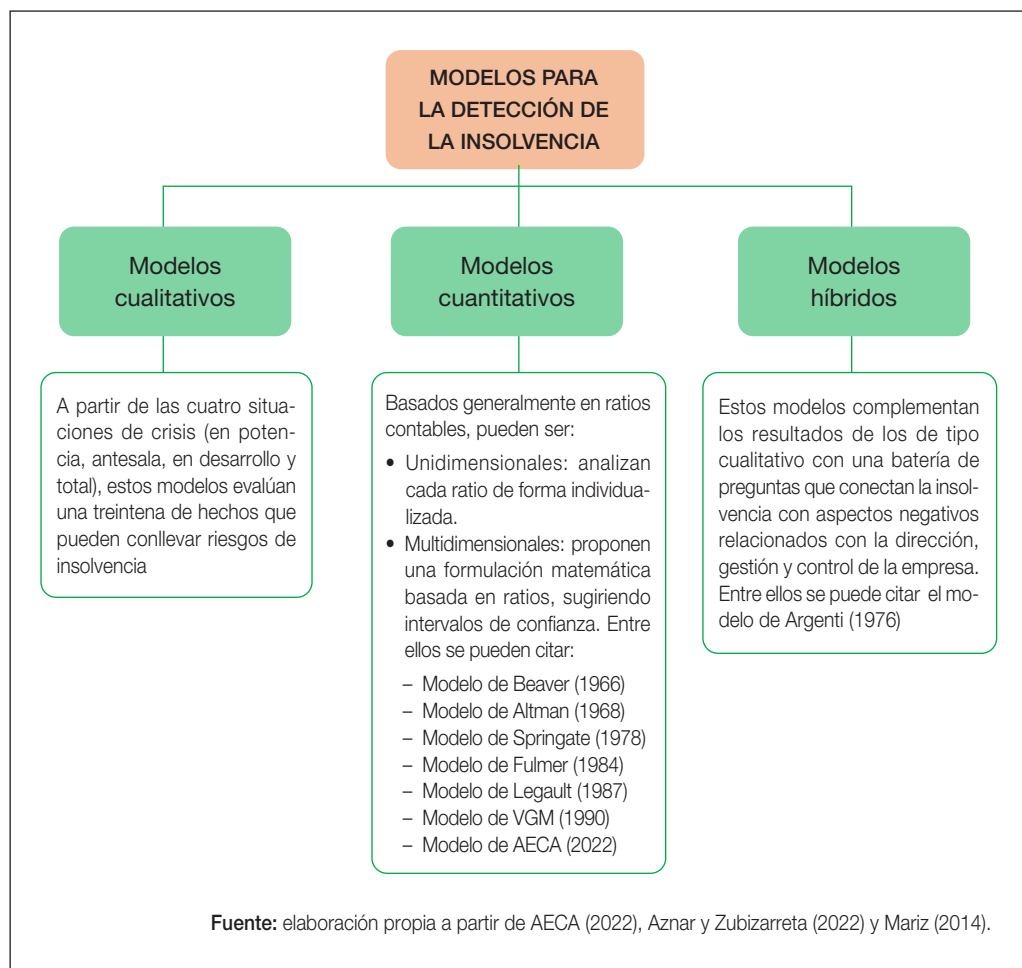
Al enfocarnos en el ámbito financiero, el análisis de solvencia emerge como una prioridad para prevenir situaciones críticas de inviabilidad potencial, aunque, sin embargo, a pesar de que dicho concepto ha sido abordado frecuentemente en la literatura académica, su enunciación, como se dijo, sigue siendo imprecisa, lo que acentúa su complejidad para una adecuada comprensión de la gestión empresarial, proponiendo la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (–AECA– 2022) identificar dicho término con la «capacidad de generación de recursos financieros que tiene la empresa para atender a sus exigencias financieras en tiempo y forma», de lo que podemos deducir que las compañías incapaces de atender oportunamente sus deudas se calificarán como «insolventes», señalando sobre el particular la directiva de reestructuraciones (art. 3.1) que:

Los Estados miembros velarán por que el deudor tenga acceso a una o más herramientas de alerta temprana claras y transparentes que permitan detectar circunstancias que puedan provocar una insolvencia inminente y que puedan advertirle de la necesidad de actuar sin demora.

El gráfico 6 contiene una serie de modelos aplicables a detección precoz de una posible situación de insolvencia, cuyo contenido abordamos a continuación, con especial énfasis en los que consideramos más relevantes.

¹⁸ Término de sentido negativo, utilizado profusamente cuando se estudia la solvencia de las empresas.

Gráfico 6. Modelos para la detección de la «insolvencia»



3.2.1. Modelos cualitativos

En la predicción de la insolvencia empresarial, los modelos basados exclusivamente en variables cualitativas juegan un papel importante, especialmente en situaciones en las que los datos cuantitativos puedan ser escasos, o no estar disponibles o, estándolo, no reflejar adecuadamente la situación actual de la empresa, siendo necesario para la aplicación de este tipo de modelos considerar aquellos factores que pueden afectar negativamente a la actividad productiva de la empresa, y que, sin ánimo de ser exhaustivos, pueden extraerse en los que se recogen en el gráfico 7:

Gráfico 7. Modelo cualitativo: factores para la predicción de la insolvencia



Así, en lo que se refiere a situaciones derivadas del modelo de negocio, los gestores deberán estar atentos a factores tales como la posible progresión de resultados en declive, avances tecnológicos del sector no secundados por la compañía y pérdidas de cuota de mercado, hechos todos ellos relevantes que, sin duda, representan alertas que habrá que investigar¹⁹.

Desde el punto de vista del capital humano, los administradores de la compañía deberán estar atentos a las posibles diferencias de criterio con los socios de la empresa, que, junto con una buena política de recursos humanos, evitará una excesiva rotación de personal, al tiempo que facilitará la retención de los empleados de mayor relevancia ante posibles tentativas de abandono de la organización por ofertas de la competencia. Además, otras cuestiones no menos importantes son la gestión de proveedores y clientes, así como los problemas derivados

¹⁹ Una cuestión relevante en la actualidad es cómo afrontan las empresas la problemática relativa a las cuestiones sobre «sostenibilidad», temática conocida por el acrónimo ASG al estar referida a los ámbitos «ambiental», «social» y «de gobernanza» (en inglés, ESG, *environmental, social y governance*), áreas todas ellas cuyo control de gestión es importante para su viabilidad futura.

de reorganizaciones en profundidad de la compañía, que deberá velar en todo momento por la fluidez de sus sistemas de organización e informáticos (Aznar y Zubizarreta, 2022).

Por último, comentario aparte merece la puesta en práctica de criterios de contabilidad creativa (Martínez, 2022), que se traducen en síntomas de una mejora temporal en la percepción de su salud económico-financiera, a riesgo de dañar su reputación y estabilidad a largo plazo, puesto que pudiera erosionar la confianza de sus *stakeholders* al revelarse ajustes contables que distorsionan su realidad patrimonial, minando su credibilidad en el mercado, y todo ello sin perjuicio de que el flirteo con los límites de la legalidad y la ética en la manipulación de los estados financieros nunca está exento de acarrear consecuencias legales graves, incluyendo la posibilidad de sanciones y litigios.

Por consiguiente, los modelos predictivos de insolvencia basados en variables cualitativas no solo amplían el espectro de análisis, sino que, además, proporcionan una visión más holística del estado de salud de las empresas, al facilitar la identificación de posibles situaciones de riesgo y su correspondiente toma de decisiones estratégicas para su mitigación o corrección.

3.2.2. Modelos cuantitativos

Originariamente, los modelos de predicción de la insolvencia se basan en series de ratios extraídos de los estados financieros de las empresas, cuyo tratamiento ha podido ser de carácter unidimensional y multidimensional, y que, tras la oportuna aplicación de técnicas de análisis, permiten llegar a conclusiones sobre los posibles niveles de insolvencia en los que puede situarse una empresa, adoptándose en la mayoría de los estudios como criterio de fracaso el de quiebra legal o concurso de acreedores y, en menor medida, el incumplimiento del pago de deudas de carácter financiero (Taboada y Lima, 2008), estando dedicados los siguientes epígrafes a examinar aquellos que consideramos más relevantes.

3.2.2.1. El modelo de Beaver

Beaver (1966), en su trabajo seminal titulado *Financial ratios as predictors of failure*, investigó por vez primera la capacidad predictiva unidimensional de diversos ratios financieros para anticipar las quiebras de empresas, analizando a tal fin una muestra conformada por entidades según que hubiesen o no quebrado desde una perspectiva histórica respecto de los años previos a la quiebra, descubriendo que algunos de los ratios seleccionados revelaban diferencias significativas entre ambos grupos de empresas, concluyendo que podían ser indicadores efectivos del riesgo de fracaso.

En concreto, el estudio mencionado analiza 30 ratios financieros relativos a rentabilidad, capacidad de generación de resultados, liquidez y endeudamiento, concluyendo que los que vaticinan si una empresa tiene problemas de insolvencia son los incluidos en el cuadro 1:

Cuadro 1. Modelo de Beaver: ratios unidimensionales

Ratio 1	Deudas/Activo
Ratio 2	Flujo de caja/Pasivo
Fuente: elaboración propia a partir de Beaver (1966).	

Aunque el análisis unidimensional de ratios planteado por Beaver es menos aconsejable que el multidimensional, por cuanto no considera sus relaciones de dependencia, lo cierto es que sus investigaciones son relevantes al marcar un punto de partida para entender cómo la información contable puede ser de utilidad para predecir la insolvencia financiera de una determinada compañía, estableciendo la base para el desarrollo de modelos más sofisticados, como los que a continuación se exponen.

3.2.2.2. El modelo de Altman

El modelo desarrollado por Altman (1968) se basa en la técnica del análisis múltiple discriminante (*multiple discriminant analysis*, MDA), que permite clasificar individuos u objetos según su probabilidad de pertenencia a un determinado grupo entre varios posibles, basándose para ello en diferentes variables que deben ser directamente observables (Taboada y Lima, 2008), llevándose a cabo la citada discriminación mediante las ponderaciones del valor teórico para cada variable, de tal forma que se maximice la varianza entregrupos frente a la varianza intragrupos, obteniéndose la correspondiente «función discriminante»²⁰ en los términos que se recogen en la expresión [1] (García, 2021):

$$Z_{jk} = a + P_1 X_{1k} + P_2 X_{2k} + \dots + P_n X_{nk} \quad [1]$$

Donde:

- Z_{jk} = puntuación Z de la función discriminante j para el individuo k .
- a = constante.
- P_i = ponderación discriminante de la variable predictora i para el individuo k .
- X_{ik} = variable predictora i para el individuo k .

²⁰ La técnica MDA exige los siguientes supuestos para obtener la función discriminante: (i) normalidad de las variables independientes; (ii) matrices de covarianzas iguales para los dos grupos; (iii) distribuciones independientes de ambos grupos y sin solapamiento entre ambas (García, 2021).

En el caso de investigaciones para la predicción de la insolvencia, las variables consideradas son ratios extraídos de los estados financieros de una muestra de empresas, clasificada a su vez en dos grupos atendiendo a la característica de «solvente» e «insolvente», de forma que, si la puntuación Z de la función discriminante es mayor que cero, se considera que la empresa es «solvente», calificándose de «insolvente» en caso contrario.

En concreto, Altman utilizó una muestra de 66 empresas manufactureras cotizadas divididas en dos grupos de igual tamaño con las características siguientes: las «insolventes» se seleccionaron en el periodo 1946-1965, estando el valor de sus activos en la horquilla de 0,7 a 25,9 millones de dólares, mientras que el de las «solventes» se encontraba entre 1 y 25 millones de dólares para el ejercicio 1966. Para llevar a cabo el estudio, se analizaron 22 ratios financieros relativos a liquidez, rentabilidad, apalancamiento, solvencia y productividad, de los cuales compusieron finalmente la función discriminante los 5 recogidos en el cuadro 2, obteniéndose una tasa de éxito del 95 %, que, tras un nuevo testeo sobre una segunda muestra, llegó a alcanzar el 96 %.

