

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 502 | Enero 2025

ISSN-e: 2792-8306

IRPF: aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales

Nuria Puebla Agramunt

Armonización europea del principio de no confiscatoriedad de los tributos

Fernando Velayos

Expansión de la fiscalidad medioambiental en Aragón

Miguel Díez Simón

Declaración de fallido y responsabilidad en cadena

Rosa Fraile Fernández

Tributación de las rentas obtenidas por una sociedad en formación

Luis A. Malvárez Pascual

Validez de los certificados de residencia fiscal

Alejandro Jiménez López

Operaciones vinculadas: un problema de determinación de la norma aplicable

José Luis Salinero Cano

Redes de miembros de comités de auditoría en las empresas europeas

Félix J. López Iturriaga, Ruth García-Cobo y César Zarza Herranz

Gastos derivados de homologaciones y certificaciones de productos

Ángel Montes Carrillo



PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS



Modalidades

Con el fin de "reconocer y estimular la labor creadora y de investigación, y valorando su carácter práctico", el CEF.- convoca, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros.

La 35.ª edición para las modalidades de:

- **Tributación**
- **Derecho del Trabajo y Seguridad Social**

La 11.ª edición para la modalidad de:

- **Educación y Nuevas Tecnologías**

Estas tres modalidades del Premio Estudios Financieros coinciden con las actividades formativas principales del CEF.-.

Dotaciones económicas

Para cada una de las tres modalidades se establece un primer premio, un segundo premio y los accésits que los respectivos jurados consideren merecedores de reconocimiento:

- Primer premio: 10.000 euros.
- Segundo premio: 1.500 euros.
- Accésits: Reconocimiento del jurado.

Lugar y plazo

Los trabajos deberán estar concluidos antes de la publicación de la convocatoria en el BOE o BOCM en el mes de mayo de 2025, circunstancia esta que se acreditará mediante declaración jurada del participante.

Los trabajos, junto con un sobre cerrado, se remitirán al CEF.- de MADRID:

Centro de Estudios Financieros

Att.: Secretaría

P.º del Gral. Martínez Campos, 5

28010 Madrid

También pueden enviarse por correo certificado o mensajería a la misma dirección.

El plazo de presentación de trabajos finaliza el **20 de mayo de 2025, a las 20 horas.**

📄 Puede consultar las bases del premio en www.cef.es/es/bases-premio

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 502 | Enero 2025

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 (2025) (11 números): 150 € en digital

Solicitud de números sueltos (cada volumen en PDF)

Suscriptores: 30 €

No suscriptores: 35 €

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL

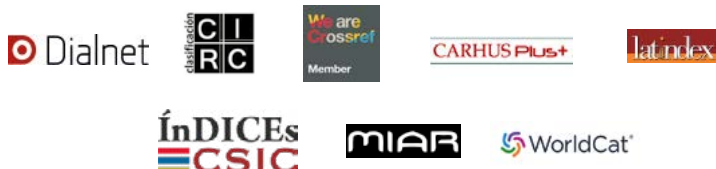
Correo electrónico: revistacyt@udima.es

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

ISSN-e: 2792-8306

ISSN: 2695-6896 (último número impreso: 501, diciembre 2024)

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.

© 2025 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

Las consecuencias en el IRPF de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales <i>The consequences in personal income tax (IRPF) of contributing separate property to the community property regime</i> Nuria Puebla Agramunt	5-28
La necesaria armonización europea del principio de no confiscatoriedad de los tributos <i>The need for European harmonization of the tax principle of non-confiscation</i> Fernando Velayos	29-66
Expansión de la fiscalidad medioambiental en Aragón: los nuevos impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos <i>Expansion of environmental taxation in Aragon: the new taxes on wind parks and photovoltaic parks</i> Miguel Díez Simón	67-98

Análisis doctrinal y jurisprudencial

Declaración de fallido como presupuesto de la responsabilidad en cadena. (Análisis de la STS 1415/2024, de 24 de julio, rec. núm. 991/2023) Rosa Fraile Fernández	99-110
La tributación de las rentas obtenidas por una sociedad en formación con anterioridad a su inscripción en el Registro Mercantil. (Análisis de las SSTs 1069/2024, de 17 de junio, rec. núm. 331/2023, y 1100/2024, de 20 de junio, rec. núm. 1984/2023) Luis A. Malvárez Pascual	111-132
Alcance del concepto de núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos y validez de los certificados de residencia fiscal. (Análisis de la STS 1214/2024, de 8 de julio, rec. núm. 1909/2023) Alejandro Jiménez López	133-156
Operaciones vinculadas: un problema de determinación de la norma aplicable. (Análisis de la STS 959/2024, de 30 de mayo, rec. núm. 7097/2022) José Luis Salinero Cano	157-170

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, promoción interna)	171-212
Rafael Enric Herrando Tejero	

Contabilidad

Estudios

Redes de miembros de comités de auditoría en las empresas europeas: un análisis descriptivo	213-238
<i>Audit committee members' network in European firms: a descriptive analysis</i>	
Félix J. López Iturriaga, Ruth García-Cobo y César Zarza Herranz	

Análisis doctrinal

Gastos derivados de homologaciones y certificaciones de productos. (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 137, de abril de 2024)	239-243
Ángel Montes Carrillo	

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>

Las consecuencias en el IRPF de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales

Nuria Puebla Agramunt

*Doctora en Derecho por la UCM.
Profesora contratada doctora de UDIMA.
Abogada del ICAM (España)*
nuriapuebla@icam.es

Este trabajo ha sido **finalista** 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.

Extracto

En un procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 d) de la LGT incoado por acuerdo del presidente del TEAC, se dicta la resolución de 23 de enero de 2024 (RG 2024/2023) para concluir que la aportación de un bien inmueble privativo a la sociedad de gananciales supone una alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante generadora de una ganancia o pérdida patrimonial, atendiendo al concepto de ganancia patrimonial descrito en el artículo 33.1 de la LIRPF.

No obstante haber unificado criterio el TEAC, la cuestión no puede entenderse aclarada definitivamente.

Por ello, y como, a pesar de que hay sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS sobre la no tributación de estas aportaciones en el cónyuge que las recibe en su ISD, no hay jurisprudencia que aclare si deben tributar en el IRPF del aportante, que es lo que afirma el TEAC, parece necesario un estudio monográfico sobre el particular, al que se dedican estas páginas.

Palabras clave: IRPF; TEAC; unificación de criterio; ganancia patrimonial; alteración patrimonial; bienes privativos; sociedad de gananciales; comunidad germánica.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2025). Las consecuencias en el IRPF de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 5-28. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24109>



The consequences in personal income tax (IRPF) of contributing separate property to the community property regime

Nuria Puebla Agramunt

This paper has won **finalist prize 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.

Abstract

In a procedure for the adoption of a resolution in unification of criteria provided for in article 229.1 d) of Law 58/2003, of December 17, General Tax (LGT) initiated by decision of the president of the Central Economic-Administrative Court (TEAC), the Resolution of January 23, 2024 (RG 2024/2023), is issued. It concludes that the contribution of private real estate to the community property represents an alteration in the composition of the assets of the contributing spouse generating a capital gain or loss, taking into account the concept of capital gain described in article 33.1 of Law 35/2006 (Personal Income Tax Law or IRPF).

Despite the fact that the TEAC has unified criteria, the issue cannot be understood as definitively clarified.

There are rulings from the contentious-administrative Chamber of the Supreme Court (TS) on the non-taxation of these contributions in the spouse who receives them in their Inheritance and Donation Tax (ISD), but there is no jurisprudence that clarifies whether they must be taxed in the personal income tax of the taxpayer, which is what the TEAC states; this is why a monographic study on the matter, to which these pages are dedicated, seems necessary.

Keywords: personal income tax; TEAC; unification of criteria; capital gain; property alteration; private property; community property; Germanic community.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published: 08-01-2025

Citation: Puebla Agramunt, N. (2025). Las consecuencias en el IRPF de la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 5-28. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24109>



Sumario

1. Introducción
2. La resolución dictada por el TEAC en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio
3. La jurisprudencia de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativa sobre la cuestión
4. La configuración jurídico-privada de la sociedad de gananciales como comunidad germánica o en mano común
5. El detonante de la resolución de unificación de criterio del TEAC. La resolución del TEAR de Madrid
6. La postura contraria del TEAR de Andalucía, la DGT y el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT
7. El TEAC inclina la balanza en contra de los TEAR de Madrid y Galicia
8. Otra posible solución a la cuestión

Referencias bibliográficas



1. Introducción

El TEAR de Madrid había dictado con fecha 25 de mayo de 2022 una resolución, en respuesta a la reclamación 28/10901/2021, relativa al IRPF del ejercicio 2019, y planteada frente a una liquidación provisional practicada por cierta oficina gestora de la AEAT que había considerado que un cónyuge había obtenido una ganancia patrimonial gravable en dicho impuesto por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión del 50 % de un bien privativo que había aportado a la sociedad de gananciales.

El TEAR de Madrid, trayendo a colación la STS de 3 de marzo de 2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. de cas. núm. 3983/2019), había estimado la reclamación y anulado la liquidación provisional del IRPF impugnada concluyendo que no existe, a efectos de este impuesto, alteración patrimonial por la aportación del inmueble privativo a la sociedad de gananciales.

En similar sentido se había pronunciado el TEAR de Galicia en resoluciones de 2 de marzo de 2023 (reclamación 36/01395/2020 y ac.) y 10 de marzo de 2023 (reclamación 15/01063/2022 y ac.).

Y sobre la misma cuestión se había pronunciado, pero en sentido distinto, la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía en resolución de 30 de septiembre de 2022 (reclamación 04/00803/2022 y ac.).

Ante esta situación, el presidente del TEAR de Madrid propuso que se incoara procedimiento para la adopción de una resolución que unificara criterio y, ante esta propuesta, el presidente del TEAC acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la directora general de Tributos del Ministerio de Hacienda, así como a la directora del Departamento de Gestión de la AEAT.

Con fecha 23 de enero de 2024, el TEAC ha dictado la resolución 2024/2023, que unifica criterios para los distintos tribunales económico-administrativos y para la Administración tributaria, a quienes su decisión vincula, dictaminando que estas aportaciones tributan en el IRPF del aportante como ganancia patrimonial. El criterio literalmente expresado por el TEAC es el siguiente:

La aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del IRPF, se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, supone para el aportante una alteración en la composición de su patrimonio capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF de acuerdo con lo establecido en el art. 33.1 de la LIRPF, que se determinará, en virtud del art. 34 de la LIRPF, por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de la mitad del bien aportado, valores que vienen definidos en los arts. 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.

Este razonamiento del TEAC, si bien va en línea con lo sostenido por la Dirección General de Tributos (DGT) desde hace años, puede ser contrario a la regulación de la sociedad de gananciales en nuestro Código Civil (CC), que lo recoge como una comunidad de bienes germánica o en mano común, en la que los cónyuges son titulares indistintamente de un patrimonio sin que ninguno de ellos tenga un derecho sobre bienes o cuotas determinadas.

Asimismo, el razonamiento del TEAC puede resultar contradictorio con la jurisprudencia de la Sala 1.^a del TS, los pronunciamientos de las audiencias provinciales y juzgados del orden civil y las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN), donde hay consenso en que, en una sociedad de gananciales, ninguno de los cónyuges puede disponer, como bienes privativos suyos, de la mitad indivisa en los bienes comunes, porque no hay derecho actual a una cuota que pueda ser objeto de enajenación ni pueda dar lugar a la acción de división.

Y, por otra parte, al menos en apariencia, el criterio del Central, que ha dicho que estas aportaciones tributan en el IRPF, puede ser una decisión que contradiga la jurisprudencia de la Sala 3.^a del TS, que ha señalado que estas aportaciones no tributan en el ITP ni en el ISD.

Dada la trascendencia de esta decisión vinculante y la litigiosidad que, a buen seguro, generará en quienes, en uso de su propio criterio y con apoyo en las resoluciones y sentencias apenas mencionadas, discrepen del razonamiento del TEAC, se ha considerado interesante profundizar en esta cuestión con la intención de procurar dar luz que ayude a la interpretación de las normas en juego.

Además, atendida la finalidad y regulación del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo como una forma no solo de dar respuesta al recurrente (*ius litigatoris*), sino de crear jurisprudencia a fin de construir un ordenamiento jurídico (*ius constitutionis*), es altamente probable que esta decisión del TEAC acabe siendo sometida a escrutinio en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en la que se tendrá que decidir, de la interpretación de las normas en juego, si la aportación de un bien privativo de manera gratuita a favor de la sociedad de gananciales genera, o no genera, ganancia patrimonial en el IRPF del aportante.

2. La resolución dictada por el TEAC en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio

Entre las líneas estratégicas de actuación de los tribunales económico-administrativos puede señalarse que se encuentra la consolidación y mejora de la función esencial de estos tribunales como órganos revisores en la vía administrativa. Y los objetivos que se destacan como básicos, en el marco de esas líneas estratégicas, son dos: uno es el cumplimiento de los plazos y otro, que interesa destacar en estas líneas, es la mejora de la calidad de las resoluciones, atendiendo a una adecuada «coordinación de criterios».

Lo anterior es información que puede extraerse de la *Memoria 2022* de los tribunales económico-administrativos¹, en la que también podemos leer que, gracias a la Base de Documentación Común de los tribunales económico-administrativos (BADOCTEA), ese objetivo de la unificación de los criterios de los distintos tribunales económico-administrativos va mejorando.

«Unificación de criterios» que, si bien es loable en aras de la seguridad jurídica, no puede significar, en nuestra opinión, una vulneración de la «independencia funcional» de los tribunales económico-administrativos, querida por el legislador y expresamente establecida en el artículo 228 de la LGT.

No puede olvidarse que la reclamación económico-administrativa, que arranca de la Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881, «constituye en España una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración» y que:

El origen de la misma está precisamente en la separación entre los ámbitos de gestión tributaria y de resolución de reclamaciones contra dicha gestión, que actualmente se denominan de aplicación de los tributos y de resolución de reclamaciones en el art. 83.2 de la LGT².

Tampoco puede perderse de vista que los tribunales económico-administrativos tienen obligación de resolver con arreglo a derecho. Y que el TC ha integrado en el ámbito objetivo del artículo 24 de la Constitución (el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos y a no padecer indefensión) no solo a los órganos del Poder Judicial, sino a todos los que aplican la ley y hacen cumplirla, es decir, también a la Administración y, en concreto, a la Administración tributaria y, desde luego, a los tribunales económico-administrativos.

¹ Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEMORIA-TEA-2022.pdf>

² Seguimos en esto el documento elaborado por el propio Ministerio de Hacienda *Los tribunales económico-administrativos en el ordenamiento tributario español* (https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/LOS_TRIBUNALES_ECONOMICOS.pdf).

El que estos no sean órganos jurisdiccionales «no debe significar ni la negación ni el demérito de sus características propias»; «se configuran como órganos administrativos *sui generis*, o especiales».

Pero «la independencia funcional de la que, sin duda, gozan los órganos de la vía económico-administrativa, y que siempre ha sido respetada, no impide consignar su dependencia orgánica actual de la Secretaría de Estado de Hacienda».

De modo que –puede concluirse–, siendo tribunales que protegen la legalidad objetiva y tutelan efectivamente los derechos de quienes reclaman ante ellos (porque, siendo un procedimiento contra el acto, vincula a la Administración), son una «expresión del propio auto-control de la Administración en cuyo complejo orgánico se integran y, además constituyen, precisamente por su independencia funcional, una cierta garantía para el contribuyente»³.

Las resoluciones dictadas en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 d) de la LGT se enmarcan en este no siempre cómodo deslinde entre esta «independencia funcional», que es clave para garantizar la tutela judicial efectiva que tienen constitucionalmente encomendada, y su «misión unificadora de criterios».

Que moverse entre esas dos funciones no es fácil lo demuestra el hecho de que, en la base de datos accesible a los ciudadanos, conocida como DYCTEA, no haya muchas resoluciones de este tipo de procedimiento, que fue introducido por la Ley 34/2015 «para potenciar la seguridad jurídica», dicho esto en la exposición de motivos de esa ley⁴.

De conformidad con el precepto que lo regula, son dos los supuestos en los que la ley prevé la posibilidad de iniciar este procedimiento: bien cuando exista una resolución de un tribunal regional o local que se estime de relevancia, bien cuando existan resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales o locales que apliquen criterios contradictorios entre sí⁵.

En este último caso nos encontramos cuando leemos la resolución de 23 de enero de 2024, en la que el TEAC asume un papel encomiable y a la vez complicado, como es el de tomar, aquí en concreto por iniciativa del presidente del TEAR de Madrid, una decisión sobre una cuestión controvertida y de gran alcance e impacto sobre la que distintos regionales se habían pronunciado de forma contradictoria y sobre la que no existe jurisprudencia.

³ Siguiendo el documento antes citado:

Vienen a ser, como señalaba el preámbulo del Reglamento de Procedimiento de 1996, «pieza esencial para lograr, gracias a la existencia de unos órganos especializados y a unos mecanismos flexibles y ágiles de solución de conflictos, una tutela efectiva de los derechos del ciudadano sin obligarle a acudir a un proceso ante los Tribunales de Justicia, no siempre justificado o posible por razones de costes económicos».

⁴ Afirmar la resolución del TEAC de 5 de julio de 2016 (RG 6112/2015) que la primera resolución dictada al amparo de este procedimiento es la RG 622/2016.

⁵ Véase la resolución de 5 de julio de 2016 (RG 6112/2015).

3. La jurisprudencia de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo sobre la cuestión

Se mencionaba en el párrafo anterior que sobre esta cuestión «no existe jurisprudencia». Y ello es cierto porque, aunque la resolución del TEAR de Madrid de 25 de mayo de 2022, que da pie al procedimiento de unificación de criterio resuelto por el TEAC el 23 de enero de 2024, había utilizado los argumentos de la STS de 3 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, no es menos cierto que dicha sentencia no establecía jurisprudencia para el IRPF. La referida sentencia fija el siguiente criterio interpretativo en su FJ 3:

La aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al ITPAJD, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Donaciones la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, en tanto que sólo puede serlo las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de la sociedades de gananciales, y sin que quepa confundir la operación que nos ocupa, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge⁶.

La sala enjuiciadora, la de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cantabria, había partido de que:

La aportación con carácter gratuito por parte de la esposa de dos inmuebles privativos a favor de la sociedad de gananciales no podía ser calificada como una donación, en tanto que no es el otro cónyuge el destinatario del acto de disposición, sino el patrimonio separado que constituye la comunidad de gananciales.

Pero, además, entre sus razonamientos, y esto lo expresa el TS al resolver el recurso de casación, había dicho la sala de instancia que:

La aportación no produce enriquecimiento alguno en el patrimonio del otro cónyuge, ni, menos aún que deba cuantificarse en el 50 % del valor del bien, pues siendo la sociedad de gananciales una comunidad de tipo germánico, de la que cada cónyuge es cotitular del patrimonio ganancial sin asignación de cuotas, sólo será a la disolución de la sociedad cuando se atribuye por mitad entre marido y mujer las ganancias o beneficios resultantes del caudal común, para el caso de qué los hubiere; tampoco se aprecia el correlativo empobrecimiento en el aportante, pues se sigue ostentando la titularidad dominical, compartida, sobre el bien originariamente privativo.

⁶ Sentencia dictada en el recurso de casación número 3983/2019 y de la que fue ponente José Antonio Montero Fernández.

La STS de 3 de marzo de 2021 dedica todo su FJ 2 a la «naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y su proyección fiscal en el impuesto que nos ocupa», comenzando por decir, al respecto de la STSJ de Cantabria, que «poco hay que oponer al análisis jurídico que se contiene en la sentencia de instancia, refiriéndose a otros pronunciamientos judiciales, sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales». Para proseguir:

Efectivamente, se considera que la sociedad de gananciales se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una comunidad en mano común o germánica; no existen, por tanto, cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre este; esto es, los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial, globalmente. Existe, pues, un patrimonio ganancial de titularidad compartida por los cónyuges, que carece de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho; constituye un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges, y que funciona como un régimen de comunidad de adquisiciones.

Por ello, cuando, se produce una aportación de un bien a favor de la sociedad de gananciales, no se produce la copropiedad del bien entre los cónyuges sobre una cuota determinada, no existe un proindiviso, sino que ambos cónyuges son titulares del total.

[...]

La aportación de un bien privativo realizada a favor del otro cónyuge constituye un negocio jurídico completamente distinto del que nos ocupa. No es, por tanto, un negocio entre los cónyuges; el bien aportado no llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge.

[...]

Es erróneo, por tanto, entender que el bien privativo aportado a la sociedad de gananciales pasa a ser copropiedad de ambos cónyuges.

La misma sala y sección del TS se ha pronunciado con posterioridad para ratificar esta doctrina en sentencia de 10 de enero de 2024, en la que expresamente se afirma⁷:

No observamos motivo para apartarnos de la doctrina fijada en la sentencia 295/2021, de 3 de marzo, rec. 3983/2019, de la que se deriva que las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales no constituyen el hecho imponible del impuesto de donaciones.

⁷ Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. de cas. núm. 572/2022), de la que ha sido ponente Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

De hecho, dice la sentencia que esa doctrina «se ha proyectado de forma intensa en el ordenamiento jurídico tributario como ilustra, entre otras circunstancias, el elevado número de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos asumiéndola»⁸.

En un asunto en el que se trataba de «determinar si por la circunstancia de haber suscrito dos cónyuges, casados en régimen de sociedad de gananciales, unos fondos de inversión con el dinero privativo de la esposa, se ha producido o no una donación al marido», tras decir expresamente que, a través de dicho recurso de casación, se reafirma la sala en la doctrina de la sentencia de 3 de marzo de 2021, esta ha concluido lo siguiente:

Un supuesto en el que, como el enjuiciado, los cónyuges, casados en régimen económico matrimonial de gananciales, suscriben participaciones a nombre de ambos en determinados fondos de inversión empleando dinero de carácter privativo de uno de ellos, no conforma una donación en favor del otro cónyuge por el importe suscrito ni, por tanto, el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, al resultar beneficiaria la sociedad de gananciales.

La sala recuerda que, en un caso como el enjuiciado, el destinatario de la aportación gratuita de bienes privativos de la esposa es la sociedad de gananciales y no el otro cónyuge. Y que, «de forma común y conjunta, ambos cónyuges son titulares de ambos fondos».

Es claro que estas sentencias no resuelven sino sobre la proyección fiscal de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales en el ISD, pero también lo es que los argumentos utilizados parten de otros pronunciamientos judiciales sobre la verdadera naturaleza jurídica de este tipo *sui generis* de sociedad. Y que, en estas sentencias del orden contencioso-administrativo, el TS tiene muy presente, «para encuadrar justamente el debate suscitado», el trasfondo de la configuración jurídica de la sociedad de gananciales como comunidad en mano común o germánica, diferenciándola de la comunidad romana (*condominium iuris romanis*) o por cuotas (*partes pro indiviso*). Veamos, siquiera brevemente, esta configuración jurídica de la sociedad de gananciales como comunidad germánica.

4. La configuración jurídico-privada de la sociedad de gananciales como comunidad germánica o en mano común

No cabe duda de que para entender el concepto legal de «sociedad de gananciales» es conveniente el estudio de la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS, que interpreta el artículo 1344 del CC⁹, que ofrece el concepto legal del régimen de sociedad de gananciales

⁸ La STS cita contestaciones a las consultas V2032/2022, de 21 de septiembre; V1920/2022, de 8 de septiembre; V0484/2023, de 1 de marzo; y V1623/2023, de 8 de junio.

⁹ Según la redacción dada por la Ley de 13 de mayo de 1981, ligeramente modificada por la Ley de 1 de julio de 2005.

por el que, en principio, se hacen comunes entre uno y otro de los cónyuges las ganancias obtenidas durante el matrimonio. Nos dice la STS de 8 de febrero de 2016, Sala 1.^a, que en este tipo de sociedad «se forma, por tanto, una masa común para ambos cónyuges, junto a los bienes privativos de cada uno de ellos», lo que ha motivado diferentes tesis doctrinales respecto de su naturaleza jurídica. La sentencia resume y sintetiza las posturas doctrinales al respecto como tres: «las que han venido sosteniendo que tenía personalidad jurídica propia; que se trataba de una copropiedad ordinaria; que se está ante una copropiedad germánica o en mano común», afirmando que:

Es esta última teoría la que ha recibido una mayor acogida por la doctrina española, la jurisprudencia y las resoluciones de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN), por cuanto ninguno de los cónyuges puede disponer, como privativos suyos, de la mitad indivisa de los bienes comunes. En la sociedad de gananciales ambos son indistintamente titulares de un patrimonio sin que ninguno de ellos tenga un derecho actual a una cuota que pueda ser objeto de enajenación ni pueda dar lugar a la acción de división a salvo los supuestos de liquidación del régimen económico¹⁰.

Encontramos en una sentencia de un Juzgado de Violencia sobre la Mujer¹¹ una excelente explicación de cómo se llegó a esta tercera tesis. Procuramos extractarla a continuación:

La primera de ellas derivaba de la definición que contenía el antiguo artículo 1395 del CC, que la definía como una sociedad al remitirse a las reglas de ese contrato, calificándola como una sociedad con personalidad jurídica propia independiente de la individual de cada uno de los cónyuges. Tal posición doctrinal hoy está abandonada.

¹⁰ STS de 8 de febrero de 2016, Sala 1.^a, Sección 1.^a (rec. núm. 2657/2013), con remisión a la sala en sentencias, entre otras, de 6 junio de 1966, 17 de abril de 1967, 25 de mayo de 1976, 13 de julio de 1988 y 4 de marzo de 1994:

En esta última se declara que «Esta doctrina jurisprudencial es acorde cuando explica, que durante el matrimonio el consorcio no da nacimiento a una forma de copropiedad de las contempladas en los arts. 392 y siguientes del Código Civil, al faltar por completo el concepto de parte, característica de la comunidad de tipo romano que allí se recoge, ni atribuible a la mujer, viviendo el marido y no habiéndose disuelto la sociedad conyugal, la propiedad de la mitad de los bienes gananciales, porque para saber si éstos existen es preciso la previa liquidación, único medio de conocer el remanente y hacerse pago con el de la cuota correspondiente; no teniendo hasta entonces la mujer más que un derecho expectante, que no le legitima para entablar la tercera de dominio, ya que no tiene la cualidad de tercero, esencial para ejercitar con éxito esta clase de acción, conjuntamente con la condición del propietario en exclusiva de los bienes en litigio. La situación jurídica de la mujer respecto a los bienes gananciales, es la propia de una propiedad en mano común de tipo germánico, que no permite la división en cuotas ideales, impidiendo que cualquiera de los esposos tenga la consideración de terceros». Se reitera esta doctrina en las sentencias de 1 de septiembre de 2000 y 8 de febrero de 2007.

¹¹ Sentencia del Juzgado de Violencia sobre la Mujer (JVM) de Tafalla de 18 de junio de 2021 (rec. núm. 21/2019).

Frente a esa teoría surgió la segunda, que también debe rechazarse, por cuanto los cónyuges carecen de titularidad sobre una cuota ideal y porque no cabe la *actio communi dividundo* del artículo 400 del CC.

La tercera teoría, la comunidad de gananciales como comunidad germánica, se fundamenta en que en la sociedad de gananciales ambos cónyuges son indistintamente titulares de un patrimonio, ninguno de ellos tiene un derecho actual a una cuota que pueda ser objeto de enajenación ni que pueda dar lugar a la *actio communi dividundo*, y en la que no es posible determinar concretamente la liquidación de los cónyuges en ese patrimonio sin una previa liquidación.

Con arreglo a esta tercera tesis, que puede considerarse la recogida más favorablemente por la doctrina española, las resoluciones de la DGRN, y que es la que sigue la jurisprudencia reiterada del TS, es una propiedad en mano común, una mancomunidad en la que no hay atribución de cuotas ni facultad para pedir la división, en la que ambos cónyuges ejercen el poder de disposición por tratarse de un patrimonio especial vinculado al levantamiento de las cargas comunes, siendo titulares de este conjuntamente y por partes iguales¹².

Hoy puede decirse, por tanto, que no hay duda en los tribunales del orden civil de que la sociedad de gananciales se configura inicialmente como un patrimonio colectivo sin personalidad en el que los cónyuges, al modo de la comunidad germánica o en mano común, son titulares indistintamente de un patrimonio sin que ninguno de ellos tenga un derecho actual sobre bienes o cuotas determinadas¹³.

De ahí que, por supuesto, no pueda prosperar una acción de división del artículo 400 del CC y que no pueda prosperar una tercería de dominio de uno de los cónyuges sobre el patrimonio ganancial antes de la disolución de la sociedad de gananciales porque la actora tercerista no podría acreditar «su propiedad sobre los bienes embargados por no tener sobre ellos más que un derecho expectante que sólo se consolida al disolverse el matrimonio y no puede declararse constante la unión conyugal»¹⁴; porque el cónyuge tercerista no puede acreditar ser propietario mientras esté vigente la sociedad de gananciales; porque, mientras esta dure, «no tiene más que un copropiedad en mancomún sobre los bienes –que tengan la cualidad de gananciales–»¹⁵; porque la mancomunidad matrimonial sobre los bienes

¹² La SJVM de Tafalla afirma que «este criterio es el reiterado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 6/06/66, 17/04/67, 25/05/76, 13/07/88 entre otras)».

¹³ Véase, como mero ejemplo, la SAP de Málaga de 19 de marzo de 2013, Sección 6.ª (rec. núm. 20/2013), con cita de la Sala 1.ª del TS en sentencias de 11 de junio de 1951, 4 de enero de 1965, 21 de noviembre de 1987, 8 de octubre de 1990 y 23 de enero de 2003, y las resoluciones de la DGRN de 20 de octubre de 1958, 22 de mayo de 1986, 12 de junio de 1990 y 28 de febrero de 1992.

¹⁴ STS de 29 de septiembre de 1986, Sala de lo Civil, Sección 1.ª (núm. 537).

¹⁵ STS de 13 de julio de 1988, Sala de lo Civil, Sección 1.ª (núm. 595):

Con reiteración ha desechado ya esta Sala (sents., entre otras, anteriores de 26 y 29 de septiembre de 1986, 29 de diciembre de 1987 y 4 de febrero de 1988) que durante el matrimonio el consorcio conyugal no da nacimiento a una forma de copropiedad de las contempladas en

gananciales, antes de la disolución de la sociedad, atribuye a los cónyuges una propiedad en mano común impeditiva de que cualquiera de ellos tenga la consideración de tercero, necesaria para el éxito de la tercería¹⁶; y porque «la mancomunidad matrimonial sobre los bienes gananciales antes de la disolución de la sociedad no permite la división en cuotas ideales»¹⁷.

5. El detonante de la resolución de unificación de criterio del TEAC. La resolución del TEAR de Madrid

La decisión del TEAR de Madrid de 25 de mayo de 2022, partiendo de la literalidad de los artículos 33 y siguientes de 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 (LIRPF), había tratado de explicar en una resolución bien fundamentada por qué la aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales, a pesar de no constituir uno de los supuestos establecidos expresamente en la mencionada ley como un caso en el que no existe alteración en la composición del patrimonio, no debía considerarse una alteración patrimonial que dé lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

Si se afirma sin titubeos que la resolución estaba bien fundamentada es porque el razonamiento empleado por el TEAR madrileño había sido el utilizado por la STS de 3 de marzo de 2021, Sala 3.^a (rec. de cas. núm. 3983/2019), antes citada.

Recordemos que se partía en aquella sentencia del Alto Tribunal de que la sociedad de gananciales en nuestro ordenamiento jurídico:

se configura como una comunidad en mano común o germánica, en la que no existen, por tanto, cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre este [y] en la que los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial, globalmente.

De acuerdo con la citada sentencia, en la sociedad de gananciales «existe, pues, un patrimonio ganancial de titularidad compartida por los cónyuges, que carece de personalidad

los arts. 392 y siguientes del Código Civil, al faltar por completo el concepto de esta parte, característica de la comunidad de tipo romano, lo que no legitima a la mujer casada para entablar la tercería de dominio; y tampoco porque la mancomunidad matrimonial sobre los bienes gananciales, antes de la disolución de la sociedad, no permite la división de las cuotas ideales, mientras la propiedad en mano común que existe impide que cualquiera de los cónyuges tenga la consideración de tercero, necesaria para el éxito de la tercería.

¹⁶ STS de 1 de septiembre de 2000, Sala de lo Civil, Sección 1.^a (rec. núm. 2902/1995), con cita, entre otras, de SSTs de 26 y 29 de septiembre de 1986.

¹⁷ STS de 29 de septiembre de 1986, Sala de lo Civil, Sección 1.^a (núm. 537).

jurídica», que no es sujeto, sino objeto del derecho, que «constituye un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges, y que funciona como un régimen de comunidad de adquisiciones».

De ahí que:

Quando, se produce una aportación de un bien a favor de la sociedad de gananciales, no se produce la copropiedad del bien entre los cónyuges sobre una cuota determinada, no existe un proindiviso, sino que ambos cónyuges son titulares del total.

Entre los argumentos de la sala encontramos poco después que, para la Sala 3.^a:

La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, que analizamos, se configura como un negocio jurídico atípico en el ámbito del Derecho de familia, que tiene una causa propia, distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio, conocida como *causa matrimonii*, en la que cabe distinguir como nota diferencial de aquellos negocios su peculiar régimen de afección, en tanto que a los bienes gananciales se le somete a un régimen especial respecto a su administración, disposición, cargas, responsabilidades y liquidación.

Haciéndose eco de esta STS de 3 de marzo de 2021, la conclusión del TEAR de Madrid que provoca el pronunciamiento del TEAC en resolución para la unificación de criterio es:

Este Tribunal concluye que si el cónyuge que transmite el bien privativo sigue siendo el titular del total del bien aportado, y tal bien, nunca llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge, no existe alteración patrimonial por la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales, ya que no hay un enriquecimiento o mayor valor del patrimonio del cónyuge que en teoría se beneficia de la incorporación del inmueble a la sociedad de gananciales ni se produce una pérdida de la titularidad en el cónyuge aportante, pues la esencia de la sociedad de gananciales es que no existen cuotas sobre los bienes conformadores del patrimonio conjunto, es decir, los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial. Por tanto, se anula el acto impugnado ya que al no existir alteración patrimonial no puede dar lugar a la ganancia patrimonial regularizada.

Jurídicamente, este razonamiento es impecable. Porque no puede decirse que no sea cierto que, «con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del negocio realizado», quien aporta un bien privativo a la sociedad de gananciales sigue siendo titular del total bien aportado, porque esa es la esencia de la comunidad de bienes de tipo germánico, que es como se configura en nuestro ordenamiento jurídico la sociedad de gananciales: en ella no hay cuotas, no hay división, no hay partición; en ella no hay sino una mano común titular de la totalidad del bien. Por consiguiente, «no hay alteración en la composición del patrimonio» que sea consecuencia de esa aportación.

Las resoluciones del TEAR de Galicia de 2 y 10 de marzo de 2023 *supra* citadas se habían pronunciado en sentido similar, destacando que la STS de 3 de marzo de 2021 ya había analizado «minuciosamente los aspectos jurídicos de la sociedad de gananciales» y que:

La sociedad de gananciales se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una comunidad en mano común o germánica. A diferencia de las comunidades o condominios del derecho romano (*condominium iuris romani*), donde la cosa pertenece a los condóminos por partes intelectuales o cuotas (*partes pro indiviso*), en la sociedad de gananciales no existen cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre el patrimonio en sí mismo.

Las resoluciones del TEAR gallego se remiten, además, a lo dicho por el TEAR de Madrid y a una STSJ de Extremadura¹⁸.

6. La postura contraria del TEAR de Andalucía, la DGT y el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT

En contra del criterio del TEAR madrileño, por su parte, la resolución del TEAR de Andalucía de 30 de septiembre de 2022, Sala Desconcentrada de Granada, ya citada, había concluido que:

Este Tribunal Económico-Administrativo comparte el criterio expresado sobre esta cuestión por la AEAT al responder a las alegaciones planteadas contra la propuesta de liquidación. Es decir, que la referida Sentencia es relativa al ITPAJD y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que por tanto no se refiere a un supuesto de tributación por IRPF. Consecuentemente y dado que la aportación gratuita a una sociedad ganancial no consta en el art. 33.2 de la LIRPF como un supuesto en el que no se produce alteración patrimonial, ni se considera un supuesto de no existencia de ganancia patrimonial conforme al art. 33.3 de la LIRPF y finalmente tampoco está exenta de acuerdo con el art. 33.4 de la LIRPF, hemos de concluir que esta operación está sujeta y no exenta a IRPF.

¹⁸ Sentencia 194/2021, de 5 de mayo (rec. núm. 382/2020):

La cuestión como indicamos, será determinar si el traspaso de un bien privativo de manera gratuita a favor de la sociedad, constituye una ganancia patrimonial y a nuestro juicio resulta palmario que ello no sucede. La pregunta sería ¿Dónde está la ganancia? El valor patrimonial es el mismo y no se ha traspasado una porción concreta a ninguno de los cónyuges, no existe por tanto «ganancia» en el sentido legal por muchas ficciones que se pretendan.

Es de justicia reflejar aquí que la DGT lleva años pronunciándose en favor de la tesis de la tributación en el IRPF como ganancia o pérdida patrimonial de las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales¹⁹, en la idea de que la aportación de un bien privativo de un cónyuge a la sociedad de gananciales constituirá una alteración en la composición de su patrimonio que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF.

A su juicio, a efectos del IRPF, como la sociedad de gananciales no tiene la consideración de contribuyente, los sujetos pasivos del impuesto serán los cónyuges, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 de la LIRPF.

Como el aportante y el adquirente de un 50 % de lo transmitido son la misma persona, por el 50 % de la aportación no se produce ninguna transmisión, que solo se produciría por la parte que corresponde al otro cónyuge, el otro 50 %.