Cuadro 2. Modelo de Altman: ratios incluidos en la función discriminante

R_1	Fondo de maniobra/Activo total
R_2	Beneficios no distribuidos/Activo total
R_3	BAII ²¹ /Activo total
R_4	Valor de mercado del patrimonio neto/Pasivo total
R_5	Ventas/Activo total

Fuente: elaboración propia a partir de Altman (1968).

Originalmente diseñado para empresas cotizadas del sector manufacturero, el modelo de Altman fue adaptado en dos reformulaciones posteriores para ampliar su aplicabilidad y, así, el primer reajuste estuvo dirigido a empresas no cotizadas, por lo que, para calcular el ratio 4, se reemplazó el valor de mercado de la empresa por el de su patrimonio neto contable, mientras que en el segundo reajuste se eliminó el ratio 5 para permitir la aplicación del modelo a diversos sectores (Mariz, 2014), mostrando el cuadro 3 las funciones discriminantes del modelo en su formulación original junto con sus dos reformulaciones posteriores en los términos descritos:

²¹ BAII es el acrónimo de beneficios antes de intereses e impuestos.

Cuadro 3. Modelo de Altman: funciones discriminantes

Modelo original Z	$Z = 1,2 R_1 + 1,4 R_2 + 3,3 R_3 + 0,6 R_4 + 0,99 R_5$
Modelo reformulado Z_1	$Z_1 = 0,717 R_1 + 0,847 R_2 + 3,107 R_3 + 0,42 R_4 + 0,998 R_5$
Modelo reformulado Z_2	$Z_2 = 6,56 R_1 + 3,26 R_2 + 6,72 R_3 + 1,05 R_4$

Fuente: elaboración propia a partir de Altman (1968).

Los valores Z de la función discriminante de cada modelo pueden obtenerse para el valor actual o proyectado de la empresa, siendo también factible su cálculo en una serie histórica de cinco años y dos de proyección para evaluar la tendencia, debiendo interpretarse sus resultados de acuerdo con las puntuaciones de los intervalos recogidos en el cuadro 4:

Cuadro 4. Modelo de Altman: evaluación de la probabilidad de insolvencia

Modelo original (Z)		Modelo reformulado 1 (Z_1)		Modelo reformulado 2 (Z_2)	
Valores Z	Probabilidad insolvencia	Valores Z_1	Probabilidad insolvencia	Valores Z_2	Probabilidad insolvencia
$Z \geq 2,99$	Baja	$Z_1 \geq 2,90$	Baja	$Z_2 \geq 2,60$	Baja
$1,81 \leq Z < 2,99$	Indefinida ²²	$1,23 \leq Z_1 < 2,90$	Indefinida	$1,10 \leq Z_2 < 2,60$	Indefinida
$Z \leq 1,81$	Alta ²³	$Z_1 \leq 1,23$	Alta	$Z_2 \leq 1,10$	Alta

Fuente: elaboración propia a partir de Altman (1968).

3.2.2.3. Otros modelos basados en MDA

Tras el trabajo pionero de Altman, otros investigadores recurrieron a la técnica MDA para formular sus modelos acerca de la predicción de la insolvencia, recogiendo el cuadro 5 un extracto de los más relevantes en este campo.

²² Cuando la probabilidad de insolvencia es indefinida, también suele denominarse «zona gris» (Áznar y Zubizarreta, 2022).

²³ La previsión de Altman para este caso fue que la insolvencia acaecería en un periodo no superior a dos años.



Cuadro 5. Modelos para la predicción de la insolvencia basados en MDA

Modelo de Springate	
Función discriminante	$Z = 1,03 R_1 + 3,07 R_2 + 0,66 R_3 + 0,40 R_4$
Ratios estudiados: 19	$R_1 = \text{Fondo de maniobra/Activo total}$
Ratios seleccionados: 4	$R_2 = \text{BAI/Activo total}$
	$R_3 = \text{BAI}^{24}/\text{Pasivo corriente}$
	$R_4 = \text{Ventas/Activo total}$
Tasa de éxito	92 % (muestra: 50 empresas)
Probabilidad de insolvencia	Si $Z < 0,862$, la empresa puede calificarse de insolvente
Modelo de Fulmer	
Función discriminante	$H = 5,528 R_1 + 0,212 R_2 + 0,073 R_3 + 1,270 R_4 + 0,120 R_5 + 2,335 R_6 + 0,575 R_7 + 1,083 R_8 + 0,894 R_9 - 6,075$
Ratios estudiados: 40	$R_1 = \text{Beneficios no distribuidos/Activo total}$
Ratios seleccionados: 9	$R_2 = \text{Ventas/Activo total}$
	$R_3 = \text{BAI/Patrimonio contable}$
	$R_4 = \text{Flujo de caja/Pasivo total}$
	$R_5 = \text{Pasivo total/Activo total}$
	$R_6 = \text{Pasivo corriente/Activo total}$
	$R_7 = \text{Activo total tangible}$
	$R_8 = \text{Fondo de maniobra/Pasivo total}$
	$R_9 = \text{Log (BAI)/Gastos financieros}$
Tasa de éxito	98 % (muestra: 60 empresas)
Probabilidad de insolvencia	Si $H < 0$, la empresa puede calificarse de insolvente
Modelo de Legault	
Función discriminante	$\text{CA-SCORE} = 4,5913 R_1 + 4,5080 R_2 + 0,3936 R_3 - 2,7616$
Ratios estudiados: 30	$R_1 = \text{Patrimonio neto/Activo total}$
Ratios seleccionados: 3	$R_2 = (\text{BAI} + \text{Resultados extraordinarios} + \text{Gastos financieros})/\text{Activo total}$
	$R_3 = \text{Ventas/Activo total}$



²⁴ BAI es el acrónimo de beneficios antes de impuestos.

Modelo de Legault



Tasa de éxito	83 % (muestra: 163 empresas)
Probabilidad de insolvencia	Si CA-SCORE < -0,3, la empresa puede calificarse de insolvente

Fuente: elaboración propia a partir de Apolinar y Ladino (2022) y Aznar y Zubizarreta (2022).

3.2.2.4. El modelo económico-financiero de VGM

Aunque, como se ha expuesto, para la predicción de la insolvencia se ha recurrido generalmente a modelos basados en ratios, dicha metodología ha sido criticada por su limitada utilidad (García y Ruiz, 2007) y, en respuesta a ello, al inicio de la década de los noventa, García (1990) introdujo un nuevo enfoque alternativo para facilitar a los gestores de las empresas una visión continua de su situación frente a la insolvencia a través de un modelo de fácil manejo, basado en la reclasificación de las partidas del balance en rúbricas de carácter «permanente» o «no permanente», con discriminación entre corto y largo plazo tanto para activos como para pasivos, tal como se ilustra en el modelo que recoge el cuadro 6, cuyo contenido por masas se detalla en el cuadro 7.

Cuadro 6. Modelo de VGM

Balance reclasificado	
Activo	Patrimonio neto y pasivo
1.1. Activos líquidos (AL)	2.1. Pasivo a corto plazo no comercial (PCNC) ⁽²⁾
1.2. Activo comercial (Aco) ⁽¹⁾	2.2. Pasivo comercial (PCo) ⁽¹⁾
1.3. Activo de ciclo largo (ACL) ⁽²⁾	2.3. Deuda financiera a largo plazo (DLP) ⁽²⁾
1.4. Activo no cíclico (ANC) ⁽¹⁾	2.4. Patrimonio neto (PN) ⁽¹⁾
Notas: ⁽¹⁾ = magnitudes permanentes; ⁽²⁾ = magnitudes no permanentes.	
Fuente: elaboración propia a partir de Aznar y Zubizarreta (2022) y García y Ruiz (2007).	

Cuadro 7. Balance reclasificado del modelo de VGM: contenido de las rúbricas

Masa patrimonial	Descripción
Activos líquidos (AL)	Medios líquidos, incluidos los activos financieros fácilmente convertibles en liquidez.





Masa patrimonial	Descripción
Activo comercial (Aco)	Créditos comerciales derivados de la actividad ordinaria de la empresa, incluidas las existencias, que constituyen una inmovilización de recursos permanentes.
Activo de ciclo largo (ACL)	Activos no corrientes sometidos a amortización técnica y consiguiente registro de su depreciación, permitiendo la recuperación de la inversión, por lo que son calificados como recursos no permanentes.
Activo no cíclico (ANC)	Activos no corrientes no sometidos a amortización técnica, siendo clasificados como recursos permanentes.
Pasivo a corto plazo no comercial (PCNC)	Deudas procedentes de entidades financieras, junto con las derivadas de reclasificaciones de este tipo de deudas de largo a corto plazo, que la empresa deberá extinguir con base en el contrato firmado con el acreedor, por lo que tienen carácter de no permanente.
Pasivo comercial (PCo)	Deudas derivadas de la actividad ordinaria, cuyo ritmo de pagos procede de acuerdos con proveedores y entidades públicas, existiendo reconocido un endeudamiento de forma continua, por lo que tienen carácter de permanencia.
Deuda financiera a largo plazo (DLP)	Deudas a favor de entidades financieras en el largo plazo, cuya extinción se producirá de forma paulatina, por lo que se califican de no permanentes.
Patrimonio neto (PN)	Conformado por los fondos propios de la empresa y, en su caso, las subvenciones, donaciones y legados recibidos, tiene obviamente carácter permanente.

Fuente: elaboración propia a partir de Aznar y Zubizarreta (2022) y García y Ruiz (2007).

Partiendo del balance reclasificado (cuadro 6), el modelo propone la evaluación de la insolvencia desde las vertientes «estática» (a corto y largo plazo) y «dinámica», de acuerdo con los criterios que se presentan en el cuadro 8:

Cuadro 8. Análisis de la insolvencia según el modelo de VGM

Análisis estático	
Largo plazo	Corto plazo
Posición 1: ACL < DLP	Posición 3: AL < PCNC
Análisis de la posición 1: esta situación constata que la tesorería generada por la amortización técnica no permitirá la cancelación de la deuda financiera.	Análisis de la posición 3: esta situación evidencia que existe insuficiencia de tesorería para atender los gastos corrientes junto con la deuda financiera.

Análisis estático	
Largo plazo	Corto plazo
◀	
Posición 2: $ANC > PN$ Análisis de la posición 2: esta situación patentiza que el patrimonio neto no es suficiente para financiar el activo no sometido a amortización técnica.	Posición 4: $Aco > PCo$ Análisis de la posición 4: esta situación revela tensiones de liquidez al no poder los pasivos comerciales financiar los activos de dicha categoría, puesto que los pagos se hacen antes que los cobros.
Análisis dinámico	
Variables que hay que considerar para determinar la insolvencia	
1. Recursos generados (RG): Beneficios + Gastos que no generan pagos – Ingresos que no generan cobros 2. Amortización deuda financiera (AD): pagos por cancelación de este tipo endeudamiento 3. Pago de dividendos (PD): pagos por dividendos que la compañía decida distribuir 4. Necesidades de financiación (NF): diferencia entre el activo comercial (Aco) y el pasivo comercial (PCo)	
Posición 5: Si $NF < 0$ Posición 6: $RG < (NF + AD + PD)$ Análisis de las posiciones simultáneas 5 y 6: esta doble posición constata que la tesorería generada será insuficiente para atender los pagos derivados de las necesidades de financiación, la deuda financiera y los dividendos que distribuir.	Posición 7: Si $PD = 0$ Posición 8: $RG < (NF + AD)$ Análisis de las posiciones simultáneas 7 y 8: bajo la premisa de renuncia al reparto de dividendos, la insolvencia subsistiría al existir déficit de tesorería para atender las necesidades de financiación y cancelación de la deuda financiera.
Fuente: elaboración propia a partir de Aznar y Zubizarreta (2022) y García y Ruiz (2007).	

3.2.2.5. El modelo de AECA

La AECA (2022) ha publicado recientemente un documento en el que se aborda el estudio de la solvencia empresarial, centrándose en su definición, junto con un análisis dinámico basado en datos contables, dado que estos son el reflejo de las decisiones de los gestores de las empresas, todo ello con el fin de prever si las compañías tienen capacidad para generar recursos suficientes con los que atender sus compromisos financieros, a cuyos efectos propone el desarrollo de los siguientes conceptos:

- **Solvencia técnica:** capacidad de atender en tiempo y forma las obligaciones de pago solo mediante los fondos generados a través de la actividad de explotación u operativa.