La respectiva ganancia o pérdida patrimonial vendrá dada por la diferencia entre la mitad de los valores de adquisición y transmisión de los bienes aportados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la citada ley.

Entre las alegaciones que formuló en el procedimiento ante el TEAC la directora del Departamento de Gestión de la AEAT, pueden destacarse las siguientes:

No existe ninguna duda en relación con el hecho de que la sociedad de gananciales se configura como un patrimonio separado (aunque carente de personalidad jurídica) independiente del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges.

[...]

Independientemente de la naturaleza jurídica que se otorgue a la sociedad de gananciales en el ámbito civil, los argumentos, a juicio de este Departamento, a tener en cuenta para dilucidar a la cuestión controvertida deben ser abordados desde la perspectiva tributaria.

[...]

La aportación de un bien privativo por parte de uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales (calificado como negocio atípico en el ámbito civil) es, por tanto, susceptible de originar ganancia/pérdida patrimonial en sede del aportante, al existir una alteración en la composición del patrimonio privativo del mismo (patrimonio autónomo e independiente del patrimonio de la sociedad de gananciales).

Como desarrollaremos más adelante, a nuestro entender, el argumento de la directora del Departamento de Gestión yerra porque lo que el «principio de calificación» recogido en el artículo 13 de la LGT establece no es que deba analizarse un negocio «independientemente

¹⁹ Consultas V0438/2013, de 14 de febrero; V1792/2018, de 21 de junio; y V0678/2021, de 23 de marzo.

de la naturaleza jurídica que se otorgue a la sociedad de gananciales en el ámbito civil», que es lo que la directora de Gestión afirma, sino todo lo contrario: que, «con independencia de la denominación» que las partes les den, los negocios «han de calificarse con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica». Y, con arreglo a su naturaleza jurídico-privada, en este tipo de aportaciones no hay una transmisión que suponga la pérdida de la propiedad de un 50 % del bien aportado.

Por su parte, la directora general de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló sus alegaciones en el seno del procedimiento, entre las que puede resaltarse la que viene a decir que «el Tribunal Supremo no niega la existencia de un desplazamiento patrimonial ni de una adquisición, como sí hacen las Resoluciones del TEAR de Madrid y el de Galicia», pero, a pesar de existir desplazamiento patrimonial y correlativa adquisición, el TS, en la sentencia de 3 de marzo de 2021, dice que:

La adquirente y beneficiaria del bien aportado es la sociedad de gananciales y no el otro cónyuge, por lo que, al no haber previsto la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la posible consideración como sujeto pasivo de dicho Impuesto a la sociedad de gananciales, ni haber establecido normas relativas a la tributación de las adquisiciones realizadas por esta, no puede someterse a tributación en dicho Impuesto tal desplazamiento patrimonial o adquisición, que, se reitera, el Tribunal Supremo no niega.

A juicio de la directora general de Tributos:

El fundamento del fallo del Tribunal Supremo no se encuentra en el hecho de que, como indica el TEAR de Madrid, «no existe alteración patrimonial por la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales», ya que, en contra de dicho criterio del TEAR, el Tribunal Supremo manifiesta de forma reiterada que «la aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales, [...] da lugar a un desplazamiento patrimonial y correlativa adquisición», si bien considera que la adquirente y beneficiaria de dicho desplazamiento patrimonial es la sociedad de gananciales, y no el otro cónyuge, por lo que al no preverse en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones su condición de obligado tributario, o reglas específicas que regulen la tributación de dicha adquisición por la sociedad de gananciales, no puede gravarse dicho desplazamiento patrimonial o adquisición en el referido Impuesto.

Concluye sus alegaciones con una argumentación ciertamente razonable, como es que, «a diferencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la normativa del IRPF sí establece reglas específicas relativas a la tributación de los desplazamientos patrimoniales y adquisiciones realizadas por la sociedad de gananciales y otros patrimonios separados» y que «a los efectos del IRPF, la titularidad de los bienes correspondientes a la sociedad de gananciales se atribuye al 50 por ciento a cada uno de los cónyuges», siendo, efectivamente, una regla fiscal que se contrapone a la regla civil. Pero no es necesario recordar que «a

los estrictos efectos fiscales correspondientes al IRPF, ha optado por establecer una regla de imputación de rentas y titularidades distinta a la establecida en el Derecho civil».

Por eso, este centro directivo considera que:

Las Resoluciones de los TEAR de Madrid y de Galicia objeto del presente procedimiento vulneran la regla fiscal especial establecida en el art. 11.3 de la LIRPF, que determina que los bienes y derechos de la sociedad de gananciales se consideran de titularidad de ambos cónyuges por mitad a efectos del Impuesto, regla fiscal especial que no puede ser excluida por las reglas de titularidad derivadas del Derecho civil o de otros impuestos, a lo que se une que el fundamento del fallo de la STS de 3 de marzo de 2021, en que ambos Tribunales basan sus resoluciones, y que consiste en la inexistencia en el ISyD de reglas específicas sobre desplazamientos patrimoniales o adquisiciones realizadas por la sociedad de gananciales, no pueden extenderse al IRPF, tanto por la regla especial del art. 11.3 de la LIRPF como por lo establecido en el art. 8.3 de dicha Ley, antes reproducidos, debiendo considerar en consecuencia como única resolución ajustada a derecho la de la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía.

7. El TEAC inclina la balanza en contra de los TEAR de Madrid y Galicia

El TEAC debía fijar criterio y la balanza se ha inclinado en contra de los TEAR de Madrid y Galicia. En efecto, el Central ha terminado considerando más acertada la decisión mantenida por la Sala Desconcentrada de Granada del TEAR de Andalucía y por las directoras del Departamento de Gestión de la AEAT y de la DGT del Ministerio de Hacienda.

El TEAC entiende, y no le falta razón, que:

La literalidad de los apartados 2, 3 y 4 del art. 33 de la LIRPF, que recogen, respectivamente, supuestos de no alteración de la composición del patrimonio, de inexistencia de ganancias patrimoniales y de exención de estas últimas, no permite ubicar en ninguno de ellos el caso que examinamos de aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales. [...] La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (rec. cas. 3983/2019), en que se apoyan los TEAR de Madrid y Galicia, analiza la tributación de la aportación sin contraprestación por un cónyuge de un bien privativo a la sociedad ganancial en el ámbito del ITPAJD e ISD, no el del IRPF.

Cosa que también es cierta. Ahora bien, conviene matizar que no es lo mismo que la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales no esté en los apartados 2 y 3 del artículo 33 que el hecho de que dicha expresión no esté en el apartado 4.

El apartado 4 recoge las exenciones, y los apartados 2 y 3 solo recogen supuestos de no sujeción y, salvo para una postura minoritaria de la doctrina que no encuentra diferencias entre la exención y la no sujeción, para la mayoría de la doctrina son conceptos formal y sustancialmente distintos (Herrera Molina, 1990, pp. 36-44), siendo los casos de no sujeción «preceptos didácticos destinados a impedir una interpretación errónea de las normas tributarias», de delimitación de los confines del hecho imponible, no siendo en absoluto preciso que para que algo no esté sujeto deba establecerse en la ley como supuesto de no sujeción o, dicho en palabras de Sainz de Bujanda (citado por Herrera Molina, 1990, p. 38), «existan o no preceptos de no sujeción se produce idéntico resultado: no nace obligación tributaria alguna pues no tiene lugar el hecho tipificado por la norma impositiva».

El artículo 20.2 de la LGT establece claramente que los supuestos de no sujeción son algo que puede o no mencionarse en la ley («La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción»), a diferencia de los supuestos de exención que, previstos en el artículo 22 de la LGT, tienen que ser necesariamente establecidos por ley («Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal»).

Por consiguiente, el hecho de que la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales no se mencione entre los supuestos de no sujeción al IRPF no significa, ni puede significar, siempre con arreglo a la ley, que deba tributar, pues la premisa indiscutible de la que ha de partirse es que la obligación tributaria es una obligación *ex lege* y que, para que algo esté sujeto a gravamen, tiene que haberse establecido así legalmente. Y lo cierto es que, legalmente, no está establecido, al menos con carácter expreso.

Tras ello, recuerda el TEAC cuáles son las fuentes del derecho tributario y cómo los preceptos del derecho común tienen carácter supletorio. Y trayendo al texto de su resolución los artículos 8 y 11 de la LIRPF, este último sobre la individualización de rentas, infiere que la individualización de rentas en el IRPF atiende al criterio del origen o fuente de las mismas, con independencia de cuál sea el régimen económico del matrimonio, lo que le permite concluir que, «con independencia de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales descrita por la STS de 3 de marzo de 2021», que este tribunal central no cuestiona, «a efectos de la tributación en el IRPF de las distintas fuentes de renta hay que estar a lo que disponga la LIRPF y su reglamento de desarrollo, y sólo supletoriamente a lo que establezca el derecho común».

Añade el TEAC:

Nada dice expresamente el art. 33 de la LIRPF en su apartado 2 sobre que dicha operación no suponga alteración de la composición del patrimonio. Tampoco se recoge tal operación como supuesto de inexistencia de ganancia patrimonial o de ganancia patrimonial exenta en los apartados 3 y 4 de dicho precepto.

Prosigue el Central argumentando que «habrá que examinar, en consecuencia, si cabe apreciar la existencia de alteración en la composición del patrimonio del cónyuge aportante

conforme al concepto de ganancia patrimonial descrito en el apartado 1 del art. 33 de la LIRPF» y que «a nuestro juicio la respuesta debe ser positiva», porque:

Es cierto que el bien privativo aportado a la sociedad ganancial es de titularidad de ambos cónyuges y que éstos no son dueños del mismo por mitad. Pero no lo es menos que el cónyuge aportante pasa de ser propietario exclusivo del bien a compartirlo con su cónyuge. Aunque siga siendo titular del bien en su totalidad ya no lo es de forma exclusiva.

Para el Central, por consiguiente, es correcta la tesis del Departamento de Gestión de que las cosas se pueden interpretar «con independencia de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales». En su resolución viene a señalar que la pérdida de la exclusividad de dicha titularidad y el beneficio que experimenta, con la aportación, el otro cónyuge, permite concluir que sí que hay una alteración en la composición del patrimonio. Y, a su entender, este modo de interpretar los preceptos en juego no contradice lo afirmado por la STS de 3 de marzo de 2021, de la que no cabe inferir, siempre a juicio del TEAC, la inexistencia de alteración patrimonial en el cónyuge aportante.

8. Otra posible solución a la cuestión

Por lo que se va a exponer a continuación, la respuesta del Central al interrogante planteado por el TEAR madrileño podía haber sido distinta y haber concluido que en estos casos no se debe tributar como ganancia patrimonial en el IRPF del aportante.

No es en absoluto descartable que la Sección 1.^a de la Sala Tercera del TS admita un recurso de casación para pronunciarse sobre el particular, teniendo en consideración la finalidad y regulación del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo²⁰, y la concepción del Supremo como un tribunal llamado a «prestar tutela judicial, pero también –y preferentemente– a promover la seguridad jurídica». Un recurso, el actual recurso de casación, que se establece para «suministrar una respuesta razonada y fundada en derecho (*ius litigatoris*)» a la vez que «facilitar la labor nomofiláctica y unificadora de la jurisprudencia (*ius constitutionis*)» (Huelin Martínez de Velasco, 2017, p. 52).

Siendo ello así, es altamente probable que el criterio del TEAC acabe siendo sometido a escrutinio de la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, que

²⁰ La disposición final tercera de la Ley orgánica 7/2015 introdujo modificaciones sustanciales en el recurso de casación contencioso-administrativo modificando los artículos 86 a 93 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. Desde entonces, el criterio determinante de la admisión es la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

tendrá que decidir, interpretando las normas en juego, si la aportación de un bien privativo de manera gratuita a favor de la sociedad de gananciales genera, o no genera, ganancia patrimonial en el IRPF del aportante.

En todo caso, sea cual sea la decisión final, lo que sí ha de mencionarse, con todo respeto por la decisión del Central, es que el razonamiento por el que ha llegado a ella es erróneo. Es decir, que con independencia de que el Supremo llegue a una solución contraria o idéntica a la del TEAC, lo que no puede dejar de decirse, siempre en la sana discrepancia jurídica que puede ejercer quien interpreta las normas jurídicas, es que el razonamiento por el que se ha arribado a la conclusión puede que no sea adecuado.

Así, consideramos que, no tanto por su decisión final, sino al menos por su razonamiento, el TEAC ha vulnerado el artículo 13 de la LGT, que establece el «principio de calificación» y que contiene un mandato imperativo para la Administración (y en realidad para todo aplicador del derecho ante una determinada operación jurídica); a saber: que «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado».

Con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del negocio realizado, que es lo que exige el principio de calificación del artículo 13 de la LGT, ha de verse si estamos ante una «alteración en la composición del patrimonio». Pues esa es la cuestión clave en este asunto y lo único que podría determinar que, en estos casos, haya una ganancia patrimonial gravable en el IRPF. Así lo reconoce la doctrina administrativa más autorizada²¹.

Siempre según nuestra opinión, y salvo mejor razonamiento en contrario, «con arreglo a la naturaleza jurídica del negocio realizado», una aportación de bienes privativos a una sociedad de gananciales no convierte al cónyuge que los recibe en dueño de la mitad, que es lo que dice el TEAC en su criterio. Recordemos que el TEAC afirma: «La aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien privativo que, a efectos del IRPF, se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad [...]».

Civilmente, que es como se debe analizar el negocio realizado, porque así lo dice el artículo 13 de la LGT, el negocio realizado supone una aportación a una sociedad *sui generis* como es la sociedad de gananciales, que es la que lo adquiere en mano común, sin cuotas ni participaciones indivisas. Por eso, el criterio del TEAC, en su propia literalidad, contradice el principio de calificación y, en consecuencia, está errado.

Es evidente que estamos ante una resolución de un asunto complejo; ante una resolución que, si bien unifica criterio, no es sino reflejo de una interesante y, a buen seguro, no concluida discordia. Y nos permitimos aventurar que es una resolución que traerá mucha controversia no solo doctrinal, sino práctica, pues, sin duda alguna, los contribuyentes por el IRPF que se vean en esta situación acudirán a los tribunales de justicia, a los que la decisión del TEAC no vincula.

²¹ En esta línea, Miguel Monterrubio (2009, p. 576): «Resulta necesario que se produzca un cambio en la composición del patrimonio del contribuyente».

Recuérdese que las resoluciones del TEAC dictadas en unificación de criterio al amparo del artículo 229.1 d) de la LGT tienen los mismos efectos que las resoluciones de los recursos regulados en el artículo 242 de la LGT, es decir, que los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, por lo que estamos ante un criterio vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía. Pero no estamos ante un criterio que vincule al resto de los operadores jurídicos.

Y recuérdese que, por el contrario, las sentencias del TS no tienen esa fuerza de obligar. Menos aún si son sentencias de otra sala (como las de la Sala 1.^a que hemos citado) o de la Sala 3.^a, pero referidas a otro impuesto, pues ha quedado claro a lo largo de estas páginas que la incógnita no está resuelta para el IRPF.

Además, y para abundar en la idea de que esta situación generará litigiosidad, ha de mencionarse que, tras la publicación de la resolución del Central, la DGT, Subdirección General de IRPF, se ha apresurado a sacar una consulta vinculante a los cuatro días del fallo del TEAC en la que insiste en su doctrina y recuerda que el criterio correcto es el establecido por el TEAC en la resolución de 24 de enero de 2024²².

Pero este es un criterio que, a nuestro juicio, resulta erróneo.

Desde nuestro punto de vista, la confusión viene por la introducción en la ecuación, por parte del TEAC, de una variable que no formaba parte de aquella, como es la que representa el artículo 11 de la LIRPF sobre la individualización de rentas.

Con carácter previo a esa individualización de rentas, habría de calificarse el negocio realizado. Y, para ello, debería observarse si, verdaderamente, con arreglo al CC, quien aporta un bien privativo a la sociedad de gananciales se desprende de la mitad de ese bien y si, siempre con arreglo a la naturaleza jurídica del acto realizado, el otro cónyuge adquiere dicha mitad.

Analizado de este modo el acto o negocio realizado, que es lo que nos dice que hemos de hacer el artículo 13 de la LGT, nos damos cuenta de que, si un cónyuge no se desprende de una mitad del bien y el otro cónyuge no adquiere esa mitad, si ninguno de ellos puede ejercitar la *actio communi dividundo* y si ninguno de ellos sería considerado actor con legitimación activa en una hipotética tercería de dominio para reclamar su parte, no es cierto lo que el TEAC dice literalmente en su criterio cuando afirma que «se considera tras dicha aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad».

Y esto es trascendental porque, si uno no se desprende de la mitad y el otro no adquiere esa mitad, no hay modo de sostener que aquí haya ganancia patrimonial gravable.

²² Consulta V0003/2024, de 30 de enero.

No es preciso que el legislador lo haya mencionado expresamente como un supuesto de no sujeción, porque solo es necesaria la mención expresa de lo que no tributa en casos de exención, pero el apartado 2 del artículo 33 de la LIRPF regula determinados supuestos de no sujeción (no necesariamente todos), en los que debe entenderse que no se produce ni ganancia ni pérdida patrimonial por faltar uno de los requisitos legales exigidos para tal fin, como es que se esté produciendo una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente²³.

Para explicar mejor lo anterior, formulamos estas preguntas: ¿hay en estas aportaciones, efectivamente, una alteración «en la composición» del patrimonio, que es lo que exige el artículo 33 de la LIRPF? ¿O el patrimonio sigue «compuesto» por lo mismo, que es por el bien en su totalidad?

Nuestra respuesta es la siguiente: una aportación de un bien privativo a una sociedad de gananciales, que comporta la titularidad de la totalidad del bien en mano común, no implica una alteración «en la composición» del patrimonio, que sigue siendo el mismo y compuesto por lo mismo, aunque ahora esté en mano común.

Piénsese que un cónyuge puede aportar un inmueble y el otro aportar un bien intangible o dinero o que uno aporta tres inmuebles y otro aporta otros tres. La comunidad de gananciales estará constituida por todo ello, porque durante el matrimonio el consorcio no da nacimiento a una forma de copropiedad de las contempladas en los artículos 392 y siguientes del CC, al faltar por completo el concepto de parte, característica de la comunidad de tipo romano. Y, a la hora de liquidar la sociedad, cada uno no tiene que recibir el 50 % de cada bien que aportó, que es lo que tendría que ocurrir si la tesis del TEAC fuera correcta.

Porque no puede olvidarse, como ha dicho por dos veces la Sala 3.^a del TS haciéndose eco de la jurisprudencia reiterada de la Sala 1.^a, que la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales constituye un negocio jurídico atípico en el ámbito del derecho de familia, que tiene una causa propia, la *causa matrimonii* distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio²⁴.

Obviamente esto no es sino nuestro discernimiento, sometido a mejor opinión fundada en derecho. Lo que tenemos claro es que, con toda probabilidad, este que ha dilucidado el TEAC será un debate que llegará a conocimiento del TS, al que habrá de acudir en recurso

²³ De Miguel Monterrubio (2009, p. 578) dice que estos supuestos:

responden a un común denominador como es la previa existencia de una cuota ideal de copropiedad de un elemento patrimonial, por lo que en el momento de la disolución de ese condominio no se estará incorporando nada nuevo al patrimonio del contribuyente.

²⁴ Sentencias de 3 de marzo de 2021 y de 10 de enero de 2024, ya citadas.

de casación para que sea él quien aclare si hay ganancia patrimonial o si la aportación de un bien privativo de manera gratuita a favor de la sociedad de gananciales no genera tal ganancia en el IRPF del aportante.

Que estamos ante un supuesto de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, que es lo que exige el artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, parece claro a la vista de que no existe jurisprudencia, por lo que podría invocarse el número 3 de dicho precepto, con arreglo al cual se presume este interés casacional objetivo cuando «en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia», pero también podría invocarse el número 2 c) del mismo, porque afecta «a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso».

Y, se decida lo que se decida, lo que nos parece incuestionable, siempre desde la sana crítica propia de la buena hermenéutica, es que el razonamiento empleado por el TEAC parte de una premisa errónea, como es considerar que se puede calificar un negocio no con «arreglo a la naturaleza jurídica del negocio realizado», que es el mandato del artículo 13 de la LGT, sino con independencia de la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, que es lo que el Central afirma.

Referencias bibliográficas

Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Colex.

Huelin Martínez de Velasco, J. (2017). El nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo: un instrumento al servicio de la seguridad jurídica en el ámbito tributario. *Quincena Fiscal* [número especial], 47-75.

Miguel Monterrubio, M. de (2009). Ganancias y pérdidas de patrimonio. En J. Galán Ruiz (coord.), *El impuesto sobre la renta de las personas físicas* (pp. 575-648). Civitas Thomson Reuters.

Nuria Puebla Agramunt. Doctora en Derecho. Abogada del ICAM, especializada en procedimientos y recursos tributarios. Profesora contratada doctora en UDIMA. Autora de más de cien publicaciones entre artículos de revistas, comentarios de sentencias y capítulos de libros, además de una monografía y del blog <https://www.nuriapuebla.com/blog/>

La necesaria armonización europea del principio de no confiscatoriedad de los tributos

Fernando Velayos

Inspector de Hacienda (en excedencia) (España)

fernando.velayos@gmail.com

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Antonio Marco Sanjuán, don Agustín Fernández Pérez, don César García Novoa, don Javier González Carcedo y don Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

Extracto

En Europa hay diferencias apreciables en cuanto al grado en el que la imposición directa erosiona la renta de las personas físicas, y estas diferencias pueden llegar a atentar contra la libertad de movimiento de los ciudadanos de la UE (art. 21 del TFUE), condicionando su lugar de residencia. Este artículo plantea que es posible (además de probablemente deseable) que el TJUE, sobre la base de los artículos 21 del TFUE y 17 de la CDFUE (este último versa sobre el derecho de propiedad), entre a valorar situaciones de tributación exorbitante o confiscatoria y, por lo tanto, a plantear una armonización jurisprudencial de la materia, como ha hecho en otros varios campos de la fiscalidad directa. Esto sería de especial interés en el caso español, pues el análisis muestra que su «deriva jurisprudencial» es la más amplia de los grandes tribunales constitucionales de Europa.

Palabras clave: confiscatoriedad tributaria; Tribunal de Justicia de la Unión Europea; armonización fiscal; Tribunal Europeo de Derechos Humanos; Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; libertades del TFUE; Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea; derecho de propiedad; tribunales constitucionales.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Velayos, F. (2025). La necesaria armonización europea del principio de no confiscatoriedad de los tributos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 29-66. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22077>



The need for European harmonization of the tax principle of non-confiscation

Fernando Velayos

This work has been selected for publication by: Mr. José Antonio Marco Sanjuán, Mr. Agustín Fernández Pérez, Mr. César García Novoa, Mr. Javier González Carcedo and Mr. Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

Abstract

In Europe there are appreciable differences in the degree to which direct taxation erodes the income of individuals, and these differences may even undermine the freedom of movement of persons in the EU (Art. 21 TFEU), conditioning their place of residence. This article suggests that it is possible (as well as probably desirable) that the CJEU, on the basis of art. 21 TFEU and art. 17 CFREU (the latter deals with the Right to Property), assesses situations of exorbitant or confiscatory taxation and therefore puts forward a jurisprudential harmonization of the matter, as it has done in several other fields of direct taxation. This would be of special interest in the Spanish case, since the analysis shows that its «jurisprudential drift» is the broadest of the major European Constitutional Courts.

Keywords: tax confiscation; Court of Justice of the European Union; tax harmonization; European Court of Human Rights; treaty on the Functioning of the European Union; freedoms of the TFEU; Charter of Fundamental Rights of the European Union; right of property; constitutional courts.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published: 08-01-2025

Citation: Velayos, F. (2025). La necesaria armonización europea del principio de no confiscatoriedad de los tributos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 29-66. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22077>

Sumario

1. Introducción
 2. La aparente disparidad de la jurisprudencia constitucional de países de la UE en materia de confiscatoriedad
 - 2.1. Países para los cuales la cuestión carece, *prima facie*, de relevancia constitucional
 - 2.2. Países para los cuales tiene relevancia constitucional y han establecido algún límite
 - 2.3. El caso español
 3. Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)
 4. La necesidad de una construcción jurisprudencial del TJUE sobre los límites a la confiscatoriedad tributaria
 - 4.1. Generalidades
 - 4.1.1. De Biehl a Schumacker, pasando por Bachmann: la construcción de una hermenéutica jurídico-tributaria de las libertades comunitarias por parte del TJUE
 - 4.1.2. Aplicación de la lógica del TJUE a la confiscatoriedad tributaria
 - 4.2. La libertad de circulación de capitales y la confiscatoriedad tributaria
 - 4.3. La libre circulación de personas y la confiscatoriedad tributaria
 - 4.3.1. ¿Es aplicable el artículo 21 del TFUE a un caso de confiscatoriedad en tributación directa?
 - 4.3.2. Aplicación de la CDFUE
 5. Conclusión
- Referencias bibliográficas

Nota: El autor desea agradecer a Fernando López Muñoz y Francisco Javier Pérez-Fadón por sus consejos y muy especialmente a Juan Arrieta Martínez de Pisón por su aliento, su revisión pormenorizada y sus excelentes consejos.

1. Introducción

Desde su creación, la UE ha progresado mucho en materia de armonización tributaria, tanto en fiscalidad indirecta (con apoyo en el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–) como directa, sobre la base de la interpretación jurisprudencial de las libertades fundamentales, también consagradas en el TFUE (Sánchez-Caballero, 2017). La extensión y profundidad en la armonización de la tributación directa corresponde a una visión ambiciosa de Europa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), visión que trasciende la Unión Económica y Monetaria en sentido clásico, y abarca la igualdad de trato tributario de las personas físicas (no necesariamente en su calidad de empresarios ni inversores) ante la ley europea en supuestos donde realmente se profundiza en un verdadero mercado interior por el efecto expansivo de la sentencia misma en el plano de los principios y las ideas¹. Pero si la eliminación de diferencias de fiscalidad directa entre Estados se ha consolidado en distintas materias, sorprende, al menos hasta cierto punto, que el TJUE no haya entrado todavía a valorar los límites de la imposición; en concreto, los límites frente a la erosión de la propiedad privada. Esta falta de pronunciamiento explícito sorprende todavía más cuando es sabido que este debate se ha planteado en el ámbito nacional en varios países de la UE, con aparente disparidad de criterios por parte de los diversos órganos jurisdiccionales competentes. Por todo lo anterior, es necesario analizar en primer lugar la jurisprudencia constitucional de los cuatro países más importantes de la UE (Alemania, Francia, Italia y España)² en materia de confiscatoriedad, así como la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en lo tocante, fundamentalmente, al artículo 1 del Protocolo adicional del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de 1950.

Alguien podría alegar, de entrada, que esta materia no incumbe al TJUE porque no afecta a las libertades básicas de la Unión. Pero, como veremos en profundidad, se podrían poner en riesgo al menos dos de las libertades: libertad de movimiento de capitales y de movimiento de personas (arts. 45 y 21 del TFUE, respectivamente). Del mismo modo, y desde un punto de vista más estrictamente económico, la existencia de una disparidad significativa

¹ Véase en el epígrafe 4 el análisis de los casos Biehl (asunto C-175/88) o Bachmann (asunto C-204/90).

² Otra jurisprudencia revisada, en la forma que se explica en el epígrafe 2, ha sido la de Bélgica, Eslovaquia, Países Bajos y Suiza.

de trato fiscal, es decir, de gravamen efectivo de la renta (de personas físicas o jurídicas) en un mercado interior genera distorsiones que podrían causar ineficiencias³.

Por lo tanto, en el epígrafe 2 se analizan las discrepancias entre cortes constitucionales, con especial hincapié en la «peculiar» construcción de la jurisprudencia española. El epígrafe 3 desarrolla más bien la jurisprudencia del TEDH y, sobre la base de estos elementos, se razona en el epígrafe 4 sobre la posibilidad (y deseabilidad) de una construcción jurisprudencial en el ámbito de la UE, es decir, del TJUE. Finalmente, se incluye un epígrafe de conclusiones.

2. La aparente disparidad de la jurisprudencia constitucional de países de la UE en materia de confiscatoriedad

La jurisprudencia constitucional europea revisada directa o indirectamente para este trabajo (en este segundo caso, siguiendo a autores que la han analizado)⁴ puede agruparse, a nuestro juicio, así:

2.1. Países para los cuales la cuestión carece, *prima facie*, de relevancia constitucional

En este grupo se incluirían Italia y Países Bajos, de entre los analizados, pero es probable que se pueda ampliar a más países, pues, por ejemplo, en Austria, tras una revisión somera de la cuestión, creemos posible afirmar que no se consagran principios tributarios generales en su Constitución de 1920, y tampoco en la llamada «Constitución financiera austriaca» (*Finanzverfassung*) de 1985 se pueden encontrar menciones al principio de confiscatoriedad tributaria. Por otra parte, adentrarse en la jurisprudencia (y más si es menor) de todos los Estados miembros excedería con mucho el objetivo de este trabajo y, probablemente, no aportaría excesiva claridad adicional.

Volviendo, por tanto, a los dos ejemplos analizados más a fondo, se observa que esta carencia de relevancia no se da por exactamente los mismos motivos: en el caso

³ Esto no significa, entiéndase bien, que la tributación directa deba ser una e idéntica en la UE y que se deba eliminar la soberanía (o, mejor dicho, el margen de soberanía –porque la soberanía plena no existe–) nacional para fijar la política tributaria e incluso para crear un ambiente de competencia tributaria saludable. El planteamiento es, más bien, el de la sorpresa ante el hecho de que el TJUE se haya permitido entrar a valorar, sobre la base de la preservación de las cuatro libertades fundamentales, muchos aspectos tributarios y, sin embargo, no haya considerado que las diferencias en el alcance absoluto sobre la renta/riqueza de una persona física del conjunto de impuestos directos sean un problema para la consecución del mercado interior.

⁴ Se toman en consideración aquí resoluciones analizadas o citadas de Alemania, Bélgica, Eslovaquia, Francia, Italia y España.

neerlandés⁵, la ausencia de principios constitucionales (principalmente, el art. 120 de la Constitución neerlandesa) impide el control constitucional por los tribunales, de ahí que no exista jurisprudencia constitucional (Gribnau y Dusarduijn, 2022). En este país, el control de los límites de la imposición se ha efectuado mediante la interpretación jurisprudencial de los tratados internacionales de los que los Países Bajos son parte, en particular, el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (ONU) de 1966; el artículo 14 del Convenio Europeo de Derechos Humanos de 1950 (CEDH), así como el artículo 1 del protocolo adicional, de 20 de marzo de 1952; e incluso la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) de 2009.

En el caso italiano, podríamos decir que el TC se «desentiende» del asunto. En primer lugar, es verdad que la Constitución italiana no habla de «confiscatoriedad», sino que a lo más que alcanza es a enunciar el principio de «capacidad contributiva»: «art. 53. Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspira en criterios de progresividad». Con estos mimbres es difícil delinear los contornos de un concepto que no aparece expresamente establecido, aunque el delimitar el alcance de la capacidad contributiva podría venir a equivaler a establecer el tope de la «confiscatoriedad», y esto tampoco lo hace el TC italiano.

En segundo lugar, su jurisprudencia en la materia se podría resumir con el contenido de la sentencia de n.º 574 de 1988 (FJ 2) y de la 21/1996 (FJ 4). Es decir, que, en esencia, las cuestiones de grado (cuantitativas) en materia de imposición:

deben ser establecidas y proporcionadas por el legislador ordinario según un criterio que concilie, sobre la base de valoraciones político-económicas que aquí no pueden ser criticadas si no son manifiestamente irrazonables, las necesidades de los estados financieros del Estado con las del ciudadano llamado a contribuir a las necesidades de la vida colectiva, no menos importantes que las necesidades de la vida individual (sentencias núms. 134 y 143 de 1982; ord. núm. 556 de 1987).

Además, en la segunda sentencia mencionada se niega el tribunal a entrar en las valoraciones del alcance confiscatorio (*ablatorio*) de un impuesto sobre el patrimonio, puesto que el que se le presenta para análisis tiene una duración de un año:

El Tribunal observa que el impuesto extraordinario sobre la propiedad constituye un impuesto cuya institución, como se desprende del procedimiento parlamentario, tenía como objetivo encontrar recursos para el presupuesto del Estado en una

⁵ El interés de este caso se incrementa además porque el llamado *box 3* (cédula 3) del impuesto sobre la renta neerlandés grava, de facto, el patrimonio (en realidad, convierte el valor de determinados activos, a través de unas fórmulas legales, en renta del ejercicio), por lo que podría decirse que es, junto con el impuesto español, el único impuesto al patrimonio vigente hoy en la UE.

situación económica del país que parecía ser de considerable gravedad, exigiendo sacrificios por parte de los ciudadanos. [...] Por lo que son precisamente estas características las que permiten, según un canon de sentencia seguido en otras épocas (sentencias n.º 143 de 1995 y n.º 159 de 1985), excluir la violación de los invocados principios constitucionales [...]. El carácter decisivo de estas apreciaciones, por el contrario, exime al Tribunal de Justicia de examinar en profundidad el problema de principio planteado por el juez remitente, no sólo en lo que respecta a la imputación del ISI a los impuestos sobre la propiedad, sino también en cuanto a los límites dentro de los cuales pueden considerarse conforme a la Constitución de los mismos impuestos sobre la propiedad.

En suma, el TC italiano ha puesto límites al control de legitimidad constitucional del concepto de capacidad contributiva señalando que no corresponde al juez apreciar y determinar el alcance y la proporcionalidad de la carga fiscal impuesta, ya que se trata de una tarea reservada al legislador, sino únicamente comprobar que las normas en cuestión no son absolutamente arbitrarias o irracionales⁶. Sin que tampoco haya llegado a nuestro conocimiento ningún pronunciamiento acerca de cuándo se produce una posible arbitrariedad o irracionalidad en una situación tributaria⁷.

Después de este breve repaso se entiende mejor por qué decimos que el asunto carece de relevancia constitucional *prima facie*: en el caso italiano, la preocupación existe, pero no ha sido resuelta. En el caso neerlandés, su tradición jurídica ha llevado a contrastar el sistema tributario contra los tratados internacionales que recogen los límites a la exacción impositiva de forma directa o indirecta. Es decir, que el asunto tiene una relevancia constitucional material, a pesar de que no la pueda tener formal.

2.2. Países para los cuales tiene relevancia constitucional y han establecido algún límite

En este segundo bloque se agrupan Alemania y Francia⁸:

⁶ Servicio de estudios del Senado italiano, nota breve n.º 267 de marzo de 2021.

⁷ Cabe decir, no obstante, que esto ha motivado iniciativas legislativas/constituyentes que han tratado de limitar cuantitativamente el deber de contribuir (este ha variado según la iniciativa legislativa; por ejemplo, en algún caso ha sido el 40 % del PIB, en otros el 33 % de la renta de cada individuo), pero ninguna de ellas ha prosperado. De tal manera que impera en Italia la jurisprudencia constitucional «de Barrabás», donde el TC italiano se lava las manos.

⁸ Conviene añadir que puede haber más ejemplos en los que haya un pronunciamiento, jurídico o político, en torno al límite aceptable de la carga impositiva. Por ejemplo, el Parlamento de Eslovaquia se ha pronunciado sobre el riesgo de ser contrario a la normativa de la UE un tipo impositivo en el IRPF del 80 % de la renta (Pistone, 2014). Este mismo autor señala que Bélgica admitió la constitucionalidad del 80 % en

- Alemania. El caso alemán es, sin duda, el más conocido, por la teoría del *Halbteilungsgrundsatz*, que se podría traducir por el «principio del reparto por la mitad». Esta teoría ha sido objeto de cita interesada (de citas interesadas hablaremos más ampliamente en el epígrafe 2.3) por cierta corriente de pensamiento conservadora. La cita interesada consiste, como casi siempre, en citar solo lo que interesa, ignorando el resto, y también, frecuentemente, el contexto de cada cita. En este caso, la cita se agota en la sentencia de 22 de junio de 1995 (*BVerfG*, 2 BvL 37/91), donde el TC Federal sostuvo que, según el artículo 14 de la Ley Fundamental, el uso de la propiedad servía a los fines del beneficio privado y del bien público. En ese sentido, el impuesto sobre bienes inmuebles, combinado con otros impuestos, no podía gravar más del 50 % de los ingresos procedentes de la propiedad. Además, la carga fiscal global no debe ir en contra del principio de igualdad que exige el reparto de la carga en función de la capacidad contributiva.

Pero en su decisión posterior de 18 de enero de 2006 (*BVerfG*, 2 BvR 2194/99⁹), el TC Federal matizó considerablemente esta primera posición. Primero, porque consideró que, aunque la carga fiscal entraba en el ámbito de aplicación del artículo 14 de la Ley Fundamental, es decir, la protección de la propiedad, la carga global mediante el IRPF y el IAE, en las circunstancias particulares, no vulneraba el derecho de propiedad del demandante, aunque ascendiera al 57,58 % de su renta. De modo que elevó el umbral de exacción de renta permitido en torno a un 15 %. La pregunta es, evidentemente, dónde habría frenado esa elevación.

Pero, en realidad, la parte que modificó con más claridad su doctrina anterior fue señalar que era permisible gravar las rentas elevadas con una mayor carga fiscal, siempre que el sujeto pasivo, una vez deducido el(los) impuesto(s) correspondiente(s), «disponga de unos ingresos suficientemente elevados de los que pueda disponer libremente, de conformidad con el principio de que los ingresos privados están al servicio de los beneficios privados». De nuevo, esto queda en una indefinición, pero apunta a unos niveles de tributación final indudablemente mucho más altos que lo que el estricto principio del *Halbteilungsgrundsatz* –del

el tipo impositivo del impuesto sobre sucesiones, pero determinó que el 90 % en ese mismo tributo era inconstitucional. En realidad, este caso no es comparable porque los gravámenes sobre sucesiones, por constituir en muchos casos un mecanismo de nivelación social para evitar privilegios solo fundados en la descendencia, han tenido valores muy altos históricamente en la cultura occidental. De modo que algunos de los argumentos que se pueden esgrimir contra tipos exorbitantes del IRPF (por constituir el sustento normal o regular de las personas) no son trasladables automáticamente al ISD. A este respecto, consúltase también nota al pie n.º 43.

⁹ Véase https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2006/01/rs20060z118_2bvr219499en.html

que el TC alemán reniega expresamente en esta sentencia¹⁰-. Es muy posible que en esta decisión influyera el hecho de que los recurrentes (un matrimonio) tuvieran una renta tras impuestos de 249.780 marcos alemanes, lo cual era una suma considerable en 1994 (año del que se recurre la cuota del IRPF), unos 200.000 llevados a euros corrientes de 2024.

- Francia. El Consejo Constitucional francés (CCF) es raramente citado en la literatura cuando se aborda esta materia, porque la teoría del *Halbteilungsgrundsatz* ha venido eclipsando todo lo demás. Pero lo cierto es que, en su Decisión 2007-555 de 16 de agosto de 2007¹¹, y posterior a la matización del TC alemán de enero de 2006, el Consejo Constitucional sienta las bases de la constitucionalidad del *bouclier* (escudo) fiscal francés, y lo hace con unos razonamientos que superan el nivel del TC alemán de 2006, e incluso tenderían a ser similares al principio de reparto por la mitad de 1995.

En efecto, el CCF se pronuncia sobre la constitucionalidad de reducir del 60 % al 50 % el escudo fiscal, es decir, que el conjunto de la tributación directa no podría superar el 50 % de la renta del ejercicio para cada contribuyente. Este umbral había sido recurrido porque en la práctica podría exonerar del impuesto sobre la fortuna a muchos contribuyentes, lo cual llevaría a un trato desigual en función del patrimonio; es decir, que las personas con altos patrimonios saldrían beneficiadas. Pues bien, el CCF contrasta esta rebaja con el tenor del artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789¹² (que enlaza a este respecto con el art. 34 de la Constitución francesa) y admite categóricamente la validez constitucional de esta rebaja en unos términos que son sorprendentes, al menos, en dos planos:

- Por un lado, porque no solo admite la constitucionalidad de un límite o escudo, sino que lo considera necesario para el respeto de la Declaración de los Derechos del Hombre y de la Constitución:

24. Considerando que la exigencia resultante del artículo 13 de la Declaración de 1789 no se respetaría si el impuesto tuviera carácter

¹⁰ En el penúltimo párrafo del resumen de la sentencia citada en nota al pie anterior se dice que:

La redacción del artículo 14.2 frase 2 de la Ley Fundamental (en relación con la propiedad: «Su uso también debe servir al bien público») no puede interpretarse como un principio estricto y fundamental de que la propiedad debe dividirse a partes iguales entre el propietario y el Estado en todo momento y en todas las situaciones.

¹¹ Véase <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2007/2007555DC.htm>

¹² Artículo 13: «Para el mantenimiento de la fuerza pública, y para los gastos administrativos, es indispensable una contribución común: debe repartirse equitativamente entre todos los ciudadanos, según sus medios».

confiscatorio o impusiera a una categoría de contribuyentes una carga excesiva en relación con su capacidad contributiva; que, por tanto, en principio, la limitación de la proporción de los ingresos de un hogar fiscal destinada al pago de impuestos directos, lejos de vulnerar la igualdad ante el impuesto, tiende a evitar una clara vulneración de la igualdad ante las cargas públicas.

- Por otro lado, esta decisión del CCF interpreta de una forma amplia el concepto de «fiscalidad directa», una forma más amplia de lo que lo había concebido el Tribunal de Karlsruhe, que se había limitado a adicionar los impuestos sobre la propiedad con el impuesto sobre la renta. Aquí el CCF considera que deben formar parte del cálculo de las exacciones directas: (i) la contribución social generalizada, (ii) la contribución para el reembolso de la deuda social, (iii) la exacción social sobre las rentas del patrimonio y los productos financieros, y (iv) la contribución adicional afectada a la Caja Nacional de Solidaridad para la Autonomía¹³. Además, se deben añadir los otros impuestos directos, eminentemente locales (impuesto adicional sobre arrendamientos –*taxe additionnelle au droit de bail*–, impuesto inmobiliario –*impôt foncier*– e impuesto de residencia o habitación –*taxe d'habitation*–).

No cabe duda de que el escudo fiscal francés ha sufrido toda suerte de vaivenes, oscilando del 50 % al 85 %, y también que la jurisprudencia citada es un pronunciamiento a contrario, donde se dice que el principio de igualdad no se opone a un escudo o limitación del 50 % de la cantidad total de la renta que se puede gravar, lo cual no necesariamente implica lo inverso, es decir, que un determinado nivel de exacción de la renta más alto del 50 % es contrario a la Constitución francesa (pues, de hecho, así ha ocurrido). Pero la forma en cómo se pronuncia el CCF, en particular en el siguiente inciso ya citado: «lejos de vulnerar la igualdad ante el impuesto, tiende a evitar una clara vulneración de la igualdad ante las cargas públicas», puede hacer pensar que el órgano constitucional francés está más cerca de admitir la tesis de que, por encima de un determinado nivel, el gravamen o erosión fiscal de la renta del individuo es contraria al ordenamiento jurídico francés.

2.3. El caso español

De tener que entrar en alguna de las dos categorías anteriores, lo sería en la expuesta en el epígrafe 2.2, pues el concepto de confiscatoriedad aparece expresamente en la CE

¹³ Véase el apartado 25 de la Decisión 2007-555 citada en la nota al pie trasanterior.

(art. 31.1.), luego tiene, sin duda, relevancia constitucional. Este trabajo no pretende extenderse largamente sobre el concepto de confiscatoriedad en el contexto constitucional español, por haber sido ampliamente abordado por la literatura (por todos, se pueden consultar Chico de la Cámara, 2008 o Moreno Fernández, 2019). Tampoco interesa demasiado aquí la distinción entre el principio de la capacidad económica como «fundamento» de la imposición, o bien como «criterio, parámetro o medida» (utilizado, entre otras, en la STC 149/2023, FJ 4B). Sin embargo, sí deseamos detenernos en las siguientes dos peculiaridades: (i) la interpretación de confiscatoriedad que se considera de alguna manera acuñada o, por citar al propio TC español, «tradicional», y (ii) la desconexión entre la renta y el patrimonio en términos de la aplicación de la confiscatoriedad (véase también cuadro 1).

Con respecto a (i), el TC ha llegado a la extraña y radical conclusión de que solo se confisca cuando «se agota» la riqueza imponible¹⁴. Esto no solo se aleja de las doctrinas «centrales» de los tribunales constitucionales más importantes de Europa en materia de confiscatoriedad tributaria (véase el epígrafe 2.2 anterior), sino que se puede afirmar que es contrario a la lógica de la tradición liberal-burguesa de respeto legal a la propiedad privada, pues, por ejemplo, la definición de expropiación forzosa contenida en el artículo 1.1 de la vigente Ley española de expropiación forzosa de 17 de diciembre de 1954 dice que se considera expropiación «[...] cualquier forma de privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos [...] acordada imperativamente, ya implique venta, permuta, censo, arrendamiento, ocupación temporal o mera cesación de su ejercicio». Se puede observar que no es la expropiación de la totalidad de la propiedad del bien o del derecho lo que determina la existencia de una expropiación (léase «confiscación»), por ejemplo, gravar con censos o arrendamientos un bien o apropiarse del usufructo dejando intacta la nuda propiedad serían consideradas «privaciones singulares de la propiedad privada». Por esta misma razón, si la aplicación de un tributo directo no conlleva la privación total de la renta, pero sí la detracción de una parte «excesiva» de la misma, parece posible considerar la idea de una confiscación, que el TC parece negar¹⁵.

¹⁴ El término «riqueza», dicho sea de paso, abarca tanto manifestaciones de renta como de patrimonio (o «propiedades») del individuo: «este Tribunal ha declarado que la incorporación de esa garantía al sistema fiscal "obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia, de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir"», añadiendo que ese efecto se produciría:

si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución (STC 150/1990, FJ 9).

¹⁵ En este mismo sentido, existen resoluciones de cortes de arbitraje internacional que afirman que el establecimiento de ciertos impuestos puede suponer una expropiación indirecta; por ejemplo, *Revere Copper and Brass Inc. v. Overseas Private Investment Corporation*, 24 de agosto de 1978, resuelto por la Asociación Americana de Arbitraje, o bien, *Occidental Exploration and Production Company v. The Republic of Ecuador*, London Court for International Arbitration (case n.º UN3467).

Con respecto a (ii), de nuevo, el TC español rompe con lo que parece ser la aproximación más habitual a la confiscatoriedad; a saber, que, como consecuencia de la multiplicidad de cargas fiscales directas sobre la persona, se prive a esta en una excesiva medida de su renta. Esta conexión de cargas fiscales varias (cargas sociales, impuestos inmobiliarios, impuestos sobre el patrimonio o riqueza global, etc.) que acaban impactando sobre la renta disponible de la contribuyente y que plantean el problema de la confiscación de la renta (como un activo de la contribuyente que soporta en última instancia las cargas tributarias) no es solo la base de la jurisprudencia alemana y francesa ya analizada, sino que se da también en el razonamiento de otros tribunales; por ejemplo, el TS Federal suizo (decisión n.º 2P.139/2004¹⁶) o el propio TJUE. Pues, en efecto, el TJUE, en el caso *Michel Bourgès-Maunoury y Marie-Louise Heintz v. Direction des Services Fiscaux d'Eure-et-Loir*, de 5 de julio de 2012 (asunto C-558/10), señaló que:

La recaudación de un impuesto nacional, como el impuesto sobre el patrimonio, incluyendo en el cálculo del importe final rentas pagadas por la Unión que están exentas del impuesto nacional sobre la renta equivale a la imposición indirecta de dichas rentas.

En definitiva, en todas partes donde la confiscatoriedad tiene relevancia constitucional, excepto España, parece extenderse la idea de que los impuestos sobre la propiedad en general, y sobre el conjunto del patrimonio neto en particular, se detraen de la renta del ejercicio, y que, por tanto, sí es relevante la situación final de la renta de la contribuyente a la hora de decidir sobre la confiscatoriedad de un IP¹⁷.

¹⁶ Se expone que:

No es compatible con el artículo 26 de la Constitución Federal que una renta vitalicia, heredada por legado, de un importe inicial de 2.200 francos suizos al mes sea gravada –independientemente de la capacidad de pago de otros impuestos de la persona beneficiaria de la pensión– con un 55 % en total, en concepto de impuestos de sucesiones y sobre la renta, así como de otros gastos, que (teniendo en cuenta la suma de impuestos adeudada por más de 200.000 francos suizos) fueran necesarios para su financiación (Decisión P.1704/1984, publicada en: ASA 56 p. 439 y ss.). En ese caso concreto, las circunstancias específicas eran pertinentes porque la heredera no podía asegurar su propia existencia después de pagar los impuestos de la renta vitalicia.

¹⁷ En esta parte del análisis no se ha mencionado al TEDH porque no parece existir en su jurisprudencia un planteamiento claro sobre la cuestión. La sentencia que podría acercársele más es la de *Imbert de Tremiolles* (STEDH de 4 de enero de 2008, demanda n.º 25834/05), pues en ella el TEDH acepta implícitamente que la medida de la confiscatoriedad se debe plantear respecto de los impuestos de renta y patrimonio conjuntamente, al no discutir en ningún momento que se debiera haber mirado solo lo que supone el impuesto sobre la fortuna francés respecto de dicha fortuna o, de otro modo dicho, al aceptar discutir sobre la base del razonamiento mismo de los demandantes (que creían que se violaba en su caso el art. 1 del protocolo adicional), acepta que la confiscatoriedad se debe analizar como un todo (flujo + fondo). Esto sin perjuicio de que no acepte las alegaciones de los demandantes por otros motivos (i. e., falta de fundamento según los arts. 35.3 y 4 del CEDH).

Estas dos «anomalías» de la jurisprudencia constitucional española son muy graves porque no permiten plantear la cuestión en la forma en que se viene haciendo en otros lugares y desenfocan fuertemente el debate: este debiera comenzar por reconocer y analizar el efecto sobre la renta del conjunto de la tributación directa y, sin embargo, en España hay un planteamiento, bastante artificial como veremos, sobre la confiscatoriedad «magnitud a magnitud». Y, cuando debiera seguir por un análisis de los grados o de la proporcionalidad de la carga admisible, hay un debate simplista y binario sobre la idea de agotar la manifestación de capacidad contributiva.

Lo único que se puede decir en descargo del TC español es que, al seguir el modelo de control de constitucionalidad austriaco, decide sobre los textos legales *in abstracto*, de manera que le resulta difícil alcanzar a ver el potencial confiscatorio del juego de los impuestos. Este problema lo tiene también el CCF, pero no así el Tribunal de Karlsruhe. De hecho, en su STC 149/2023, el TC español –aunque es difícil saber si son lágrimas de cocodrilo– parece que echa a faltar los ejemplos concretos que le permitan aquilatar el verdadero alcance de la confiscatoriedad alegada por el recurrente (la Comunidad Autónoma de Madrid) al lamentar (?) (FJ 4 C) a):

Toda vez que el letrado autonómico no razona nada sobre el eventual agotamiento de la fuente de capacidad económica gravada por el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, la impugnación no puede prosperar, por falta de carga alegatoria [por todas, STC 49/2023, de 10 de mayo, FJ 9 c)]¹⁸.

Quizá algún ejemplo concreto, en la línea de lo incluido aquí en el ejemplo 1 *infra*, hubiera podido ilustrar el problema concreto. Porque lo que sigue por parte del TC en este FJ 4 C) es una desafortunada cita de tipos efectivos de gravamen, tomada del *Libro blanco sobre la reforma tributaria* elaborado por el Comité de Personas Expertas nombrada por resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 12 de abril de 2021, que se publicó el 3 de marzo de 2022. Y decimos que esta cita es «desafortunada» porque la cuestión, a efectos de enjuiciar la constitucionalidad de la norma, no puede estar en el análisis de la política tributaria de tipos de gravamen (si son altos o bajos), sino en si una norma genera potencialmente situaciones de confiscatoriedad. Sorprende en este sentido que el propio tribunal se olvide de que el 10 de noviembre de 1988 dictó una inconstitucionalidad de la Ley 44/1978, del IRPF, basándose en el caso concreto de una pareja que contrajo matrimonio el 27 de diciembre, lo que obligaba a ese matrimonio a tributar conjuntamente, y dijo (STC 209/1988, FJ 10):

Finalmente, es preciso señalar que, aun aceptando la posibilidad de que el simple hecho del matrimonio justificase un régimen tributario diferencial, la imposición de la acumulación de rentas no puede legítimamente llevarse a cabo, como aquí se

¹⁸ En este mismo sentido se pronuncia Pezet (2013) para el CCF.

hizo, presumiéndose en abstracto, con presunción *iuris et de iure*, sin concreción alguna, el supuesto incremento de la capacidad económica de cada cónyuge, y sin tener en cuenta la proporcionalidad –que debe necesariamente existir para garantizar la igualdad de trato normativo fiscal– entre dicho incremento y el de la carga impositiva que, dada la progresividad del impuesto, se habría de soportar por uno y otro de los cónyuges. Esta apreciación es inexcusable desde la perspectiva del derecho constitucional a la igualdad y la única coherente –en cualquiera de sus posibles articulaciones legales– con la naturaleza «personal» del tributo (art. 1.1 de la Ley 44/1978).

Es evidente que el principio constitucional de no confiscatoriedad no es equiparable al de igualdad tributaria, pero, en términos de hermenéutica jurídica, la crítica al análisis en abstracto del TC de 1988 es válida para el TC de 2023, que la lleva, con ese (apresurado y probablemente torpe) análisis de los tipos efectivos, a su máxima expresión.

En definitiva, volviendo a la cuestión principal, frente a la aparente disparidad de la jurisprudencia comunitaria, un examen más profundo y técnico permite concluir preliminarmente que, si excluimos la jurisprudencia que podríamos llamar «periférica» –bien porque el asunto no se trata al carecer en el país en cuestión de relevancia constitucional, o bien porque se adopta una posición tan extrema que se aleja del problema–, la jurisprudencia «central» parece compartir una preocupación genuina por el nivel de esfuerzo que la contribuyente deba realizar cada año para satisfacer su carga de tributación directa a costa de su renta del ejercicio.

Cuadro 1. La confiscatoriedad según el TC español o el arte de (no) citarse (bien) a sí mismo

La doctrina constitucional española (art. 31 de la CE) sobre el principio de capacidad económica y no confiscatoriedad de los impuestos en general, y del impuesto temporal de solidaridad de grandes fortunas (ITSGF) en particular, se asienta sobre dos argumentaciones. Estas vienen recogidas en la propia STC 149/2023 (FJ 4), sobre la constitucionalidad del impuesto citado. Validando la misma, y negando la confiscatoriedad del tributo recurrido en su FJ 4, mediante la siguiente argumentación:

1. Lo que el TC de noviembre de 2023 denomina la doctrina «tradicional» (*sic*) sobre confiscatoriedad, para lo cual efectúa la siguiente cita:

[El principio de no confiscación] obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada].

Recogiendo luego hasta siete citas de sentencias o autos donde se reproduce lo anterior. A este respecto es interesante remontar la corriente para ver lo que se empezó a decir sobre la cuestión y cómo se fue «degradando».

La primera aparición sobre esta cuestión es una digresión altamente inconclusa a cargo del TC de 1990 (STC 150/1990, FJ 9). Es preciso, en primer lugar, poner en contexto esta STC. La misma se pronuncia sobre el llamado «recargo autonómico extraordinario del 3 %» sobre la cuota líquida del IRPF. Y uno de los argumentos que se esgrimen por los recurrentes es que ese recargo puede incurrir en confiscatoriedad por sobrepasarse el límite del 46 % (tipo marginal máximo del IRPF de entonces) o el 70 % de la cuota conjunta del IRPF y del IP. Esto es fundamental para entender la respuesta completa del TC, que es la siguiente:

El examen de esta alegación viene, en efecto, condicionado por la interpretación que haya de darse al principio de no confiscación en materia fiscal, cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria *lato sensu*. [...] Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir. [...] Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, [...], es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades [...]; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta. Pero, excluidos aquel límite absoluto y esta evidencia aritmética, y asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio, sí resulta posible rechazar que la aplicación del recargo autonómico de que tratamos conculque el art. 31.1 de la Constitución por su eventual superación de los límites cuantitativos o porcentuales establecidos por el legislador estatal para el Impuesto sobre la Renta.

Es decir, que el TC: (i) plantea con carácter general la dificultad de pronunciarse sobre la confiscatoriedad, llegando a decir que, más allá de los casos absolutamente extremos (por ejemplo, gravar el 100 % de la renta), es difícil situar la frontera entre lo justo y lo confiscatorio, y (ii) el caso de autos (un recargo de un 3 %), que supone desde luego un aumento moderado de la tributación, si le alcanza para decir –para ese exclusivo caso– que no se trata de un recargo confiscatorio. Pero nunca llega a decir que algo es solo confiscatorio cuando alcanza el 100 % de la magnitud gravada.

Por desgracia, el TC de 1998 (STC 14/1998, FJ 11 B) tomó la parte por el todo y solo citó la siguiente parte del argumento del TC de 1990 en el caso de un tributo a las explotaciones dedicadas a la caza en Extremadura, al mencionar solamente (FJ 11 B):

Con todo, y puesto que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria se establece con referencia al resultado de la imposición, este Tribunal ha declarado que la incorporación de esa garantía al sistema fiscal «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia, de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir», añadiendo que ese efecto se produciría «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución» (STC 150/1990, fundamento jurídico 9).

Cuando en realidad la STC 150/1990 no dijo esto. Afirmó que esto sería un impuesto confiscatorio sin ninguna duda, pero que era difícil saber cuándo, además de ese caso extremo, lo sería. Y añadió que en el caso de autos (tan alejado del ejemplo extremo) se podía decir que no había confiscatoriedad.

Y aquí empezaron los males, pues ya no era una doctrina abierta a la interpretación caso por caso (por la dificultad de fijar la frontera entre lo que es confiscatorio y lo que no), sino que se consideró que, si no se tomaba el 100 % de la magnitud imponible, ya no era algo confiscatorio, lo cual es tan erróneo como decir que, si no se expropia la totalidad del derecho de propiedad, entonces no hay expropiación.

¿Quiere esto decir que la doctrina del TC es inamovible solo por haber sido citada o reiterada incorrectamente tantas veces, es decir, por ser «la tradicional»? ¿O podemos hablar de un error de derecho del propio TC al citarse? La cuestión no está clara, pero, sin duda, nunca fue la intención del primer TC el acabar diciendo sobre la confiscatoriedad lo que se da ahora (2024) por sentado.

2. El ITSGF solo tendría efecto confiscatorio si agotara el valor del patrimonio (STC 149/2023, FJ 4 C) a) porque:

Como constató la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 2, «la capacidad económica sometida a tributación en uno y otro impuesto son diferentes, pues si en uno se grava la obtención de renta [...] el otro somete a tributación "el patrimonio neto de las personas físicas"».

Esto sería definitivo si no fuera por el contexto en el que el TC de 2006 realizó esta afirmación. Porque la STC 295/2006 se pronuncia en estos términos a raíz de una discusión exclusivamente procedimental o formal. En la STC 295/2006, el TC realiza una digresión en torno a la diferente capacidad económica sometida a gravamen a los efectos de clarificar una alegación de inadmisión (ergo estrictamente procedimental) del abogado del Estado en el asunto. Para negar esta inadmisión, en un contexto muy concreto y restringido (relativo al gravamen presunto de rendimientos del capital inmobiliario sobre la base de valores catastrales), es cuando el TC afirma lo anterior. Es decir, que el TC nunca se pronunció sobre la incidencia de un IP sobre la renta del ejercicio como cuestión de fondo, solo quiso reservarse el derecho a analizar la materia en disputa rechazando que la no alegación del IP impidiera ese juicio constitucional sobre el impuesto sobre la renta. En efecto, el propio tribunal señala que se analiza una cuestión procedimental aquí: «Antes de entrar en el estudio del fondo de la presente cuestión de inconstitucionalidad es necesario examinar la objeción formulada por el Abogado del Estado».

Y además deniega esta alegación de parte con un fundamento que va mucho más allá de la cita parcial que utiliza el TC en 2023:

En modo alguno está en discusión en este proceso constitucional si esta regla de valoración a efectos del impuesto sobre el patrimonio (el mayor de los tres valores que cita) respeta o no el principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas en términos de capacidad económica. El objeto del presente proceso lo constituye única y exclusivamente la forma de cuantificar el rendimiento imputado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por el hecho de ser titular de un bien inmueble no arrendado.

Y solo para rematar o redondear esta idea, el TC añade «no debemos olvidar [es decir, dicho sea de paso] que la capacidad económica». Y desde la perspectiva de desmontar el argumento procesal, es pertinente este razonamiento a mayor abundamiento. Pero esto no quiere decir en modo alguno que el TC no considerase que entre el IRPF y el IP no hubiera una posible interacción, cuando de confiscatoriedad se trata.

Fuente: elaboración propia.

3. Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)

Un segundo elemento de importancia en el análisis lo constituye el tratamiento de la materia por parte del TEDH. Esto es así porque, como veremos más adelante, esta tradición jurídica y jurisprudencial se traslada al acervo comunitario por la vía de la CDFUE (art. 52.3¹⁹). Claro está que este traslado no es «en bloque» o «por remisión», como si dijéramos, pues hay matices al respecto, pero, desde luego, en la medida en que el TJUE tenga algo que decir sobre la protección del derecho a la propiedad privada ante las exacciones tributarias, la jurisprudencia del TEDH debería ser relevante.

En esta materia vamos a seguir el análisis realizado por Gerverdinck (2020, parte IA), pues de él se pueden extraer todos los elementos necesarios para poner en el contexto de este trabajo el rol del TEDH. Como su estudio de la materia es muy exhaustivo, aquí nos limitaremos a un breve resumen.

¹⁹ Indica el citado artículo:

Artículo 52. Alcance e interpretación de los derechos y principios.

[...]

3. En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa.

El autor que seguimos analiza de forma sistemática los distintos elementos que el TEDH ha venido teniendo en cuenta para decidir cuándo un tributo podría afectar el derecho de propiedad hasta el punto de ser contrario al artículo 1 del protocolo adicional del CEDH, ya citado.

Conviene comenzar por recordar el precepto que será objeto de análisis en lo sucesivo:

Artículo 1. Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.

Según Gerverdinck (2020), el TEDH sigue, por lo general, un esquema claro y sistemático.

1. En primer lugar, el TEDH se pregunta si se está ante un derecho de propiedad. A este respecto, el que el TEDH haya resuelto incontables casos relativos a impuestos que afectan a la renta de una persona, considerando esa renta como una propiedad, debe ser respuesta suficiente. Por ejemplo, esto se evidencia en el caso N. K. M. contra Hungría (STEDH de 14 de mayo de 2013, demanda n.º 66529/11). Además, debe tenerse en cuenta que el propio protocolo adicional habla de impuestos, luego reconoce una relación entre los impuestos y el derecho de propiedad.
2. El segundo paso del razonamiento es valorar si la propiedad se violenta o se interfiere sobre ella (*infringement*), lo cual puede ocurrir por varios motivos: (i) privación de la propiedad (como en los casos de expropiación), (ii) regulación de la propiedad (como la limitación de su uso o del desahucio), y (iii) otros supuestos de interferencia, como los impuestos (*cf.* STEDH de 29 de abril de 2008, caso Burden contra el Reino Unido, demanda n.º 13378/0529). Según el TEDH, los impuestos constituyen una violación inherente del derecho de propiedad, «ya que privan a la persona afectada de una posesión, a saber, la cantidad de dinero que debe pagar».
3. El tercer paso del razonamiento sería averiguar si esa interferencia está justificada. Siguiendo a Gerverdinck (2020) una vez más, el TEDH admite que los Estados tienen, como regla general, «amplio margen de apreciación en cuanto a las interferencias del derecho de propiedad», incluyendo en materia de impuestos, pero debe respetarse:

- La licitud/legalidad (*lawfulness*). La medida debe ser legal o lícita. Lo que en términos jurisprudenciales del TEDH quiere decir, según afirma acertadamente Gerverdinck (2020), que:

El Estado de derecho, que subyace en el CEDH y también en el artículo 1 del protocolo adicional, implica que una persona debe poder prever razonablemente las posibles consecuencias de sus actos: que pueda determinar razonablemente sus riesgos y posibilidades²⁰.

- El interés legítimo (legitimidad) de la norma. Según Gerverdinck (2020), «El TEDH respetará en general la evaluación del legislador nacional de que una medida es de interés público, a menos que carezca "manifiestamente de fundamento razonable"»²¹, porque «el legislador nacional está mejor situado que el TEDH para juzgar lo que es de interés público». Por lo tanto, es raro que el TEDH dictamine que una usurpación de propiedad por causas impositivas carece de un objetivo legítimo.

²⁰ Existen otros dos aspectos interesantes en torno a la legalidad de una norma tributaria que interfiera sobre el derecho de propiedad.

Uno es la cuestión de la retroactividad. Siguiendo a Gerverdinck, el TEDH exige «razones específicas y apremiantes» para justificar la violación de la confianza legítima mediante la imposición retroactiva, como la lucha contra el abuso (Huitson contra el Reino Unido), la rectificación de un defecto técnico de la ley que dé lugar a un enriquecimiento injusto (Building Societies contra el Reino Unido) o la evitación de un fraude de ley, un enriquecimiento injusto (Building Societies contra el Reino Unido) o evitar efectos de anuncio (M. A. y otros contra Finlandia).

El segundo sería la cuestión de la calidad de las decisiones judiciales (STEDH de 14 de octubre de 2010, caso Shchokin contra Ucrania, demandas n.ºs 23759/03 y 37943/06, párrafo 57):

La normativa en este caso carecía de la calidad suficiente porque no estaba claro qué tipo impositivo se aplicaba a una determinada categoría de rentas («rentas obtenidas fuera del establecimiento principal»). Existían dos posibilidades: en virtud de una ley aprobada por el Parlamento, se aplicaba un tipo proporcional del 20 %, mientras que un decreto presidencial de fecha posterior prescribía un tipo impositivo progresivo más elevado. El TEDH consideró que, en este caso, la legislación no era suficientemente clara y precisa. El hecho de que sean posibles interpretaciones tan diferentes de un elemento jurídico fiscal tan importante como es el tipo aplicable significa que la base jurídica es de calidad insuficiente y que la ley no ofrece una protección adecuada contra la interferencia arbitraria de las autoridades con el denunciante. En consecuencia, en opinión del tribunal, la falta de la previsibilidad y claridad requeridas del derecho interno sobre una cuestión fiscal tan importante, que produce interpretaciones judiciales opuestas, alteran el requisito de «calidad de la ley» previsto en el convenio (Gerverdinck, 2020).

²¹ Esta última cita proviene de la STEDH de 19 de junio de 2006, caso Hutten-Czapska contra Polonia (demanda n.º 35014/97).

- La proporcionalidad de la medida (*fair balance*). Esta prueba de proporcionalidad no se desprende del texto del artículo 1 del protocolo adicional, sino que, según el TEDH, «la búsqueda de este equilibrio [...] es inherente al conjunto del Convenio y se refleja también en la estructura del artículo 1 (P1-1)». Más importante aún:

Una medida no es proporcionada si se traduce en una carga individual y excesiva para la persona afectada. En tal caso, el beneficio que la sociedad en su conjunto obtiene de la medida no compensa la desventaja sufrida por el individuo²².

Todo lo cual, como principio general, está bien, pero necesita de concreción:

Para apreciar la conformidad del comportamiento del Estado con las exigencias del artículo 1 del Protocolo Adicional, el Tribunal debe proceder a un examen global de los distintos intereses en juego, teniendo en cuenta que el Convenio tiene por objeto garantizar derechos «prácticos y efectivos», no teóricos o ilusorios. Debe ir más allá de las apariencias y examinar la realidad de la situación controvertida, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, incluido el comportamiento de las partes en el procedimiento, los medios empleados por el Estado y la aplicación de dichos medios²³.

Finalmente, dentro de la proporcionalidad, al evaluar la proporcionalidad de una infracción de los derechos de propiedad, el TEDH concede además importancia al hecho de que las autoridades públicas hayan actuado de conformidad con el principio de «buen gobierno» (ahora llamado gobernanza). Según el TEDH, esto significa que «las autoridades públicas deben actuar a tiempo y de manera adecuada y, sobre todo, coherente». En particular: «las autoridades públicas [...] establecen procedimientos internos que aumentan la transparencia y la claridad de sus operaciones [minimizan el riesgo de errores [...]] y fomentan la seguridad jurídica en las transacciones civiles que afectan a intereses patrimoniales».

²² SSTEDH de 23 de septiembre de 1982, caso *Sporrong y Lönnroth* contra Suecia (demanda n.º 7151/75), párrafos 69 y 73, y de 21 de febrero de 1986, caso *James y otros* contra el Reino Unido (demanda n.º 8793/79), párrafo 51.

²³ STEDH de 14 de mayo de 2013, caso *N. K. M.* contra Hungría (demanda n.º 66529/11).

Llegados a este punto, la pregunta es qué relación tiene todo lo anterior con el papel del TJUE en materia de confiscatoriedad. La respuesta a esta pregunta deriva directamente del papel que se asigne a la jurisprudencia del TEDH en el entramado legal-judicial de la Unión.

Y, puesto que el artículo 52.3 de la CDFUE recoge el acervo del CEDH y de su jurisprudencia (muy rica, como hemos visto), no puede obviarse ya que, en el marco europeo, y si el TJUE entrara a pronunciarse sobre la cuestión de confiscatoriedad, existe ya un estándar mínimo, bastante bien delimitado y que el TJUE solo podría mantener o ampliar²⁴.

4. La necesidad de una construcción jurisprudencial del TJUE sobre los límites a la confiscatoriedad tributaria

Lo analizado hasta aquí sirve para darse cuenta de que existe ya un acervo común europeo en materia de confiscatoriedad tributaria, asentado sobre el respeto al derecho de la propiedad, ya sea emanado del protocolo adicional del CEDH, ya de la jurisprudencia de los países de la UE. Por tanto, todo análisis jurisprudencial de la confiscatoriedad en el ámbito de la UE debe basarse en dos elementos: (i) que el conjunto de la tributación directa afecta a la renta del ejercicio y, por tanto, es artificial (o alejado de la realidad) el razonar como si la renta y la riqueza fueran a estos efectos dos magnitudes diferentes, y (ii) que la renta del ejercicio es un derecho de propiedad, o una propiedad simplemente, de la persona que la gana o genera y, por tanto, es bajo el prisma del derecho de propiedad privada, dentro de la tradición jurídica europea (y probablemente occidental también) como se debe analizar.

Lo cual significa que se debe valorar el hecho de que este es un derecho «relativo», supeditado a otras exigencias socioeconómicas, y que, por tanto, existe un margen para intervenir (o interferir) sobre el mismo, la cuestión es qué margen, y quizá es hora de que el TJUE ayude a determinarlo para reducir distorsiones en la UE.

Pero existe una cuestión técnica preliminar: si el TJUE tiene alguna base legal para pronunciarse sobre la materia. Y este epígrafe trata de responder a ello.

²⁴ Por ejemplo, recientemente, en España se ha puesto fuertemente en entredicho la interpretación de la no retroactividad del ITSGF que hace la STC 149/2023 (FJ 5). A este respecto, el punto 4 del voto particular («4. La crisis del principio de seguridad jurídica: la frustración de la confianza legítima de los ciudadanos sobre la que debía ser la esperable actuación de los poderes públicos») desarrolla, con gran acierto técnico a nuestro juicio, una tesis que, cuando menos, haría dudar al TEDH de la calidad de la sentencia 149/2023 en este punto.

4.1. Generalidades

4.1.1. De Biehl²⁵ a Schumacker²⁶, pasando por Bachmann²⁷: la construcción de una hermenéutica jurídico-tributaria de las libertades comunitarias por parte del TJUE

El caso Biehl (asunto C-175/88) es el primero que resuelve el TJUE en favor del contribuyente sobre una controversia de tributación directa que afecta a las libertades del tratado (en concreto, el art. 45 del TFUE, por entonces, el art. 48 del TCE, sobre la libertad de circulación de los trabajadores), pero la sentencia no solo carece de razonamientos sofisticados sobre la materia, al tratarse de un caso de discriminación bastante flagrante, que incluso el artículo 24 de un convenio de doble imposición que siga el MC OCDE hubiera apreciado, sino que, principalmente, se puede decir que «pilló desprevenidas» a las autoridades fiscales europeas, pues, de una parte, la Administration des Contributions de Luxemburgo efectuó dos alegaciones con poco peso y no se esgrimieron los argumentos que fueron habituales a partir de Bachmann y, por otro lado, no intervinieron otras Administraciones o Gobiernos distintos del luxemburgués, aunque es justo reconocer que era difícil de prever la trascendencia que acabaría adquiriendo el caso como precedente.

El caso Bachmann hace referencia a la necesidad de un trabajador de poder deducir primas de seguros voluntarios de enfermedad e invalidez pagadas en el Estado A en la base imponible de un impuesto sobre la renta de un Estado B del que el trabajador es residente, donde se permite tal deducción si proviene de una compañía de seguros del Estado B. Y, de nuevo, enjuicia una posible violación de la libertad de circulación de trabajadores en la UE. A nuestro juicio, lo más interesante de este caso, que lo hace pionero por delante del caso Schumacker –sobre el que, sin embargo, se vertieron muchos más ríos de tinta²⁸–, es el hecho de que sienta las bases de la hermenéutica jurídica del TJUE en cuanto a qué pasos seguir para interpretar las libertades del (de los) tratado(s) fundacional(es) en relación con determinadas medidas de tributación directa. Esta hermenéutica se repetirá en

²⁵ Asunto C-175/88. Disponible en <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?nat=or&mat=or&pcs=Oor&jur=C%2CT%2CF&num=c-175%252F88&for=&jge=&dates=&language=es&pro=&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&oqp=&td=%3BALL&avg=&lgrc=es&lg=&page=1&cid=10124169>

²⁶ Asunto C-279/93. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:61993CJ0279&rid=1>

²⁷ Asunto C-204/90. Disponible en <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?nat=or&mat=or&pcs=Oor&jur=C%2CT%2CF&num=C-204%252F90&for=&jge=&dates=&language=es&pro=&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&oqp=&td=%3BALL&avg=&lgrc=es&lg=&page=1&cid=10112859>

²⁸ En concreto, Sánchez-Caballero (2017, p. 298) afirma del caso Schumacker que «constituyó un hito que a día de hoy sigue presente en muchos de sus postulados, así como un referente estableció una serie de presupuestos a los que los Estados miembros deben ajustarse».

Schumacker y tantas otras sentencias posteriores del TJUE en materia de tributación directa. Lo que hace el TJUE en primer lugar es examinar si se produce en efecto una atentado o limitación a alguna de las libertades fundamentales del tratado (en ese momento, el TCE) a causa de la disposición tributaria en cuestión. En el caso de autos, la libertad de circulación de un trabajador. Y, en caso de responder afirmativamente, como en este caso, se pregunta sobre dos aspectos centrales que podrían justificar esta excepción a la libertad fundamental. Vayamos, pues, por partes.