- Solvencia efectiva: capacidad de atender en tiempo y forma las obligaciones de pago, sea cual sea la forma en la que se han generado los fondos necesarios para tal fin.

En lo concerniente a la solvencia técnica, AECA (2022) plantea su examen en el corto y largo plazo y, en ese sentido, para su evaluación a corto se examina la relación entre los flujos netos de tesorería generados por la empresa y sus obligaciones financieras, calculando a tal fin el coeficiente dinámico de solvencia técnica (CDST) según la formulación exhibida en la expresión [2]:

$$\text{CDST} = \frac{\text{RGO}_{dT} - V(\text{CC})_e^{25}}{\text{Exigencias financieras}} = \geq 1 \quad [2]$$

Donde:

- RGO_{dT} : recursos generados en la explotación después de impuestos.
- $V(\text{CC})_e$: variación del capital circulante de explotación.

El cálculo del CDST está soportado en la información que facilita el estado de flujos de efectivo (EFE) exigido por la normativa contable, sin bien AECA realiza un planteamiento alternativo para el caso de aquellas compañías dispensadas de su elaboración, aunque, en nuestra opinión, el EFE debería ser obligatorio para todo tipo de empresas por la trascendencia de la información que contiene y, consiguientemente, la citada exención, lejos de ayudar a los sujetos contables, les perjudica, por lo que tal vez ha llegado el momento de rectificar esta situación por parte del legislador.

En cuanto a la solvencia técnica a largo plazo, si el valor del CDST fuese inferior a 1, revelaría que la empresa presenta una insuficiencia de recursos para crecer sin endeudarse, lo cual cuestionaría su capacidad de pago a largo plazo y, en ese aspecto, la propuesta de AECA evalúa cómo la inversión y la financiación afectan a la solvencia futura.

El cuadro 9 muestra el nivel de solvencia técnica a largo plazo en función de la rentabilidad de la empresa:

²⁵ La variable $V(\text{CC})_e$ podría tomar valores positivos o negativos en función de las variaciones del activo y pasivo corriente (AECA, 2022).

Cuadro 9. Análisis del nivel de solvencia técnica a largo plazo en función de la rentabilidad

Nivel de riesgo	Posición de rentabilidad	Nivel de solvencia a largo plazo	Situación
Muy alto	$RNE < 0$	Muy baja	Debilidad extrema por pérdidas de explotación.
Alto	$(RE_{aT} - k_d) < 0$	Baja	Debilidad porque el coste de las deudas absorbe todos los retornos de la explotación.
Medio	$(RE_{aT} - k_0) < 0$	Media	La empresa es rentable, pero no es creadora de valor económicamente.
Bajo	$(RE_{aT} - k_0) > 0$ y $(RE_{aT} - RE_{aTS}) < 0$	Alta	La empresa es creadora de valor económicamente, pero está por debajo de la media o mediana del sector.
Muy bajo	$(RE_{aT} - k_0) > 0$ y $(RE_{aT} - RE_{aTS}) > 0$	Muy alta	La empresa es creadora de valor económicamente y se comporta mejor que la media o mediana del sector.

Fuente: elaboración propia a partir de AECA (2022, p. 19).

Donde:

- RNE: resultado contable neto de explotación.
- RE_{aT} : rentabilidad económica de la actividad operativa, antes de impuestos.
- RE_{aTS} : rentabilidad económica operativa media antes de impuestos del sector al que pertenece la empresa.
- K_d : coste medio (o marginal) de la deuda financiera de la empresa.
- K_0 : coste medio ponderado del capital o rentabilidad mínima de la gerencia.

En definitiva, la evaluación de la solvencia técnica se presenta como una herramienta clave para anticiparse a desajustes financieros, permitiendo tanto a la empresa como a sus *stakeholders* percibir mejor su capacidad de viabilidad futura.

En cuanto a la evaluación de la solvencia efectiva, esta se centra en determinar si la entidad dispone de recursos suficientes en un periodo específico para cubrir sus obligaciones de pago, a cuyos efectos también es necesario el EFE, considerando para ello el efectivo disponible al inicio del periodo (T_i), así como los flujos netos de las actividades de explotación (FTO), inversión (FTI) y financiación (FTAF), confirmándose la presencia de solvencia

efectiva cuando la suma de los citados componentes es positiva, tal como se indica en la expresión [3]²⁶:

$$T_i + FTO + FTI + FTAF \geq 0$$

[3]

La anterior expresión también podría expresarse considerando las tres hipótesis recogidas en el cuadro 10, partiendo de la premisa de que el flujo de las operaciones es siempre positivo ($FTO \geq 0$):

Cuadro 10. Modelo de AECA: evaluación de la solvencia efectiva

Hipótesis	Formulación
Hipótesis 1. El endeudamiento procede de operaciones de inversión y financiación	$T_i + FTO \geq -FTI - FTAF$
Hipótesis 2. El endeudamiento procede exclusivamente de operaciones de financiación	$T_i + FTO + FTI \geq -FTAF$
Hipótesis 3. El endeudamiento procede exclusivamente de operaciones de inversión	$T_i + FTO + FTAF \geq -FTI$

Fuente: elaboración propia a partir de AECA (2022).

En síntesis, ante la ausencia de un marco estandarizado para evaluar la solvencia empresarial, la propuesta de AECA aborda el *gap* existente mediante su evaluación dinámica, lo que implica valorar no solamente la capacidad actual de la empresa para cumplir con sus obligaciones, sino también su potencial para generar recursos en el futuro, si bien se sugiere enfatizar en el examen de la solvencia técnica para un diagnóstico preventivo de problemas de insolvencia futuros.

3.2.3. Modelos híbridos

Cuando una empresa se encuentra inmersa en una posible situación de estrés financiero, suelen ponerse sobre el tapete diversas acciones para intentar asegurar su viabilidad (Damodaran, 2021), identificando Argenti (1976) distintos problemas que contribuyen al fracaso empresarial, entre los que ocupan lugar preferente las deficiencias de dirección y gobierno para enfrentarse al mercado de manera eficiente.

²⁶ Como en el caso de la solvencia técnica, AECA (2022) también plantea la evaluación de la solvencia efectiva para el caso de empresas que no elaboran el EFE, reiterando a este respecto nuestra posición sobre la normativa en vigor, que entendemos que debería ser modificada.

A este respecto, Keasey y Watson (1991) señalan que la quiebra de una empresa no está solo en función de su endeudamiento, sino también en los intereses y poder de sus *stakeholders*, junto con la capacidad de sus gestores para superar las dificultades que le permitan sobrevivir y, en ese sentido, basándose en la propuesta de Argenti para una muestra de pequeñas empresas, valoran positivamente considerar variables tales como el número de directivos o cambios en las salvedades contenidas en los informes de auditoría que puedan vislumbrar la posible utilización de contabilidad creativa por empresas con problemas de viabilidad.

En concreto, el modelo de Argenti se estructura sobre los criterios de «defectos», «debilidades» y «síntomas» de acuerdo con la propuesta recogida en el cuadro 11, y que, junto a los datos ofrecidos por el resto de los modelos, se presenta como una herramienta que puede contribuir al diagnóstico de problemas de insolvencia para poder atajarlos en fecha temprana.

Cuadro 11. Modelo de Argenti

Conceptos	Descripción	Puntos
1. Defectos	a) De dirección:	
	1. El director es autoritario.	8
	2. El director es también el presidente de la empresa.	4
	3. El consejo de administración es pasivo.	2
	4. El consejo de administración no tiene una estructura de miembros equilibrada (muchos ingenieros, contables o abogados).	2
	5. El director financiero es débil y poco preparado.	2
	6. Poca profundidad de la dirección.	1
	b) De gestión y control:	
	1. No hay presupuestos o no se controlan correctamente.	3
	2. No se hacen previsiones de tesorería.	3
	3. No existe un sistema de control de costes.	3
	4. Poca capacidad de reacción al cambio, productos pasados de moda, tecnologías obsoletas, marketing obsoleto.	15
Total puntuación «defectos» = 43 puntos. Máximo aceptable = 10 puntos		
2. Debilidades	1. Elevado endeudamiento.	15
	2. Crecimiento demasiado rápido para el nivel de patrimonio neto.	15
	3. Un proyecto importante ha salido mal.	15
Total puntuación «debilidades» = 45 puntos. Máximo aceptable = 15 puntos		



Conceptos	Descripción	Puntos
3. Síntomas	1. Ratios de solvencia a corto plazo muy bajos.	4
	2. Maquillajes contables.	4
	3. Oficinas desordenadas, salarios congelados, mucha rotación de directivos, problemas de clima laboral, etc.	3
	4. Síntomas de que la empresa va a cerrar, rumores negativos, etc.	1
Total puntuación «síntomas» = 12 puntos		
Resultado posible máximo = 100 puntos		
Máximo aceptable = 25 puntos (sin que los defectos superen el valor de 10 puntos)		
Predicción de insolvencia:		
• Puntuación superior a 35 puntos: Alta probabilidad de insolvencia • Puntuación entre 25 y 35 puntos: Cierta probabilidad de insolvencia • Puntuación entre 18 y 25 puntos: Zona de indefinición de probabilidad de insolvencia • Puntuación por debajo 18 puntos: Baja probabilidad de insolvencia		
Fuente: elaboración propia a partir de Aznar y Zubizarreta (2022).		

3.3. El marco de información financiera (MIF) aplicable a las empresas en reestructuración

De acuerdo al «principio de empresa en funcionamiento», el PGC asume que una compañía seguirá operando en el futuro previsible (PGC, MCC, parte III.1), aunque, sin embargo, si dicho principio no fuera aplicable²⁷, la firma debería adoptar normas de valoración alternativas que reflejen adecuadamente su situación real y, en ese sentido, el ICAC publicó la Resolución de 18 de octubre de 2013, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (RICAC de 2013a), para establecer los criterios de reporte financiero para empresas en situación de liquidación, introduciendo de esta forma dos MIF distintos: el MIF de la «empresa en funcionamiento»

²⁷ Las situaciones que podrían poner en tela de juicio la continuidad de la empresa pueden ser diversas, y así, en el plano financiero vendrían dadas por una posición patrimonial neta negativa, cifra de capital circulante negativo, ratios financieros desfavorables o retirada de apoyo financiero por los acreedores, mientras que en la esfera operativa se podrían vislumbrar por la intención de los administradores de liquidar la empresa, pérdidas de cuotas de mercado relevantes o salida de miembros notables de la dirección, no sustituidos, debiendo también tenerse en cuenta en el ámbito legal el incumplimiento de los niveles de capital necesarios o posibles litigios que, de prosperar, pudieran generar deudas que la entidad fuese incapaz de afrontar (introducción de la RICAC de 2013a).

o MIF «general» (MIF-G), basado en las normas del PGC, y el MIF de la «empresa en liquidación» (MIF-EL), soportado fundamentalmente en el principio de devengo, junto con las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte del PGC o del PGC-Pymes, complementado por las disposiciones particulares de la citada resolución de 2013.

A partir de la normativa contable mencionada, surge la cuestión de cuál debería ser el MIF aplicable a las empresas en reestructuración, opinando por nuestra parte que las compañías inmersas en dichos procesos preconcursales deberían implementar el MIF-G, puesto que una reestructuración conlleva implícitamente la intención de continuar sus operaciones para, precisamente, evitar la liquidación.