En primer lugar, la afectación «de facto» a las libertades fundamentales del tratado. Aunque esto empezó con jurisprudencia no tributaria, en concreto el caso Sotgiu (asunto C-152/73²⁹), es un elemento central del razonamiento tributario, por cuanto en la imposición directa es raro discriminar por razón de nacionalidad y, sin embargo, muy frecuente hacerlo por residencia. De modo que el análisis de la discriminación tributaria debe pivotar sobre dos elementos:

- De un lado, el que la discriminación por residencia conduzca, de hecho, a un resultado similar a la discriminación por nacionalidad, lo cual se debe dar por hecho en la inmensa mayor parte de los supuestos, cuando se hace el razonamiento de que la mayoría de residentes son nacionales del país en el que residen (es decir, se razona como si residente = nacional y no residente = extranjero); por tanto, en la medida en que la residencia es un factor diferenciador clave del tratamiento tributario en imposición directa, se diferencia (¿discrimina?) el trato entre nacionales y no nacionales.
- El segundo elemento es que la discriminación no pueda estar intrínsecamente justificada³⁰. A este respecto, el TJUE ha afirmado que:

En materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general. [...] Por consiguiente, el hecho de que un Estado miembro no permita a no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un sujeto pasivo residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable³¹.

Es decir que, en principio, sí está intrínsecamente justificada la discriminación por razón de residencia.

²⁹ Apartado 11 de la sentencia: «Las normas sobre igualdad de trato no solo prohíben las discriminaciones ostensibles basadas en la nacionalidad, sino también cualquier otra forma encubierta de discriminación que aplicando otros criterios de distinción, conduzca de hecho al mismo resultado».

³⁰ A continuación veremos cómo hay factores externos a la discriminación tributaria que la podrían justificar también.

³¹ Caso Schumacker (asunto C-279/93), párrafos 31 y 34.

Pero el TJUE se atrevió, sin embargo, a romper esta regla. Así pues, la residencia no sería en algunos casos un factor tan determinante de las circunstancias del contribuyente como para justificar una discriminación (entre el residente y el no residente). Lo estableció fundamentalmente el caso Schumacker y fue reiterado después (casos De Groot, asunto C-385/00, o Lakebrink, asunto C-182/06, entre otros; véase Sánchez-Caballero, 2017). Se trata de casos en los que la residencia está divorciada del lugar de obtención de la renta, o de una parte significativa de la renta (el Sr. Schumacker obtenía más del 90 % de sus ingresos –que provenían en su caso del trabajo– de un país donde no residía). En casos así, partiendo de situaciones cuasi-comparables entre residentes y no residentes, la imposición directa sobre estas situaciones debe ser análoga para residentes y no residentes para no ser discriminatoria.

En segundo lugar, después de analizar las justificaciones intrínsecas o endógenas, el TJUE ahonda en las posibles excepciones «exógenas» a la medida potencialmente contraria a las libertades. Desde el asunto Bachmann (1990), las ha venido revisando el TJUE, y son fundamentalmente dos: (i) si el eliminar la discriminación pudiera afectar a la «coherencia del régimen tributario» y (ii) la imposibilidad de llevar a cabo un control fiscal eficaz, de eliminarse la medida que atenta contra determinada libertad, falta de control que atentaría al interés general al no garantizarse la recaudación tributaria.

- La coherencia del régimen tributario fue admitida en 1990 para el asunto Bachmann. De un lado, por lógica: si las primas de seguro eran deducibles para el tomador persona física en el Estado B, debía el Estado B poder «percibir el impuesto sobre las cantidades debidas por los aseguradores»³²; lo cual, a su vez, requeriría que el asegurador retuviera esas cantidades en el Estado A, al momento de retribuir al tomador del seguro, para entregarlas a B. De otro lado, porque el estado del arte normativo, jurisprudencial y tecnológico de 1990 era otro. Aunque no es el objeto de este trabajo, sería discutible que semejante discriminación fuera admitida en el presente, pues no debe olvidarse el progresivo sesgo en favor de la tributación en residencia de las rentas del ahorro dentro de la UE, en paralelo a las mejoras en la obtención de información financiera (directiva del ahorro y sus reformas, sistema de intercambio automático de información –CRS–)³³.

³² Caso Bachmann, parágrafo 23.

³³ Adicionalmente, el TJUE afinó el criterio de «coherencia del sistema tributario» en sentencias sucesivas, como los casos Verkooijen, parágrafos 49 y siguientes (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61998CJ0035&qid=1704793959115>); Manninen (asunto C-319/02, disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0319&qid=1704793095107>) o Papillon (asunto C-418/07, disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=ecli%3AECLI%3AEU%3AC%3A2008%3A659>), parágrafos 41 y siguientes. Verkooijen o Manninen son interesantes porque el TJUE retoma los razonamientos de Bachmann (véanse los parágrafos 47 y 48) para aclarar que hay una diferencia entre sendos casos, lo que justifica un criterio diferente.

No obstante, este argumento se sigue esgrimiendo en sentencias más recientes (casos Gerritse, de 12 de junio de 2003³⁴, o Wallentin, de 1 de julio de 2004³⁵).

- La posibilidad de llevar a cabo controles fiscales eficaces para preservar los ingresos fiscales, o simplemente la necesidad de preservar estos últimos, ha sido regularmente esgrimida por parte de las autoridades tributarias en los primeros tiempos de la jurisprudencia europea (casos Bachmann, Schumacker, etc.), pero repetidas alusiones a la posibilidad de utilizar los mecanismos de asistencia mutua en el ámbito europeo (Directiva 77/799/CEE y sus reformas) y el caso ICI (asunto C-264/96, parágrafo 28) vinieron a zanjar la cuestión, por lo que esta no es ya, a diferencia de la coherencia, una alegación que se suela realizar³⁶.

4.1.2. Aplicación de la lógica del TJUE a la confiscatoriedad tributaria

¿Qué tiene que ver todo lo anterior con la confiscatoriedad tributaria, se preguntará el lector? *A priori*, nada. Pero lo interesante no es tanto si hay una conexión material entre la jurisprudencia del TJUE y la confiscatoriedad tributaria cuanto si existe una lógica inherente a los razonamientos del TJUE (su particular hermenéutica jurídica) que pudiera repetirse en materia de confiscatoriedad tributaria en imposición directa. Es decir, ante un caso de riesgo de confiscatoriedad tributaria de un contribuyente en un Estado miembro, ¿existe alguna libertad del tratado potencialmente en riesgo? Si existe, ¿podría estar justificado ese riesgo en virtud de algún elemento «exculpatorio», como ser la coherencia del sistema tributario u otros?

El problema de empezar a responder estas cuestiones se encuentra en el hecho de que la pregunta inicial plantea un supuesto demasiado amplio, pues, en ausencia de un marco legal claro en cuanto al concepto de confiscatoriedad tributaria, y después de haber analizado la disparidad jurisprudencial existente en Europa (epígrafes 2 y 3 de este trabajo),

³⁴ Asunto C-234/01, FF. JJ. 47 y siguientes. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62001CJ0234>

³⁵ Asunto C-169/03, FJ 21. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=ecli%3AEC%3AEU%3AC%3A2004%3A403>

³⁶ Asunto ICI, parágrafo 28 (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A61996CJ0264&qid=1704794942555>):

En cuanto a la alegación relativa a la imposibilidad de compensar la reducción de ingresos fiscales resultante de la desgravación de las pérdidas de las filiales domiciliadas en el territorio nacional mediante la tributación de los beneficios de las filiales situadas fuera del Reino Unido, debe señalarse que la disminución de ingresos fiscales resultante no figura entre las razones mencionadas en el artículo 56 del Tratado y no puede considerarse como una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una desigualdad de trato en principio incompatible con el artículo 52 del Tratado.

situaciones de «riesgo de confiscatoriedad» puede haber muchas. De hecho, y circunscribiendo el asunto a la fiscalidad directa, lo primero sobre lo que habría que convenir es si los dos asuntos ya planteados con anterioridad deben constituir el marco conceptual de una eventual jurisprudencia del TJUE. Estos asuntos (véase el epígrafe 4) son:

- ¿La confiscatoriedad debe tener en cuenta la cantidad de renta (rendimiento + ganancia patrimonial) que se detrae de la contribuyente en un ejercicio dado o, dado que en tributación directa existen esencialmente dos magnitudes u objetos gravables, a saber, el patrimonio y la renta³⁷, solo debe considerarse cada una por separado? Es decir, ¿solo debe evaluarse la confiscatoriedad de un impuesto que grave la renta sobre ese objeto gravado y, por tanto, la confiscatoriedad de un impuesto que grave el patrimonio solo se produciría si dicho impuesto erosionase el patrimonio?

A este respecto se confrontan dos tesis jurisprudenciales.

- La primera tesis jurisprudencial es la del TC español, el cual, como ya hemos dicho, parece pretender³⁸ que los impuestos al patrimonio solo son confiscatorios en la medida en que confiscan patrimonio, ignorando lo que le ocurra a la renta de la contribuyente. Esta tesis tiene tres fallos:
 - El primero es teórico, pues el patrimonio, salvo por la parte de las herencias recibidas, se conforma de la acumulación de flujos de renta, de modo que, en un caso extremo, si alguien obtuviera todo su patrimonio al generar una renta en un solo ejercicio (pensemos en la venta de una *start-up*, cuyo valor en libros era insignificante antes de venderla), dado que no hay patrimonio distinto de su renta, no se podría aplicar el test de confiscatoriedad a la magnitud «patrimonio». Es decir, que la tesis del TC español estaría presuponiendo que existe necesariamente un patrimonio distinto de la renta del ejercicio, lo cual, como acabamos de ver, no es cierto en el 100 % de los casos.
 - El segundo es de índole práctica, pues, como se ha mencionado, el pago de un IP de periodicidad anual se hará con la renta del ejercicio, pues, en general, las personas tienen resistencia a vender o realizar su patrimonio, salvo que sea muy líquido.

³⁷ No ignoramos que, en función de la configuración del tributo, podría existir un impuesto directo sobre el consumo, como bien demostró Sir Nicholas Kaldor (1963).

³⁸ Es importante subrayar que solo «parece pretender» esto, dado que, como se desarrolla en el cuadro 1 de este trabajo, en realidad se puede decir que es una tesis en gran medida espuria. No obstante, se ha creído necesario confrontar esta tesis con la otra alternativa.

- El tercero es legal, y deriva precisamente del punto anterior: la propia Ley del IP español (Ley 19/1991, art. 31), así como la ley que crea el ITSGF (Ley 38/2022, art. 3.12.1), presuponen que estos impuestos sobre la riqueza se detraen de (o se pagan con) la renta del ejercicio y por eso establecen unos límites a esa detracción con el fin de preservar una cantidad mínima de renta para que las contribuyentes puedan disponer de ella y, en definitiva, subvenir a los gastos de la vida diaria. Además, este mismo planteamiento se daba en otros ordenamientos jurídicos, por ejemplo, en el *bouclier* (escudo) fiscal francés antes citado, que existía con una finalidad equivalente (si bien con una metodología algo diferente de cálculo) cuando en Francia estaba vigente el impuesto sobre la fortuna (véase el epígrafe 2.2 *supra*)³⁹.
- La segunda tesis jurisprudencial es la que comienza con la combinación de sentencias ya citadas del TC alemán (véase el epígrafe 2.2) en concreto la *BVerfG*, 2 BvL 37/91, de 22 de junio de 1995, que analiza conjuntamente impuestos a la propiedad y a la renta, y la *BVerfG*, 2 BvR 2194/99, de 18 de enero de 2006, que establece unos límites cuantitativos más amplios de la llamada teoría, ya analizada, del *Halbteilungsgrundsatz*. Esta tesis la siguen, *mutatis mutandis*, las jurisprudencias francesa, suiza y del TJUE.

Esta segunda tesis, además de ser coherente con los mecanismos de limitación (o «escudos») existentes, nos parece más realista y probablemente más justa. Es más realista porque –ya se ha dicho– las contribuyentes que actúen con racionalidad económica no van a usar su patrimonio ilíquido (inmuebles, obras de arte, etc.) para satisfacer el impuesto, sobre todo, cuando este es anual. Lo evitarán por todo tipo de motivos, y tratarán de satisfacer el impuesto con el patrimonio líquido, el cual puede proceder,

³⁹ Abundando en esto, como no podría ser de otra manera, la resolución del TEAC de 19 de enero de 2001 indica:

Este carácter complementario de gravamen sobre la renta lo confirma la propia limitación conjunta de la tributación por patrimonio y renta, que la Ley señala en el 70 por 100 [para 1991] de la base imponible de este último Impuesto, como voluntad inequívoca del legislador de que el IP recaiga sobre bienes que produzcan renta; y, siendo ello así, no es imaginable un IP que someta a gravamen la mera propiedad o posesión de bienes improductivos, puesto que, de hacerlo, la naturaleza antes indicada de tributos se vería transformada en otra bien distinta, de una leva sobre el capital, que no responde ni a la intención del legislador de 1977, ni al propio contenido de la regulación positiva del Impuesto; por otra parte, y a la luz de los principios constitucionales, el IP no puede ser confiscatorio y tal circunstancia se produciría cuando una persona con patrimonio y sin renta tuviera que enajenar parte de sus bienes para hacer frente al pago del Impuesto, lo cual vulneraría además los principios de capacidad económica e igualdad.

incluso de forma exclusiva, de la misma renta generada en el ejercicio (si se piensa en alguien que únicamente posee inmuebles arrendados, esto se comprende fácilmente. Véase el ejemplo 1).

También es más justa, de un lado, porque en sentido económico (y jurídico, salvo quizá en España) parece artificial, e incluso incorrecto, que se pueda desagregar totalmente el principio de capacidad de pago en la capacidad de pago del IP y la capacidad de pago del impuesto sobre la renta. Como ya hemos dicho, las variables flujo (renta obtenida) y fondo (patrimonio acumulado) son en muchos casos –desde luego en todos aquellos donde no hay herencia previa– dos formas de ver la misma capacidad de pago⁴⁰. Y de otro lado, porque esta división haría de peor derecho a las contribuyentes con un patrimonio ilíquido, pues los costes de transacción para el pago del impuesto serían mucho más altos que para quien tuviera un patrimonio líquido.

- Sobre el nivel cuantitativo a partir del cual se produce una confiscatoriedad, de nuevo parecen coexistir dos tesis jurisprudenciales: la del TC español (y quizá, el italiano⁴¹), que exige, al menos en apariencia, el agotamiento de la magnitud gravada (véase el cuadro 1 *supra*) para que exista confiscatoriedad en el caso de un tributo; y la de los TC alemán y francés, así como la del TEDH⁴², que exigen en todo caso, como ya vimos, alguna medida de proporcionalidad entre el nivel del impuesto y la magnitud gravada. A los efectos que aquí interesa, es irrelevante que esta magnitud sea más baja o más alta, lo que es importante es que no es necesario que un impuesto grave o detraiga «la totalidad» de la magnitud gravada (que siempre es la renta, por lo que se acaba de explicar en los párrafos anteriores) para que exista confiscatoriedad.

De nuevo, en el marco de este ejercicio teórico de plantear una posible jurisprudencia del TJUE sobre la materia, nos inclinamos por defender que esta segunda tesis (con el límite cuantitativo que en cada caso corresponda) frente a la primera. En primer lugar, porque es ampliamente mayoritaria; en segundo lugar, porque tiene lógica, en el sentido de que «confiscar» no significa «confiscar hasta agotar».

⁴⁰ Y cuando hay herencia previa, lo más habitual es que la misma ya haya tributado en cabeza del causahabiente, de tal manera que se puede considerar esa capacidad de pago como gravada.

⁴¹ Puesto que rehúsa entrar a valorar cuál sería la magnitud no confiscatoria del impuesto, según vimos al analizar la sentencia del TC italiano n.º 155/1963 (véase el epígrafe 2.1).

⁴² Véanse también los comentarios sobre la decisión del Parlamento eslovaco en cuanto al IRPF, el TC belga, en materia del ISD (en Pistone, 2014, p. 16. y en nota al pie n.º 8) y sobre el Tribunal Federal suizo (nota al pie n.º 16).

A este respecto se puede consultar la digresión en torno al paralelismo con la expropiación forzosa en el epígrafe 2.3⁴³.

Con todo, lo anterior no hace más que delimitar el marco dentro del cual podría plantearse la existencia de confiscatoriedad tributaria en la tributación directa de un país (el «riesgo de confiscatoriedad» de que hablábamos anteriormente). Ahora falta por ver si el TJUE tendría una base legal para abordar esta cuestión y, de hacerlo, si existen elementos que lo harían decantarse por las posiciones jurisprudenciales mayoritarias ya analizadas.

Para responder a la primera cuestión es necesario saber si el riesgo de confiscatoriedad tributaria afectaría a alguna de las libertades del TFUE. Pero, llegados a este punto, quizá sea más sencillo plantear un supuesto concreto. La hipótesis de trabajo limita el alcance de la reflexión, pero permite entender mejor la situación y el mensaje. En el caso de España, donde una persona disponga de un considerable patrimonio inmobiliario, valorado en 20 millones de euros, pero que, por motivos diversos como, por ejemplo, la realización de obras estructurales de mejora, la desactualización o limitación del precio de los arrendamientos, la imposibilidad de cobro sobre determinados de sus inquilinos no desahuciables, etc., no obtiene más que una renta neta derivada de la explotación de inmueble bastante exigua, siendo casi su única fuente de ingresos, se puede observar con un ejemplo numérico el riesgo de confiscatoriedad que esta persona afrontaría.

Ejemplo 1. Posible riesgo de confiscatoriedad

Ejercicio 2022

Persona física de 50 años, residente fiscal en la Comunidad de Madrid, soltera, sin hijos y sin ningún elemento adicional que incida en el cálculo, como discapacidad, plan de pensiones, etc.:

⁴³ Este análisis no estaría completo si no se realizara una revisión del singular caso del ISD español ISD, aprobado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Pues, en efecto, de la combinación de los artículos 20 y 21 de la misma se concluye que el tipo de gravamen marginal máximo puede ser del 81,4 %. ¿Es entonces intrínsecamente confiscatorio este nivel de tributación y nadie lo ha planteado nunca como una cuestión constitucional? ¿Es este el elefante en la habitación del sistema tributario en cuanto a confiscatoriedad se refiere? Al margen del nivel absoluto que puede llegar a alcanzar el ISD en este caso, sin duda elevadísimo, existen diferencias notables con los impuestos al patrimonio: (i) el ISD es de devengo instantáneo y no periódico (aunque el TC español parezca opinar lo contrario del IP, en claro error técnico); (ii) el ISD grava un patrimonio que acrecienta *ex novo* el de la contribuyente (los ingleses lo llaman *windfall*) y, por lo mismo, tiene más justificación si se detrae de ese mismo patrimonio nuevo; (iii) el tipo del 81,4 % se da cuando el patrimonio previo del causahabiente es ya muy elevado (por encima de 4.020.000 euros), de modo que se justifica algo mejor el gravamen en estos casos; (iv) los artículos 38 y 39 de la ley contemplan mecanismos generosos de aplazamiento y fraccionamiento del pago del impuesto que hacen menos onerosa la carga total y que eventualmente evitarían o mitigarían la necesidad de realizar bienes del patrimonio heredado para afrontar el pago del tributo.

IRPF:

Únicamente rendimientos netos del capital inmobiliario por 90.000 euros y rendimientos del capital mobiliario por 40.000 euros. Patrimonio neto (inmobiliario al 95 %) valorado en 20 millones de euros. Este patrimonio incluye una vivienda habitual de valor 800.000 euros.

Cuota líquida del IRPF:

- Cuota íntegra correspondiente a la base imponible general: 27.190 euros.
- Cuota íntegra correspondiente a la base imponible del ahorro: 8.280 euros.
- Cuota íntegra total: 35.470 euros.

ITSGF:

La base imponible sería de 19 millones de euros, dado que hay que descontar 700.000 euros de mínimo personal y 300.000 euros de vivienda habitual.

- Cuota previa del ITSGF (antes de aplicar el límite conjunto del art. 3.12.1 de la Ley 38/2022): 442.864 euros.
- Cuota definitiva del ITSGF: 88.573 euros.

A este resultado se llega al aplicar el artículo 3.12.1 de la Ley 38/2022, que limita el impuesto en función de la renta del ejercicio, y se procede por partes.

En este ejemplo sería así:

1. Se calcula la suma de cuotas íntegras de IRPF + IP* + ITSGF ($565.866 = 28.140 + 94.862 + 442.864$).
2. Se compara este monto con el 60 % de la base imponible del IRPF ($78.000 = 130.000 \times 60\%$).
3. Se toma el menor de los dos importes, pero:
4. Se compara con el 20 % de la cuota previa del ITSGF ($88.573 = 442.864 \times 20\%$) y, si este último monto es mayor que el anterior, se toma este último monto.

Luego la cuota del ITSGF sería en este caso de 88.573 euros.

Por tanto, la cuota conjunta del ITSGF + IRPF = 124.043 euros.

Esta cuota conjunta es el 95,41 % de la renta del ejercicio de la contribuyente o, de otro modo dicho, si no deseara realizar ningún activo de su patrimonio, esta persona dispondría de 5.957 euros para gastos después de pagar los impuestos.

* Seguramente por error, el artículo 3.12.1 de la Ley 38/2022 permite que se tenga en cuenta la cuota del IP incluso si no se paga.

Si partimos de la base de que, en una circunstancia como la expuesta, existe un riesgo de confiscatoriedad, en el sentido definido en este trabajo, entonces la pregunta es: ¿en qué medida esta situación afecta a alguna de las cuatro libertades fundamentales del TFUE (libertad de movimiento de personas, capitales, mercancías y servicios)?

De entrada, hay que acotar la discusión a dos de estas libertades en las que existe un riesgo potencial: la libertad de movimiento de personas y la libertad de movimiento de capitales. *A priori*, parece difícil establecer una relación entre la (¿excesiva?) tributación sobre el patrimonio de una persona física y la libertad de movimientos de mercancías o la libre prestación de servicios.

Una vez acotado el análisis a aquellas dos libertades, queda por analizar si se dan las bases legales para que el TJUE pueda entrar a analizar el tema. Dicho de otro modo dicho, para estudiar una cuestión prejudicial (art. 267 del TFUE). Lo cual ha de hacerse a la luz de la norma concreta y, sobre todo, de la jurisprudencia existente.

4.2. La libertad de circulación de capitales y la confiscatoriedad tributaria

El apartado 1 del artículo 63 del TFUE (antiguo art. 56 del TCE) dice: «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».

Debemos insistir en que el TJUE solo debe entrar a valorar eventuales limitaciones o restricciones a la libertad de movimientos de capitales. En esta materia, con relación al ISD, el TJUE ya tuvo ocasión de pronunciarse y ha dejado claro en su jurisprudencia que, cuando existen disposiciones del impuesto que afectan a flujos transfronterizos, se pone en riesgo la libertad de circulación de capitales, aunque afecte a particulares el ISD, y, por tanto, esas disposiciones con contrarias al TFUE. Hasta el punto de que la Comisión analizó y propuso soluciones a estos problemas ligados al ISD, una vez revisada la jurisprudencia del TJUE en la materia⁴⁴. Sin embargo, en todos los casos analizados por el TJUE existe un conflicto transfronterizo, o bien por las reglas discriminatorias en el interior de un sistema, o bien porque no hay coordinación entre las reglas de tributación en la UE, lo que resulta en doble tributación. En este sentido, tratando de extrapolar esta lógica al caso de nuestro ejemplo, y en general a los supuestos en los que se producen riesgos de confiscatoriedad en el seno

⁴⁴ Véase Commission Staff. *Working Paper: «Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law»*. Accompanying the document «Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances» (C(2011) 8819 final) (SEC(2011) 1489 final) (SEC(2011) 1490 final).

de un país, existe poco o ningún margen para considerar que el artículo 63 constituye una base legal para cuestionar los niveles de confiscatoriedad de la imposición directa global.

Esto solo sería el caso si, dentro del ejemplo analizado, se diera algún tipo de discriminación en cuanto a la forma en la que tributan por el IP (y también el ITSGF en el caso español) los bienes, derechos o deudas que constituyen ese patrimonio, según estuvieran situados en España o en el resto de la UE. Este no es el caso de la tributación patrimonial española, que además reconoce las deducciones en cuota por doble imposición internacional (arts. 3.13 de la Ley 38/2022 y 32 de la Ley 19/1991)⁴⁵, salvo que se considere para estos efectos el diferente trato de las deudas de los contribuyentes por obligación real de contribuir (arts. 3.8.3 de la Ley 38/2022 y 9.4 de la Ley 19/1991). Si bien el TJUE tiene establecida la aceptación o respeto a la discriminación por residencia en materia de impuestos directos, con carácter general, con lo que esta discriminación estaría, en principio, justificada.

4.3. La libre circulación de personas y la confiscatoriedad tributaria

Con relación a la libre circulación de personas (art. 21 del TFUE) sí hay argumentos más sólidos para la intervención del TJUE en materia de confiscatoriedad. El artículo 21.1 del TFUE dice: «Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación». El razonamiento en este caso es el siguiente: si la tributación conjunta sobre la renta y el patrimonio de un país alcanza un nivel tal que hace inviable vivir con la renta generada por la contribuyente en el ejercicio, esta contribuyente tendrá que cambiar de residencia; esto pondría en riesgo el derecho de un ciudadano a residir libremente en ese territorio. En efecto, si se vuelve al

⁴⁵ El único elemento en el que hay un riesgo de este tipo en la normativa española es por el tratamiento de la empresa familiar. Pero es un supuesto estrictamente español y, en principio, difícilmente extrapolable como doctrina general. Si bien podría dar lugar a que el TJUE entrara a analizar el fondo del asunto (es decir, los niveles de tributación final), más probablemente como *obiter dictum* a la posible sentencia. En efecto, en este supuesto se combinan dos elementos: (i) el hecho de que la empresa familiar está exonerada del IP/ITSGF español (arts. 3.4 de la Ley 38/2022 y 4.8 de la Ley 19/1991), y (ii) el que admite que una parte no menor del «activo» de las empresas familiares –exento, por lo tanto– no esté afecto a la actividad productiva, es decir, sea puro patrimonio «pasivo». En la medida en que ese patrimonio «pasivo» no tributa, y que la exención de la empresa familiar beneficia de facto a titulares españoles, se podría aplicar el razonamiento del caso Sotgiu (asunto C-152/73, véase la nota al pie n.º 29) y llegar a la conclusión de que los capitales invertidos en diversos lugares de la UE por personas físicas que no dispongan de una empresa familiar quedan discriminados respecto de aquellos invertidos por residentes españoles que puedan beneficiarse de la exención de una empresa familiar. Estamos, pues, ante un problema de discriminación, y no de confiscatoriedad, si bien la discriminación se produce por la voracidad del impuesto español (3,5 % de marginal).

ejemplo 1, la contribuyente dispone de menos de 6.000 euros de su renta del ejercicio para subvenir a sus necesidades. Un presupuesto notablemente inferior a lo necesario, pues el umbral de riesgo de pobreza en España, de acuerdo con la *Encuesta de condiciones de vida* de 2021 del INE, es de 9.535 euros⁴⁶.

También se podría esgrimir que, dado que esta contribuyente es rica (tiene un patrimonio de 20 millones de euros), siempre puede vender parte de su patrimonio para generar suficientes recursos para asegurar su modo de vida. En el fondo, si todo impuesto sobre el patrimonio está pensado para corregir las desigualdades, el que la contribuyente se descapitalice forma parte de los objetivos de política tributaria del tributo. El problema es que esto pone en riesgo el derecho a la propiedad consagrado en el artículo 17.1 de la CDFUE:

Artículo 17. Derecho a la propiedad.

1. Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general.

Llegados aquí, debemos, por tanto, analizar dos cuestiones: (i), si es, en efecto, aplicable el artículo 21 del TFUE al caso de autos; (ii), si, derivado de los efectos de la aplicación del derecho de la Unión (las libertades del tratado en este caso), resulta posible aplicar e interpretar el artículo 17 de la CDFUE, que además no menciona los tributos, al supuesto concreto que nos ocupa.

4.3.1. ¿Es aplicable el artículo 21 del TFUE a un caso de confiscatoriedad en tributación directa?

La pregunta es si realmente está en juego la libertad de circulación de las personas. En principio, a nadie se le impide ni la llegada ni la salida de un país porque el nivel, individual o colectivo, de la presión fiscal del mismo sea sofocante. Pero se trataría de explorar la idea de los efectos «de facto» de una normativa sobre una libertad del tratado: toda residente fiscal en España que se hallare en una tesitura como la del ejemplo 1 quedaría, de hecho, impelida a cambiar su residencia para evitar satisfacer la exorbitante carga del impuesto mínimo sobre el patrimonio (o ITSGF) del 20 % de la cuota. De otro modo dicho, la situación

⁴⁶ Véase https://www.ine.es/ss/Satellite?L=es_ES&c=INESeccion_C&cid=1259925455948&p=%2F&pagenam e=ProductosYServicios%2FPYSLay out¶m1=PYSDetalle¶m3=1259924822888#:~:text=Como%20 valores%20ilustrativos%2C%20seg%C3%BA n%20la,el%20estimado%20en%20el%20a%C3%B1o

de facto que se crea contra las residentes fiscales españolas con mucho patrimonio y relativamente poca renta es la de poner en entredicho su libertad de residir en España.

A esta tesis se opone una jurisprudencia reiterada de que las disposiciones del tratado relativas a la libre circulación de personas no pueden aplicarse a situaciones puramente internas a un Estado miembro (recogida, por ejemplo, en el caso Asscher, asunto C-107/94, parágrafo 32). Pero en esta misma sentencia se admite una excepción:

Aunque no es menos cierto que el alcance del artículo 52 del Tratado no puede interpretarse de manera que excluya del ámbito de aplicación del Derecho comunitario a los propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos, por su propio comportamiento, se encuentran, respecto del Estado miembro del que son originarios, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y de las libertades que garantiza el Tratado.

Cabe plantearse si una nacional española como la descrita en el ejemplo 1 no se encuentra en una situación equiparable a cualquier ciudadano europeo, en el sentido de poder residir donde decida, dentro de la UE, sin que ello deba afectar a su derecho de propiedad. Más dudoso es que esto se dé en nuestro caso «por su propio comportamiento» (en el caso Asscher, esta cuestión del comportamiento activo del contribuyente, desplazándose de Países Bajos a Bélgica, era pertinente), pero no es del todo imposible entender que el «comportamiento» en nuestro caso consiste en tener un patrimonio de una forma (inmuebles) frente a otra (acciones de una empresa familiar, por ejemplo) y también que una nacional española tiene un «comportamiento lógico» pretendiendo residir en España.

4.3.2. Aplicación de la CDFUE

El razonamiento aquí debe partir de la idea de que una persona con unos niveles de tributación conjunta (renta + patrimonio) del 95 % o similar que no desee o no pueda cambiar su residencia se va a ver normalmente obligada a realizar patrimonio para hacer frente a sus obligaciones tributarias del ejercicio. Entonces, cabe preguntarse si, para salvar el derecho a la libre elección de la residencia, un súbdito comunitario debe renunciar a la protección de su derecho de propiedad (art. 17 de la CDFUE, ya citado). Y en este caso, si, a la hora de aplicar el artículo 21 del TFUE, debe tenerse en cuenta el artículo 17 de la CDFUE. A nuestro juicio, el razonamiento debe empezar por el tenor literal del artículo 51 del TFUE, cuando dice:

Artículo 51. Ámbito de aplicación.

1. Las disposiciones de la presente Carta están dirigidas a las instituciones, órganos y organismos de la Unión, dentro del respeto del principio de subsidiariedad,

así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. Por consiguiente, éstos respetarán los derechos, observarán los principios y promoverán su aplicación, con arreglo a sus respectivas competencias y dentro de los límites de las competencias que los Tratados atribuyen a la Unión.

El problema se encuentra en la expresión «únicamente cuando apliquen» (en otras versiones lingüísticas se usa «implementar/*implement*»), que deja poco margen de maniobra, pues, en su sentido literal, la aplicación (y no digamos la implementación) del derecho de la Unión se extiende a la trasposición de directivas y acaso a algún desarrollo de reglamentos de la UE. No abarcaría nada más.

Sin embargo, siguiendo a Pistone (2014), la jurisprudencia del TJUE abrió una puerta a la interpretación del concepto de «aplicación» («implementación») del derecho de la Unión por medio de la sentencia Åkerberg Fransson (asunto C-617/10). En efecto, después de toda una digresión en torno a la pérdida progresiva de soberanía tributaria de los Estados miembros de la UE (y en general de todos los Estados –si pensamos en otros fenómenos de convergencia tributaria global como la transparencia fiscal o BEPS–), en particular en materia de tributación directa (apdo. 3 del capítulo 5 de Pistone, 2014), el autor citado profundiza en el concepto de «aplicación» del derecho de la UE a partir de la sentencia citada. En esencia, concluye que la misma amplió la interpretación de la idea de aplicación del derecho de la UE a:

los casos en que un Estado miembro debe cumplir con los límites de su soberanía tributaria establecidos por las reglas de la Unión en materia de libertades fundamentales o las prohibiciones de Ayudas de Estado [tanto como la trasposición de directivas]⁴⁷.

En definitiva, trasladado al asunto que nos ocupa, como estaría en juego una libertad del tratado, la normativa del Estado miembro debe ser respetuosa con la CDFUE. La cuestión es que esto no parece llevarnos muy lejos, porque esta disposición, a diferencia de lo que hace el inciso 2 del artículo 1 del protocolo adicional del CEDH⁴⁸, no menciona los tributos como una forma de «interferencia legítima» sobre la propiedad. Pero, en realidad, es posible que sea justo lo contrario, porque esta falta de mención a lo tributario en el artículo 17 de la CDFUE ha sido interpretado por la doctrina (Pistone, 2014, apdo. 5.5.2) como la

⁴⁷ En el mismo sentido, Sarmiento (2013, pp. 1276 y ss.).

⁴⁸ Lo recordamos aquí:

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

voluntad consciente del artículo 17 de la CDFUE de asegurar una protección más intensa del derecho a la propiedad (que si hubiera mencionado expresamente la posibilidad de que este hubiera sido alterado o afectado por la carga impositiva). No se olvide que la CDFUE nace con esta vocación superadora del CEDH ex artículo 52.3 de la CDFUE (véase la cita textual en la nota al pie n.º 19).

Además, no se puede olvidar que el protocolo adicional (art. 1) del CEDH, de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, establece claramente que, dependiendo de varios factores, los tributos pueden ser contrarios al derecho de propiedad (véase el epígrafe 3), y esto se incorpora al acervo de la UE por virtud del artículo 52.3 citado.

La última cuestión que cabe apreciar aquí ya no sería, entonces, si está en juego una libertad del TFUE, o si es de aplicación la CDFUE, sino hasta qué punto un nivel de tributación exorbitante, pero que no agota el 100 % de la renta, ni desde luego del patrimonio, de una ciudadana comunitaria puede ser considerado como atentatorio contra el derecho de propiedad de esa persona. A este respecto, la sensibilidad o tolerancia del TJUE es imposible de prever, pues, entre la regla del TC alemán del *Halbteilungsgrundsatz* y la necesidad de confiscar el 100 % del patrimonio de una persona para hablar de confiscatoriedad (STC 149/2023) hay un mundo de posibilidades y además deberá tenerse en cuenta la sensibilidad del TEDH en la materia⁴⁹.

Pero, antes de terminar, y como apuntamos en el epígrafe 4.1.2, debemos agotar el análisis de la hermenéutica jurídica del TJUE y, como sabemos, no solo se plantea si una libertad puede ser conculcada y en qué medida, sino también lo siguiente: si existe tal contravención, ¿podría estar justificado ese riesgo en virtud de algún elemento «exculpatorio», como puede ser la coherencia del sistema tributario u otros?

Sobre esta cuestión no hay realmente ninguna base jurisprudencial previa en la que podamos apoyarnos para alcanzar nuestras conclusiones, pero quizá convenga hacer estas reflexiones: (i) los impuestos adicionales al impuesto sobre la renta que inciden sobre la renta del ejercicio de una contribuyente no dejan de ser tributos marginales en su recaudación, y formalmente autónomos, entre sí y con respecto al IRPF, por lo que

⁴⁹ Sobre este último punto, Gerverdinck (2020, p. 98) hace un cálculo de los límites de tributación final en los que el TEDH se pronunció contra un impuesto establecido por Hungría sobre las indemnizaciones a determinados funcionarios, por considerar que contravenía el artículo 1 del protocolo adicional del CEDH. Si bien el TEDH realiza muchas consideraciones que llevarían a matizar las puras conclusiones cuantitativas, se transcriben aquí estos niveles cuantitativos a título ilustrativo: en la STEDH R. Sz. contra Hungría, de 2 de julio de 2013 (demanda n.º 41838/11), consideró contrario al derecho de propiedad una tributación efectiva final del 73 % de la renta obtenida por indemnizaciones; en la STEDH Gall contra Hungría, de 25 de junio de 2013 (demanda n.º 49570/11), la tributación efectiva que atentaba al derecho de propiedad fue del 60 %, y en la STEDH N. K. M. contra Hungría, de 14 de mayo de 2013 (demanda n.º 66529/1), este nivel era del 73 % de la renta.

parece difícil que su modificación (o moderación) pueda afectar a la coherencia del sistema tributario (véase el epígrafe 4.1), y (ii) tampoco existe un problema de control tributario en este caso.

5. Conclusión

Este trabajo parte de las tradiciones jurídicas europeas más asentadas, influyentes y respetadas, y analiza el recorrido del TEDH sobre el grado en el que los impuestos (esencialmente directos) pueden incidir en la propiedad privada de un individuo y, en concreto, en su renta del ejercicio. Por consiguiente, se observa, en primer lugar, que han surgido en Europa, y aún pueden ampliarse, diferencias apreciables en cuanto al grado en el que la imposición directa afecta la renta del ejercicio de las personas físicas, y que estas diferencias no solo no serían saludables desde el punto de vista de la armonización fiscal en sentido amplio (si bien ese es otro debate, esencialmente económico), sino que pueden llegar a atentar contra la libertad de movimiento de la personas en la UE, condicionando su residencia. Este artículo plantea que es posible (además de probablemente deseable) que el TJUE, sobre la base de los artículos art. 21 del TFUE y 17 de la CDFUE, entre a valorar situaciones de tributación exorbitante o confiscatoria y, por lo tanto, a plantear una armonización indirecta de la materia, como ha hecho en otros varios campos de la fiscalidad directa. Esto sería de especial interés en el caso español, pues el análisis muestra que su «deriva jurisprudencial» es la más amplia.