3.4. Registro contable de las principales operaciones derivadas de la aprobación de un plan de reestructuración: la delimitación del concepto de pasivo

La aprobación de un plan de reestructuración obliga al deudor al registro de las transacciones derivadas de los acuerdos adoptados en el mismo y, por tanto, en la fecha de su homologación, aunque el auto del juez no haya adquirido firmeza (art. 649 del TRLC), o bien, en la de aprobación si no se hubiese solicitado la homologación, se deberían practicar los asientos contables que soporten los acuerdos alcanzados, con el fin de mostrar la situación patrimonial del deudor para preservar su viabilidad. En este sentido, para el adecuado registro de los beneficios potenciales del plan desde su implementación, sugerimos emplear la cuenta 764, «Ingresos financieros procedentes de planes de reestructuración», no incluida en el PGC ni en otras normativas relacionadas con esta temática, recomendando, además, su división en las subcuentas que se incluyen a continuación por tipo de operación:

- 764, «Ingresos financieros procedentes de planes de reestructuración»
 - 7640, «Ingresos financieros por quitas y esperas»
 - 7641, «Ingresos financieros por capitalización de deudas»
 - 7642, «Ingresos financieros por dación en pago»

Por lo expuesto, se incluyen posteriormente las principales operaciones que, desde el punto de vista contable, pueden tener, a nuestro juicio, mayor calado, si bien, con carácter previo, debemos hacernos eco de la controversia existente en el ámbito del derecho preconcursal respecto a la delimitación del concepto de «pasivo» a efectos del cómputo de mayorías para la aprobación del plan de reestructuración, especialmente en lo concerniente al caso concreto de determinados créditos, en lo que intervienen avalistas del deudor, latentes hasta la posible ejecución del aval, o los de entidades financieras concedidos por un determinado límite, del que la empresa deudora va disponiendo según sus necesidades. Pues bien, este

tipo de cuestiones han sido zanjadas por la LRLC al regular que cada crédito se computará por el principal más los recargos e intereses vencidos hasta la fecha de formalización del plan, aclarando, para el caso de contratos de crédito, que únicamente se registrará la parte del crédito dispuesta en el momento de la formalización del plan en instrumento público y, en consecuencia, la parte disponible no tendrá efectos (art. 617 del TRLC).

Al hilo de lo anterior, respecto de los derogados acuerdos de financiación, asimilables *mutatis mutandis* a los actuales planes de reestructuración, el ICAC, en la consulta 1 del BOICAC 102 de junio de 2015²⁸, se pronunció en su momento señalando que:

El pasivo que luciría en el balance de una empresa, en la fecha del acuerdo de re-financiación, puede constituir un primer punto de partida sobre el que tal vez sería preciso realizar ajustes para excluir conceptos como los pasivos por impuestos diferidos, las provisiones y los ajustes por periodificación en la medida que no puedan calificarse como acreedores en sentido estricto, esto es, titulares de un derecho de crédito frente a la empresa.

Por consiguiente, haciéndonos eco de la propuesta del ICAC de forma pragmática, en el cuadro 12 proponemos los «ajustes» básicos, no exhaustivos, que, a nuestro entender, deberían practicarse para obtener la cifra de pasivo del deudor a efectos de la aprobación del plan:

Cuadro 12. Determinación del «pasivo ajustado» del deudor

1. Pasivo según balance a la fecha del acuerdo del plan de reestructuración	A
2. Ajustes al pasivo no corriente: ⁽¹⁾	B
– Eliminación de provisiones a largo plazo (subgrupo 14 del PGC)	
– Eliminación de pasivos por impuesto diferido (cuenta 479 del PGC)	
± Otras partidas ajustables ⁽²⁾	
3. Ajustes al pasivo corriente: ⁽¹⁾	C
– Eliminación de provisiones a corto plazo (cuenta 529)	
– Eliminación de ajustes por periodificación (cuenta 485)	
± Otras partidas ajustables ⁽²⁾	

²⁸ La mencionada consulta versa sobre la correcta interpretación de los términos «pasivo», «pasivos financieros» y «grupo» regulados en el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal. Disponible en: <https://www.icac.gob.es/node/354>



4. Pasivo ajustado en la fecha del acuerdo del plan de reestructuración

A ± B ± C

Notas: ⁽¹⁾ Junto a cada ajuste se incluye la referencia al cuadro de cuentas del PGC (parte IV). ⁽²⁾ En esta rúbrica se incluirán, en su caso, los ajustes derivados de los acuerdos incluidos en el plan.

Fuente: elaboración propia.

3.4.1. Registro contable de quitas y esperas

Desde la perspectiva jurídica, se entiende por «quita y espera» «un proceso judicial en el que los acreedores aceptan la reducción, rebaja o aplazamiento del capital que el deudor les debe» (Marco, 2018), lo que en términos prácticos supone una reestructuración de la deuda, por lo que, para su reflejo contable, se deberá aplicar la NRV 9.^a del PGC, que distingue dos situaciones diferentes, según que el pasivo original deba ser o no cancelado, reconociéndose, en su caso, un nuevo pasivo, todo ello, con base en los siguientes criterios (NRV 9.^a 3.4, parte II, del PGC):

- Cuando se produzca un intercambio de instrumentos de deuda entre un acreedor y deudor, y estos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se contabilizará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja, debiendo registrar la diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero dado de baja y la contraprestación pagada en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar la transacción, incluidos los costes o comisiones en que se incurra.
- Si el intercambio de instrumentos de deuda no tuviese condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no causará baja, si bien, cualquier coste de transacción ajustará el importe en libros de este.

Por consiguiente, para determinar el criterio de registro contable, la cuestión que se debe dilucidar es qué debe entenderse por «condiciones sustancialmente diferentes» y, en ese sentido, el PGC diferencia dos criterios de tipo cuantitativo y cualitativo, respectivamente, para realizar el correspondiente análisis, que se exponen a continuación:

- **Criterio cuantitativo.** Las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo contrato, incluida cualquier comisión pagada, neta de cualquier comisión recibida, difiera al menos en un 10 % del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del contrato original, actualizados ambos importes al tipo de interés efectivo de este último.

- Criterio cualitativo²⁹. Cuando no se supere el análisis cuantitativo, también se considerará que existe una modificación sustancial del pasivo si se dan, entre otros, los siguientes supuestos: cambio de tipo de interés fijo a variable en la remuneración del pasivo, reexpresión del pasivo a una divisa distinta o un préstamo a tipo de interés fijo convertido a préstamo participativo.

Sobre la cuestión tratada cabe destacar que el PGC hace referencia expresa a los convenios de acreedores aprobados judicialmente, que modifican las condiciones de la deuda, ordenando un tratamiento contable similar al expuesto anteriormente, bajo la premisa racional de que sea aplicable a la compañía concursada el principio de empresa en funcionamiento, por lo que, con base en lo anterior, el esquema contable que habría que practicar en los libros del deudor sería el que se propone a continuación:

- Supuesto de condiciones sustancialmente diferentes. En este caso, se dará de baja la deuda original al tiempo de reconocerse el nuevo pasivo, junto con el beneficio derivado de la operación de quita y espera, que deberá lucir en la cuenta de resultados, y que, de acuerdo con nuestra propuesta, se registrará en la subcuenta 7641, «Ingresos financieros por quitas y esperas». Posteriormente, cuando el deudor vaya realizando los pagos futuros acordados, se producirá el correspondiente devengo de la carga financiera, que también se inscribirá en la cuenta de resultados, para lo cual podría utilizarse la cuenta titulada 66-, «Gastos financieros de planes de reestructuración», de forma que, una vez cancelado el nuevo pasivo, la diferencia entre el total de ingresos y gastos financieros devengados equivaldrá al beneficio derivado de la operación.

En consecuencia, los asientos tipo que se proponen para el registro de quitas y esperas son los siguientes:

Asiento 1: Por la baja del pasivo original y reconocimiento del nuevo pasivo

Código	Cuenta	Debe	Haber
520/521	Deudas a corto plazo ⁽¹⁾	A	
170/171	Deudas a largo plazo ⁽²⁾		B
7640	Ingresos financieros por quitas y esperas ⁽³⁾		C

⁽¹⁾ Valor en libros del pasivo original. ⁽²⁾ Valor presente del nuevo pasivo. ⁽³⁾ Beneficio de la quita

²⁹ Este criterio fue incluido como novedad en el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, de reforma del PGC. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-1350>

Asiento 2: Por la cancelación del nuevo pasivo

Código	Cuenta	Debe	Haber
520/521	Deudas a corto plazo ³⁰	D	
66-	Gastos financieros de planes de reestructuración	E	
57-	Tesorería		F

- Supuesto de condiciones no sustancialmente diferentes. En este caso, no se podrá cancelar el pasivo original, por lo que el registro de la quita y espera se producirá paulatinamente, al efectuarse los pagos de las cuotas acordadas según el correspondiente cuadro de financiación, de forma que, una vez finalizado el periodo para la cancelación de la deuda, en la subcuenta de ingresos financieros quedará remansado el beneficio de la operación, para cuyo registro se propone el siguiente asiento tipo:

Asiento: Por la cancelación del pasivo y el reconocimiento del ingreso de la quita y espera

Código	Cuenta	Debe	Haber
520/521	Deudas a corto plazo	A	
57-	Tesorería		B
7640	Ingresos financieros por quitas y esperas ⁽¹⁾		C

⁽¹⁾ Esta cuenta recogerá el importe total de la quita al finalizar el periodo de pagos.

3.4.2. Registro contable de la capitalización de deudas

En las operaciones de reestructuración suele ser normal que los acreedores pasen a ostentar la propiedad de la compañía deudora mediante la capitalización de sus deudas, siendo de aplicación en este caso el régimen especial dispuesto por el TRLC, según el cual: «a los efectos de la conversión de créditos en acciones o participaciones sociales, con o sin prima, se entenderá que los créditos a compensar son líquidos, vencidos y exigibles» (art. 632)³¹.

³⁰ Se da por reproducido el asiento contable por el traspaso de la deuda del largo al corto plazo.

³¹ En el caso de sociedades anónimas, la legislación difiere, por cuanto la norma mercantil requiere que las deudas a capitalizar sean líquidas, vencidas y exigibles en el 25 %, y que el resto no venza a más de

Desde el punto de vista contable, la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital³² (RICAC de 2019), regula la capitalización de deudas señalando a este respecto que su contabilización se practicará por el valor razonable de la deuda que se cancela, debiendo registrarse la diferencia con su valor en libros como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias, aunque, si la compañía decidiese registrar el aumento de capital por el valor contable de la deuda, habría que practicar el correspondiente ajuste a través de la cuenta de «prima de emisión/asunción» (art. 33.1 y 2 de la RICAC de 2019).

No obstante, la RICAC de 2019 añade que, en el supuesto de que las acciones de la sociedad deudora estuviesen admitidas a cotización, el aumento de fondos propios se registrará por el valor razonable de las acciones entregadas a los acreedores por la capitalización de la deuda, obteniéndose en este caso el resultado por diferencia entre el citado valor razonable de los títulos cotizados y el valor en libros de la deuda cancelada (art. 33.3 de la RICAC de 2019), aunque, sin embargo, de forma sorprendente, el ICAC renuncia a la aplicación de este criterio en la respuesta a una consulta sobre esta misma problemática, lo que pudiera traer cierta confusión para la profesión contable³³.

Con base en lo expuesto, los asientos tipo que se proponen para el registro de la capitalización de deudas en un contexto de reestructuración empresarial serían los siguientes³⁴:

Asiento 1: Por la emisión de los títulos para la capitalización del pasivo

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones/participaciones sociales emitidas	A ⁽¹⁾	
194	Capital emitido pendiente de inscripción ⁽²⁾		A

⁽¹⁾ Valor razonable del pasivo a capitalizar. ⁽²⁾ Pasivo corriente a favor de los socios hasta la inscripción del aumento de capital en el Registro Mercantil.

cinco años (art. 301.1 del TRLSC), mientras que la concursal las considera líquidas, vencidas y exigibles al margen de su situación real.

³² Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2019-3422>

³³ Consulta 1 del BOICAC 127 de octubre de 2021. Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas. Disponible en <https://www.icac.gob.es/contabilidad/sobre-el-tratamiento-contable-de-una-ampliacion-de-capital-por-compensacion-de-deudas>

³⁴ Se asume que la capitalización del pasivo se lleva cabo mediante la emisión de acciones o participaciones sociales con naturaleza de instrumento de patrimonio (NRV 9.ª 4 del PGC).

Asiento 2: Por la suscripción de los títulos emitidos y capitalización del pasivo

Código	Cuenta	Debe	Haber
520/521	Deudas a corto plazo	B ⁽¹⁾	
190	Acciones/participaciones sociales emitidas		A
7641	Ingresos financieros por capitalización de deudas		C ⁽²⁾

⁽¹⁾ Valor en libros del pasivo a capitalizar. ⁽²⁾ Beneficio derivado de la diferencia entre el valor en libros del pasivo capitalizado y el valor de emisión de los títulos.