Referencias bibliográficas

- Chico de la Cámara, P. (2008). La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental. En F. Becker Zuazua, L. M.^a Cazorla Prieto y J. Martínez-Simancas Sánchez (coords.), *Tratado de tributación ambiental* (vol. 1, pp. 161-185). Thomson Reuters.
- Gerverdinck, T. C. (2020). *Eigendomsgrondrecht en belastingen (Derecho inmobiliario y fiscalidad)* [tesis doctoral]. Universiteit van Amsterdam. <https://pure.uva.nl/ws/files/48001872/Proefschrift.pdf>
- Gribnau, H. y Dusarduijn, S. (2022). Constitutional Taxation in the Netherlands. *Review of International and European Economic Law*, 3(2), 169-197. <https://www.rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/47/46>
- Kaldor, N. (1963). *Impuesto al gasto*. FCE.
- Moreno Fernández, J. I. (2019). La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo. *Revista Técnica Tributaria*, 1(124), 15-30.
- Pezet, F. (2013). Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises. *Revue de Droit Fiscal*, 22, 25-33. Lexis Nexis.
- Pistone, P. (2014). The EU Law Dimension of Human Rights in Tax Matters. En C. Brokelind (ed.), *Principles of Law: Function*,



Status and Impact in EU Tax Law (cap. 5, pp. 91-150). IBFD.

Sánchez-Caballero, L. (2017). La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la armonización fiscal. *Cuadernos de Formación*, 21. Instituto de Estudios Fiscales.

Sarmiento, D. (2013). Who's Afraid of the Charter? The Court of Justice, National Courts and the New Framework of Fundamental Rights Protection in Europe. *Common Market Law Review*, 50, 1267-1304. Kluwer Law International.

Fernando Velayos. Abogado y economista por la UCM de Madrid e inspector de Hacienda desde 1992. En la actualidad, y desde 2004, es consultor internacional de política y administración tributaria y trabaja para diversos organismos internacionales (FMI, Banco Interamericano, Banco Mundial, etc.).

Expansión de la fiscalidad medioambiental en Aragón: los nuevos impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos

Miguel Díez Simón

Doctorando en Derecho.

Universidad de Zaragoza (España)

mdiez@unizar.es | <https://orcid.org/0009-0003-2465-4105>

Extracto

Aunque la energía renovable constituya uno de los principales motores de la transición energética, a las instalaciones eólicas y fotovoltaicas se les atribuyen efectos medioambientales perjudiciales sobre el paisaje, el medio y el territorio en el que se insertan. Es la producción de este daño ambiental el objeto imponible de los difundidos impuestos autonómicos sobre las instalaciones de generación de energía renovable, entre los que se encuentran los nuevos impuestos sobre parques eólicos y sobre parques fotovoltaicos de Aragón. Al inicio de la expansión de este nuevo espacio tributario se planteó el debate en torno a la eficacia de estos impuestos para combatir los daños producidos por las instalaciones, así como la adecuación de su existencia con los objetivos de desarrollo de energías renovables marcados por la Unión Europea. También se criticaba la falta de coherencia de algunos de los elementos tributarios con los objetivos medioambientales en cuanto, por ejemplo, a la determinación de los obligados tributarios o la configuración de la base imponible. No obstante, los recién aprobados impuestos aragoneses tienen características propias y originales que les diferencian del resto de las figuras autonómicas en un sentido que aporta mayor coherencia con su finalidad ambiental y que detallaremos en el presente trabajo.

Palabras clave: impuestos; Aragón; medioambiente; fiscalidad ambiental; energía renovable; energía eólica; energía fotovoltaica; daños paisajísticos.

Recibido: 19-06-2024 / Aceptado: 31-07-2024 / Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Díez Simón, M. (2025). Expansión de la fiscalidad medioambiental en Aragón: los nuevos impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 67-98. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22407>



Expansion of environmental taxation in Aragon: the new taxes on wind parks and photovoltaic parks

Miguel Díez Simón

Abstract

Although renewable energy constitutes one of the main methods to the energy transition, wind and photovoltaic installations are attributed environmental effects on the landscape, the environment, and the territory in which they are placed. The production of this environmental damage is the object of the widely disseminated regional taxes on renewable energy generation installations, including the new Taxes on Wind Parks and Photovoltaic Parks of Aragon. At the beginning of the expansion of this new tax space, the debate was already raised about the effectiveness of these taxes in combating the damage produced by the installations, against the lack of alignment of their existence with the achievement of the renewable energy development goals set by the European Union. Criticism was also directed at the lack of coherence of some tax elements with environmental objectives, for example, in the determination of the taxpayers or the configuration of the tax base. Nevertheless, the recently approved Aragonese taxes have their own original characteristics that differentiate them from other regional figures in a way that provides greater coherence with their environmental purpose, which we will detail in this work.

Keywords: taxes; Aragon; environment; green taxes; renewable energy; wind energy; photovoltaic energy; landscape damage.

Received: 19-06-2024 / Accepted: 31-07-2024 / Published: 08-01-2025

Citation: Díez Simón, M. (2025). Expansión de la fiscalidad medioambiental en Aragón: los nuevos impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 67-98. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22407>



Sumario

1. Introducción
 2. Contexto general de los impuestos autonómicos sobre instalaciones de generación de energía renovable
 3. Síntesis sobre la estructura de los diferentes impuestos autonómicos
 4. Análisis de los impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos de Aragón
 - 4.1. Objeto y hecho imponible
 - 4.2. Exenciones
 - 4.3. Obligados tributarios
 - 4.4. Base imponible, tipo impositivo y cuota íntegra
 - 4.5. Cuota líquida: bonificaciones y deducciones
 - 4.6. Devengo y periodo impositivo
 - 4.7. Afectación de la recaudación
 - 4.8. Gestión del impuesto, pagos fraccionados y derecho transitorio
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

La protección del medioambiente se ha convertido en una política fundamental de los últimos años en el desarrollo de nuestro ordenamiento jurídico, promovida por la evidencia científica y la preocupación de la sociedad en torno al cambio climático. Todas las altas esferas de la Administración, desde la local hasta la europea, buscan medidas que ayuden a revertir los efectos negativos que producen las actividades contaminantes y dañinas. Con este objetivo, el derecho tributario es capaz de aportar instrumentos jurídicos útiles e imprescindibles en la protección y reparación del medioambiente y en la lucha contra los efectos del cambio climático.

Aunque la esperada reforma tributaria verde en el ámbito estatal parezca no llegar en un futuro próximo, en el ámbito autonómico la ambientalización del sistema tributario se encuentra muy extendida. Revisando la normativa tributaria autonómica podemos comprobar como la gran mayoría de las comunidades autónomas cuentan con impuestos ambientales entre sus tributos propios, salvo la Comunidad de Madrid, que no ha regulado ningún impuesto de este carácter. Particularmente, Aragón cuenta con hasta cinco figuras tributarias con objetivos ambientales, la mayoría de ellas recogidas en el Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón¹.

Recientemente, tras la estela de otras comunidades autónomas, la Cámara legislativa autonómica ha ampliado la fiscalidad ambiental en la Comunidad con la aprobación de la Ley 2/2024, de 23 de mayo, por la que se crean los impuestos medioambientales sobre parques eólicos y sobre parques fotovoltaicos en la Comunidad Autónoma de Aragón y se modifica el impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (BOA núm. 103, de 29 de mayo de 2024, pp. 14414-14426), dando un gran paso en la internalización de los costes ambientales que producen las instalaciones de generación de energía a partir de fuentes renovables. Sin embargo, en el pasado, la

¹ Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera (arts. 7 a 14), impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta (arts. 15 a 22), impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada (arts. 23 a 27) e impuesto medioambiental sobre las líneas eléctricas aéreas de alta tensión (arts. 28 a 31). Aparte de los citados, el impuesto medioambiental sobre las aguas residuales de Aragón se regula por la Ley 8/2021, de 9 de diciembre.

discusión doctrinal en torno a la idoneidad de su existencia con el cumplimiento de otros objetivos y políticas climáticas, así como sobre las diferentes posibilidades en la configuración legal de sus obligaciones, no fue pacífica y, en la práctica, provocó diversos pronunciamientos doctrinales y judiciales.

2. Contexto general de los impuestos autonómicos sobre instalaciones de generación de energía renovable

La eléctrica es la principal forma de energía que mueve la producción y permite el desarrollo económico actual. Sería inimaginable, en los tiempos que vivimos, un mundo sin el motor de la electricidad. No obstante, la producción de esta energía se encuentra entre una de las principales fuentes de contaminación atmosférica de nuestra época. Los sectores con mayor responsabilidad en la emisión de gases de efecto invernadero en 2022 fueron el transporte (30,7 %), seguido de las actividades industriales (18,4 %), la generación de electricidad (14,5 %) y el sector agrario (11,9 %), entre otros de menor importancia (Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, 2024, p. 23). En el mismo sentido, el informe *Medio Ambiente Aragón para el año 2020* al señalar que el 21,9 % de las emisiones de gases de efecto invernadero en esta comunidad son atribuidas al transporte, frente a un 16,5 % procedentes del sector energético (Departamento de Agricultura, Ganadería y Medio Ambiente Gobierno de Aragón, 2022, pp. 86-87). Con todo, es de resaltar el cambio producido en los últimos años, donde las emisiones producidas por el sector energético, que llegaron a suponer el 45 % sobre el total en los años noventa, se han reducido situándose por debajo de las emitidas por el transporte.

Pero no todas las formas de generación de energía eléctrica producen contaminación atmosférica. Nos referimos a aquellas que utilizan recursos naturales para su generación, ya sea del aire, del sol, el agua o incluso de los residuos. Las energías renovables son, de hecho, las responsables de la drástica reducción en la participación del sector energético en el monto total de emisión de gases de efecto invernadero y se han convertido en una de las principales acciones climáticas de los últimos años por su potencial para lograr los objetivos de descarbonización (World Meteorological Organization, 2024, p. 18). La Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, en su artículo 2.1 define la energía renovable como aquella:

procedente de fuentes no fósiles, es decir, energía eólica, energía solar (solar térmica y solar fotovoltaica) y energía geotérmica, energía ambiente, energía mareomotriz, energía undimotriz y otros tipos de energía oceánica, energía hidráulica y energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, y biogás.

En resumen, son principalmente cuatro las formas de generación de energía renovable: eólica, solar, hidráulica y biomasa.

Por ser energías limpias y participar en el proceso de transición energética y descarbonización, la UE obliga a los Estados miembros a cumplir con unas cuotas de generación de energía renovable: para 2030, el 42,5 % de la energía total de cada Estado debe provenir de energías renovables (art. 3 de la Directiva [UE] 2018/2001). Política que cumple con uno de los objetivos principales de la Unión: «la política energética de la Unión tendrá por objetivo: [...] c) fomentar la eficiencia energética y el ahorro energético así como el desarrollo de energías nuevas y renovables» (art. 194 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–). Más exigente es aún la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética, al establecer como objetivo que, para ese mismo año, el 74 % de la generación de energía eléctrica en España debe provenir de origen renovable (art. 3). Tras una lectura de las últimas noticias y datos publicados, podría decirse que nuestro país se sitúa en un correcto camino hacia el cumplimiento de estos fines². Según el último informe de Red Eléctrica (2024, pp. 4-5), por primera vez en 2023 la producción de energía a través de fuentes renovables ha superado a las formas convencionales más contaminantes, representando el 50,3 % del total de la energía generada, impulsada por el crecimiento de la producción hidráulica y fotovoltaica. Sin embargo, debemos tener en cuenta que la producción de este tipo de energía es intermitente y difícil de gestionar o predecir en cuanto depende de las condiciones meteorológicas del momento.

Aun teniendo en cuenta todos sus beneficios, afirmar que estos métodos de generación renovable de energía son totalmente inocuos para el medioambiente y no producen ningún tipo de externalidad negativa es un error. No es el proceso de creación de la energía en sí mismo, sino las propias instalaciones de energías renovables (aerogeneradores y placas fotovoltaicas) las que producen un impacto innegable en el medio natural en el que se introducen. Este es concretamente el objeto de los difundidos impuestos autonómicos sobre instalaciones de generación de energía renovable: el canon eólico en Galicia y Castilla-La Mancha, el impuesto sobre la afección medioambiental por los parques eólicos en Castilla y León, el canon por la implantación de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica en Cantabria y, recientemente aprobados, el canon de energías renovables en el País Vasco y los impuestos medioambientales sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos en Aragón.

No debemos confundir el objeto de gravamen de estos impuestos. Lo que caracteriza las figuras enumeradas más arriba y objeto de este análisis es su configuración como impuestos ambientales sobre las centrales de generación de energía renovable. No son impuestos indirectos que graven la producción o el consumo de electricidad al considerarse que no existe ningún vínculo entre, por un lado, el hecho imponible de estos impuestos y,

² Véase Fariza (2023).

por otro, la producción efectiva de energía o el consumo eléctrico por parte de los consumidores, así confirmado por el TJUE en su sentencia de 20 de septiembre de 2017 en los asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 (apdos. 46 a 52)³.

Podríamos catalogar los efectos ambientales negativos que se atribuyen a los aerogeneradores y placas solares en los tres siguientes. En esencia, la principal causa que se deduce de las exposiciones de motivos de los impuestos autonómicos es el impacto paisajístico en la calidad visual y perceptual⁴. Como se expresa la ley que regula el canon eólico de Galicia en su exposición de motivos, este tipo de instalaciones producen una «alteración ambiental de los perfiles de los horizontes» que debe ser considerada. No es superfluo recordar que los paisajes son objeto de especial protección por la legislación sectorial de patrimonio natural y biodiversidad y, por tanto, un bien ambiental que se debe salvaguardar. En segundo lugar, a los aerogeneradores y placas fotovoltaicas se les atribuyen daños en el entorno natural provocados por el ruido, la erosión del terreno y el impacto sobre la fauna y la flora de la zona en la que se insertan. Por último, estas infraestructuras disminuyen el aprovechamiento de los mismos recursos por terceros para los mismos u otros fines igual de razonables, como la agricultura o la ganadería. Aunque tanto el aire como el sol tengan la categoría de *res communis omnium*, esto es, cosas que son comunes a todas las personas e inapropiables por su naturaleza, sí que se produce una cierta utilización especial del viento o del sol que puede atenuar el disfrute por otras instalaciones cercanas y de otro tipo de provecho del suelo (*vid.* STS de 28 de marzo de 2006, rec. núm. 5527/2003, FD 6). En este mismo sentido, la exposición de motivos del impuesto castellanomanchego:

Sin suponer un uso exclusivo o privativo de los vientos por el titular de las autorizaciones [...] si disminuye las posibilidades de aprovechamiento del viento por parte de terceros, especialmente en lo que respecta a la idoneidad de ubicaciones, condiciones y características del propio recurso natural, configurándose también como factor limitante de otras actividades en el territorio soporte de la actuación.

En contraposición, podemos valorar cómo los impactos de las instalaciones eólicas y fotovoltaicas son de un alcance geográfico limitado en el territorio donde se instalan, es decir, generan impactos negativos con consecuencias locales (sobre el paisaje, la flora y la fauna), en contraposición a los efectos con consecuencias globales (emisiones de gases de efecto invernadero) de las energías convencionales no renovables (Fernández López, 2010, p. 54).

³ Conclusión reiterada en la STJUE de 3 de marzo de 2021 (asunto C-220/19), apartado 69. Véase análisis de la sentencia en Luchena Mozo (2017).

⁴ Sobre el paisaje como bien ambiental y objeto imponible de un tributo, véase Rosembuj (2009, pp. 180-181).

No obstante, los efectos con relevancia ambiental enunciados son, ciertamente, ya analizados y tenidos en cuenta en las declaraciones de impacto ambiental formuladas con anterioridad a la construcción de este tipo de instalaciones, estableciéndose, en la mayoría de los casos, obligaciones adicionales al promotor del proyecto para asegurar que las consecuencias negativas se reduzcan a las mínimas inevitables⁵. Por la existencia de estas medidas que ya incorporan el interés sobre el medio en la toma de decisiones, el impuesto ambiental habría perdido parte de su fundamento; así lo defiende el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*: «estas instalaciones exigen habitualmente un detallado análisis de impacto medioambiental antes de su autorización e instalación, lo que genera dudas adicionales sobre el papel y utilidad de la tributación medioambiental correctora en este ámbito» (Comité de Personas Expertas para la Reforma del Sistema Tributario, 2022, p. 238).

Es reseñable que, de entre las cinco comunidades autónomas que generan hasta el 72 % del total de energía renovable, cuatro tienen establecidos impuestos sobre algún tipo de instalaciones de generación de energía renovable⁶. Frente a ello destacan algunas comunidades autónomas que, al contrario, en sus impuestos ambientales exceptúan de gravamen a las instalaciones renovables con el objetivo de favorecer su implementación y reducir sus costes. Serían los casos de Cataluña⁷, Valencia⁸ o Extremadura⁹, comunidades que incluyen la producción de electricidad a través de energía solar o eólica entre sus supuestos de no sujeción, siempre y cuando no «alteren de modo grave y evidente el medio ambiente». En el mismo sentido, en el ámbito estatal, las estructuras de energías renovables son objeto de beneficios fiscales temporales, pudiéndose aplicar una amortización fiscal libre en

⁵ Artículo 41.2 de la Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación ambiental:

La declaración de impacto ambiental incluirá, al menos, el siguiente contenido: [...] d) Si proceden, las condiciones complementarias que deban establecerse y las medidas que permitan prevenir, corregir y, en su caso, compensar los efectos adversos sobre el medio ambiente.

⁶ Por orden de mayor a menor generación, las cinco comunidades autónomas que más participaron en la producción de energía renovable en 2023 fueron Castilla y León, Castilla-La Mancha, Andalucía, Aragón y Galicia (Red Eléctrica, 2024, pp. 8-9). Aunque, probablemente relacionado, la mayoría de ellas encabezan también la lista de las comunidades con mayor superficie del país.

⁷ Artículos 8 y siguientes de la Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente de Cataluña.

⁸ Artículo 154 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat Valenciana en su redacción dada por el artículo 34 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021.

⁹ Artículos 12 y siguientes del Decreto legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios.

el IS (disp. adic. decimoséptima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS –LIS–) y, las personas físicas, deducirse los gastos por obras en eficiencia energética de viviendas (disp. adic. quincuagésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF –LIRPF–).

En cuanto al resto de energías renovables, la hidráulica constituye el hecho imponible tanto del canon estatal por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (art. 112 bis del Real Decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de aguas¹⁰) como de diferentes impuestos autonómicos ambientales¹¹. La situación descrita no es contraria al artículo 6.2 de la Ley 8/1980/, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA), dado que esta disposición solo genera prohibiciones para las comunidades autónomas y no, en cambio, para el Estado¹². En cuanto a las instalaciones de generación no renovables, los residuos generados por las centrales de energía nuclear son también objeto de un impuesto específico por los riesgos que entrañan. Todo lo anterior refleja, como afirma Rodríguez Muñoz (2013, p. 523), el creciente proceso de especialización de las figuras impositivas en función del tipo de instalación productiva de energía ante la que nos encontremos. El transporte por cable de la electricidad producida también es objeto de impuestos ambientales autonómicos debido a los efectos visuales y sobre la flora y la fauna que se le atribuyen¹³.

Las instalaciones de generación de energía renovable son, en definitiva, tanto promovidas por los poderes públicos, en cuanto favorecen la transición energética, como objeto de exacción tributaria en muchos casos, haciendo menos rentables los proyectos y poniendo en peligro los objetivos de lucha contra el cambio climático¹⁴. Este conflicto divide a los autores¹⁵. Algunos se han posicionado en contra de la conveniencia de los impuestos sobre dichas instalaciones al entender que entorpecen la necesaria implantación de estas energías y tecnologías¹⁶. Cabe resaltar el balance que efectúa Iglesias Casais (2010, pp. 119-120) concluyendo con la existencia a favor de las plantas eólicas y fotovoltaicas de un saldo

¹⁰ Disposición incluida por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

¹¹ Cabe destacar, entre otras, la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia.

¹² «Si el Estado decide duplicar los tributos autonómicos, puede hacerlo, compensando» (Jiménez Compaired, 2015, p. 472).

¹³ Cabe citar, entre otros, el impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica de La Rioja (Ley 10/2017, de 27 de octubre).

¹⁴ De media, se requiere una inversión de 1.115.000 euros y de 800.000 euros para generar un megavatio de energía eólica y fotovoltaica, respectivamente (Clúster Energía Aragón, 2021, pp. 548 y ss.).

¹⁵ División doctrinal ya puesta de manifiesto por Cobos Gómez (2020, pp. 40-41).

¹⁶ Así se han expresado Aníbarro Pérez (2013), Casas Agudo (2013), Fernández López (2010), Lozano Cuitanda (2017), Luchena Mozo (2013), Manzano Silva (2013), Molina Lebrón (2017) o Ramos Herrera (2020).

positivo a la vista de «que el beneficio que en términos ambientales aportan a la sociedad es muy superior a los daños que de su implantación puedan derivarse», sin que pueda desconocerse por la tributación ambiental este hecho. Incluso, el autor pone en duda la adecuación de dichos impuestos con uno de los principios ambientales por excelencia de nuestro ordenamiento, el principio «quien contamina paga». El *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* de 2022, sin negar la existencia de los efectos medioambientales, pone también en duda su adecuación con el resto de los instrumentos de política ambiental (Comité de Personas Expertas para la Reforma del Sistema Tributario, 2022, p. 238). Incluso el legislador aragonés se ha encontrado con dificultades para explicar en la exposición de motivos de la Ley 2/2024 la aparente contradicción entre estas políticas concurrentes de promoción y exacción¹⁷. Con base en estos argumentos, y ante falta aparente de un objetivo extrafiscal manifestado en su configuración, algunos autores declararon que el límite marcado por la prohibición de la doble imposición en el artículo 6.3 de la LOFCA podría haberse sobrepasado en alguno de los impuestos nombrados¹⁸.

Sin embargo, sí que existe cierta doctrina que no entiende como antagónicas estas posturas. Que la energía eléctrica de origen renovable sea primada y potenciada, afirma García Novoa (2010, pp. 54-55), no interfiere con el hecho de que estas formas provoquen una afección ambiental que se deba combatir¹⁹. Las resoluciones dictadas hasta la fecha por TS se posicionan en la misma idea, siendo significativo el pronunciamiento de la STS de 27 de noviembre de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 1757/2014), FD 10, en torno al canon eólico gallego:

La promoción de las energías renovables no lleva como necesaria consecuencia que sus instalaciones deban quedar al margen de todo tributo medioambiental. Cabe gravarlas y al tiempo estimular su uso mediante otras medidas de fomento [...] difícilmente puede sostenerse que la instauración del canon eólico contradiga el objetivo de promover el uso de las energías renovables [sic].

¹⁷ La aprobación de la enmienda número 196 (BOCA n.º 58 de 8 de mayo de 2024, pp. 5373-5374) eliminó en la redacción original de la exposición de motivos la referencia a la promoción de las energías renovables por los poderes públicos, que indicaba lo siguiente: «la energía eléctrica derivada de las instalaciones eólicas y fotovoltaicas en su consideración de renovables por ser fuentes de energía inagotables, es un activo que, ciertamente, debe ser estimulado por los poderes públicos» (apartado II, párrafo quinto, exposición de motivos conforme al proyecto de ley, BOCA n.º 40 de 8 de febrero de 2024, p. 3787).

¹⁸ Aníbarro Pérez (2013, p. 28):

Si procedemos a este análisis de necesaria coherencia entre los diversos elementos de la estructura del tributo, se debe concluir que, prescindiendo de planteamientos puramente formales o nominalistas, es posible sostener la existencia de una identidad de hecho imponible entre el impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos y el impuesto municipal sobre actividades económicas.

¹⁹ En el mismo sentido, Lafont Sendino (2018), Patón García (2013, 2017) o Rodríguez Muñoz (2013).

Aunque el TJUE no deje de mostrarse sorprendido ante estas figuras («no cabe excluir que un canon como el controvertido en los litigios principales pueda hacer menos atractiva la producción y la utilización de la energía eólica, y poner en riesgo su desarrollo», sentencia de 20 de septiembre de 2017, apdo. 39), la aprobación de tributos específicos sobre las instalaciones de energía renovable –concluye el tribunal en dicha resolución– no es contraria al derecho de la UE ni, concretamente, a la Directiva relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, siempre y cuando el Estado miembro cumpla con las cuotas de participación de energía renovable establecidas en ella. En definitiva, tanto los autores como la jurisprudencia destacan la posible coexistencia de estas políticas, plasmada por el legislador estatal expresamente en el artículo 25 de la Ley de cambio climático:

El despliegue de las energías renovables debe llevarse a cabo de manera compatible con la conservación del patrimonio natural y la adecuada ordenación territorial. Para ello, perseguirá revertir parte de la riqueza que genera en el territorio donde se realice el referido despliegue para activar su economía y combatir el declive demográfico.

3. Síntesis sobre la estructura de los diferentes impuestos autonómicos

Como ya se ha referenciado, existen, aparte de los nuevos impuestos aragoneses que analizaremos en el próximo epígrafe, otras cinco comunidades autónomas que prevén entre sus tributos propios figuras impositivas sobre instalaciones de generación de energía renovable. Aunque algunas figuras adquieran el *nomen iuris* de «canon», no cabe duda de que su verdadera naturaleza se corresponde con una prestación patrimonial pública de carácter tributario y, concretamente, con la figura tradicional del impuesto²⁰. Todos estos impuestos, tal y como se refleja en sus objetos y hechos imponible, persiguen la misma finalidad, que es poner de manifiesto los daños y afecciones visuales y ambientales que generan los parques eólicos o fotovoltaicos en el medio natural y en el territorio.

²⁰ ATC 183/2016, de 15 de noviembre de 2016: «pese a su calificación legal como "prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real", el mencionado canon [eólico gallego] es, en realidad, una figura de naturaleza tributaria» (FJ 4). Como reiterada doctrina del TC ha querido informar, el *nomen iuris*, el nombre jurídico, que el legislador dé a las nuevas figuras no limita a la hora de juzgar su verdadera naturaleza (vid., por todas, STC 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c). Adame Martínez (2010, p. 104) indica lo siguiente:

Si no existe el «canon» como categoría independiente [...] ¿A qué se debe ese empeño de las Comunidades Autónomas por utilizar el término «canon»? Creemos que esta costumbre puede deberse a que no se quiere llamar a esos tributos por su nombre, pues es notorio el rechazo que en el contribuyente produce en los términos impuesto o tasa.

En su evolución podemos apreciar dos etapas diferenciadas. Si nos limitamos a las energías que utilizan el sol y el viento, en un principio las comunidades gravaban únicamente las instalaciones eólicas (Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León); no obstante, las últimas leyes autonómicas aprobadas también incluyen, junto al gravamen sobre las eólicas, impuestos o cánones sobre las plantas fotovoltaicas (Cantabria, País Vasco y Aragón). La evolución hacia el gravamen de estas últimas instalaciones responde a la gran expansión que ha experimentado la energía solar en los últimos años. En las próximas líneas resumiremos sucintamente las principales características en la configuración de estos impuestos autonómicos por orden cronológico de aprobación.

La primera comunidad autónoma en aprobar un impuesto propio sobre instalaciones de energía renovable fue Galicia con la figura del canon eólico por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental. La figura del contribuyente recae sobre aquel que lleva a cabo la explotación del parque conforme a la correspondiente autorización administrativa, aunque no sea titular de ella, mientras que el verdadero titular de la autorización y el propietario de los propios aerogeneradores serán responsables solidarios. Se declaran exentos los parques eólicos dedicados a autoconsumo sin excedentes, los destinados a I+D y aquellos con una potencia inferior a 100 kilovatios. La base imponible está constituida por la suma del número de aerogeneradores, estableciéndose un tipo de gravamen por unidad en función de una escala progresiva continua. Se establece un tipo cero a modo de exención para aquellos parques que cuenten entre 1 y 3 aerogeneradores. Por último, se prevé una bonificación en la cuota cuando se lleve a cabo una repotenciación del parque, es decir, cuando se reduzca el número de aerogeneradores al sustituir los existentes por otros de mayor potencia. En 2023 su recaudación ascendió a casi 22 millones de euros (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 2024, p. 48).

A Galicia le siguió Castilla-La Mancha en 2011 con la aprobación de su propio canon eólico por la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha. Aunque a grandes rasgos sea idéntico al gallego, el impuesto castellanomanchego presenta características propias. Así, en los parques eólicos que dispongan de más de 15 aerogeneradores, el tipo por aerogenerador se hace depender de la potencia instalada del parque, siendo mayor si el número de aerogeneradores es superior a la potencia instalada medida en megavatios. También establece exenciones específicas sobre la generación destinada a autoconsumo eléctrico. La base imponible, al igual que el canon gallego, está formada por la suma de aerogeneradores, aplicándose un tipo en función del total. Llama la atención, no obstante, la previsión de un tipo por aerogenerador muy por debajo al gallego. El canon manchego no prevé ningún tipo de bonificación. En 2023 su recaudación ascendió a 14 millones y medio de euros (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 2024, p. 141).

A través de la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras²¹, Castilla y León aprobó el impuesto sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos, de manera conjunta con otros impuestos sobre el agua embalsada, centrales nucleares²² y transporte por cable de energía. Respecto a los obligados tributarios, son contribuyentes los que exploten las instalaciones; responsables solidarios, los propietarios de los aerogeneradores; y responsables subsidiarios, en caso de que el titular sea una persona jurídica, los accionistas que posean más del 5 %. La base imponible está formada por las unidades de aerogeneradores, resultando aplicable a cada uno de ellos una cuota en función de su potencia. Adicionalmente, se establece una reducción de aplicación progresiva durante los seis primeros años a partir del momento de su puesta en funcionamiento, llegando desde el 90 % el primer año hasta el 20 % el sexto y último año.

Más recientemente, Cantabria recogió en la disposición adicional octava de la Ley 5/2022, de 15 de julio, de ordenación del territorio y urbanismo, el canon por la implantación de parques eólicos y fotovoltaicos para la generación de energía eléctrica. El canon excluye de gravamen las instalaciones dedicadas al autoconsumo y aquellas otras que, aun no siendo para consumo propio, generen una potencia inferior a 5 megavatios. Son sujetos pasivos las personas titulares de la autorización administrativa de explotación. La base imponible está constituida por la suma de aerogeneradores o de los metros cuadrados de suelo ocupado en el caso de parques fotovoltaicos, aplicándose en ambos casos un tipo en función de una escala progresiva continua al aumentar la base imponible. Adicionalmente, para el eólico, se suma a la cuota resultante un tipo progresivo continuo en función de la altura del aerogenerador. A la par, la ley regula un régimen específico para los parques mixtos que recojan tanto aerogeneradores como placas fotovoltaicas en el mismo territorio. Por último, se prevén dos tipos de bonificaciones cuando, por un lado, se destine parte de la producción energética de los parques a los municipios afectados o, por otro lado, se firmen convenios para la implementación de programas o actuaciones destinados a mejorar la economía, el bienestar social o el declive demográfico del territorio afectado por las instalaciones. El canon será aplicable únicamente a los parques cuya autorización de explotación se otorgue con posterioridad a la entrada en vigor de la ley.

Por último, el País Vasco aprobó a través de la Ley 1/2024, de 8 de febrero, de transición energética y cambio climático del País Vasco, el canon de energías renovables por la implantación en suelo no urbanizable de instalaciones de energía renovables, en concreto, parques eólicos y solares fotovoltaicos. Estarán exentas las instalaciones de autoconsumo eléctrico y aquellas que generen una potencia inferior a 5 megavatios. Serán contribuyentes aquellos que exploten el parque y, en su caso, responsables solidarios

²¹ Actualmente incluido en el Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

²² Declarada inconstitucional en lo relativo a las centrales nucleares por la STC 84/2020, de 15 de julio.

los titulares de la autorización administrativa y los propietarios de las instalaciones. En el caso de la fotovoltaica, la base imponible será la superficie afectada y, en la eólica, será el número de aerogeneradores. Para el cálculo de la cuota íntegra se aplicará un tipo de gravamen fijo sobre la base imponible fotovoltaica y una tarifa fija en función del número de aerogeneradores totales y su potencia para la eólica. La entrada en vigor del canon se producirá el 1 de enero de 2025.

4. Análisis de los impuestos sobre parques eólicos y parques fotovoltaicos de Aragón

Como hemos visto, todos los impuestos autonómicos sobre las instalaciones de producción de energía renovable tienen finalidades idénticas, pero siguen una articulación jurídica y liquidatoria diferente. En las próximas líneas nos centraremos en analizar más detenidamente los dos nuevos impuestos introducidos en Aragón por la Ley 2/2024, de 23 de mayo: el impuesto medioambiental sobre parques eólicos (IMPE) y el impuesto medioambiental sobre parques fotovoltaicos (IMPF)²³. Los tributos aragoneses, tal y como examinaremos, incluyen novedades y diferencias con el resto de los tributos en la materia, por ejemplo, en cuanto a su cuantificación o a la determinación de los sujetos pasivos. Los dos nuevos impuestos se regulan por el legislador aragonés en un esquema muy semejante, compartiendo elementos idénticos y siguiendo el mismo orden en su presentación, por ello los estudiaremos conjuntamente.

4.1. Objeto y hecho imponible

En todos los impuestos ambientales es de gran importancia que exista una coherencia y conexión lógica del objeto-fin del impuesto con la determinación del hecho imponible, el sujeto pasivo y la base imponible, así como, por extensión, en la previsión de supuestos de no sujeción y exención. Y es que fue la concreta falta de esta adecuación la que llevo al TC a declarar la inconstitucionalidad del tributo balear sobre instalaciones que inciden en el medioambiente (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6) o del tributo extremeño sobre instalaciones destinadas a la producción y transporte de energía que incidan sobre el medioambiente (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10).

El fin último del IMPE y el IMPF es gravar la concreta capacidad económica que se manifiesta negativamente sobre el medioambiente derivada de la construcción de parques eólicos y fotovoltaicos en Aragón (arts. 2, 4 y 12 de la Ley 2/2024). El objeto, por tanto, es el

²³ Para el estudio de las demás figuras tributarias autonómicas análogas se puede acudir a lo escrito en García Novoa (2010), Luchena Mozo (2013) o Manzano Silva (2013), entre otros.

concreto parque, que en el caso del IMPE se delimita por la interconexión de los aerogeneradores con un único punto de conexión en la red, y en el IMPF se concreta en el perímetro vallado de la instalación que contenga las placas solares conectadas entre sí con un único punto de conexión a la red de distribución. En ambos casos, para evitar el fraccionamiento de los parques y, por tanto, de la base imponible del impuesto, se tienen en cuenta las estructuras de accesos y control compartidas, así como las obras civiles comunes necesarias. En el año 2022, se catalogaron hasta 197 parques eólicos, que incluían 2.827 aerogeneradores, y 187 parques fotovoltaicos en Aragón²⁴.

La consecuencia práctica de lo anterior es que se deberán presentar tantas autoliquidaciones como número de parques sea titular el sujeto pasivo, teniendo en cuenta para su cuantificación únicamente los referidos al parque en concreto. Esto es así debido a que los dos impuestos se configuran como tributos de naturaleza real (art. 3 de la Ley 2/2024), determinándose sobre un elemento objetivo y haciendo abstracción del titular de las instalaciones. Son elementos patrimoniales autónomos afectos a la generación de actividades económicas. Aun así, al regular separadamente tanto el impuesto eólico como el fotovoltaico, la normativa aragonesa no prevé un régimen específico para parques mixtos o híbridos en cuya superficie se instalen tanto aerogeneradores como placas solares, entendiéndose devengado en dicho caso ambos impuestos.

Constituyen el hecho imponible:

las afecciones medioambientales y visuales adversas sobre el medio natural, el paisaje, la flora y la fauna derivadas de los parques eólicos [o fotovoltaicos] que se encuentren situados total o parcialmente en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón (arts. 5 y 13 de la Ley 2/2024).

Esta configuración se sitúa en línea con el resto de los tributos autonómicos sobre las instalaciones de energía renovable. No obstante, se ha denunciado por parte de la doctrina la vaguedad o la generalidad con la que estos hechos imponibles se definen, y que terminará dificultando la correcta configuración del resto de los elementos del tributo (López López, 2014, pp. 472 y 474). Ejemplo de ello es que, para hechos imponibles determinados de manera casi idéntica, cada comunidad autónoma configura su cuantificación en torno a elementos y formas diferentes.

La normativa aragonesa prevé que, aunque los parques estén en desuso y no generen energía, el hecho imponible se seguirá entendiendo producido (arts. 5.2 y 13.2 de la Ley 2/2024). Esta configuración es coherente con el objetivo del impuesto, dado que, aunque

²⁴ Así informa la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón en la memoria final que se acompaña al proyecto de ley (pp. 16-17).

se halle inactiva, la instalación eólica o fotovoltaica sigue produciendo efectos adversos sobre el medio natural y el paisaje²⁵. El mantenimiento de la obligación de tributar cuando el parque esté en desuso no se encuentra en todos los impuestos autonómicos análogos, confundiendo de esta manera los impactos negativos derivados de la mera existencia física de las instalaciones con las consecuencias de su explotación²⁶. En definitiva, se puede afirmar que la actividad contaminante que genera el hecho imponible del impuesto ambiental es la simple y mera existencia en el medio de un parque eólico o fotovoltaico (Herrera Molina, 2017, p. 260). Las afecciones medioambientales y visuales adversas sobre el medio, el paisaje y la flora y la fauna generadas por los parques eólicos y fotovoltaicos, que constituyen el hecho imponible, se producen con la construcción de las instalaciones y no con su puesta en funcionamiento.