Asiento 3: Por la inscripción del aumento de capital en el Registro Mercantil

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	A	
100	Capital social		D
110	Prima de emisión/asunción		E

En el supuesto de que la empresa deudora desee capitalizar la deuda por su valor en libros, los asientos serían similares, excepto en el caso del asiento 2, que debería registrarse de la siguiente forma:

Asiento 2: Por la suscripción de los títulos emitidos y capitalización del pasivo

Código	Cuenta	Debe	Haber
520/521	Deudas a corto plazo	B	
110	Prima de emisión/asunción	D ⁽²⁾	
190	Acciones/participaciones sociales emitidas		A ⁽¹⁾
7641	Ingresos financieros por capitalización de deudas		C

⁽¹⁾ Valor en libros del pasivo a capitalizar. ⁽²⁾ Ajuste por diferencia entre el valor en libros y el valor razonable del pasivo a capitalizar.

3.4.3. Registro contable de la dación en pago

El Código Civil³⁵ (1889) español regula jurídicamente la «dación en pago» señalando que «el deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas», operación que, desde el punto de vista contable, está recogida en la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias³⁶ (RICAC de 2013b), la cual menciona que:

Los bienes del inmovilizado cedidos en ejecución de una garantía o la dación en pago o para pago de una deuda se darán de baja por su valor en libros, circunstancia que originará la cancelación total o parcial, según proceda, del correspondiente pasivo financiero y, en su caso, el reconocimiento de un resultado (NRV 4.^a 2.5.1 de la RICAC de 2013b).

El cual debe recogerse en dos componentes, de forma que:

la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor en libros se calificará como un resultado de la explotación, y la diferencia entre el valor del pasivo que se cancela y el valor razonable del bien como un resultado financiero (NRV 4.^a 2.5.2 de la RICAC de 2013b).

Por consiguiente, asumiendo que el resultado de explotación (deterioro) habrá sido registrado previamente por el deudor en cumplimiento de la NRV 2.^a del PGC, el asiento tipo para el registro de una dación en pago sería el siguiente³⁷:

Asiento: **Por la entrega del inmovilizado y el reconocimiento del beneficio de la dación en pago**

Código	Cuenta	Debe	Haber
520/521	Deudas a corto plazo	A	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	B	



³⁵ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (texto consolidado de 1 de marzo de 2023). Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

³⁶ Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-2557>

³⁷ Dado que la dación en pago también podría llevarse a cabo entregando otro tipo de elementos patrimoniales distintos del inmovilizado, como activos financieros o existencias, cuyo registro no es posible tratar por la reducida extensión del presente trabajo, se remite al lector interesado al artículo de Domínguez (2023).

Código	Cuenta	Debe	Haber
◀			
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	C	
21-	Inmovilizado material		D
7642	Ingresos financieros por dación en pago		E

4. Conclusiones

En el cada vez más complejo entramado empresarial, resulta crucial para las empresas contar con un marco legal robusto que, junto con las mejores prácticas, les permita navegar en las turbulentas aguas del mercado con las garantías suficientes para asegurar su devenir futuro, aunque, sin embargo, dado que el problema de la insolvencia es consustancial a la empresa, y puede surgir fácilmente por falta de las debidas precauciones, nace para la profesión contable el ineludible deber de prestar su asistencia cualificada con el fin de distinguir los elementos esenciales que, del extraordinario volumen de datos contenidos en los estados financieros de las entidades, permitan prever la proximidad de una crisis financiera, bajo una visión tanto prospectiva como retrospectiva que la información disponible pueda proporcionar.

En la situación expuesta, la reforma de la Ley concursal española llevada a cabo en 2022 resulta un significativo avance en la manera de abordar el problema de la insolvencia, por cuanto introduce una visión más preventiva y estratégica para proteger a las empresas viables, evitando su posible liquidación prematura, marcando, sin duda, un cambio paradigmático que impulsa decididamente una filosofía de rescate empresarial orientada a asegurar su continuidad, lo que no solamente resulta beneficioso para los implicados directamente, sino también para la economía española. En ese sentido, la evaluación de la viabilidad empresarial se consolida como un proceso crucial para identificar signos tempranos de conflictos, que permitan llevar a cabo las actuaciones necesarias para salvar situaciones críticas, siendo por ello que los instrumentos preconcursales en general, y los planes de reestructuración en particular, se muestran como herramientas esenciales, que promueven una recuperación sostenible y un crecimiento a largo plazo, por lo que su conocimiento se muestra especialmente relevante, a lo que modestamente ha querido contribuir este trabajo.

En conclusión, la capacidad de adaptación y la respuesta proactiva a los desafíos financieros y económicos determinarán el éxito o fracaso de las empresas en el futuro, siendo esencial destacar que, más allá de las estructuras legales y los mecanismos de apoyo, su espíritu indómito de continuo avance es lo que realmente les permitirá superar los momentos difíciles, pues como expresó Albert Einstein, «en medio de la dificultad yace la oportunidad», frase que ilustra fielmente la relevancia de enfrentarse a las adversidades con determinación, encontrando en cada desafío una posibilidad de mejora.

Referencias bibliográficas

- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2022). *Evaluación de la solvencia empresarial: posición de riesgo de la empresa*. Comisión de Valoración y Financiación de Empresas.
- Altman, E. I. (1968). Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. *The Journal of Finance*, 23(4), 589-609. <https://doi.org/10.2307/2978933>
- Apolinar Chavarro, A. F. y Ladino Sánchez, T. P. (2022). *Análisis de modelos de predicción de insolvencia para mipymes del sector manufacturero de la industria de elaboración de productos alimenticios del departamento del meta*. Corporación Universitaria Minuto de Dios, Uniminuto. https://repository.uniminuto.edu/bitstream/10656/16107/1/RAE-%20APOLINARANDRES-%20LADINOTERESA_2022.pdf
- Argenti, J. (1976). *Corporate Collapse: The Causes and Symptoms*. John Wiley & Sons.
- Aznar Giner, E. y Zubizarreta Urcelay, V. (2022). *Planes de reestructuración, alertas tempranas e insolvencia: una visión económica y empresarial*. Tirant Lo Blanch.
- Barrio Aranda, L. del (21 de septiembre de 2023). ¿Son los nuevos planes de reestructuración una buena solución? *Cinco Días*. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2023/09/20/legal/1695206693_365349.html
- Beaver, W. H. (1966). Financial Ratios as Predictors of Failure. *Journal of Accounting Research*, 4, 71-111. <https://doi.org/10.2307/2490171>
- Bertrán Codina, S. (2022). *Cuaderno práctico sobre los planes de viabilidad*. Registro de Auditores Judiciales y Forenses. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. <https://www.icjce.es/adjuntos/cuaderno-practico-raj2.pdf>
- Caballero Ferrari, F. J. (1 de marzo de 2020). Solvencia. *Economipedia*. <https://economipedia.com/definiciones/solvencia.html>
- Comendador, D. (10 de septiembre de 2024). La Ley concursal dos años después de la reforma. *PressReader*. https://www.pressreader.com/spain/expansion-nacional/20240910/282179361456951?srsltid=AfmBOopiraEYjHIdAJOCNSEvc42dqJHcj7DbbuKeTcGNR_0T1_iJp546
- Damodaran, A. (2021). *El pequeño libro de la valoración de empresas: cómo valorar una compañía, elegir una acción y obtener ganancias*. Deusto.
- Domínguez, J. L. (2023). Algunas singularidades contables sobre la refinanciación y reestructuración de deudas en las pymes. *REFOR Revista*, 64, 13-24. https://www.economistas.es/Contenido/REFor/Refor_64
- García Burgos, A. (2021). *Estudio de la técnica multivariante de análisis discriminante. Aplicación a datos reales* [trabajo fin de máster]. Escuela Internacional de Posgrado. Universidad de Granada. https://masteres.ugr.es/estadistica-aplicada/sites/master/moea/public/inline-files/TFM_GarciABurgos_Ana.pdf
- García Martín, V. (1990). La solvencia empresarial: criterios básicos para su adecuada determinación. *Actualidad Financiera*, 13, 809-822.
- García Martín, V. y Ruiz Palomo, D. (2007). El modelo económico-financiero y la identificación de las causas contables de insolvencia empresarial. Una síntesis. *Revista AECA*, 77, 26-31. <https://www.aeca1.org/revistaeca/revista77/77.pdf>

- Geli Fernández-Peñaflor, E. y Arlabán Gabeiras, B. (2022). Los planes de reestructuración. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 59, 30-70. <https://www.uria.com/es/publicaciones/8154-los-planes-de-reestructuracion>
- González Pila, D. (2012). La refinanciación preconcursal como medida eficaz para la viabilidad empresarial: novedades de la reforma de la Ley concursal operada por la Ley 38/2011. *CEFLegal. Revista Práctica de Derecho*, 133, 93-132. <https://doi.org/10.51302/ceflegal.2012.11887>
- Keasey, K. y Watson, R. (1991). Financial Distress Prediction Models: A Review of Their Usefulness. *British Journal of Management*, 2(2), 89-102. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8551.1991.tb00019.x>
- Legalnet (5 de julio de 2021). Operaciones de reestructuración. *Auditoría & Co. El portal de la auditoría*. <https://auditoria-audidores.com/articulos/articulo-auditoria-operaciones-de-reestructuraci-n/>
- Marco Sanjuán, F. J. (2018). Quita y espera. *Economipedia*. <https://economipedia.com/definiciones/quita-y-espera.html>
- Mariz Avis, N. M. (2014). *Modelos predictivos de insolvencia empresarial. Aplicación en empresas del sector textil en España* [trabajo fin de grado]. Facultad de Administración y Dirección de Empresas. Universidad Politécnica de Valencia. <https://riunet.upv.es/bitstream/handle/10251/47152/mariz%20avis,%20natalia%20mar%eda.pdf?sequence=1>
- Martínez Sánchez, Á. L. (15 de julio de 2022). Contabilidad creativa: ¿qué es y cómo llevarla a cabo? INEAF. https://www.ineaf.es/tribuna/contabilidad-creativa-que-es-y-como-llevarla-a-cabo/?utm_source=Tradetracker&utm_medium=CPA&utm_content=463988&utm_campaign=0
- REFOR y CEPYME (Registro de Economistas Forenses del Consejo General de Economistas de España y Confederación Española de la Pequeña y Mediana Empresa) (2023). *Guía de actuación de la empresa ante la insolvencia*. https://d3t4nwcgm-frp9x.cloudfront.net/upload/guia_actuacion_empresa_insolvencia_2023.pdf
- Serrano Sánchez, M. (25 de septiembre de 2024). «Bon anniversaire» para la Ley concursal. *Cinco Días*. <https://cincodias.elpais.com/legal/2024-09-25/bon-anniversaire-para-la-ley-concursal.html>
- Singular Bank (14 de agosto de 2019). Las cláusulas pari passu en los contratos financieros. *SelfBank*. <https://blog.selfbank.es/las-clausulas-pari-passu-contratos-financieros/>
- Taboada Pinheiro, L. E. y Lima Pinheiro, J. (2008). Modelos de evaluación del riesgo de insolvencia de empresas españolas cotizadas. *Revista Contabilidad Vista e Revista*, 19(3), 95-12. <https://www.redalyc.org/pdf/1970/197014588005.pdf>
- Thery, A. y Lorente, M. (4 de noviembre de 2022). Los nuevos planes de reestructuración: ¿pueden los acreedores sustituir a los socios en el capital de las compañías? Departamento de Reestructuraciones e Insolvencias de Garrigues. https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/nuevos-planes-reestructuracion-pueden-acreedores-sustituir-socios-capital-companias

Manuela Guzmán Raja. Doctora en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad Politécnica de Cartagena y máster en Contabilidad y Finanzas Corporativas con premio extraordinario por la misma universidad, ha venido desarrollando su actividad profesional desde temprana edad en el departamento de administración de la empresa privada, así como en organismos públicos. En su faceta investigadora, ha publicado diversos artículos científicos relacionados con la historia de la contabilidad y otras materias, y ha recibido diversos premios, entre los que destaca la obtención en dos ocasiones del Primer Premio de artículos en Contabilidad y Administración de Empresas, otorgado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (ediciones 2013 y 2021), así como el Primer Premio Estudios Financieros 2023 en la modalidad de Contabilidad concedido por el CEF.- Centro de Estudios Financieros. <https://orcid.org/0000-0003-1762-4154>

Isidoro Guzmán Raja. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Murcia y profesor titular de la Universidad Politécnica de Cartagena, adscrito al Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas, Área de Economía Financiera y Contabilidad, es auditor de cuentas inscrito en Registro Oficial de Auditores (ROA) y miembro del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y del Registro de Expertos Contables (REC). En la esfera docente, ha impartido clases durante más de cuatro décadas en las áreas de contabilidad financiera, contabilidad de las operaciones societarias y contabilidad pública, mientras que en su faceta investigadora tiene publicados más de medio centenar de artículos científicos en diversas revistas nacionales e internacionales, así como varios libros relacionados con la docencia en las áreas citadas, habiendo obtenido también diversos premios a lo largo de su trayectoria profesional, entre los que destaca el Primer Premio de artículos en Contabilidad y Administración de Empresas, otorgado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (edición 2021), así como el así como el Primer Premio Estudios Financieros 2023 en la modalidad de Contabilidad concedido por el CEF.- Centro de Estudios Financieros. <https://orcid.org/0000-0001-8208-3433>

Contribución: Ambos autores han contribuido de manera equitativa en el presente trabajo de investigación y han participado activamente en la redacción del mismo.

Condonaciones de deudas realizadas por fundadores o patronos de fundaciones

Análisis de la [consulta 4 del BOICAC 135, de septiembre de 2023](#)

Pilar García Giménez

Profesora del CEF.- (España)

Extracto

Reproducimos a continuación la consulta 4 del BOICAC 135 de septiembre de 2023 para después exponer un ejemplo práctico sobre la misma.

Publicado: 04-12-2024

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de las condonaciones de deudas realizadas por los fundadores o patronos de las fundaciones.

Respuesta

La consulta versa sobre el tratamiento contable de las condonaciones de deudas efectuadas por los fundadores o patronos de un protectorado de una fundación de competencia estatal.

La entidad consultante, haciendo alusión a la [Ley 50/2002, de 26 de diciembre](#), de fundaciones, y a la normativa contable de aplicación, plantea en qué supuestos las citadas condonaciones de deudas podrían imputarse directamente en el patrimonio neto de las fundaciones sin formar parte de la cuenta de resultados.

Respecto a la contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, hay que indicar que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3.1 del [Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre](#), por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, modificado por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, las mencionadas normas son de aplicación obligatoria a todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. Por lo que se refiere a las restantes entidades no lucrativas, a tenor de lo establecido en el apartado I de la exposición de motivos de dicho real decreto, aunque formalmente no se encuentren obligadas a seguir estas normas, la obligación que tienen de presentar contablemente la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, así como su carácter no lucrativo, llevan a considerar que parece lógico, aunque no obligado, que apliquen igualmente las mencionadas normas de adaptación.

En este sentido, debe resaltarse que, en la medida en que una entidad no lucrativa aplique voluntariamente dichas normas, deberá hacerlo de acuerdo con los principios y criterios de valoración contenidos en ellas, como un todo coherente, sin que la falta de obligación habilite la excepción o incumplimiento parcial de las mismas.

A su vez, con objeto de facilitar la aplicación de dichas normas de adaptación, el ICAC ha aprobado y publicado en el BOE de 10 y 9 de abril de 2013, respectivamente, la [Resolución de 26 de marzo de 2013](#), por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, y la [Resolución de 26 de marzo de 2013](#), por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

La NRV 20.^a, «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», recogida en el citado plan de entidades sin fines lucrativos, regula los criterios para su reconocimiento, valoración e imputación al excedente del ejercicio; concretamente, dentro del apartado 1, «Reconocimiento» establece lo siguiente:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al excedente del ejercicio como ingresos, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 3 de esta norma. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

Si las subvenciones, donaciones o legados fueran concedidos por los asociados, fundadores o patronos se seguirá este mismo criterio, salvo que se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad. También se reconocerán directamente en los fondos propios, las aportaciones efectuadas por un tercero a la dotación fundacional o al fondo social [...].

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrable se efectuarán atendiendo a su finalidad. Si el importe recibido va a ser destinado a la cancelación de deudas, el apartado 3 de la citada NRV establece lo siguiente: «b5) Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado».

A mayor abundamiento, este Instituto ha publicado la [consulta 6 del BOICAC 75](#) de septiembre de 2008, en la que se da respuesta a una cuestión idéntica a la planteada por la entidad consultante, y es preciso traer a colación sus conclusiones:

[...] Por su parte, por lo que se refiere a las subvenciones, donaciones o legados otorgados por los fundadores, debe también resaltarse que no se trata de una figura

equiparable a la de los socios o propietarios de una entidad mercantil. En este sentido, las fundaciones se caracterizan por tener afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general (artículo 2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones). Asimismo, en caso de liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley 50/2002, los bienes o derechos resultantes se han de destinar a fundaciones o a entidades no lucrativas que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de disolución, a la consecución de aquéllos; en definitiva, los fondos aportados por los fundadores no serán en el futuro recuperables por éstos, dado que no tienen derecho alguno sobre el valor liquidativo de la fundación en el momento de su disolución.

Por ello, en ausencia de una aportación en concepto de dotación fundacional (la dotación fundacional en atención a la específica calificación jurídica que de ella hace la Ley –en particular, el artículo 12.4 de la Ley 50/2002 dispone que formarán parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente a los fines fundacionales–, se entiende que debe registrarse directamente en los fondos propios de las fundaciones, tanto en la constitución como en los incrementos que puedan realizarse en aportaciones posteriores), se considera que los fundadores en la concesión de subvenciones, donaciones o legados actúan como terceros, no siéndole de aplicación el apartado 2 de la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad 2007, sino el apartado 1 de dicha norma. En este sentido debe prevalecer el contenido de la norma del Plan General de Contabilidad 2007, sin perjuicio de considerarse de aplicación la especificidad establecida en las normas de adaptación que califica como ingresos propios de la entidad las imputaciones a la cuenta de pérdidas y ganancias que correspondan a subvenciones, donaciones y legados que estén afectos a la actividad propia de la entidad [...].

Por tanto, de acuerdo con la normativa de aplicación, las subvenciones otorgadas por los fundadores o patronos cuyo objeto sea la condonación de deudas se imputarán como ingreso del ejercicio en el que se produzca la misma.

Ejemplo

La fundación Océanos Limpios ha obtenido un préstamo de 200.000 euros para sufragar los gastos de una limpieza en la costa cantábrica. El préstamo se ha obtenido el día 1 de julio de 20X1 y se devolverá en su totalidad el 1 de julio de 20X4, momento en el que la fundación cree que habrá conseguido los patrocinios necesarios para poder cancelarlo. La comisión de apertura del préstamo es del 1 %. Los intereses que deberá pagar la fundación cada 1 de julio serán del 6 %. La fundación prevé que no habrá problema para pagar los intereses con los fondos que vaya recibiendo.

A 31 de mayo de 20X4, se constata que las donaciones recibidas para cancelar el préstamo ascienden a 150.000 euros, por lo que uno de los patronos de la fundación decide otorgar una subvención por importe de 50.000 euros para poder cancelar el total importe del préstamo, importe que queda ingresado en la misma fecha en la cuenta corriente abierta a nombre de la fundación.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda desde el 1 de julio de 20X1 hasta el 1 de julio de 20X4.

Solución

El importe que recibe la fundación es la diferencia entre el valor del préstamo y los gastos de formalización.

- Los gastos de formalización son $(200.000 \times 1\%)$ 2.000 euros
- El efectivo recibido es $(200.000 - 2.000)$ 198.000 euros

A continuación, se calculan los intereses que se van a pagar anualmente: $(200.000 \times 6\%) = 12.000$ euros.

Debido a que el importe recibido coincide con el valor de reembolso del préstamo, se hace necesario calcular la tasa de interés efectiva. Para ello, utilizamos una hoja de cálculo:

Cobro	- 198.000
Pago	12.000
Pago	12.000
Pago	212.000
TIR	6,37672 %

Una vez obtenida, formamos el cuadro de amortización del préstamo:

Año	Capital vivo	Intereses	Pago	Coste amortizado
20X2	198.000	12.625,91	12.000	198.625,91
20X3	198.625,91	12.665,82	12.000	199.291,73
20X4	199.291,73	12.708,28	212.000	0

Para obtener los intereses totales se multiplica el capital vivo por la tasa de interés efectiva (6,37672%).

El importe del coste amortizado se obtiene sumando al capital vivo los intereses y restando el importe de la columna «Pago».

El capital vivo del año siguiente coincide con el coste amortizado del año anterior.

A continuación, se presentan los asientos relativos al préstamo:

01-07-20X1. Por la recepción del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	198.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		198.000

31-12-20X1. Por el devengo de los intereses relativos a los meses de julio a diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (12.625,91 × 6/12)	6.312,95	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (12.000 × 6/12)		6.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		312,95

Los intereses totales son la mitad de los que aparecen en la segunda línea del cuadro del préstamo. Estos intereses se dividen entre intereses explícitos, los contabilizados en la cuenta 527, «Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito», y los intereses implícitos, que se acumulan a la deuda en la cuenta 170, «Deudas a largo plazo con entidades de crédito».

01-07-20X2. Por el devengo de los intereses relativos a los meses de enero a junio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (12.625,91 × 6/12)	6.312,95	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (12.000 × 6/12)		6.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		312,95

En la misma fecha se pagan los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	12.000	
572	Bancos, c/c		12.000

31-12-20X2. Por el devengo de los intereses de los meses de julio a diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($12.665,82 \times 6/12$)	6.332,91	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito ($12.000 \times 6/12$)		6.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		332,91

01-07-20X3. Por el devengo de los intereses relativos a los meses de enero a junio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($12.665,82 \times 6/12$)	6.332,91	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito ($12.000 \times 6/12$)		6.000
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		332,91

En la misma fecha se pagan los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	12.000	
572	Bancos, c/c		12.000

Por la reclasificación de la deuda de largo a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	199.221,73	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		199.221,73

El coste amortizado es el que aparece en la tercera línea del cuadro.

31-12-20X3. Por el devengo de los intereses de los meses de julio a diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (12.708,28 × 6/12)	6.354,14	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (12.000 × 6/12)		6.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		354,14

El 31-05-20X4 se constata que la fundación no podrá atender todo el pago de la deuda, por lo que uno de los patronos entrega una subvención de 50.000 euros a la fundación. De acuerdo con la contestación a la consulta 4 del BOICAC 135 de septiembre de 2023, las subvenciones que se otorguen por parte de patronos o fundadores de una fundación y cuyo objeto sea la condonación de deudas deben registrarse en la contabilidad como un ingreso del ejercicio en el que se produzca la subvención, por considerar que los patronos o fundadores no tienen una figura equiparable a la de los socios o propietarios de una sociedad mercantil y, por lo tanto, actúan como terceros.

De acuerdo con lo anterior, el asiento a 31-05-20X4 es el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	50.000	
740	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		50.000

01-07-20X4. Por el devengo de los intereses relativos a los meses de enero a junio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (12.708,28 × 6/12)	6.354,14	
527	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (12.000 × 6/12)		6.000
520	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		354,14

Por el pago de los intereses y la devolución de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	12.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	200.000	
572	Bancos, c/c		212.000

Sobre la información que hay que incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios

Análisis de la [consulta 2 del BOICAC 136, de diciembre de 2023](#)

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado (España)

Extracto

Aplicación práctica de la consulta 2 del BOICAC 136 de diciembre de 2023, sobre la información que hay que incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.

La consulta versa sobre el contenido que debe incluirse en la nota 13.2.2 del modelo de memoria del PGC, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, tras la modificación introducida por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

Publicado: 04-12-2024

Consulta 2

Información a incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.