En el IMPF se encuentran los dos únicos supuestos de no sujeción, no entendiéndose producido el hecho imponible cuando las placas fotovoltaicas se encuentren en cubiertas o tejados u ocupen una superficie inferior a 5 hectáreas (art. 13.1 a), *in fine*, de la Ley 2/2024)²⁷, debido a que en estos casos no existe la presunta afección medioambiental por encontrarse integradas en un entorno urbano o por ocupar una superficie reducida (exposición de motivos, apartado II, párrafo decimocuarto).

Aunque, como ya se ha dicho, la utilidad de estos impuestos haya sido puesta en duda por la ya existencia de obligaciones y medidas preventivas, correctoras y compensatorias de carácter ambiental establecidas en las declaraciones de impacto ambiental y en el resto de las autorizaciones pertinentes, tal y como recuerda la Ley 2/2024 (art. 2.2), el nacimiento de la obligación tributaria por el IMPE y el IMPF es independiente de estos deberes ambientales.

4.2. Exenciones

La exención, como quiebra del principio de generalidad, en cuanto neutraliza la obligación tributaria, solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés

²⁵ Vid. Iglesias Casais (2010, p. 95): «la fuente o foco de contaminación no es la actividad en sí misma, pues aún en el caso de que una central hidroeléctrica se hallase inactiva de manera temporal, se seguirían produciendo los efectos adversos».

²⁶ El impuesto cántabro, por ejemplo, entiende finalizado el periodo impositivo y la generación del hecho imponible con el cese definitivo de la actividad de explotación energética (apdo. sexto de la disp. adic. octava de la Ley 5/2022). En cambio, el País Vasco sí que mantiene la obligación de satisfacer el canon cuando esté en desuso (art. 68.2 de la Ley 1/2024, de 8 de febrero).

²⁷ Supuesto de no sujeción establecido en 2 hectáreas por el proyecto de ley y que fue elevado hasta 5 hectáreas durante la tramitación del procedimiento legislativo (enmienda núm. 81, BOCA n.º 58 de 8 de mayo de 2024, p. 5314) como respuesta a la solicitud expuesta por los representantes del sector renovable en el trámite de audiencias legislativas.

general que la justifiquen como, por ejemplo, motivos objetivos de política económica o social²⁸, entre otros. En el caso concreto de este tipo de impuestos sobre instalaciones de generación de energía renovable, el legislador autonómico ha de limitarse a reconocer aquellas que encuentren una «prácticamente incuestionable justificación», ya que, en tal caso, podría incurrir en un tratamiento favorable contrario a la finalidad que motivó el establecimiento del impuesto (Manzano Silva, 2013, p. 348).

La Ley 2/2024 establece para ambos impuestos una exención objetiva sobre las instalaciones destinadas al autoconsumo con y sin excedentes²⁹, siempre y cuando su impacto ambiental sobre el medio no sea considerable o desmedido (arts. 6 y 14). Las repercusiones ambientales de estas instalaciones de autoconsumo se considerarán graves para el medioambiente cuando haya sido necesaria la solicitud de evaluación ambiental ordinaria o se hayan instalado sobre espacios especialmente protegidos u otras áreas importantes para la conservación de especies conforme al anexo I y los criterios 1 y 2 del apartado B) del anexo II de la Ley 21/2013, de 9 de diciembre, de evaluación ambiental, respectivamente. En el mismo sentido, el artículo 13.1 b) de la Ley 2/2024 entiende que se cumplirá el hecho imponible del IMPF, por provocar afecciones ambientales relevantes, cuando concurren estos mismos criterios ambientales y, todo ello, aunque las instalaciones se ubiquen en cubiertas u ocupen una superficie inferior a 5 hectáreas (supuestos de no sujeción). Con los criterios anteriores se consigue evitar que aquellas instalaciones de autoconsumo con una relevante incidencia paisajística y contaminante queden exentas de gravamen. De este modo, la exención encuentra acomodo con el fin último del tributo: corregir la incidencia visible en el medio natural y territorial. No obstante, cabe advertir que la remisión general a la legislación estatal y autonómica sobre evaluación ambiental puede provocar problemas de interpretación.

Para que, específicamente, el autoconsumo con excedentes resulte exonerado de gravamen es necesario cumplir con un requisito adicional: que el cociente entre la potencia contratada en el periodo P1³⁰ y la potencia de generación instalada sea al menos 0,5. Lo que

²⁸ Por todas, STC 10/2005, de 20 de enero, FJ 5.

²⁹ Artículo 9.1 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del sector eléctrico:

a) Modalidades de suministro con autoconsumo sin excedentes. Cuando los dispositivos físicos instalados impidan la inyección alguna de energía excedentaria a la red de transporte o distribución [...].

b) Modalidades de suministro con autoconsumo con excedentes. Cuando las instalaciones de generación puedan, además de suministrar energía para autoconsumo, inyectar energía excedentaria en las redes de transporte y distribución [...].

³⁰ Conforme al artículo 7 de la Circular 3/2020, de 15 de enero, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establece la metodología para el cálculo de los peajes de transporte y distribución de electricidad, la potencia para P1 será aquella energía contratada en caso de no poder autoabastecerse en los periodos puntos y llanos del consumo eléctrico entre semana en periodos de temporada alta (en península, de 9 a 14 h y de 18 a 22 h los lunes a viernes en los meses de enero, febrero, julio y diciembre).

supone que se eximirá el autoconsumo con excedentes siempre que la potencia de generación sea el doble que la potencia contratada para dicho periodo, con el fin de alienar este supuesto de exención con los criterios establecidos por la legislación vigente.

4.3. Obligados tributarios

Existen, entre otros, dos sujetos que pueden intervenir en la construcción y explotación de los parques con relevancia sobre la configuración jurídica del obligado tributario: el titular propietario de las instalaciones y el beneficiario de su explotación económica, que pueden no coincidir en la misma persona. Así, tanto el IMPE como el IMPF, en los artículos 7 y 15 de la Ley 2/2024, hacen recaer la figura del sujeto pasivo del impuesto sobre el titular de las instalaciones, que debemos entender como el titular del derecho de propiedad o usufructo de los aerogeneradores y de las placas solares, para, posteriormente, declarar en el apartado 2 de ambas disposiciones responsable solidario a las personas que realizan la actividad en cuyo proceso productivo se utilizan este tipo de instalaciones contaminantes, es decir, el titular de la autorización de explotación.

En este sentido, el tributo aragonés constituye una excepción a la regla general, puesto que en el resto de los tributos autonómicos comparables quien queda obligada en calidad de sujeto pasivo es la persona que explota las instalaciones y, en todo caso, el titular como responsable solidario³¹.

Esta diferente configuración legal entre los impuestos autonómicos es también reflejo de una división doctrinal. Que el sujeto pasivo lo constituya el explotador se ha defendido por algunos autores entendiendo que, realmente, la persona que explota estas instalaciones es la que finalmente se beneficia del impacto sobre el medioambiente que se produce a través de la externalización de los costes medioambientales de su actividad (Lafont Sendino, 2018, p. 87). Igual opinión le merece a Luchena Mozo (2013, p. 312):

Si es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible [...], y este viene configurado por la actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento (objeto-fin), es lógico que vincule en primer lugar al obligado tributario en calidad de contribuyente a los que lleven a cabo la explotación.

Sin embargo, otros autores defienden que lo coherente es que la carga fiscal recaiga sobre aquel sujeto que realmente genera el impacto ambiental, es decir, el titular de las

³¹ A efectos ejemplificativos, nombraremos el artículo 13.1 de la Ley 8/2009 de Galicia o el recientemente aprobado artículo 68 de la Ley 1/2024 del País Vasco.

instalaciones, y no sobre el que se beneficia de su explotación económica³². Recordemos que el objeto y hecho imponible de este tipo de tributos se configura sobre los daños medioambientales derivados de la propia y mera existencia física de los parques eólicos y fotovoltaicos en el medio, y no de su explotación. Haciendo recaer la figura del sujeto pasivo sobre el propietario de las instalaciones se produce un mayor vínculo entre el hecho imponible y el resto de los elementos del tributo ambiental. Sin embargo, hay que tener en cuenta que una de las principales razones que llevó al TS a entender que el canon gallego no incurría en la prohibición del artículo 6.3 de la LOFCA fue la diferencia de sujetos pasivos entre el canon eólico (titular de la autorización de explotación) y el IBI (titular del derecho de propiedad)³³.

Por tanto, la ley aragonesa por la que se crean los impuestos es pionera en el reflejo legal de esta consideración doctrinal, marcando distancia con el resto de las figuras impositivas precedentes en lo que a la determinación del sujeto pasivo se refiere.

4.4. Base imponible, tipo impositivo y cuota íntegra

La cuantificación del impuesto ambiental es clave para alcanzar su principal objetivo, cual es hacer relevante la finalidad y protección ambiental en la toma de decisiones económicas por el sujeto pasivo. Por ello, la base imponible debe configurarse en función de «unidades contaminantes», con asiento en criterios técnicos que midan el daño producido o el riesgo medioambiental (Peña Alonso, 2008, p. 497). La exigencia de que los tributos ambientales se configuren sobre bases imponibles materiales que trasladen la contaminación efectiva es, a nuestro parecer, uno de los retos más complicados de la tributación ambiental. Se deberán utilizar elementos objetivos ambientales y, de una forma u otra, estos se convertirán en monetarios a través de la determinación de un tipo impositivo dinerario por unidad ambiental. La complejidad también reside en los términos en los que se definen los elementos de cuantificación, debiendo reflejar la precisión y técnica necesaria, pero, al mismo tiempo, manteniendo en su plasmación legal la simplicidad necesaria para asegurar su pacífica aplicación.

En lo que se refiere a la cuantificación del IMPE, la Ley 2/2024 divide el cálculo de este impuesto en dos, cuya suma dará lugar a una única cuota íntegra. Por un lado, la primera base imponible estará constituida por la suma, expresada en metros, de la altura de la torre

³² López López (2014, pp. 477-478):

Si se pretende desincentivar el impacto que supone la ubicación de determinados elementos sobre el valor paisajístico o el ecosistema de la zona, parece razonable hacer recaer la obligación tributaria sobre el titular de dichos elementos que, obviamente, no tiene por qué coincidir con el sujeto que se beneficie directamente de la explotación económica.

Siguiendo la misma idea, Iglesias Casais (2010, p. 106).

³³ STS de 27 de noviembre de 2015 (rec. núm. 1757/2014), FD 5.

y el radio del rotor formado por las palas de cada uno de los aerogeneradores existentes en el parque (art. 8.1.1); es decir, la altura máxima que un aerogenerador puede alcanzar. Tal y como el canon cántabro hizo en su día definiendo su base imponible en función de la altura del aerogenerador, se responde a las críticas por una parte de la doctrina que juzgaba que atendiendo únicamente al número de aerogeneradores para formar la base imponible no se reflejaba correcta y completamente el daño ambiental, reclamando la utilización de otras magnitudes como, precisamente, la altura de la torre o la longitud de sus palas³⁴. La misma opinión le merecía al TS: «tampoco parece que pueda resultar decisivo para el medio ambiente el número de aerogeneradores, sino más bien parecería que ello debería depender de su situación, tamaño, lugar de ubicación, su cercanía a lugares de especial protección, etc.» (STS de 10 de julio de 2014, rec. núm. 1148/2013, FD 5).

La cuota correspondiente a esta primera base imponible será el resultado de aplicar a dicha suma una escala que, sorprendentemente, es regresiva (art. 9.1 a), reduciéndose el tipo de gravamen aplicable a cada escalón conforme aumenta la altura del aerogenerador y el radio de sus palas. Desde la doctrina se ha mantenido que el principio «quien contamina paga» aconseja que los tributos ambientales adopten tarifas progresivas según aumentan las distintas unidades contaminantes de los tramos (Fernández López, 2010, pp. 65-66; Peña Alonso, 2008, p. 497). Puede parecer contradictorio que la altura de la torre y el radio del motor se establezca como magnitud determinante de la contaminación y, posteriormente, se aplique un tipo que disminuye conforme mayor sea su valor. Pese a eso, el efecto de esta escala regresiva no produce que el que contamine más pague menos, dado que la cuota tributaria seguirá aumentando progresivamente, aunque no de forma escalada, mientras el tipo impositivo efectivo sí que se reduce. Lo que parece pretender el legislador aragonés a través de esta peculiar escala es promover que, para obtener el mismo nivel de generación de energía, la torre de cada aerogenerador sea más alta y sus palas de un mayor diámetro antes de que haya un mayor número de aerogeneradores. Conforme más alto sea el aerogenerador, mayor será su potencia y, por tanto, se podría llegar a generar una misma cantidad de energía con un menor número de aerogeneradores. El objetivo final es conseguir un equilibrio en el que el impuesto sea directamente proporcional al impacto ambiental y, a la vez, inversamente proporcional conforme aumente el rendimiento y productividad energética³⁵. Finalidad comparable a la que se pretende alcanzar con la

³⁴ Entre los elementos citados, también se proponía su configuración en función del tamaño de la góndola, la extensión de la cimentación o la distancia entre aerogeneradores: Casas Agudo (2013, pp. 73-74) y Lafont Sendino (2018, p. 88). Iglesias Casais (2010, p. 93):

Para su validez, un tributo de tales características no puede gravar sin más la titularidad del bien inmueble como elemento patrimonial (embalse o aerogenerador), sino que debe someterlo a tributación en cuanto generador de unos acreditados perjuicios al entorno natural en que se localiza.

³⁵ Idea reflejada en Consejo de Protección de la Naturaleza de Aragón (2023, pp. 5-6). Véase también en el mismo sentido el FJ 6, párrafo sexto, del ATC 183/2016, de 15 de noviembre.

bonificación en el canon eólico de Galicia (art. 16 de la Ley 8/2009) reduciendo la cuota cuando se sustituyan aerogeneradores por otros de mayor potencia y se reduzca el número de unidades instaladas en el parque eólico³⁶.

Siguiendo con el esquema de cuantificación del IMPE, el segundo elemento de la base imponible será el resultado de sumar la potencia de todos los aerogeneradores existentes en cada parque, expresada en megavatios (art. 8.1.2 de la Ley 2/2024), sobre la cual se aplicará un tipo fijo por megavatio (art. 9.1 b) de la Ley 2/2024). Como de este modo se relaciona una parte de su cuota con la potencia y explotación de los aerogeneradores, sobre las instalaciones que se encuentren en desuso se aplicará únicamente la base imponible respecto a la altura de la torre y el radio del rotor del aerogenerador (art. 9.2 de la Ley 2/2024). La utilización de la potencia como elemento de cuantificación del daño ambiental ha sido una técnica también criticada por la doctrina, en cuanto no constituye un dato con relevancia a efectos de contaminación visual o del medio (García Novoa, 2010, pp. 66-67)³⁷.

Por otro lado, la base imponible del IMPF de Aragón se define de manera más sencilla, configurándose en función de la superficie vallada ocupada por el parque fotovoltaico, expresada en hectáreas (art. 16 de la Ley 2/2024). Posteriormente, se aplicará a la base imponible un tipo de gravamen porcentual progresivo y continuo que hace aumentar el tipo aplicable al total de hectáreas conforme se incrementa la base imponible (art. 17 de la Ley 2/2024). A través de un tipo de estas características se incentiva a reducir el número de hectáreas que ocupa el parque por debajo del límite de cada tramo, porque ello supondría contribuir menos por cada hectárea³⁸. En este tipo de escalas continuas, generalmente utilizadas por todos los impuestos autonómicos analizados sobre instalaciones de energía renovable, se produce un claro error de salto donde a un determinado aumento de la base le corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. El error de salto se crea cuando la aplicación de la norma genera diferencias de gravamen excesivas entre capacidades económicas similares o muy próximas, suponiendo una quiebra de los principios de justicia tributaria³⁹. En principio, conforme al artículo 56.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), este error de salto debería ser corregido de oficio por la Administración a través del reconocimiento y aplicación de una reducción sobre la cuota

³⁶ «Si se recurre a aerogeneradores con mayor potencia será necesario un menor número de unidades para obtener los mismos resultados. En función de ello, la Ley ofrece la alternativa de la repotenciación» (García Novoa, 2010, p. 66).

³⁷ En el mismo sentido, López López (2014, p. 476) en relación con el impuesto de castellanoleonés: «la potencia del aerogenerador, en sí misma, no parece guardar relación alguna con el impacto visual y ambiental que define el hecho imponible».

³⁸ Lo que García Novoa (2010, p. 66) denomina «error de salto inverso» al analizar el canon eólico gallego.

³⁹ Cubero Truyo (2010, p. 639), tras analizar los errores de salto existentes en su momento en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, desarrolla toda una teoría constitucional sobre la solución al error de salto.

íntegra⁴⁰. El TS así parece reconocerlo, siempre y cuando no se prevean bonificaciones en la propia normativa del impuesto que eliminen sus efectos⁴¹.

4.5. Cuota líquida: bonificaciones y deducciones

La cuota líquida de ambos impuestos será el resultado de minorar la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones y deducciones que sean de aplicación (arts. 11 y 19 de la Ley 2/2024). El proceso parlamentario de aprobación de los tributos modificó la relación de bonificaciones eliminando del texto definitivo algunas que podrían resultar conflictivas⁴² e incluyendo otras bajo una indeterminación y remisión a ciertas condiciones o planes. La exposición de motivos de la ley ampara la existencia de las siguientes bonificaciones y deducciones en el «juego del principio de capacidad económica» (apartado II, párrafo séptimo).

En primer lugar, los artículos 10.1 y 18.1 de la Ley 2/2024 establecen una bonificación objetiva e idéntica en el IMPE y en el IMPF, respectivamente, de aplicación automática y temporal a partir de la fecha de la autorización de explotación del parque eólico o fotovoltaico, que alcanza el 100 % en el primer periodo impositivo y, en los dos siguientes, el 100 % o el 50 % en función del transcurso del tiempo. La concesión de la autorización de explotación permite, una vez ejecutado el proyecto, poner en tensión las instalaciones y proceder a su explotación y a la comercialización de la energía producida⁴³. Este tipo de bonificación no se encuentra en el resto de los tributos autonómicos sobre la misma materia, salvo en Castilla y León. Con esta bonificación se atiende a un criterio, como es el de la autorización de explotación y el paso del tiempo, que no refleja en ninguna forma la reducción del impacto paisajístico o sobre el medioambiente en el que se implantan y únicamente pretende reducir el coste operativo en los primeros años de vida de las instalaciones⁴⁴,

⁴⁰ No obstante, el cálculo de dicha reducción puede generar problemas en cuanto la cuota tributaria está determinada por variables monetarias y la base imponible está definida en unidades físicas no dinerarias.

⁴¹ Respecto al canon eólico gallego, véase la STS de 27 de noviembre de 2015 (rec. núm. 1757/2014), FD 5: «Se establece una bonificación en la cuota en los casos de repotenciación para evitar el "error de salto"; esto es, cuando la reducción efectiva del número de aerogeneradores del parque eólico no determina el cambio de "escalón"».

⁴² El procedimiento legislativo descartó la bonificación del 99 % sobre aquellas instalaciones incluidas en planes y proyectos de interés general de Aragón (denominados PIGA) prevista en el proyecto de ley (BOCA n.º 40, 8 de febrero de 2024, pp. 3790 y 3791), cuyo carácter selectivo podría haber encontrado problemas de validez si concurriesen los presupuestos necesarios para calificarse como ayudas de Estado, prohibidas por los artículos 107 a 109 del TFUE.

⁴³ Regulada en el artículo 53.1 c) de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del sector eléctrico.

⁴⁴ Manzano Silva (2013, p. 351):

En impuestos de naturaleza recaudatoria, como el IBI, puede entenderse que se establezca una reducción progresiva, similar a la prevista en este tributo, para paliar la subida de la cuota

tal y como se admite en la exposición de motivos («a fin de garantizar a los promotores un tránsito gradual y asumible al nuevo marco fiscal de las inversiones», apartado II, párrafo duodécimo).

Asimismo, en segundo término, se regula una bonificación del 50 % en ambos impuestos (arts. 10.3.I y 18.3.I de la Ley 2/2024), aplicable sobre aquellas instalaciones de autoconsumo que resulten gravadas por no incluirse en los supuestos de no sujeción o exención antes nombrados. Esta bonificación será incompatible con la anterior.

En tercer lugar, se bonifica al 99 % la cuota íntegra en ambos impuestos cuando se resuelva a favor de la instalación un concurso de capacidad en nudos de la red de transporte vinculados a planes de desarrollo o a la Estrategia de Transición Justa y por los cuales se adquieran compromisos vinculantes y garantizados relacionados con el impacto socioeconómico, ambiental y territorial del parque (arts. 10.3.II y 18.3.II de la Ley 2/2024).

En cuarto lugar, las instalaciones de autoconsumo con excedentes, que resulten gravadas por el impuesto, vinculadas a proyectos PERTE industrial disfrutarán de una bonificación del 99 % de la cuota íntegra (arts. 10.3.III y 18.3.III de la Ley 2/2024).

Por último, una de las características principales de ambos impuestos es la remisión que se produce de una parte relevante de sus elementos a la normativa general sobre impuestos ambientales de Aragón (Decreto legislativo 1/2007, referenciado en la introducción)⁴⁵. La disposición adicional primera de la Ley 2/2024 hace aplicables a los impuestos sobre los parques eólicos y fotovoltaicos las disposiciones comunes del Decreto legislativo 1/2007. En esta normativa se encuentra recogida la deducción por inversiones destinadas a la protección del medioambiente (arts. 45 y 46). Se ha dicho que lo correcto es que, si el sujeto pasivo aumenta sus costes para evitar la contaminación o el perjuicio de su actividad contaminante, la cuota tributaria se reduzca (Fernández López, 2010, p. 53). Así, como última medida de exención parcial del IMPE y el IMPF, se permite deducir el 20 % de las inversiones destinadas a la protección del medio que no se correspondan con las exigidas por las autorizaciones y declaraciones de impacto ambiental, o en programas y actuaciones destinados a la mejora del bienestar económico y a la lucha contra la despoblación en los municipios afectados por los parques, con el límite del 30 % de la cuota íntegra. Para poder aplicar esta deducción se deberá aportar por el sujeto pasivo la correspondiente certificación

que supone el incremento del valor catastral del bien que constituye la base imponible de ese impuesto. Pero en tributos medioambientales [...] no parecen encontrar justificación las reducciones aplicables, pues atienden a un criterio temporal que nada repercute en el entorno paisajístico de la Comunidad.

⁴⁵ Es de esperar que, dada la delegación recogida en la disposición final segunda de la Ley 2/2024 que habilita al Gobierno de la comunidad para la elaboración de un nuevo texto refundido, los nuevos impuestos ambientales se refundan en el texto compilatorio de fiscalidad ambiental de la Comunidad.

de convalidación que acredite la idoneidad medioambiental de cada inversión, expedida por el departamento competente en materia de medioambiente, y mantener la inversión en funcionamiento o cumpliendo con su finalidad, al menos, durante los tres ejercicios siguientes al de aplicación de la deducción (arts. 25 y 26 del Reglamento de desarrollo parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los impuestos medioambientales, aprobado por el Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón).

4.6. Devengo y periodo impositivo

La previsión del periodo impositivo y del devengo de ambas figuras no se recoge en el cuerpo normativo de la ley, sino que se debe poner en relación con las disposiciones comunes recogidas en el capítulo VII del Decreto legislativo 1/2007 de Aragón. Así, el periodo impositivo coincidirá con el año natural y el devengo se producirá el 31 de diciembre (art. 47 del Decreto legislativo 1/2007), salvo en periodos inferiores por adquisición de la condición de contribuyente o por el completo desmantelamiento de la instalación una vez comenzado el año natural. También habrá que atender a las reglas de imputación temporal cuando el periodo impositivo sea inferior al año natural (art. 48 del Decreto legislativo 1/2007).

Las anteriores reglas, en aplicación concreta a estos dos impuestos, producen ciertas dudas al determinar en qué momento se entiende producido por primera vez el hecho imponible. Mientras los impuestos aprobados por el resto de las comunidades establecen que el primer devengo y el inicio del periodo impositivo se produce con la autorización inicial de explotación del parque o en el momento de su puesta en funcionamiento, en el caso de Aragón, bajo la nueva redacción de los artículos 47 y 48 del Decreto legislativo 1/2007, el inicio del periodo impositivo parece vincularse a la «fecha de efectividad en la que se produzca la adquisición o pérdida de la condición de contribuyente» en función de la «correspondiente autorización administrativa». En el texto se produce una indeterminación en lo que afecta a la «correspondiente autorización administrativa», que podría ser, entre otras, la autorización de explotación conforme a la normativa sectorial administrativa o la licencia de inicio de actividad. De esta forma, se produce una descoordinación entre la normativa propia del tributo y la remisión a las disposiciones generales comunes a los impuestos medioambientales aragoneses. Dado que el hecho imponible del IMPE y el IMPF se ocasiona por la mera existencia de los parques, no por su explotación o autorización, y el sujeto pasivo se vincula al propietario de las instalaciones, y no al titular de la autorización de explotación o de actividad, el impuesto se debería entender devengado por primera vez a partir de la finalización de su construcción y no desde el inicio de su explotación, puesto que, *a sensu contrario*, el propio legislador mantiene la sujeción del impuesto en los casos de desuso hasta su completo desmantelamiento (arts. 5.2 y 13.2 de la Ley 2/2024).

4.7. Afectación de la recaudación

Aunque se diga que la recaudación de los impuestos ambientales debe tender a cero, vista su configuración no parece que los actuales impuestos sobre instalaciones de producción de energía renovable, incluidos los aragoneses, disminuyan progresivamente su capacidad recaudatoria a medida que el obligado tributario modifique su conducta hacia un comportamiento más respetuoso con el medioambiente, pasando realmente a integrar de manera permanente los ingresos públicos (López López, 2014, p. 479). Normalmente, los impuestos ambientales afectan el total o parte de la recaudado por ellos a finalidades extrafiscales, en concreto, objetivos de protección, conservación y reparación del medioambiente, aunque dicha afectación, conforme a la doctrina del TC, por sí sola, no es indicio suficiente para calificar a un tributo como medioambiental⁴⁶.

El artículo 5 del Decreto legislativo 1/2007, por remisión, recordemos, de la disposición adicional primera de la Ley 2/2024, afecta la recaudación neta completa de estos impuestos a la financiación de medidas preventivas, correctoras y restauradoras del medioambiente. Esta afectación se debe completar con la previsión recogida en la disposición adicional segunda de la Ley 2/2024 que, concretamente, establece la obligación de incorporar el 15 % de lo recaudado por el IMPE y el IMPF al Fondo de Cohesión Territorial, que tiene por objeto invertir en el desarrollo territorial de aquellos municipios con una renta inferior al promedio de Aragón⁴⁷.

Del análisis de todos los impuestos autonómicos sobre instalaciones renovables, podemos apreciar que existen dos tendencias diferenciadas. Por un lado, están aquellos que simplemente afectan o vinculan la recaudación a un determinado fin, una opción muy vaga que produce grandes dudas sobre su verdadero destino, resultando muy difícil fiscalizar la efectiva aplicación de estas cantidades. Un ejemplo de esta primera categoría sería el caso de los tributos citados de Castilla y León o el País Vasco. Sin embargo, otras autonomías deciden destinar su recaudación explícitamente a fondos públicos donde el empleo de lo ingresado parece estar mucho más ligado al propio objetivo y justificación del impuesto, como ocurre en Galicia o Castilla-La Mancha. Como hemos explicado, la Comunidad de

⁴⁶ STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10:

La afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal.

Peña Alonso (2008, p. 498), siguiendo a Muñoz Villareal: «la afectación de lo recaudado a una finalidad determinada es algo ajeno a la estructura del tributo o a su naturaleza; incide en el Derecho del Gasto Público, pero no en el del Ingreso Público o Tributario».

⁴⁷ Por remisión al apartado 8.6 del Decreto 165/2017, de 31 de octubre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba la Directriz Especial de Ordenación Territorial de Política Demográfica y contra la Despoblación.

Aragón aplica ambas formas de afectación. La utilización de la técnica de los fondos públicos aporta flexibilidad a la Administración para su gestión, a la vez que garantiza que dichos recursos se empleen en financiar las acciones a las que están realmente afectos; sin embargo, la figura de los fondos públicos escapa de multitud de garantías amparadas por el derecho público vigente (presupuestos, formación de la voluntad de sus órganos, controles, etc.) (Hernández López, 2020, pp. 69-70 y 299-300). Aun así, la técnica de afectación a través de la creación de un fondo público parece ser la que mayores garantías de cumplimiento aporta.

A pesar de todo lo anterior, la Comunidad de Cantabria decidió no afectar lo recaudado, sino distribuir el 96 % directamente a los municipios donde radican estas instalaciones, sin la intermediación de ninguna otra figura⁴⁸. Y es que, mientras el ámbito recaudatorio es autonómico, la localización del impacto ambiental, como ya se ha dicho en páginas anteriores, es local. Por ello, existe una tendencia en estos impuestos, impulsada por la propia normativa ambiental, de destinar parte de lo recaudado a los municipios afectados por el despliegue de las energías renovables⁴⁹.

4.8. Gestión del impuesto, pagos fraccionados y derecho transitorio

La remisión a la normativa general sobre impuestos ambientales de Aragón obliga a tener en cuenta varios deberes adicionales. En cuanto a las principales obligaciones formales, los titulares de las instalaciones, como sujetos pasivos, están obligados a presentar declaraciones censales y autoliquidaciones.

El Censo de Contribuyentes de los Impuestos Ambientales (arts. 51, 52 y 53 del Decreto legislativo 1/2007) recoge la información de las instalaciones contaminantes sobre las que recaen los impuestos aragoneses. Así, la nueva ley crea dos nuevas secciones en el censo, la quinta y la sexta, relativas a los parques eólicos y fotovoltaicos (*vid.* disp. final primera, apartado once, de la Ley 2/2024). Por tanto, existe la obligación, en el plazo de un mes desde el inicio de la actividad, de presentar declaración censal de alta por cada parque, comunicando datos relativos al contribuyente y toda aquella información sobre las instalaciones que, concretamente, se prevean en el reglamento de desarrollo. Igualmente, cuando se produzcan modificaciones de estos datos declarados inicialmente, el sujeto

⁴⁸ Disposición adicional octava, apartado noveno, de la Ley 5/2022 de Cantabria:

De ese 96 por ciento, el 25 por ciento se repartirá en metálico de forma lineal entre los municipios afectados directamente y el resto se repartirá de forma lineal entre todos los municipios afectados directa e indirectamente por la correspondiente instalación de generación autorizada.

⁴⁹ Cfr. artículo 25, segundo párrafo, de la Ley de cambio climático reproducido en líneas anteriores.

pasivo, con el mismo plazo, deberá presentar declaración complementaria consignando los extremos pertinentes. En caso de cese en la actividad contaminante, es decir, a efectos del IMPE y el IMPF, cuando se produzca el desmantelamiento total de las instalaciones, se deberá presentar la correspondiente declaración de cese. Por último, debemos tener presente que, cuando sean de aplicación las exenciones previstas en los artículos 6 y 14 de la Ley 2/2024 para instalaciones de autoconsumo, se seguirá manteniendo la obligación de presentar declaración censal.

La autoliquidación de ambos impuestos, que será individual por cada instalación, se deberá presentar en los primeros 20 días naturales del mes de abril del ejercicio siguiente al periodo impositivo correspondiente, en el formato previsto por los modelos oficiales (art. 54.1 b) del Decreto legislativo 1/2007). Esto supone que la primera autoliquidación de estos dos impuestos se producirá en abril de 2025. Para su cumplimentación, se deberán tener en cuentas las circunstancias concurrentes en la fecha de devengo del impuesto a 31 de diciembre (arts. 8.2 y 16.2 de la Ley 2/2024, *cfr.* art. 21.1.II de la LGT).

Junto con los anteriores deberes, se impone la obligación para el sujeto pasivo de presentar e ingresar pagos fraccionados a cuenta en los primeros 20 días naturales de los meses de junio, septiembre y diciembre del periodo impositivo (art. 56.2 del Decreto legislativo 1/2007). Su importe será del 30 % de la cuota que correspondiese ingresar por ese impuesto a fecha de devengo del ejercicio inmediatamente posterior. Si la correspondiente actividad contaminante objeto de gravamen se inicia durante el primer semestre del periodo impositivo, solo se efectuarán el segundo y tercer pagos fraccionados; en cambio, si la actividad se inicia en el segundo semestre, no deberán realizarse pagos fraccionados, debiendo presentar únicamente los sujetos pasivos la autoliquidación correspondiente (art. 56.4 del Decreto legislativo 1/2007). No obstante, la disposición transitoria única del Decreto legislativo 1/2007, introducida por la Ley 2/2024 (disp. final primera, apartado veinte), establece que, en caso de que sea de aplicación la bonificación del 100 % de la cuota tributaria, el sujeto pasivo no estará obligado a efectuar el correspondiente pago fraccionado. Esto es así dado que, si la autorización de explotación definitiva se obtiene a partir del 30 de junio del periodo impositivo, por la propia regulación de esta bonificación, la bonificación por el 100 % será aplicable tanto en el primer periodo como en el siguiente.

Para el año 2024, periodo impositivo de entrada en vigor de la norma, se establecen normas especiales en la disposición transitoria única de la Ley 2/2024 para aquellas instalaciones que se encontrasen en funcionamiento antes de su vigencia. En primer lugar, la declaración censal de inicio se deberá presentar en el periodo del primer pago fraccionado que corresponda efectuar en los 20 primeros días naturales del mes de septiembre. Por último, en este primer periodo impositivo solo deberán abonar los pagos fraccionados correspondientes a septiembre y diciembre por una cuantía del 45 % de la cuota que correspondiese según las circunstancias concurrentes el día de entrada en vigor de la norma (30 de mayo de 2024, *vid.* disp. final tercera de la Ley 2/2024).

5. Conclusiones

Si bien la situación de la fiscalidad ambiental autonómica puede no ser la ideal⁵⁰, el debate en torno a la existencia y conveniencia de los impuestos sobre las renovables traspasa lo puramente jurídico ante una decisión eminentemente política, pues los límites y principios del derecho financiero y tributario actual no se ven, en un principio, afectados por la decisión de gravar las instalaciones de generación de energía renovable. Las discusiones judiciales en torno a estos impuestos, recogidas y analizadas por Calvo Vérguez (2022), se han limitado, en términos generales, al análisis de los gravámenes respecto al límite marcado por el artículo 6.3 de la LOFCA en relación con los impuestos locales como el IBI o el IAE⁵¹, los principios de seguridad jurídica, igualdad y generalidad⁵² (arts. 9.3, 14 y 31 de la Constitución española, respectivamente) y a la alegada vulneración de los objetivos de promoción definidos en su momento por la Directiva 2009/28/CE, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables⁵³.

A la hora de crear tributos ambientales se debe prestar especial atención al contexto regulatorio y de políticas ambientales en el que se ubiquen, con el fin de garantizar su idoneidad, proporcionalidad, eficacia y utilidad en la práctica (Cobos Gómez, 2020, pp. 31-32; Comité de Personas Expertas para la Reforma del Sistema Tributario, 2022, p. 223)⁵⁴. Realmente, los impuestos sobre instalaciones de generación de energía renovable no se encuentran coordinados con las políticas de expansión y aplicación de estas tecnologías ni tampoco conjugados con los objetivos de transición energética del sector, pero no se puede

⁵⁰ Menéndez Moreno (2019, pp. 17-18) presenta una serie de objeciones a la regulación actual de los impuestos ambientales autonómicos:

Que su número es incontable y asistemático; que su articulación olvida en muchos casos la finalidad que pregona; que con frecuencia les resulta difícil «convivir» con los principios constitucionales informadores del tributo; que no se suele afectar lo recaudado para paliar los daños medioambientales; que tampoco se hacen estimaciones del daño, ni de sus efectos en favor de la producción o el consumo de otros más respetuosos con el medioambiente; y que incluso en ocasiones inciden negativamente en la unidad de mercado.

⁵¹ Concluyendo el TC que, en el caso concreto del canon eólico gallego, no tiene un hecho imponible idéntico con dichos impuestos y, por tanto, se supera la prohibición establecida por el artículo 6.3 de la LOFCA (ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 7). En el mismo sentido, STS de 10 de julio de 2014 (rec. núm. 1148/2013), FD 5.

⁵² Desestimadas por la STS de 27 de noviembre de 2015 (rec. núm. 1757/2014), FF. DD. 8 y 9.

⁵³ La ya comentada STJUE de 20 de septiembre de 2017 niega que la directiva de fomento de energías renovables se oponga a el establecimiento de gravámenes sobre los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica (apdo. 33). Actualmente, dicha directiva ha sido sustituida por la Directiva (UE) 2018/2001, de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

⁵⁴ «El problema ambiental debe ser resuelto desde la integración de todas las normas al afecto, [...] únicamente el Derecho tributario ambiental no resolverá el problema» (Galapero Flores, 2013, p. 181).

negar el impacto ambiental y de cohesión territorial de las instalaciones. Aunque estas figuras impositivas resulten ser un buen instrumento para incorporar el verdadero coste ambiental y social de la utilización de las infraestructuras renovables, su aprobación, sin embargo, se debería haber pospuesto hasta un futuro donde los objetivos de transición energética estuviesen suficientemente cerca de cumplirse. Los objetivos de desarrollo de las energías renovables y de protección del medioambiente en el territorio en el que se instalan pueden parecer contradictorios en el corto plazo, pero no en un medio o largo plazo donde la transición del sistema eléctrico no parezca depender en gran parte del desarrollo de estas nuevas formas de energía⁵⁵. Lo anterior no exonera de la necesidad fundamental y actual de una ordenación territorial de las energías renovables tanto en la Comunidad de Aragón como en el resto del territorio nacional.