Respuesta

La consulta versa sobre el contenido que debe incluirse en la nota 13.2.2 del modelo de memoria del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el [Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre](#), tras la modificación introducida por el [Real Decreto 1/2021, de 12 de enero](#). Esa indicación de la memoria, en relación con los saldos del contrato, estipula que:

2. Saldos del contrato.

La empresa informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance. En particular, se desglosarán las contrapartidas contabilizadas por el reconocimiento de ingresos distintas a un derecho de cobro o efectivo.

En concreto, a la vista de la [Resolución de 10 de febrero de 2021](#) del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos), el consultante pregunta:

- Qué debe entender por activo y pasivo del contrato, y en qué medida podrían aplicarse las definiciones incluidas en el apéndice A de la NIIF-UE 15 al no existir, aparentemente, en el PGC una definición específica.
- Si las cuentas por cobrar a clientes, entendidas como derechos incondicionales de cobro, no tienen la consideración de activo del contrato.
- Si tienen la consideración de activo del contrato los siguientes activos:
 - El derecho a la contraprestación de una entidad surgido de la transferencia de bienes o servicios al cliente cuando la entidad no dispone de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada.
 - El derecho a la devolución de los productos vendidos surgidos en las ventas con derecho de devolución.
 - Los costes incrementales de la obtención de un contrato.
 - Los costes derivados del cumplimiento de un contrato.
 - Las «instalaciones generales y específicas» y los «gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras» contemplados en las normas particulares establecidas para empresas constructoras en la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, que cumplan los requisitos para considerarlos activo.
 - El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes que tengan la consideración de menor precio de la transacción y que al cierre del ejercicio estén pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Si tienen la consideración de pasivo del contrato el pasivo registrado por la entidad por las cantidades recibidas del cliente o por las que tenga un derecho incondicional a recibir (esto es, anticipos de clientes) antes de que la entidad transfiera el bien o servicio al cliente.
- En particular, se plantea si tienen la consideración de pasivo del contrato los siguientes conceptos:
 - El pasivo por reembolso (provisión) registrado en las ventas con derecho de devolución.
 - La provisión (pasivo por reembolso) derivada de otras contraprestaciones variables diferentes a la derivada de ventas con derecho de devolución (descuentos, penalizaciones previstas en contrato, etc.).
 - Los pagos iniciales no reembolsables realizados por clientes que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio.
- Por último, en relación con la nota 13.2.2, que indica: «La empresa informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance», se solicita aclaración sobre las circunstancias que permitirían no informar en la memoria de dichos saldos y si sería

posible crear epígrafes específicos en el balance con el fin de evitar dar desgloses en memoria y presentarlos por separado.

A continuación, se procede a responder a las preguntas formuladas.

Respecto a la definición de activo y pasivo del contrato y en qué medida podrían aplicarse las definiciones incluidas en el apéndice A de la NIIF-UE 15 al no existir en el PGC una definición específica, se recuerda lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 3, «Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados», del [Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre](#), por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (NOFCAC), en el sentido de que:

En el caso de ausencia de una norma o interpretación dentro del conjunto de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en materia de consolidación, los administradores deberán utilizar su juicio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual previsto en el Plan General de Contabilidad. A tal efecto, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante, incluidas las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

Las definiciones de activos y pasivos del contrato incluidas en el apéndice A de la NIIF-UE 15 son las siguientes:

Activo por contrato: El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, la ejecución futura de la entidad).

Pasivo por contrato: La obligación de una entidad de transferir a un cliente bienes o servicios por los cuales ha recibido del cliente una contraprestación (o el importe es exigible al cliente).

Estas definiciones no se consideran contrarias a la regulación contenida en el PGC y la RICAC de ingresos, por lo que pueden traerse a colación para interpretar los conceptos a los que alude el consultante.

Por otro lado, la RICAC de ingresos, en su artículo 33, «Criterios de presentación en el balance», da respuesta a gran parte de las preguntas planteadas estableciendo lo siguiente:

1. Los derechos incondicionales a recibir la contraprestación se mostrarán como una cuenta a cobrar (activo financiero) en el epígrafe B.III. «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar» del activo corriente del balance, si el vencimiento es inferior al ciclo normal de la explotación. Adicionalmente, si su vencimiento es superior al año, la partida del epígrafe B.III del activo corriente del balance se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento de las cuentas a cobrar fuera superior al ciclo normal de

explotación, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

2. Si la empresa transfiere el control de los bienes o servicios al cliente reconocerá su derecho a la contraprestación como un activo que se presentará en el balance siguiendo el criterio establecido en el apartado anterior, aunque no disponga en esa fecha de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada. La empresa informará de estos derechos de forma separada en la memoria de las cuentas anuales.

3. Si el cliente paga la contraprestación, o la entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que transfiera el producto al cliente, la empresa presentará en el balance un pasivo del contrato cuando el pago se haya realizado o sea exigible (lo que ocurra primero), y en este último caso el correspondiente derecho de cobro.

El pasivo se presentará en la partida 7 del epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo corriente del modelo normal de balance en el caso de que se prevea su cancelación en el corto plazo, o en el epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del modelo abreviado de balance. Si la cancelación está prevista en el largo plazo, el pasivo se presentará en el epígrafe B.V. «Periodificaciones a largo plazo» del pasivo no corriente.

4. El derecho a la devolución de los productos vendidos se reconocerá como una existencia comercial o de productos terminados, según proceda, y el importe que se espere reintegrar como una provisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24. La provisión se mostrará, con carácter general, dentro del epígrafe C.II. «Provisiones a corto plazo» del pasivo corriente del balance, y el derecho a la devolución de los productos vendidos en la partida 1. «Comerciales» o 4. «Productos terminados», según proceda del epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo abreviado de balance.

5. Los costes incrementales de adquirir un contrato que deban contabilizarse como un gasto periodificable se presentarán en el epígrafe B.VI. «Periodificaciones a corto plazo» del activo corriente del balance o en el epígrafe A.VII. «Deudores comerciales no corrientes», dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.

Por tanto, teniendo en cuenta lo indicado, se pueden hacer las siguientes consideraciones en cuanto a las cuestiones concretas planteadas por el consultante:

Del literal del artículo 33 de la RICAC de ingresos se desprende que la empresa debe reconocer como un activo del contrato el derecho a la contraprestación por haber transferido el control de los bienes o servicios al cliente, si bien no es un derecho incondicional.

En cuanto a la presentación, reflejará un activo del contrato siguiendo el criterio establecido en el apartado 1 del artículo 33 y teniendo en cuenta lo dispuesto en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 5.^a, «Normas comunes al balance», la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo del PGC:

[...]

4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.
6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, o letras en la cuenta de pérdidas y ganancias y estado de flujos de efectivo, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad [...].

La empresa podrá crear nuevas partidas o bien subdividir las existentes dentro del epígrafe B.III del activo corriente del balance o, en su caso del epígrafe A.VII del activo no corriente para diferenciar el activo que surge por el derecho incondicional a la contraprestación (cuenta a cobrar) del activo que surge cuando no tiene dicho derecho incondicional. No obstante, independientemente de la opción elegida, este concepto deberá desglosarse de forma expresa en la memoria en cumplimiento del último inciso de la nota 13.2.2 que se ha reproducido anteriormente.

El derecho a la devolución de los productos vendidos contemplando en el artículo 24 de la RICAC de ingresos se registrará en la partida 1, «Comerciales», o 4, «Productos terminados», del epígrafe B.II, «Existencias», del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II, «Existencias», del activo corriente del modelo abreviado de balance, pudiendo desglosar dichas partidas para diferenciar dichos productos del resto de las existencias.

Los costes incrementales de obtención de un contrato previstos en el artículo 21 de la RICAC se califican como gasto periodificable si la empresa espera recuperar ese importe a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato, que se imputarán de forma sistemática en la partida «Otros gastos de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias».

En cuando a los costes de cumplimiento de un contrato previstos en el artículo 22 de la RICAC de ingresos, se califican como existencias si constituyen un factor de producción ligado al ciclo de explotación de la empresa; en caso contrario, se tratan como inmovilizado intangible.

Las instalaciones generales y específicas y los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras, previstas en la norma 13.^a de la Resolución de 14 de abril de 2015 del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, se califican como existencias y, en caso de que se relacionen directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica, se pueden considerar como costes derivados del cumplimiento de un contrato.

El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes, de acuerdo con el artículo 12 de la RICAC de ingresos, se considerará como una reducción del precio de la transacción, a menos que sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiere a la empresa.

El pasivo por las cantidades que la empresa reciba del cliente, o por las que tenga un derecho incondicional a la contraprestación a las que se refiere el artículo 33.3 de la RICAC de ingresos, es un pasivo del contrato que se presentará en el balance en la partida que prevé dicho artículo, pudiendo ser objeto de desglose, en cuyo caso no se desglosará en memoria.

El pasivo por reembolso en el caso de ventas con derecho a devolución, previsto en el artículo 24 de la RICAC, se mostrará en el epígrafe C.II, «Provisiones a corto plazo», del pasivo corriente del balance. Este mismo criterio se aplicará a la provisión constituida de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.4 de la RICAC.

Los pagos iniciales no reembolsables que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio previsto en el artículo 28.5 de la RICAC de ingresos pueden considerarse pasivo del contrato.

Finalmente, cabe indicar que, en caso de que no se presenten por separado en el balance las cuentas por cobrar, los activos y pasivos del contrato, haciendo uso de la facultad prevista en la NECA 5.^a del PGC anteriormente mencionada, se deberán desglosar en memoria.

Ejemplo

La sociedad SF se plantea las siguientes cuestiones sobre cómo tratar contablemente las siguientes partidas surgidas en el ejercicio en sus operaciones de ventas de bienes y prestación de servicios derivados de sus actividades habituales:

1. Las cuentas por cobrar a clientes, entendidas como derechos incondicionales de cobro, ¿no tienen la consideración de activo del contrato?
2. ¿Tienen la consideración de activo del contrato los siguientes activos?
 - El derecho a la contraprestación de una entidad surgido de la transferencia de bienes o servicios al cliente cuando la entidad no dispone de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada.
 - El derecho a la devolución de los productos vendidos surgidos en las ventas con derecho de devolución.
 - Los costes incrementales de la obtención de un contrato.
 - Los costes derivados del cumplimiento de un contrato.
 - Las «instalaciones generales y específicas» y los «gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras» contemplados en las normas particulares establecidas para empresas constructoras en la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, que cumplan los requisitos para considerarlos activo.
 - El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes que tengan la consideración de menor precio de la transacción y que al cierre del ejercicio estén pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. ¿Tiene la consideración de pasivo del contrato el pasivo registrado por la entidad por las cantidades recibidas del cliente o por las que tenga un derecho incondicional a recibir (esto es, anticipos de clientes) antes de que la entidad transfiera el bien o servicio al cliente?
4. ¿Tienen la consideración de pasivo del contrato los siguientes conceptos?
 - El pasivo por reembolso (provisión) registrado en las ventas con derecho de devolución.
 - La provisión (pasivo por reembolso) derivada de otras contraprestaciones variables diferentes a la derivada de ventas con derecho de devolución (descuentos, penalizaciones previstas en contrato, etc.).
 - Los pagos iniciales no reembolsables realizados por clientes que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio.

Se pide:

Realizar un informe sobre las cuestiones anteriores.

Solución

Para la presente solución, nos basaremos en lo dispuesto en la consulta 2 del BOICAC 136 de diciembre de 2023, sobre la información que hay que incluir en la memoria sobre los activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.

Cuestiones planteadas:

1. *Las cuentas por cobrar a clientes, entendidas como derechos incondicionales de cobro, ¿no tienen la consideración de activo del contrato?*

Para definir un activo por contrato, la consulta acude al apéndice A de la NIIF-UE 15, la cual indica que será el derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, la ejecución futura de la entidad).

Asimismo, el ICAC acota esta definición de activo por contrato, en referencia al artículo 33 de la RICAC de 2021 de ingresos, señalando que la empresa reconocerá un activo por contrato si obtiene el derecho a la contraprestación por haber transferido el control de los bienes o servicios al cliente, si bien no es un derecho incondicional.

Por ello, ante esta primera cuestión, las cuentas por cobrar de clientes, al contener un derecho incondicional de cobro, no tendrán la consideración de activos del contrato.

Se mostrarán como un activo financiero en el epígrafe B.III, «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar», del activo corriente del balance si el vencimiento es inferior al ciclo normal de la explotación, y, en caso contrario, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

2. ¿Tienen la consideración de activo del contrato los siguientes activos?

El derecho a la contraprestación de una entidad surgido de la transferencia de bienes o servicios al cliente cuando la entidad no dispone de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada.

Como se ha argumentado en el apartado 1 anterior, basándonos en el artículo 33 de la RICAC de 2021 de ingresos, la empresa reconocerá un activo del contrato si obtiene el derecho a la contraprestación por haber transferido el control de los bienes o servicios al cliente, si bien no es un derecho incondicional. Por tanto, en este caso la respuesta sería afirmativa.

Este derecho mostrará, de igual modo que se detalló en el apartado 1, como un activo financiero en el epígrafe B.III, «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar», del activo corriente del balance si el vencimiento es inferior al ciclo normal de la explotación, y, en caso contrario, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

Asimismo, la empresa informará de estos derechos de forma separada en la memoria de las cuentas anuales, salvo que se presenten por separado en el balance. A este respecto, la consulta determina que, como señala la NECA 5.^a, podrán crearse nuevas partidas o bien subdividir las existentes dentro del mencionado epígrafe B.III del activo corriente del balance o, en su caso, del epígrafe A.VII del activo no corriente.

El derecho a la devolución de los productos vendidos surgidos en las ventas con derecho de devolución.

Según lo establecido en el artículo 24 de la RICAC de 2021 de ingresos, el derecho a devolución de los productos vendidos se reconocerá como una existencia comercial o productos terminados, según proceda, debiéndose mostrar, por tanto, en la partida 1, «Comerciales», o 4, «Productos terminados», del epígrafe B.II, «Existencias», del activo corriente del modelo normal de balance.

Por su parte, el importe que se espere reintegrar por las devoluciones estimadas se reconocerá como una provisión, reflejándose en el epígrafe C.II, «Provisiones a corto plazo», del pasivo corriente del balance.

Los costes incrementales de la obtención de un contrato.

Según lo establecido en el artículo 21 de la RICAC de 2021 de ingresos, los costes incrementales de obtención de un contrato se calificarán como un gasto periodificable si la empresa espera recuperar ese importe a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato.

De este modo, se presentarán en el epígrafe B.VI, «Periodificaciones a corto plazo», del activo corriente del balance o en el epígrafe A.VII, «Deudores comerciales no corrientes», dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.

Los costes derivados del cumplimiento de un contrato.

Los costes de cumplimiento de un contrato previstos en el artículo 22 de la RICAC de 2021 de ingresos se calificarán como existencias si constituyen un factor de producción ligado al ciclo de explotación de la empresa, mientras que, en caso contrario, se tratarán como inmovilizado intangible.

Las «instalaciones generales y específicas» y los «gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras» contemplados en las normas particulares establecidas para empresas constructoras en la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, que cumplan los requisitos para considerarlos activo.

Las «instalaciones generales y específicas» y los «gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras» contemplados en las normas particulares establecidas para empresas constructoras en la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción que cumplan los requisitos para considerarlos activo, se deberán calificar como existencias.

En caso de que se relacionen directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica, se podrán considerar como costes derivados del cumplimiento de un contrato.

El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes que tengan la consideración de menor precio de la transacción y que al cierre del ejercicio estén pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes, de acuerdo con el artículo 12 de la RICAC de 2021 de ingresos, se considerará como una reducción del precio de la transacción, a menos que sea a cambio de un bien o servicio distinto al que el cliente transfiere a la empresa.

3. *¿Tiene la consideración de pasivo del contrato el pasivo registrado por la entidad por las cantidades recibidas del cliente o por las que tenga un derecho incondicional a recibir (esto es, anticipos de clientes) antes de que la entidad transfiera el bien o servicio al cliente?*

Al igual que pasaba con los activos por contrato, para definir un pasivo por contrato, la consulta acude al apéndice A de la NIIF-UE 15, la cual indica que será la obligación de una entidad de transferir a un cliente bienes o servicios por los cuales ha recibido a una contraprestación (o el importe es exigible al cliente).

Atendiendo a esta definición, estos anticipos de clientes serán pasivos del contrato y se presentarán en el balance en la partida correspondiente, pudiendo ser objeto de desglose, en cuyo caso no se desglosará en la memoria.

4. *¿Tienen la consideración de pasivo del contrato los siguientes conceptos?*

El pasivo por reembolso (provisión) registrado en las ventas con derecho de devolución.

Este pasivo, al tratarse de una provisión, se reflejará en el epígrafe C.II, «Provisiones a corto plazo» del pasivo corriente del balance.

Los pagos iniciales no reembolsables realizados por clientes que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio.

Los pagos iniciales no reembolsables que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio previsto en el artículo 28.5 de la RICAC de 2021 de ingresos pueden considerarse pasivo del contrato.

El XXXIV Premio Estudios Financieros fomenta un año más el «talento de impacto» en la comunidad jurídica



Luis Bravo Casado, socio de Cuatrecasas

El certamen «representa como pocos un premio al mérito, al talento y a la búsqueda del conocimiento, jurídico y científico», defendía Luis Bravo Casado en nombre del prestigioso bufete de abogados. Bravo Casado ha sido miembro del tribunal y por ello conoce bien el rigor y la «calidad de los trabajos». Por ello valoraba especialmente el mero hecho de «atreverse» a enviar algo con la «mínima solvencia» que requiere el concurso.

Desde su prisma como profesional jurídico, el socio de Cuatrecasas agradeció en primer lugar el «medio de vida» que le regaló el Máster en Tributación del CEF.-, precisamente en

Con una trayectoria dilatada, pero el mismo compromiso por apoyar la investigación en ciencias sociales, el XXXIV Premio Estudios Financieros entregó sus galardones en la sede del bufete Cuatrecasas en Madrid. En total se entregaron 23 galardones (7 primeros premios y 16 accésits) de los cerca de 200 trabajos presentados este año. Un ejemplo del sostenido reconocimiento al «talento de impacto» que generan estas investigaciones, con sus conocimientos innovadores, para mejorar la sociedad.



Roque de las Heras, presidente de honor del Grupo CEF.- UDIMA y fundador de los premios

el año en que echaba a andar el Premio Estudios Financieros (1990). Además resaltó la necesidad de los abogados de contar con «talento de impacto» en este mundo globalizado.

Un talento especial «capaz de modificar las cosas», que emana directamente del conocimiento (jurídico en su caso). Esa es la «gasolina» que necesitan, y para que el conocimiento surja es necesaria la investigación. «Estos premios son una magnífica representación de lo que significa el fomento de la investigación y el conocimiento jurídico». Animó a la familia De las Heras a mantener la labor de una institución que «marca el camino a seguir para la comunidad jurídica y científica» con estos premios.



Arancha de las Heras, presidenta del Grupo Educativo CEF.- UDIMA

Nadie mejor para recoger el testigo que el presidente de honor del Grupo CEF.- UDIMA, Roque de las Heras, responsable de crear el Premio Estudios Financieros. Y que surgió

desde el motor que siempre ha movido al grupo educativo: «Que los alumnos estudien con los mejores materiales», argumentaba el fundador del certamen. Como complemento a los apuntes de sus docentes surgieron las revistas CEF.-, que pronto necesitaron de una visión más amplia, tratando de «estimular» a los investigadores para continuar con su «labor de análisis crítico y práctico de la sociedad».



Federico Morán Abad, padrino de la promoción y director de la Fundación Madri+d

Una labor que desempeñan no solo los ganadores, sino todos los investigadores que participan en el concurso. «No solamente los que ganáis, sino también todos los que participáis,



Silvia Díaz Sastre y Ester Marco Peñas, primer premio en Derecho Constitucional y Administrativo



Julián Roa González y Víctor Núñez Fernández, primer premio en Educación y Nuevas Tecnologías

hacéis que el Premio se valore cada vez más y que siga creciendo», señaló por su parte la presidenta del Grupo CEF.-UDIMA, Arancha de las Heras. «Gracias, porque cada vez recibimos mejores trabajos», añadió, lo que ha hecho más complicada la labor de los jurados, a los que agradeció su «incansable trabajo».

Casi 4 millones en premios

Como en ediciones anteriores, Roque de las Heras recordó por qué, año tras año, el Premio se ha ganado a pulso ser uno de los más prestigiosos del país en su categoría de ciencias



Rodrigo León Nardo, primer premio en Derecho Civil y Mercantil



Miguel González-Mohino, Mario J. Donate y Luis Javier Cabeza Ramírez, primer premio en Recursos Humanos



Alberto Vaquero García, Miguel Ángel Vázquez Taín y María Bastida Domínguez, primer premio en Contabilidad y Sostenibilidad



Cristóbal Molina Navarrete, primer premio en Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

jurídicas y sociales. No solo por haber ido mutando en sus modalidades (de las tres iniciales a las siete actuales), en función siempre de la demanda que pautan los tiempos cambiantes. También por su reconocimiento social y la dotación económica que aporta a los ganadores: 9.000 euros a los primeros premios y 900 a los accésits, todos ellos libres de impuestos.

En total se han entregado más de 3.850.000 euros en premios a estas investigaciones, las cuales puede presentar cualquiera con un seudónimo (para preservar la calidad y la labor del jurado), y que han ido congregando perfiles de todo tipo: desde profesores, doctorandos y catedráticos en el ámbito académico, hasta profesionales del sector público o privado; repartidos por toda la geografía española. Un esquema que

se repite en los miembros del jurado: «profesionales de reconocido prestigio de la Administración pública, la judicatura, la universidad y la empresa privada», resumía el fundador.

El objetivo de los premios es conseguir artículos de opinión y reflexión que «enriquezcan» la formación de los alumnos del Grupo CEF.- UDIMA, subrayó Roque de las Heras. «Porque solo desde la preparación y la adquisición permanente de conocimientos es posible avanzar en el conocimiento».

Enriquecer la sociedad

Un concepto, el de enriquecimiento, que abordó Federico Morán Abad (padrino de la promoción) durante sus palabras en nombre de los jurados. El catedrático de Biología y director de la Fundación Madri+d aseguró haber «disfrutado y aprendido» con los trabajos evaluados, y reflexionó sobre los retos que tiene la universidad para poner en valor la aportación del Premio Estudios Financieros.

Por un lado, la creciente demanda de formación en un entorno globalizado, que en el ecosistema universitario de la Comunidad de Madrid (con 19 universidades, el más grande de España) «puede provocar que se disminuya la calidad por la cantidad», señaló Morán Abad. Una preocupación para los organismos de calidad como el que dirige, pero también para las propias universidades, pues esa demanda puede venir (como bien sabe la UDIMA) desde cualquier parte del mundo.

En este sentido, el catedrático cree que en el futuro veremos «una interacción entre las universidades públicas y privadas», pues «todas tienen un papel social importantísimo» (sin importar su financiación).

Por otro lado, considera que esa evolución de la formación terminará imponiendo un modelo educativo «mixto», donde las universidades *online* pueden jugar un papel interesante. Primero, porque potencian proyectos como el de las universidades europeas, para enriquecer al ciudadano de la Unión Europea (y que pueda viajar incluso fuera de esta). Y segundo, porque, además de llegar a más gente y por menos dinero, la universidad a distancia podría abrir la puerta a titulaciones conjuntas de dos o más universidades. «Es el futuro de la formación», recalcaba Morán Abad.

Para él, ahí está la otra clave de estos premios: la transferencia que este tipo de futuras formaciones dé al ciudadano para moverse en su carrera profesional. Todo emana del conocimiento y este es una parte fundamental de la universidad: generar conocimiento con



Violeta Ruiz Almendral, primer premio en Tributación

investigaciones que se trasladen a la sociedad en forma de «innovación tecnológica o de emprendimiento». Según dijo, el Premio Estudios Financieros también favorece que salgan *spin offs* universitarias o *startups* que trasladen esa innovación como un producto o servicio que se comercialice para mejorar la sociedad.



Foto de familia de los premiados

Redacción CEF.- UDIMA | Fotos: Julia Robles



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

Consulta nuestra oferta formativa completa en www.cef.es



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