Aunque los nuevos impuestos aragoneses siguen la estela marcada por otras comunidades autónomas, ciertos elementos se diferencian en un sentido que aporta mayor coherencia con su finalidad ambiental y hecho imponible. Así, hacer recaer la figura del sujeto pasivo sobre el titular, y no sobre el autorizado a explotar las instalaciones, y configurar la base imponible del IMPE en función de la altura de la torre y el radio de sus turbinas contribuye a mejorar la congruencia del impuesto sobre las instalaciones de energía renovable. Sin perjuicio de lo anterior, la remisión a las disposiciones comunes relativas a los impuestos medioambientales de la Comunidad y a la normativa sobre evaluación ambiental aporta cierta inseguridad.

Referencias bibliográficas

Adame Martínez, F. (2010). Nuevos tributos ambientales: el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsado y el canon eólico de Galicia. *Noticias de la Unión Europea*, 308, 91-113.

Aníbarro Pérez, S. (2013). Límites constitucionales a la creación de impuestos autonómicos: el caso del impuesto castellano-leonés sobre la afección medioambiental causada

por los parques eólicos. *Nueva Fiscalidad*, 2, 9-36.

Calvo Vérguez, J. (2022). La evolución del llamado «canon eólico» en el sistema tributario autonómico a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial. *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 52, 43-78.

Casas Agudo, D. (2013). Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica. *Crónica Tributaria*, 146, 45-83.

⁵⁵ De la misma opinión que Casas Agudo (2013, p. 80):

En este sentido, entendemos que en un futuro, cuando estas energías estén más extendidas y sus costes de producción se reduzcan y sean más competitivas, sí sería viable una generalización de su gravamen; cabe augurar que será así como suceda, como es el caso actualmente del resto de fuentes de energía, en coherencia con la condición de estas de materia imponible clásica.

- Clúster Energía Aragón (CLENAR) (2021). *Impacto ambiental, social y económico de los proyectos de energías renovables eólicos y fotovoltaicos en Aragón*. <https://clenar.com/estudio-impacto-ambiental-social-y-economico-de-los-proyectos-de-energias-renovables-eolicos-y-fotovoltaicos-en-aragon/>
- Cobos Gómez, J. M.^a (2020). De la transición ecológica a la necesaria transición a un auténtico derecho tributario ambiental que promueva las energías renovables. *Documentos de Trabajo*, 6, 31-42 [C. García-Herrera Blanco (dir.), *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*]. Instituto de Estudios Fiscales.
- Comité de Personas Expertas para la Reforma del Sistema Tributario (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. Ministerio de Hacienda y Función Pública.
- Consejo de Protección de la Naturaleza de Aragón (2023). Dictamen del Consejo de Protección de la Naturaleza de Aragón sobre el anteproyecto de Ley de impuestos medioambientales sobre la explotación de parques eólicos y parques fotovoltaicos y modificación del impuesto sobre las instalaciones de transporte de energía de alta tensión. https://www.aragon.es/documents/d/guest/dictamen_cpna_anteproyecto_ley_impuestos_renovables
- Cubero Truyo, A. (2010). Una teoría constitucional sobre el error de salto. *Revista Española de Derecho Financiero*, 147, 639-689.
- Departamento de Agricultura, Ganadería y Medio Ambiente Gobierno de Aragón (2022). *Informe medio ambiente Aragón*. <https://www.aragon.es/-/publicacion-medio-ambiente-en-aragon-#anchor1>
- Fariza, I. (18 de mayo de 2023). Las nueve horas en las que España hizo realidad el sueño 100% renovable. *El País*. <https://elpais.com/economia/2023-05-18/las-nueve-horas-en-las-que-espana-hizo-realidad-el-sueno-100-renovable.html#>
- Fernández López, R. I. (2010). Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables. *Quincena Fiscal*, 22, 33-70.
- Galapero Flores, R. (2013) Poder tributario de las comunidades autónomas para crear tributos que recaigan sobre las energías renovables. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 171-198). Aranzadi.
- García Novoa, C. (2010). El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia. *Nueva Fiscalidad*, 2, 9-76.
- Hernández López, C. (2020). *Los fondos públicos: estudio de su régimen jurídico-administrativo*. Aranzadi.
- Herrera Molina, P. M. (2017). Impuestos autonómicos sobre fuentes de energía que no producen emisiones atmosféricas. En M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del sector eléctrico* (pp. 267-283). Tirant lo Blanch.
- Iglesias Casais, J. M. (2010). Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables. *Nueva Fiscalidad*, 3, 73-124.
- Jiménez Compaired, I. (2015) El canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. En A. Embid Irujo (dir.), *Agua, energía, cambio climático y otros estudios de derecho ambiental. En recuerdo a Ramón Martín Mateo* (pp. 453-473). Aranzadi.
- Lafont Sendino, M.^a S. (2018). Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial. *Revista*

- de Contabilidad y Tributación. CEF, 423, 73-108. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2018.4227>
- López López, H. (2014). Fiscalidad de las energías renovables en el ámbito autonómico. En J. F. Alenza García (dir.), *La regulación de las energías renovables ante el cambio climático* (pp. 457-482). Aranzadi.
- Lozano Cutanda, B. (2017). A propósito del despropósito del canon eólico: una llamada de atención sobre la necesidad de mejorar la ordenación y el control de los tributos ambientales. *Quincena Fiscal*, 38, 203-228.
- Luchena Mozo, G. M.^a (2013). El canon eólico de Castilla-La Mancha. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 277-321). Aranzadi.
- Luchena Mozo, G. M.^a (2017). El canon eólico de Castilla-La Mancha al resguardo del TJUE en la sentencia de 20 de septiembre de 2017 (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16). *Quincena Fiscal*, 21, 119-142.
- Manzano Silva, E. (2013). El impuesto sobre la afección medioambiental causada por los parques eólicos en Castilla y León. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 321-353). Aranzadi.
- Menéndez Moreno, A. (2019). Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro. *Quincena Fiscal*, 19, 9-18.
- Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2024). *Informe de Inventario nacional de emisiones de gases de efecto invernadero*. <https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei/es-nir-edicion-2024.pdf>
- Molina Lebrón, A. (2017). Los cánones eólicos de las comunidades autónomas como falsos tributos medioambientales. Problemas de inconstitucionalidad e incumplimiento del derecho de la Unión Europea. En R. Sanz Gómez (coord.), *Tributos propios de las comunidades autónomas* (pp. 253-292). Tirant lo Blanch.
- Patón García, G. (2013). Tributos castellanomanchegos y energías renovables: la imposición sobre la energía nuclear y la protección del entorno natural. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 355-397). Aranzadi.
- Patón García, G. (2017). Los tributos autonómicos como mecanismo de protección ambiental: reflexiones actuales. En R. Sanz Gómez (coord.), *Tributos propios de las comunidades autónomas* (pp. 119-177). Tirant lo Blanch.
- Peña Alonso, J. L. (2008). La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales. En F. Becker Zuazua, L. M. Cazorla Prieto y J. Martínez-Simancas Sánchez (dirs.), *Tratado de tributación medioambiental* (vol. 1, pp. 459-499). Aranzadi.
- Ramos Herrera, A. J. (2020). La fiscalidad de las energías renovables en España tras la estela de los objetivos fijados por la Comisión Europea. *Documentos de Trabajo*, 6, 146-157 [C. García-Herrera Blanco (dir.), *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*]. Instituto de Estudios Fiscales.
- Red Eléctrica (2024). *Informe del sistema eléctrico: Informe resumen de energías renovables 2023*. https://www.sistemaelectrico-ree.es/sites/default/files/2024-03/Informe_Renovables_2023.pdf



Rodríguez Muñoz, J. M. (2013). Especialidades previstas para las fuentes energéticas limpias en los impuestos autonómicos que gravan la producción y transporte de energía. En M. Lucas Durán (dir.), *Fiscalidad y energías renovables* (pp. 461-523). Aranzadi.

Rosembuj, T. (2009). *El impuesto ambiental*. El Fisco.

Secretaría General de Financiación Autonómica y Local (2024). *Tributación autonó-*

mica. Medidas 2024 (capítulo III). <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-III-Tributacion-Autonomica-2024.pdf>

World Meteorological Organization (2024). *State of the Global Climate 2023*. <https://wmo.int/publication-series/state-of-global-climate-2023>

Miguel Díez Simón. Doctorando en Derecho por la Universidad de Zaragoza. Graduado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas por la Universidad de Zaragoza, y en el Máster Universitario de Gestión Administrativa. <https://orcid.org/0009-0003-2465-4105>

Declaración de fallido como presupuesto de la responsabilidad en cadena

Análisis de la [STS 1415/2024](#), de 24 de julio, rec. núm. 991/2023

Rosa Fraile Fernández

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos (España)

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

Extracto

El TS resuelve en casación sobre la declaración de fallido del deudor principal como presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT cuando la deuda tributaria derivada proviene de una previa derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria. Se reafirma la imposibilidad de discutir el procedimiento de apremio seguido frente al deudor principal, empero se sostiene que la declaración de fallido meramente formal no es suficiente. Reprocha el TS que se haya omitido cualquier indagación sobre las circunstancias en que se fundamenta la declaración de fallido que es la causa de la impugnación.

Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Fraile Fernández, R. (2025). Declaración de fallido como presupuesto de la responsabilidad en cadena. (Análisis de la STS 1415/2024, de 24 de julio, rec. núm. 991/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 99-110. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24155>

1. Supuesto de hecho

El asunto del que nos hacemos eco en el presente comentario se resuelve en casación por el TS a finales de julio de 2024, trayendo nuevamente a la actualidad una serie de cuestiones que habían sido aparentemente resueltas en las sentencias 57/2022 y 58/2022, de 25 de enero, provenientes de los recursos números 2297/2018 y 8315/2019, respectivamente.

El recurso de casación es interpuesto contra la SAN de 25 de noviembre de 2022, desestimatoria del recurso número 920/2020. El recurrente, Vivalmina, SLU, había sido declarado responsable solidario por la causa prevista en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT) –colaborar en la ocultación del patrimonio del obligado tributario–. Este obligado tributario lo era, a su vez, por derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria.

Inversiones Italan, SL era la obligada principal del pago de la deuda tributaria. Contra dicha obligada se siguió procedimiento de apremio, obteniendo poco resultado de las actuaciones que se siguieron y declarándola fallida el 11 de enero de 2016.

Tras ello, la AEAT deriva responsabilidad contra su administrador social. Este era propietario de la empresa Marabi Activos, SL y vendió a la sociedad Vivalmina sus participaciones a cambio del pago de un alquiler y 12.000 euros anuales. Esta transmisión es considerada por la Administración tributaria como un acto de ocultación de los previstos en el artículo 42.2 a) de la LGT, por lo que inicia contra la sociedad Vivalmina un procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria de los calificados como procedimientos de derivación de responsabilidad en cadena.

El 4 de diciembre de 2017, dos meses después del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria contra Vivalmina, la AEAT lleva a cabo la evacuación del informe en que se sustenta la declaración de fallido de Inversiones Italan, el que fuera obligado principal.

Se conoce que en mayo de 2019 la AEAT embarga a Inversiones Italan, el obligado principal, sus participaciones en otra mercantil y, preventivamente, todo el patrimonio inmobiliario.

La AN desestima las pretensiones de Vivalmina con base en los siguientes argumentos:

El responsable del artículo 42.2 a) de la LGT, cuando se trata de responsabilidad en cadena, no se ve habilitado para «combatir las actuaciones del procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal». Sí puede cuestionar la declaración de fallido. Entiende la AN que lo que se cuestiona en el procedimiento es la declaración de fallido por faltar «actuaciones posteriores de averiguación, por ausencia de informe de justificación (que es subsanada un año después cuando la acción recaudatoria se dirige contra el demandante) y por la evidencia de que en el año 2019 se embargan nuevos activos» de Inversiones Italan, el que fuera el deudor principal. Continúa la Audiencia afirmando que «ninguna de estas irregularidades tiene eficacia invalidante».

Tras ello se añade un párrafo que es un absoluto despropósito, que merece tanto la crítica que recibe del Alto Tribunal como la nuestra. Señala la AN que:

Lo relevante es que el patrimonio del deudor principal sea suficiente para lograr el cobro de la deuda tributaria, y este hecho no ha sido desvirtuado. Incluso el hecho de que posteriormente se reanudara la acción recaudatoria frente al deudor principal es indicativo de la suficiencia de su patrimonio para saldar la deuda, teniendo en cuenta que el importe de la misma es muy superior al alcance de la derivación de responsabilidad.

Debemos apuntar que no se aporta adecuadamente el expediente en el ámbito de la casación. Indicando la Abogacía del Estado que si el TS:

tuviera dudas fundadas sobre la legitimidad de todos los archivos contenidos en el mismo, puede dirigirse a tal fin a la AEAT para que la misma dé fe de que dicho expediente coincide plenamente con el que obra en la AEAT.

Admitido a trámite el recurso de casación, no se discute la existencia de la declaración de fallido del obligado principal, sino si esta ha sido regular o irregular y si, siendo irregular, ello es oponible por el responsable del responsable. Queda como cuestión de interés casacional:

Determinar, ratificando, aclarando o matizando la jurisprudencia ya establecida, si en los supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», el responsable solidario –del antes declarado responsable subsidiario del deudor principal– puede impugnar la declaración de fallido de aquél, con fundamento en la ausencia de cualquier tipo de informe de averiguación patrimonial de la solvencia del deudor principal que sirva de base a tal declaración y, por lo tanto, considerar que se ha dictado sin advenir la inexistencia de bienes o derechos del deudor principal o sin seguir la normativa legalmente establecida.

2. Doctrina del tribunal

Entiende el TS que el tema controvertido consiste en determinar si, ante responsabilidad tributaria en cadena, el declarado responsable por la causa del artículo 42.2 a) de la LGT puede impugnar el acto por el que se le deriva esta responsabilidad en atención a la falta de acierto de la declaración de fallido del obligado principal.

Recuerda el juzgador que en la sentencia 57/2022, de 25 de enero (rec. núm. 2297/2018), ya estableció que:

En supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsecuente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero, por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal.

También recuerda que en la sentencia 58/2022, de 25 de enero (rec. núm. 8315/2019), no se cuestionaba la existencia de la declaración de fallido, asunto que sí acaecía, sino si se podía impugnar por ser meramente formal. En ella se destaca que «lo relevante es que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes o derechos», siendo que «la declaración de fallido es condición de procedibilidad legal» y «un presupuesto insoslayable para la declaración de responsabilidad del responsable subsidiario».

Ahora bien, no por ello queda abierta la posibilidad de revisar todo el proceso de declaración de fallido en el marco de la impugnación de la derivación de responsabilidad del responsable que lo es por la causa prevista en el artículo 42.2 a) de la LGT. Esta declaración de fallido pudo ser discutida por el deudor principal o por el responsable subsidiario y, de no haberse hecho, siendo firme tal declaración, ya no puede ser discutida por el responsable solidario, salvo excepciones.

Considera el TS en la sentencia que aquí se comenta que la respuesta a la cuestión casacional se infiere de lo expresado en las sentencias anteriormente mencionadas, afirmando que:

no resulta posible llegar de forma automática a soluciones homogéneas según que el responsable solidario (ex art. 42.2 LGT) cuestione la improcedencia de la declaración subsidiaria previa, por inexistencia de declaración de fallido del obligado principal; o bien, cuando existiendo la misma, censure, sin embargo, su regularidad o contenido.

Así pues, se eleva a «categoría de regla general el que el responsable solidario no tenga abierta la posibilidad de revisar todo el proceso de declaración de fallido», pudiendo hacerlo, como excepción, «cuando existiendo tal declaración de fallido *a sensu contrario* sea una declaración meramente formal».

Sentado lo anterior, queda determinar cuándo estamos ante una declaración de fallido de carácter meramente formal. Afirmando el juzgador que «la solución debe venir balizada por las circunstancias particulares» y considerando que será viable esta impugnación en aquellos casos en los que la declaración de fallido:

presente un déficit de motivación o de razonamientos –específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria–, de tal magnitud que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración del fallido.

Para determinar si existe este déficit de motivación o razonamiento, establece el tribunal cuatro aspectos que se deben tener en cuenta. En primer lugar, que no es preceptiva la existencia de un informe previo de averiguación patrimonial con anterioridad a la declaración de fallido. En segundo lugar, que se justifica la existencia de actividad recaudatoria previa a la declaración de fallido, pues el procedimiento recaudatorio puede servir para determinar la solvencia del obligado principal. No se justifica la existencia de actividad recaudatoria posterior a tal declaración de fallido, pues el procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declara el crédito incobrable. En tercer lugar, se afirma «que la constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor no requiere que se agoten todos los trámites [...] respecto de todas y cada una de las deudas». En cuarto lugar, se aborda la cuestión de la actuación contra el patrimonio del obligado principal años después de la declaración de fallido. Sobre ello se indica que puede ser que esto tenga relación con que nunca fueron insuficientes los bienes, o bien debido a que se halla rehabilitado el crédito incobrable ante la solvencia sobrevenida.

Por lo expuesto, termina el juzgador casando y anulando la sentencia de la AN con base en que aquella da una respuesta global sobre los aspectos antedichos, «constata irregularidades» sin matizar en qué aspectos, pero señala «que ninguna de tales irregularidades tiene eficacia invalidante». El Alto Tribunal defiende que «la eficacia invalidante dependerá de las circunstancias que se aprecien con relación a la propia declaración de fallido y [...] con relación a las actuaciones y documentos que la fundamentan».

3. Comentario crítico

Nos parece que, ante la doctrina que emana del TS, que se ha trasladado al epígrafe previo, son principalmente cuatro los aspectos que debemos destacar en esta aportación crítica. Es menester recordar el tipo responsable del artículo 42.2 a) de la LGT, la relación de la responsabilidad en cadena con este tipo responsable y las limitaciones a la impugnación que el responsable por esta causa enfrenta en su procedimiento. Afrontados estos tres primeros aspectos, resta valorar el cuarto de los que hemos calificado como principales, el que se refiere al requisito de procedibilidad, la previa declaración de fallido del obligado principal cuando se pretende derivar responsabilidad solidaria sobre la deuda tributaria del responsable subsidiario.

3.1. El responsable del artículo 42.2 de la LGT

El responsable que dibuja el artículo 42.2 de la LGT no presenta relación con el nacimiento de la obligación tributaria, como ocurre en muchos de los tipos responsables, sino con los bienes o derechos con los que se podría dar cumplimiento a la obligación tributaria de un tercero. Los responsables previstos en las letras b) a d) del citado precepto establecen en posición de garante del pago de la obligación tributaria al que no cumple la orden de embargo, perjudica el embargo ya trabado, obstaculiza las medidas cautelares o pierde el bien en depósito. Se trata de tipos responsables que se basan en la falta de diligencia del declarado responsable. Por su parte, el tipo responsable que se incluye en el artículo 42.2 a) de la LGT se asocia a la intencionalidad perniciosa. Es responsable el que cause o colabore en la ocultación de bienes o derechos con la intención de perjudicar el cobro de la deuda tributaria del tercero.

En cualquier caso, intencionales o no, los cuatro supuestos de responsabilidad a los que nos referimos tienen en común que el responsable, con sus actos u omisiones, ha debido perjudicar el cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración afectando a los bienes o derechos sobre los que se habría ejercido la acción ejecutiva de la Hacienda pública. Por ello, tiene sentado el TS que no son responsables por su relación con el obligado principal o con la obligación tributaria, sino por su relación con los bienes o derechos en cuestión.

El alcance cuantitativo de la responsabilidad queda limitado por el valor de los bienes o derechos que la Administración hubiera podido embargar o enajenar de no haberse producido la causa de la responsabilidad, esto es, de no haberse ocultado bienes, de haberse seguido el embargo, de no haberse perjudicado el embargo o medida cautelar que ya se encontraba en marcha o de no haberse generado disturbio alguno en el depósito.

Según puso de manifiesto el TS en su sentencia 1033/2019, de 10 de julio (rec. núm. 4540/2017), de la lectura del precepto al que nos referimos:

Se comprueba que el peculiar fundamento de esta responsabilidad solidaria no está vinculado directamente al deudor principal y a la deuda pendiente de pago por este, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio.

Por tanto:

No nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por éste impagada en la forma que se posiciona el responsable en el artículo 41.1 LGT, sino ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el deudor principal y del total importe de la deuda que deja de pagar.

De modo que el tipo responsable se configura:

por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, sea o no deudor principal, siempre que se cumpla el presupuesto de hecho en cada caso determinado por la ley.

3.2. La responsabilidad en cadena

Puede discutirse si el responsable del responsable, o responsable en cadena, realmente tiene sentido en el marco del artículo 41.1 de la LGT en conexión con el artículo 35.2 de la LGT. Sin embargo, parece que el TS no presenta dudas. A este respecto, ya en su sentencia 1033/2019, de 10 de julio (rec. núm. 4540/2017), se afirmó que el artículo 41 de la LGT no presenta un carácter ordenador con vocación de generalidad de la figura del responsable. Entiende el tribunal que:

para que exista un responsable siempre tiene que haber un deudor principal, porque el responsable lo es del pago de una deuda tributaria, y ese débito tan solo

viene originado por una de las situaciones que determinan la obligación tributaria de alguno de los deudores principales del art. 35.2 LGT. Pero, al mismo tiempo, el responsable tributario incurre en esa posición por un presupuesto de hecho distinto y ajeno a los que conciernen al deudor principal. De manera que puede darse el caso de que se sitúe a un responsable solidario junto a un responsable subsidiario siempre que se dé el presupuesto de hecho que determine la primera de las causas de responsabilidad solidaria.

Ahora bien, debe advertirse que no parece que todos los tipos responsables puedan ser susceptibles de que se presente responsabilidad en cadena acorde a la tipificación del supuesto de responsabilidad de que se trate. Así hemos defendido en numerosas ocasiones que la Administración y algunos tribunales aceptan la presencia de la responsabilidad en cadena en diversos tipos responsables pervirtiendo el sentido de la figura que dibuja la norma. A este respecto, el propio TS ha matizado que esta responsabilidad en cadena:

puede suceder en los casos previstos en el art. 42.2 LGT, cuando ante la insolvencia del deudor principal y la falta de pago del responsable subsidiario, se podría derivar la responsabilidad en el pago de una deuda tributaria frente a un responsable solidario del art. 42.2 LGT.

3.3. Las limitaciones a la impugnación

Una de las causas que llevan a la doctrina a referirse muy cuidadosamente a la responsabilidad en cadena es la dificultad en relación con la impugnación que puede presentar este juego de diversos obligados tributarios. Sin embargo, precisamente en el tipo responsable que abordamos, la extensión a la cadena de responsables, no supone la extensión de capacidad impugnatoria con efectos retroactivos hacia el pasado más remoto, dado que el responsable del artículo 42.2 de la LGT tiene extremadamente limitadas sus capacidades de impugnación.

Con carácter general, el responsable tributario tiene abierta la vía de la impugnación sobre todo lo que concierne a la derivación de su responsabilidad, así como sobre lo concerniente a la deuda tributaria o sanción que le es derivada. Esto es lo que corresponde con lo que en el artículo 174.5 de la LGT se identifica como «el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho procedimiento». No obstante, conforme determina el segundo párrafo del mismo apartado de la LGT, los responsables del artículo 42.2 de la LGT ven reducida la vía de la impugnación, ya que «no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad».

Queda, por tanto, a su disposición la impugnación relacionada con el alcance global de la responsabilidad y con el presupuesto de hecho habilitante. Siempre que tenemos ocasión

aprovechamos para indicar que no nos parece que el responsable por esta causa deba verse hurtado de la capacidad de impugnar la liquidación que se le deriva, pues entendemos que la falta de empleo de los recursos procesales oportunos por parte del obligado principal no debería ser oponible al responsable, como ocurre por expreso deseo del legislador para esta figura. Ahora bien, pese a que no nos parezca justificado, tal y como señala el TS en su sentencia 78/2020, de 27 de enero (rec. núm. 172/2017), no caben interpretaciones del artículo 174.5 de la LGT, en su segundo párrafo, pues su «mandato, como se ha puesto de manifiesto, es categórico».

3.4. La declaración de fallido como presupuesto habilitante

Es un deudor fallido aquel que ha sido así declarado por la Administración a través de acto administrativo en el que se ponga de manifiesto la ausencia de bienes parar cubrir la deuda tributaria. Doctrina y jurisprudencia suelen hacerse eco de lo dispuesto en la resolución del TEAC de 9 de junio de 2010 (RG 1065/2010), que recalca que «no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables».

Manifiesta el TEAC en resolución de 30 de mayo de 2018 (RG 877/2016) que, para declarar fallido al obligado tributario, a la Administración le resulta exigible «la realización de una adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal».

Lo cierto es que la declaración de fallido del obligado tributario debe estar basada en una averiguación previa que permita afirmar que esta insolvencia es cierta y constatable. En esta línea se pronuncia el TS en su sentencia 1746/2022, de 22 de diciembre (rec. núm. 1268/2021), al indicar que:

Lo relevante será que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal o, en su caso solidario, y constatar que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación que, sin embargo, no requiere el agotamiento de los trámites del procedimiento de apremio.

Se debe «constatar que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación que, sin embargo, no requiere el agotamiento de los trámites del procedimiento de apremio», afirma el TS en su sentencia 1746/2022, de 22 de diciembre (rec. núm. 1268/2021).

Ha repetido el TEAC en numerosas ocasiones desde su resolución de 9 de junio de 2010 (RG 1065/2010) que «la Administración tributaria ha de recoger en la documentación que ponga a disposición [...] la propia declaración de fallido y aquellos documentos o relato de actuaciones que la fundamenten». Puesto que, como indica el TEAC en resolución de 17 de

febrero de 2022 (RG 1490/2019), «si dicha declaración no está suficientemente motivada, se estará causando indefensión al obligado tributario».

En lo que puede considerarse la principal distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria se halla la disposición contenida en el segundo párrafo del artículo 41.5 de la LGT: «La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios». Puesto que, como señala el TS en su sentencia 1217/2023, de 2 de octubre (rec. núm. 8791/2021), «la responsabilidad subsidiaria es un tipo de responsabilidad que, como hemos visto, exige la previa declaración de fallido para responder, no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal». No es decisión administrativa acudir contra el deudor principal o contra el responsable subsidiario, sino que es precisa la excusión del patrimonio del deudor principal antes de acudir contra el que responde subsidiariamente de las deudas del anterior. Y es que, como es sabido, «la declaración de fallido es un presupuesto insoslayable para la declaración de responsabilidad subsidiaria», en palabras del TS en su sentencia 1746/2022, de 22 de diciembre (rec. núm. 1268/2021).

Como indica el TS en la sentencia que aquí se comenta, es tal la relevancia de la declaración de fallido que, «bajo determinadas circunstancias», el responsable que lo es por el artículo 42.2 de la LGT puede impugnar su derivación de responsabilidad haciendo valer la «improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria, en particular, por la inexistencia de la declaración de fallido del obligado principal o incluso, cuando aun concurriendo esta, se trate de una declaración meramente formal».

Esta afirmación no puede menos que llevarnos a plantear qué se entiende por «presupuesto habilitante». Ciertamente, la previa declaración de fallido es presupuesto habilitante para la derivación de responsabilidad subsidiaria, pero también lo es que se hayan cometido infracciones por parte de la sociedad si se trata de responsabilidad subsidiaria de la prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT. Es decir, si el procedimiento sancionador seguido contra un sujeto no se ajusta a la regulación prevista, si el acto de imposición de sanciones no ha sido motivado o si prescribió el derecho a imponer la sanción en un tiempo previo, faltaría el presupuesto habilitante para la derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, si escogemos como ejemplo este tipo. Consideramos que la declaración de fallido es presupuesto habilitante para la derivación de todos los tipos de responsabilidad subsidiaria. Ahora bien, cada tipo responsable exige, además, la concurrencia de otros elementos que son la base del presupuesto habilitante del tipo.

Hecha la afirmación previa y sabiendo que tal interpretación haría de menos el segundo párrafo del artículo 174.5 de la LGT, volvemos a centrarnos en lo que es nuestro cometido aquí.

La declaración de fallido constituye un presupuesto habilitante de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria en supuestos de responsabilidad tributaria en cadena.

Por ello, su ausencia imposibilita a la Administración para ejecutar la deuda del obligado principal contra el responsable solidario del que fuera responsable subsidiario de aquel. Indicaba el tribunal en la sentencia 58/2022 que «lo relevante es que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes» del obligado principal, pues, de lo contrario, podría existir una declaración de fallido en el expediente, pero ser una mera declaración formal. Afirmaba el tribunal que «la declaración de fallido es condición de procedibilidad legal». Pese a ello, entendió el TS que, dado que la declaración de fallido pudo ser discutida en su momento por el obligado principal y «también pudo ser discutida por el responsable subsidiario, no puede ser, sin embargo, discutida por el responsable solidario, dado que dicha declaración ya es firme por existir un acto administrativo que es firme».

El asunto de la firmeza no nos parece que pueda ser considerado determinante. En cuestión de responsabilidad e impugnación, como es sabido, la firmeza de los actos solo se relaciona con los obligados previos, no con el responsable, teniendo este abierta la vía de la impugnación incluso cuando el acto haya adquirido firmeza en vía judicial. El responsable del artículo 42.2 de la LGT no tiene limitadas sus capacidades de impugnación por la firmeza o no de los actos administrativos, sino por las previsiones del artículo 174.5 de la LGT, por lo que si es o no firme el acto de que se trata no debiera ser, a nuestro juicio, un elemento decisivo.

Y es que, si la declaración de fallido es presupuesto habilitante para la derivación de responsabilidad en cadena del artículo 42.2 de la LGT y su ausencia es oponible por el responsable, debe razonarse que su incorrección, por cualquier causa, supone la incorrección de la actuación administrativa de derivación de la primera responsabilidad y, con ello, la inexistencia del presupuesto habilitante y debiera resultar atacable por aquel que se sitúa al final de la cadena.

Con esta nueva admisión el TS lo que se planteaba es cuál es el límite entre lo razonable y lo excesivo en la capacidad de impugnación de la declaración de fallido. Nótese que siempre se está tratando en este texto de la impugnación por el responsable solidario que se sitúa al final de la cadena y que presenta capacidad de impugnación limitada por disposición legal. Es decir, el obligado principal y el responsable subsidiario podrán oponer sin límite los defectos de la declaración de fallido, no así el responsable que aquí se observa.

Como señalamos, el TS, tras recorrer lo dispuesto en sus sentencias de 25 de enero de 2022, alcanza la conclusión de que «no resulta posible llegar de forma automática a soluciones homogéneas».

Así, conceptualizando la declaración de fallido como presupuesto habilitante para la derivación de responsabilidad en cadena, pero queriendo mantener limitadas las capacidades de impugnación del último de dicha cadena, recuerda que es «lo relevante que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de

bienes o derechos susceptibles de embargo». Por ello, se puede señalar que será impugnabile la derivación de responsabilidad cuando no exista la declaración de fallido, como ya se ha dicho, o bien, cuando esta sea meramente formal. Debe entenderse que es meramente formal una declaración en los casos en los que exista un déficit de motivación de la insuficiencia de patrimonio «de tal magnitud que prive a dicha declaración de todo contenido material». He ahí la cuestión que diferencia el criterio que defendíamos: siendo incorrecta la declaración de fallido, decae el presupuesto habilitante, y la que mantiene el TS: el déficit debe privar de todo contenido material la declaración de fallido.

Esta restricción de tal rotundidad, sin embargo, no es una restricción absoluta. En ello avanza el tribunal señalando, por un lado, que la falta de un informe previo a la declaración de fallido en que conste la averiguación patrimonial no es un déficit del calibre que aquí se precisa. A nuestro juicio, la motivación es esencial, ya conste en un informe previo, ya conste en el propio acto de declaración de fallido. El procedimiento de apremio que se haya seguido frente al deudor principal sirve a la determinación de su insolvencia si se declara el crédito total o parcialmente incobrable antes de la declaración de fallido. No obstante, si el procedimiento de apremio por el que se declara el crédito total o parcialmente incobrable es posterior a la declaración de fallido, este procedimiento recaudatorio no habrá servido para dar materialidad a aquella declaración de fallido. Por otra parte, también señala el TS que puede sobrevenir la solvencia del deudor principal y que por ello se rehabiliten los créditos y se proceda al seguimiento de procedimientos ejecutivos contra su patrimonio. Si bien, cuando esto acontece, es preciso que conste con claridad que, en tiempo previo, cuando se dictó la declaración de fallido, no existía patrimonio atacable en el haber del deudor.

Por ello, ante la acción del responsable tendente a invalidar su derivación de responsabilidad con causa en la meramente formal declaración de fallido, sin entrar a revisar todo acto del procedimiento de recaudación contra el obligado principal, sí debe el juzgador indagar sobre las circunstancias que justificaron la declaración de fallido para poder motivar si las actuaciones y documentos en que se fundamenta aparentan que en el tiempo de la declaración de fallido el deudor era insolvente.



La tributación de las rentas obtenidas por una sociedad en formación con anterioridad a su inscripción en el Registro Mercantil

Análisis de las **SSTS 1069/2024, de 17 de junio, rec. núm. 331/2023, y 1100/2024, de 20 de junio, rec. núm. 1984/2023**

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Huelva (España)

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

Extracto

El TS ha ratificado en las sentencias que son objeto del presente comentario el criterio que ha mantenido la Administración tributaria en relación con la tributación de las sociedades en formación. Se concluye que, si al final del periodo impositivo una sociedad no está inscrita en el Registro Mercantil, no es contribuyente del IS, por lo que las rentas obtenidas desde el inicio de sus actividades económicas se deberán imputar a los socios en virtud del régimen de atribución de rentas. No obstante, el presente trabajo se muestra crítico con esta conclusión, pues se considera que se ha admitir el carácter retroactivo del reconocimiento de la personalidad jurídica a la fecha del asiento de presentación en el Registro Mercantil, formulándose diferentes soluciones según las circunstancias de cada caso. Además, se propone una reforma normativa al objeto de incorporar una nueva letra al artículo 7.1 de la LIS que establezca que la sociedad en formación es, con carácter general, contribuyente del IS desde su constitución.

Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Malvárez Pascual, L. A. (2025). La tributación de las rentas obtenidas por una sociedad en formación con anterioridad a su inscripción en el Registro Mercantil. (Análisis de las SSTs 1069/2024, de 17 de junio, rec. núm. 331/2023, y 1100/2024, de 20 de junio, rec. núm. 1984/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 502, 111-132. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24111>

1. Supuesto de hecho

Hay que precisar que las dos sentencias que son objeto del presente comentario tienen por objeto el mismo supuesto de hecho, pues estas tienen su origen en los recursos planteados por los socios de una misma entidad frente a las liquidaciones realizadas por la AEAT. Se trata de dos personas físicas que crearon una sociedad limitada de carácter profesional mediante el otorgamiento de la escritura de constitución el 30 de julio de 2014. Los socios fundadores presentaron dicha escritura en el Registro Mercantil el 16 de diciembre de 2014, practicándose en esa fecha el consiguiente asiento de presentación. No obstante, debido a diversos errores subsanables, la inscripción no se produjo de forma inmediata, sino que esta se realizó el 12 de junio de 2015, si bien tuvo efectos retroactivos desde la fecha del asiento de presentación. Con anterioridad a dicha inscripción, la sociedad presentó las escrituras en la AEAT y solicitó el CIF para el inicio de las actividades, por lo que obtuvo rentas en el periodo que medió entre dicho momento y la efectiva inscripción en el Registro. En la medida en que el 31 de diciembre de 2014 se devengaron los impuestos personales de la sociedad y de los socios (respectivamente, IS e IRPF), la cuestión litigiosa se centra en la determinación del tributo al que estaba sujeta la renta obtenida por la sociedad en este periodo impositivo.

En relación con la renta generada desde su constitución hasta el final del ejercicio 2014, la sociedad presentó la autoliquidación del IS de dicho periodo, al considerar que en el momento del devengo de dicho impuesto tenía la condición de contribuyente. Con posterioridad, la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada a los socios de la entidad en relación con el IRPF del periodo 2014. Dicho procedimiento finalizó con las correspondientes propuestas de liquidación provisional, al considerar que estos debían haber tributado en el IRPF por la renta que les debió imputar la sociedad, en virtud del régimen de atribución de rentas, en la medida en que en la fecha del devengo del IS la sociedad no tenía personalidad jurídica y, en consecuencia, no podía ser considerada como contribuyente del IS. La tesis que defendió la Administración es que, aunque con la inscripción la sociedad asuma mercantilmente las operaciones realizadas durante el tiempo en que estuvo en formación, ello no significa que las rentas obtenidas deban tributar en el IS.

Tras la desestimación de los recursos de reposición, los socios plantearon las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, que fueron resueltas por el TEAR de

Andalucía, que mantuvo el criterio defendido por la AEAT¹. Frente a dichas resoluciones, interpusieron recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Andalucía. Se da la circunstancia de que, a pesar de tratarse del mismo supuesto de hecho, los recursos fueron resueltos por dos secciones distintas del tribunal de forma totalmente diferente, pues en un caso se estimaron los argumentos de los recurrentes y en el otro se consideró correcto el criterio de la AEAT.

En efecto, en relación con uno de los recursos presentados, la Sección 3.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía dictó la sentencia de 26 de octubre de 2022 (rec. núm. 226/2020), en la que entendió en el FJ 3 que, en virtud de la retroacción de los efectos de la inscripción en el Registro Mercantil a la fecha del asiento de presentación, que establece el artículo 55.1 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM), la sociedad ya gozaba de personalidad jurídica en el momento del devengo del IS y, por tanto, era sujeto pasivo de dicho impuesto en el periodo 2014. En consecuencia, no procedía atribuir sus rentas al recurrente a los efectos del IRPF devengado en la misma fecha.

La Abogacía del Estado interpuso un recurso de casación ante el TS contra la señalada sentencia en el que defendió que la misma extendió lo dispuesto en el artículo 55.1 del RRM a un ámbito, la determinación de la condición de sujeto pasivo del IS, situado fuera del alcance de dicha disposición reglamentaria. Además, lo hizo infringiendo lo dispuesto en las normas que regulan el IS, al atribuir la condición de sujeto pasivo a una entidad que no tenía personalidad jurídica en el momento del devengo, y el IRPF, al inaplicar las normas que regulan el régimen de atribución de las rentas a los socios. Consideró también que la perspectiva temporal que en el caso es imperativo adoptar es la determinada por la fecha de devengo de los impuestos personales, que es cuando nacen las obligaciones tributarias. Si el 31 de diciembre de 2014 la sociedad no tenía personalidad jurídica, no podía ser sujeto pasivo del IS, por lo que dicho impuesto no podía devengarse, de tal forma que las rentas se debían atribuir a los socios. Se argumenta que el hecho de que finalmente se produzca la inscripción no puede subvertir los hechos consumados y, en particular, los que conciernen a las relaciones jurídico-tributarias entre partes distintas de la propia sociedad, pues la obligación tributaria por el IRPF de los socios ya había nacido, y la ulterior inscripción de la sociedad no es un evento con aptitud para extinguirla o modificarla. Finalmente, sostuvo que se debía confirmar la doctrina de la STS de 3 de julio de 2012 (rec. núm. 6349/2009) y que las sentencias civiles aducidas en el proceso resuelven una cuestión diferente a la examinada en el caso planteado.

El auto del TS de 12 de julio de 2023 (rec. núm. 331/2023) admitió a trámite dicho recurso. Es cierto que el TS ya se había pronunciado sobre esta cuestión en la referida

¹ Las pretensiones fueron desestimadas por las resoluciones del TEAR de Andalucía de 31 de octubre de 2019 y 2 de junio de 2020.

sentencia de 3 de julio de 2012². La doctrina de esta sentencia es que la inscripción en el Registro Mercantil es determinante de la personalidad, lo que implica que una sociedad que no esté inscrita no puede ser sujeto pasivo del IS, de tal forma que, por los ingresos que se generan hasta la inscripción, tributarán los socios en el régimen de atribución de rentas. Ahora bien, aunque la cuestión planteada no era totalmente nueva, el TS admitió el recurso por diferentes motivos. Primero, porque los casos no eran en su integridad coincidentes, pues en el supuesto ahora planteado sí constaba la fecha del asiento de presentación, a diferencia de lo que ocurría en el caso analizado por la anterior sentencia. Segundo, porque la sentencia de 2012 resolvía la cuestión en relación con una disposición derogada –la Ley 43/1995, de 27 de diciembre–, por lo que se considera que es conveniente esclarecer si, a la luz de la normativa vigente, dicha doctrina jurisprudencial resulta o no aplicable en la actualidad. Además, la admisión del recurso también se justifica por la conveniencia de analizar si la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del propio TS, que reconoce que a ciertos efectos las sociedades en formación tienen personalidad jurídica, puede modificar la doctrina contenida en la sentencia de 3 de julio de 2012. En concreto, se citan dos sentencias.

Por un lado, la STS 740/2010, de 24 de noviembre (rec. núm. 876/2007), que señala que, aunque la inscripción tenga carácter constitutivo y, en tanto no se cumpla, la sociedad carece de personalidad a determinados efectos, sin embargo, ello no impide que las sociedades mercantiles en formación e irregulares gocen de cierta personalidad jurídica, incluso aunque no se haya otorgado escritura pública, que les permite adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones. De esta forma, cuando los socios o los gestores contratan con terceros exteriorizando la existencia de la sociedad, quedan vinculados con la misma quienes con ella contratan conociendo que entablan las relaciones con la sociedad en fase de adquisición de la personalidad, de tal forma que, una vez formalizada e inscrita, esta puede exigir de los terceros el cumplimiento de lo pactado³. Por otro, la STS 324/2017, Sala de lo Civil, de 24 de mayo (rec. núm. 197/2015), se refiere a la capacidad de una sociedad de capital para ser parte demandada en un proceso judicial respecto de la reclamación de unos pasivos sobrevenidos cuando, habiendo estado inscrita, se encuentra disuelta y liquidada, y con su hoja registral cancelada⁴.

² De hecho, los tribunales inferiores, como la AN, han aplicado la doctrina contenida en la sentencia de 2012. Así, la SAN 111/2016, de 3 de marzo (rec. núm. 635/2013), tras reproducir el FJ 3 de dicha sentencia, concluye en el FJ 2 que:

No podemos aceptar el planteamiento contenido en la demanda, al afirmarse que una sociedad en formación, antes de la inscripción registral, tiene personalidad jurídica, pues ello contradice los claros términos de la doctrina del TS, contenida en la sentencia antes citada [...].

³ Vid. el FJ 2 de la STS 740/2010, puntos 20, 22 y 23.

⁴ Vid. el FJ 2.4 de la STS 324/2017.

El auto determina que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil procede la sujeción de la entidad al IS o de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF.

Por su parte, la Sección 4.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía dictó la sentencia de 30 de noviembre de 2022 (rec. núm. 114/2020), en relación con el recurso planteado por el otro socio de la entidad frente a la resolución del TEAR de Andalucía, resolviendo la cuestión de una forma contradictoria con la sentencia ya analizada, al considerar correcto el criterio que defendió la AEAT de atribuir la renta a los socios y, por tanto, admitió la validez de la liquidación provisional⁵. El contribuyente interpuso recurso de casación, que se admitió a trámite mediante auto de 2 de noviembre de 2023 (rec. núm. 1984/2023).

La cuestión casacional que se plantea es la misma que en el anterior auto, si bien se le añade lo siguiente:

Precisar si la jurisprudencia establecida por la Sala Primera de este TS sobre los efectos de la falta de inscripción instada de la escritura de constitución de la sociedad, en cuanto a la adquisición de personalidad jurídica, resulta de aplicación en el ámbito contencioso-administrativo, a los efectos fiscales de resolver si la sociedad puede ser sujeto pasivo del IS en ese periodo.

2. Doctrina del tribunal

Los recursos de casación planteados frente a las dos sentencias contradictorias del TSJ de Andalucía se han resuelto a través de dos recientes sentencias del TS. Por un lado, la STS 1069/2024, de 17 de junio (rec. núm. 331/2023) y, por otro, la STS 1100/2024, de 20 de junio (rec. núm. 1984/2023), ambas de la Sección 2.^a. En la medida en que estas sentencias resuelven del mismo modo el asunto planteado, se crea jurisprudencia sobre la materia objeto del procedimiento, por lo que es la interpretación válida de la normativa tributaria controvertida, que versa sobre si las sociedades en formación tienen o no la condición de contribuyente del IS. El TS concluye que si, en el periodo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de capital y su inscripción

⁵ Vid. el FJ 5 de esta sentencia.

en el Registro Mercantil, se produce el devengo del IS, la sociedad no es contribuyente de dicho impuesto, de tal forma que sus socios deberán tributar mediante el régimen de atribución de rentas.

El TS ya había resuelto esta cuestión en la STS de 3 de junio de 2012 (rec. núm. 6349/2019), en la que determinó que, aun cuando la sociedad pueda realizar actividades y constituir relaciones jurídicas antes de la inscripción, no se pueden considerar actividades sociales, sino de un ente en formación sin personalidad jurídica. Las normas mercantiles regulan las consecuencias de estas actividades con la única finalidad de amparar a los terceros que contraten con la sociedad. Aunque estas actividades sean validadas posteriormente cuando se realice la inscripción, mientras tanto se considerarán efectuadas por un ente sin personalidad. Por tanto, consideró que la inscripción en el Registro Mercantil es determinante de la personalidad, de tal forma que una sociedad en formación no puede ser sujeto pasivo del IS. En consecuencia, las rentas que se generan hasta la inscripción tributarán en el régimen de atribución de rentas, por lo que deberán atribuirse a los socios para que incluyan dichos rendimientos en su impuesto personal⁶. Ya se han indicado los motivos que han llevado al TS a admitir los recursos de casación, pese a que ya había resuelto esta cuestión con anterioridad.

En este sentido, las sentencias de 17 y 20 de junio de 2024 ratifican la doctrina de la sentencia de 2012 precisando en mayor medida algunas cuestiones que esta última sentencia no trató. Por su parte, la sentencia de 20 de junio se remite a la sentencia dictada unos días antes, que es la que va a ser objeto de análisis a continuación.

Lo primero que hace el TS es analizar el régimen de las sociedades en formación, que se establece en los artículos 36 a 38 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC). Estos preceptos se preocupan, fundamentalmente, de establecer la responsabilidad por los actos y contratos que se celebren antes de la inscripción, lo que permite que se puedan iniciar las actividades con anterioridad a que esta se produzca, pues el artículo 37.3 del TRLSC

⁶ El FJ 3 de dicha sentencia señala lo siguiente:

En consecuencia, la inscripción es determinante de la personalidad, lo que implica, que con arreglo al artículo 7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, no pueda ser sujeto pasivo del tributo, y tributarán respecto de los ingresos correspondientes que se generan hasta la inscripción, de conformidad con el artículo 6, en régimen de atribución de rentas a los socios. De la conjunción de los preceptos mencionados no puede extraerse otra consecuencia que la mencionada. Es cierto que existe la posibilidad de que la sociedad realice actividades y constituya relaciones jurídicas antes de la inscripción, y que para amparar a terceros se preocupe la Ley de regular las consecuencias de estas actividades, pero en ningún caso serán actividades sociales, sino de un ente en formación sin personalidad jurídica. Estas actividades serán validadas posteriormente cuando se realice la inscripción, pero entre tanto se considerarán efectuadas por un ente sin personalidad, ente que, por tanto, no puede ser sujeto pasivo del impuesto.

faculta a los administradores para el pleno desarrollo del objeto social y para realizar toda clase de actos y contratos, salvo que se disponga otra cosa en los estatutos. Se considera que esta regulación presupone la existencia de una sociedad, con capacidad plena para actuar de forma inmediata en el tráfico y para asumir relaciones jurídicas frente a terceros, aunque la sociedad de capital aún no haya nacido, al no tener personalidad jurídica. En el FJ 4.2 de la sentencia se señala lo siguiente:

La sociedad en formación es un «cuasi tipo» societario que se individualiza en el proceso de constitución de las sociedades de capital y que, de forma temporal y transitoria, resuelve los problemas de seguridad jurídica derivados de la actuación en el tráfico de una sociedad de capital todavía no legalmente constituida a falta de su inscripción, posibilitando así que el comienzo de las operaciones pueda producirse con anterioridad a ese momento sin menoscabo de los intereses de terceros y de la propia sociedad, [...] [de tal forma que] la responsabilidad corresponde en principio, únicamente y a título personal, a quienes hayan intervenido en el acto o negocio, sin comprometer, por tanto, a la sociedad ni al patrimonio social (artículo 36 LSC). Ello no impide, sin embargo, que la sociedad, una vez inscrita, pueda hacer suyos estos actos y contratos celebrados en su nombre durante la fase fundacional (artículo 38.1 LSC), en cuyo caso quedará extinguida la responsabilidad personal y solidaria de quienes los celebraron (artículo 38.2 LSC) [...] Al margen de estos supuestos, cuando la fecha de comienzo de las operaciones sociales se haga coincidir con la de otorgamiento de la escritura, la regla –salvo que la propia escritura o los estatutos dispongan otra cosa– es que «los administradores están facultados para el pleno desarrollo del objeto social y para realizar toda clase de actos y contratos» (artículo 37.3 LSC). Este reconocimiento presupone la existencia de una sociedad, aunque todavía no con el carácter de anónima, limitada o comanditaria por acciones, cuya personalidad jurídica como tal no ha nacido; esto es, la existencia de una organización personificada con capacidad plena para actuar de forma inmediata en el tráfico y para asumir relaciones jurídicas frente a terceros. Existe una sociedad, pero no con la personalidad y caracterización propia de una anónima, limitada o comanditaria por acciones.

El TS analiza, a continuación, el régimen tributario de las sociedades en formación y, en particular, si pueden ser contribuyentes del IS. A estos efectos, el TS considera que el legislador ha optado por atribuir la condición de sujeto pasivo de este tributo a las entidades con personalidad jurídica plena, que se obtiene mediante la inscripción en el Registro Mercantil, lo que excluye de dicha consideración las sociedades en formación. No basta con tener «cierto grado de personalidad», que se relaciona con la mera aptitud para actuar en las relaciones sociales y económicas. Aunque el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), permite que tengan la consideración de obligados tributarios las entidades carentes de personalidad jurídica, pudiendo encajar en tal descripción las sociedades en formación, dicho precepto les atribuye tal condición únicamente cuando las leyes así lo establezcan y la ley reguladora del IS no es una de ellas. Por tanto, si en

la fecha del devengo del IS, que es la fecha en la que hay que determinar por qué impuesto personal se ha de tributar, la escritura de constitución de la sociedad no ha sido inscrita en el Registro Mercantil, la sociedad en formación no es sujeto pasivo por ese impuesto. En estos casos, durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro, las rentas obtenidas por las sociedades en formación se atribuirán a los socios en virtud del régimen de atribución de renta, por lo que, si estos son personas físicas, quedarán sujetas al IRPF. En este sentido, en el FJ 4.3, señala lo siguiente:

Por tanto, las normas legales cit. [artículo 7.1.a) del TRLIS y artículo 20 del TRLSC] atribuyen la condición de sujeto pasivo del IS a las personas jurídicas, siendo la inscripción registral la que otorga a las sociedades la personalidad jurídica plena, no cierto grado de personalidad. Es cierto que el artículo 35.4 de la LGT permite que tengan «la consideración de obligados tributarios [...] entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición», siendo cierto también que en esta descripción [...] pueden encajar las sociedades en formación, por lo que, en principio, podrían ser obligados tributarios. Ahora bien, la LGT no ha querido atribuir la condición de obligado tributario a estas entidades carentes de personalidad jurídica con carácter general, sino que ha limitado su consideración «en las leyes en que así se establezca». En relación con el IS, ya hemos visto que el TRLIS, aplicable por razones temporales, al igual que la norma actualmente vigente, exigía tener personalidad jurídica, entendiendo aquí por personalidad jurídica la personalidad plena, que se adquiere con la inscripción registral, y no ese «cierto grado de personalidad» que se correlaciona con la mera aptitud para actuar en las relaciones sociales y económicas. Consecuentemente, el legislador ha optado por atribuir la condición de sujeto pasivo del IS a las entidades con personalidad jurídica plena, lo que excluye a las sociedades en formación. Ello, a su vez, comporta que las rentas obtenidas por las sociedades en formación se atribuirán a los socios y quedarán sujetas al IRPF, pero no al IS.

No obstante, pese a la conclusión anterior, el TS considera que la duda viene dada por lo dispuesto en el artículo 55.1 del RRM, que establece como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación. Dicho precepto fue determinante para que la sentencia de instancia considerase que la sociedad era contribuyente del IS, al admitirse la eficacia fiscal de la retroacción de los efectos a la fecha del asiento de presentación. En efecto, en el caso litigioso suponía que la sociedad era sujeto pasivo del IS a la fecha de su devengo, por lo que no procedería la atribución de las rentas a los socios. Sin embargo, el TS no comparte tal tesis, pues se considera que dicha norma tiene eficacia únicamente en el ámbito que le es propio (registral mercantil), pero no puede tenerla en el ámbito tributario, pues la condición de sujeto pasivo del IS exige que la sociedad tenga personalidad jurídica en el momento del devengo, lo que no ocurría en el caso planteado, pues la sociedad no estaba inscrita en el Registro Mercantil el último día del periodo impositivo. Esta conclusión

es válida incluso aunque con anterioridad a la fecha del devengo haya causado el asiento de presentación y la inscripción se aplique de forma retroactiva a dicha fecha. Por tanto, la inexistencia de personalidad jurídica en el momento del devengo del IS no se puede ver subsanada por la retroacción de los efectos de la inscripción a la fecha del asiento de presentación. Así, en el FJ 4.4 señala lo siguiente:

Sostiene la sentencia de instancia que en virtud de una retroacción de los efectos de la inscripción a la fecha del asiento de presentación (retroacción que afirma sobre la base del artículo 55.1 del RRM), en esa fecha –16 de diciembre de 2014– la sociedad ya tenía personalidad jurídica y, por tanto, era sujeto pasivo del IS a la fecha de su devengo –31 de diciembre de 2014–, por lo que no procedía atribuir sus rentas a los recurrentes en la instancia a los efectos de su IRPF, devengado en la misma fecha. Dicha interpretación no es compartida por esta Sala [...] Es en esta fecha en la que hay que determinar por qué impuesto personal habían de tributar las rentas obtenidas por la actividad de la sociedad (entonces, sin duda, en formación), bien por el impuesto personal de la sociedad, bien por el impuesto personal de los socios. Siendo rentas obtenidas en el ámbito de la sociedad en formación, es evidente que, si ésta fuera en esa fecha sujeto pasivo del IS, no habría lugar a la atribución de aquellas rentas a sus socios. Pues bien, el 31 de diciembre de 2014 la sociedad no estaba inscrita en el Registro Mercantil, por lo que, a efectos tributarios, no era sujeto pasivo del IS, al carecer de personalidad jurídica plena. Ello supone que procedía la atribución de las rentas a sus socios en el IRPF, como así hizo la Administración. La conclusión alcanzada no puede verse obstada por el tenor del artículo 55 del RRM, de cuya aplicación extrae la sentencia de instancia que la retroacción de los efectos de la inscripción a la fecha del asiento de presentación determina que en dicha fecha –16 de diciembre de 2014–, la sociedad ya tenía personalidad jurídica y, por tanto, era sujeto pasivo del IS a la fecha de su devengo. Considera esta Sala que la referida norma, que se vincula al principio registral de prioridad, si bien tiene eficacia en el ámbito que le es propio (registral-mercantil), no puede tenerla en el ámbito tributario, en el que la condición de sujeto pasivo del impuesto exige que la sociedad tenga personalidad jurídica en el momento del devengo y, obviamente, no la tenía por no estar inscrita en el Registro Mercantil.

De este modo, el TS confirma su jurisprudencia anterior recogida en la sentencia de 3 de junio de 2012 y considera, además, que la doctrina establecida por la Sala de lo Civil del TS en diferentes sentencias, en las que reconoce «cierta personalidad» a las sociedades en formación, no puede modificar dicho criterio. En el FJ 3.4 señala que:

Las referidas sentencias civiles, orientadas a la protección de terceros que han contratado con la sociedad bien en formación, bien disuelta y liquidada, no pueden servir para modificar el criterio recogido por la Sala Tercera en la sentencia de 3 de julio de 2012.

De acuerdo con todo lo anterior, el TS resuelve la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión. En particular, la STS de 20 de junio de 2024 determina como doctrina casacional en su FJ 5 lo siguiente:

La respuesta a la cuestión, reiterando el criterio interpretativo fijado en la STS de 17 de junio de 2024 debe ser que durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, no procede la sujeción de la entidad al IS sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF. Esto, incluso, si antes de la fecha del devengo ya se ha causado el asiento de presentación y la inscripción se produce con posterioridad a dicha fecha, con independencia de los efectos que en el ámbito civil origine esta situación.

3. Comentario crítico

3.1. La posibilidad de defender en el marco de la actual normativa una tesis diferente a la del TS

Las sentencias objeto del presente comentario determinan quién debe imputarse las rentas obtenidas en el lapso de tiempo previo a la inscripción de una sociedad en formación en el Registro Mercantil. En concreto, la duda se plantea cuando haya finalizado un periodo impositivo sin que se haya producido la inscripción definitiva, pues, si esta se realiza en el mismo periodo en el que se inician las actividades, no se plantea problema alguno.

El TS sostiene la tesis que ha defendido la Administración tributaria española en el marco de las últimas leyes reguladoras del IS. Se considera que, si en el momento del devengo del IS, no se ha producido la inscripción, la sociedad en formación no puede ser considerada como contribuyente de dicho impuesto, al carecer de personalidad jurídica, en cuyo caso la única opción es que tributen los socios en su impuesto personal en virtud del régimen de atribución de rentas, como ocurre en relación con otras entidades sin personalidad jurídica, salvo aquellas que el artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), determina que son contribuyentes del IS. Por tanto, las rentas generadas por la sociedad en formación no tributarán en el IS, salvo que la constitución y la inscripción se produzcan en el mismo periodo impositivo. Así se pronuncian varias consultas de la AEAT⁷. Este criterio también se recoge en el programa INFORMA de la

⁷ En la consulta de la AEAT de 28 de mayo de 1996 se planteó si era sujeto pasivo del IS una sociedad irregular. Se consideró lo siguiente: «En la sociedad irregular [...] no hay personalidad jurídica y, en consecuencia, tributa en régimen de atribución de rentas».

AEAT, tanto en relación con el TRLIS⁸ como con la vigente LIS⁹. Téngase en cuenta que esta cuestión se ha regulado del mismo modo desde la Ley 43/1995. En este sentido, las sentencias que son objeto de análisis, que han ratificado y completado la doctrina anterior del TS, han creado jurisprudencia, por lo que se trata de la única interpretación válida de la normativa del IS, tanto respecto de las normas que resultaban de aplicación *ratione temporis* a los casos juzgados en ellas como la vigente LIS, que regula este asunto en términos similares a sus antecesoras, como reconoce el propio TS, pues todas estas normas exigen tener personalidad jurídica para ser sujeto pasivo del IS.

Pese a la reiteración de los pronunciamientos del TS, creemos que hubiera sido posible otra interpretación de la normativa mercantil y fiscal controvertida, lo que habría permitido revisar la doctrina del TS dictada en la sentencia de 3 de julio de 2012. A continuación, se va a exponer una tesis que se opone a la doctrina del Alto Tribunal y que coincide, al menos en cuanto a las conclusiones, con una de las sentencias de instancia, en concreto, con la STSJ de Andalucía de 26 de octubre de 2022, que aplica los efectos de la inscripción de forma retroactiva en virtud del artículo 55.1 del RRM, pero sin que desarrolle una argumentación jurídica que fundamente suficientemente este fallo. El objetivo de este epígrafe es tratar de justificar esta tesis con argumentos jurídicos concluyentes.

La determinación de cuándo una sociedad de capital es contribuyente del IS no se realiza mediante una definición cerrada, sino que el artículo 7.1 a) de la LIS determina que tendrán dicha consideración las personas jurídicas¹⁰. Es, pues, pacífico que una sociedad de capital es contribuyente del IS cuando adquiere personalidad jurídica, para lo cual se requiere, según el artículo 20 del TRLSC, el otorgamiento de escritura pública y su posterior inscripción en el Registro Mercantil¹¹. Ahora bien, el artículo 7.1 a) de la LIS no establece una regulación propia sobre cuándo una sociedad de capital alcanza la personalidad jurídica a los efectos establecidos en el precepto. Por tanto, la norma fiscal se remite a la regulación de dicha cuestión en el ámbito que le es propio, que son las normas mercantiles. En

Por su parte, la consulta de la AEAT de 16 de febrero de 2001 se plantea si una sociedad en formación que obtiene ingresos y gastos durante el periodo anterior a su inscripción en el Registro Mercantil tiene que declararlos en el IS. La respuesta es negativa, pues señala que:

Una sociedad que no figure inscrita en el Registro Mercantil no tiene personalidad jurídica, por lo que no es sujeto pasivo del IS. Hasta tanto esto ocurra será un ente sin personalidad jurídica de los que menciona el artículo 33 de la LGT, atribuyéndose, en consecuencia, a los socios las rentas que pueda obtener.

⁸ Vid. la consulta con referencia 125373.

⁹ Vid. la consulta con referencia 138915.

¹⁰ No obstante, en las siguientes letras de dicho apartado se extiende a determinados entes de hecho, siendo esta una lista taxativa.

¹¹ Dicho precepto señala lo siguiente: «La constitución de las sociedades de capital exigirá escritura pública, que deberá inscribirse en el Registro Mercantil».

consecuencia, al referirse a una realidad jurídica que se regula en otra rama del derecho, se asume a estos efectos la regulación mercantil. Si el legislador hubiera querido establecer una definición específica de los efectos de la inscripción definitiva a efectos tributarios, podría haberlo hecho en cualquiera de las leyes reguladoras del IS.

En relación con los requisitos que han de cumplirse para alcanzar la personalidad jurídica, no se plantean dudas de que las normas fiscales se remiten para su determinación a la normativa mercantil. Sin embargo, el aspecto que resulta controvertido es si se admite a efectos del IS la regulación que el derecho mercantil hace de los efectos temporales de la inscripción en el Registro Mercantil o si, por el contrario, la regulación mercantil no tiene aplicación fuera del ámbito que le es propio. Tales efectos temporales se regulan en los artículos 40 *quater* del TRLSC¹² y 55 del RRM¹³. Estos preceptos determinan que cualquier efecto legal o administrativo de la inscripción definitiva se considera aplicable desde la fecha en la que se realizó el asiento de presentación y no desde el momento en el que se concluyó la inscripción definitiva. En definitiva, los efectos de la personalidad jurídica se retrotraen a la fecha del asiento de presentación a todos los efectos legales. A efectos mercantiles, la norma trata de aportar seguridad jurídica, evitando vacíos temporales que puedan afectar a la validez de los actos y contratos celebrados durante el periodo que media desde la solicitud hasta la inscripción definitiva. Ahora bien, la norma mercantil no limita esta retroacción de los efectos de la inscripción únicamente a la asunción de tales actos y contratos, sino que la adquisición de la personalidad plena en dicha fecha es a todos los efectos o, al menos, la norma no hace distinciones. Lo que hay que dilucidar es si esta regla mercantil resulta de aplicación en materia tributaria. Es indudable que el ordenamiento tributario goza de autonomía para regular cualquier institución jurídica de un modo diferente a la normativa sustantiva en la que la misma tiene su origen. No obstante, las leyes del IS nunca han regulado esta cuestión de forma expresa. Lo que se ha de determinar es si se puede defender el carácter retroactivo de la adquisición de la personalidad jurídica a efectos tributarios, lo que tendría importantes repercusiones en la determinación de si la sociedad en formación es o no contribuyente del IS, pues, una vez que se realice la inscripción definitiva, podría considerarse que esta tiene eficacia desde la fecha del asiento de presentación.

Sin embargo, el TS ha determinado que esta retroacción de los efectos de la inscripción definitiva no tiene eficacia en el ámbito tributario, sino que se ha de limitar al ámbito registral-mercantil. El TS asume el criterio defendido por la AEAT, según el cual, si bien con la inscripción la sociedad asume mercantilmente las operaciones realizadas durante el

¹² Dicho precepto establece lo siguiente: «Si la inscripción definitiva se practica vigente el asiento de presentación los efectos se retrotraerán a esta fecha».

¹³ El apartado 1 es del siguiente tenor: «Se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación».

tiempo en que estuvo en formación, esto no significa que la sociedad sea contribuyente del IS desde su constitución¹⁴. No obstante, no se aporta ninguna explicación de las razones jurídicas que justifican que dichos efectos retroactivos no se trasladen al ámbito tributario. Al no estar dicha conclusión fundada en argumentos jurídicos sólidos, no se puede afirmar que el tribunal justifique adecuadamente su decisión.

El abogado del Estado fue más allá, al señalar en su recurso de casación que existe un conflicto normativo entre la norma mercantil y la tributaria, considerando preferente para determinar la relación entre la sociedad en formación y la Hacienda pública la ley especial, que viene constituida por la LGT y las leyes reguladoras de los tributos y, en particular, la ley del IS. Considera que esta última exige tener personalidad jurídica propiamente dicha, no ese cierto grado que se correlaciona con la mera aptitud para actuar en las relaciones sociales y económicas. La conclusión es que, pudiendo el legislador haber regulado esta cuestión de otra manera, ha optado por la aplicación en estos casos del régimen de atribución de rentas, pues dicho régimen debe aplicarse a las sociedades que no tengan personalidad jurídica al final del periodo impositivo. Sin embargo, no existe el conflicto entre las normas mercantiles y fiscales del que habla el abogado del Estado, pues las normas tributarias no regulan ni los requisitos que se exigen para alcanzar personalidad jurídica ni los aspectos temporales de su adquisición. Por tanto, la cuestión litigiosa no consiste en determinar cómo se soluciona un conflicto entre las normas mercantiles y fiscales, pues este no puede existir, en la medida en que la norma fiscal no regula ninguno de los aspectos señalados.

Posiblemente, la alegación de la existencia de este conflicto normativo tiene que ver con el hecho de que se han traído a colación en el proceso diversas sentencias de la Sala de lo Civil y que han sido examinadas por el TS para resolver el asunto. Ya se ha analizado que el TS, tras analizar los fundamentos jurídicos defendidos por la Sala de lo Civil, indica que la misma no puede modificar la tesis defendida por el propio TS en 2012. Aunque el TS no justifica esta afirmación, coincidimos plenamente con ella, en la medida en que la doctrina de dichas sentencias no es directamente aplicable al caso planteado. El hecho de que la jurisprudencia civil reconozca personalidad jurídica a «ciertos efectos» a las sociedades en formación es solo relevante en relación con las relaciones mercantiles que pueda entablar la sociedad con terceros, pero no es importante para resolver el asunto litigioso, pues no se discute que para que una sociedad de capital sea contribuyente del IS deba tener personalidad jurídica plena, lo que solo se obtiene tras la inscripción. La cuestión controvertida consiste en determinar si el reconocimiento de la personalidad jurídica con efectos

¹⁴ Este criterio defendido por la AEAT se puede ver en el auto de admisión del recurso de casación, en el que se indica que: «La AEAT entiende que el hecho de que con la inscripción la sociedad asuma mercantilmente las operaciones realizadas durante el tiempo en que estuvo en formación no significa que deba tributar en el IS por dichas operaciones».

retroactivos, una vez que se produce la inscripción en el Registro Mercantil, produce efectos únicamente en el ámbito que le es propio, o si también va a extender sus consecuencias a las relaciones jurídico-tributarias que se hayan podido constituir en el intervalo que media entre el inicio de las actividades y la inscripción en dicho registro.

Como se ha indicado, el TS ha ratificado la tesis administrativa que defiende que las circunstancias que se tienen en cuenta son las que existen en el momento del devengo, sin que estas se puedan rectificar con posterioridad o, dicho de otra forma, sin que dicha modificación tenga consecuencias. No es una cuestión resuelta por las normas tributarias, pues lo único que dice el artículo 21 de la LGT es que «la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria», pero esto no significa que, si tales circunstancias se modifican de forma retroactiva, no haya que modificar las obligaciones tributarias ya devengadas. El TS parte a estos efectos de una visión estática del devengo, pues tiene en cuenta la foto fija de la situación existente al final del primer periodo impositivo en el que la entidad ejerce su actividad. Se considera que, si en el momento del devengo del IS no existe personalidad jurídica, la sociedad en formación no es ni va a ser en ningún caso contribuyente del IS, debiendo tributar sus socios en virtud del régimen de atribución de rentas en sus impuestos personales. Aunque es indudable que las circunstancias determinantes de la tributación son las existentes en la fecha del devengo, es cierto también que las situaciones jurídicas o de hecho que se toman en consideración se pueden modificar con efectos retroactivos, por lo que en estos casos hay que determinar si se han de tomar en consideración siempre y en todo caso las circunstancias iniciales o las que definitivamente se han producido, una vez que las mismas se han modificado de forma retroactiva. En este sentido, el TS niega la eficacia retroactiva de la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, que no puede modificar las situaciones jurídico-tributarias que en su día se generaron. No obstante, a nuestro juicio no hay ningún obstáculo para aplicar la retroactividad que establece las normas mercantiles, pues la determinación de los efectos temporales de la adquisición de la personalidad jurídica es una cuestión jurídica que se regula por normas de dicha naturaleza, sin que se establezcan normas particulares en el ámbito tributario. Lo que no acabamos de entender es la razón por la que se asume sin ningún problema la remisión a las normas mercantiles para la determinación de los requisitos que se exigen para alcanzar la personalidad jurídica y, sin embargo, se prescinde de lo dispuesto en dicha normativa a la hora de definir los efectos temporales de la inscripción registral, que establece su aplicación retroactiva a la fecha del asiento de presentación. El TS no señala ningún argumento para justificar esta disparidad de tratamiento para diferentes aspectos de una misma realidad jurídica. En definitiva, pensamos que la remisión tácita que la LIS realiza al derecho mercantil para definir la personalidad jurídica es a todos los efectos, incluida la definición de los efectos temporales que recogen los artículos 40 *quater* del TRLSC y 55.1 del RRM. Por tanto, una vez que se reconoce la personalidad jurídica de una sociedad con efectos retroactivos, se han de establecer las consecuencias fiscales que derivan de esta nueva realidad jurídica, lo que obligaría a modificar la situación tributaria

de los contribuyentes a quienes les afecten la retroacción de los efectos. Esto puede obligar a rectificar la situación tributaria tanto de la sociedad, si no presentó en su momento la autoliquidación del IS, como de los socios, en caso de que se atribuyeran en su impuesto personal las rentas obtenidas por aquella.

En ningún caso se puede defender la inamovilidad de las circunstancias existentes al momento del devengo, pues en supuestos excepcionales estas pueden modificarse de forma retroactiva. De hecho, en otros casos, la propia AEAT admite que se modifique la situación tributaria de una persona por el reconocimiento retroactivo en un periodo posterior de una circunstancia que no se pudo tener en cuenta inicialmente en el momento del devengo. En estos casos, se admite que dicha modificación produzca eficacia en relación con los tributos ya devengados, por lo que en tales supuestos la propia AEAT admite una concepción dinámica del principio de devengo. En efecto, en algún supuesto la Administración permite que se rectifiquen las autoliquidaciones ya presentadas como consecuencia del reconocimiento retroactivo de algún elemento que pueda incidir en una autoliquidación ya presentada en un periodo anterior. Esta situación se da en el IRPF, por ejemplo, cuando se produce el reconocimiento de una discapacidad igual o superior al 33 % con efectos retroactivos al momento de la solicitud o a una fecha cercana a esta, que es lo que ocurre normalmente. En estos casos, la Administración tributaria admite que el contribuyente pueda rectificar las autoliquidaciones de los periodos en los que no pudo aplicar los beneficios fiscales que establece la LIRPF para las personas con discapacidad¹⁵, en la medida en que en el momento del devengo de esos periodos la situación de discapacidad aún no había sido reconocida formalmente. En este sentido, la consulta de la DGT V1846/2022, de 2 de agosto, señala que se deberá tener en cuenta si el certificado que reconozca la situación de discapacidad tiene efectos retroactivos, en cuyo caso se podrán rectificar las autoliquidaciones previamente presentadas¹⁶.

Aunque la situación analizada en este trabajo es diferente, guarda importantes similitudes, pues se produce el reconocimiento retroactivo de una situación que tiene incidencia en las autoliquidaciones de periodos anteriores. En el caso de los contribuyentes a los que

¹⁵ En concreto, podrá aplicar diferentes incentivos, como la reducción de los rendimientos del trabajo por tener la consideración de trabajador activo con discapacidad, la aplicación del mínimo por discapacidad o de alguna deducción autonómica, siempre que cumpla los requisitos legales de tales beneficios fiscales.

¹⁶ En concreto, la DGT señala que si:

cuando se expida el oportuno certificado reconociendo su condición de persona con discapacidad haya pasado el plazo para la declaración del IRPF del ejercicio 2020, y 2021, deberá tener en cuenta si dicha certificación tiene efectos retroactivos, en cuyo caso y en el supuesto que el interesado ya hubiera presentado la indicada declaración podrá iniciar el procedimiento para la rectificación de su autoliquidación a efectos de obtener la devolución por ingresos indebidos.

se les reconoce con efectos retroactivos la discapacidad, se admite por la AEAT una visión dinámica del devengo, de tal forma que se defiende la eficacia tributaria de los cambios producidos en periodos posteriores y, en el caso analizado en el presente trabajo, ocurre precisamente todo lo contrario.

A nuestro juicio, a efectos tributarios, se ha de partir de la situación reconocida por el Registro Mercantil, pues en la medida en que la normativa fiscal no define unos efectos propios para la adquisición de la personalidad jurídica, deben regir las disposiciones mercantiles no solo para determinar los requisitos necesarios para ello, sino también para la definición de los efectos temporales de dicho reconocimiento. Por todo ello, consideramos que la solución que se debe dar a este asunto debe ser diferente a la que ha defendido el TS en las sentencias analizadas. Ahora bien, para rectificar la situación tributaria de la sociedad y de los socios habría que distinguir según que en el momento de presentar las distintas autoliquidaciones por todos estos sujetos se hubiere o no producido la inscripción registral definitiva, lo que nos obliga a diferenciar entre las dos situaciones siguientes.

La primera posibilidad es que, antes de que las rentas se deban declarar bien por los socios en su impuesto personal, o bien por la sociedad en el IS, se haya producido la inscripción registral con efectos retroactivos a una fecha anterior al devengo de estos impuestos. Se trata de una situación que puede ser frecuente, que se producirá cuando se realice la inscripción definitiva con efectos retroactivos en el periodo que media entre el devengo del IS y el final de los plazos de declaración del IRPF¹⁷, cuando alguno de los socios sean personas físicas, o del IS, cuando todos los socios sean contribuyentes del IS¹⁸. En este caso, la sociedad debería considerarse contribuyente del IS, en la medida en que, tras la retroacción de los efectos, la inscripción opera con anterioridad a la finalización del periodo impositivo que es objeto de declaración. Precisamente, este es el supuesto que se plantea en el caso analizado por las SSTs de 17 y 20 de junio de 2024, pues la escritura se formalizó el 30 de julio de 2014, se presentó para su inscripción el 16 de diciembre de dicho año, y el registro se produjo el 12 de junio de 2015, por lo que, antes de la finalización de los plazos de declaración del IRPF y del IS correspondiente al año 2014, la sociedad ya tenía personalidad jurídica, cuyos efectos se retrotrajeron a la fecha del asiento de presentación. En definitiva, la sociedad debía ser considerada contribuyente del IS en el periodo impositivo 2014, al tener reconocida la personalidad jurídica en la fecha del devengo del impuesto, por su reconocimiento retroactivo, y, en consecuencia, las rentas no

¹⁷ Téngase en cuenta que es el primer plazo que finaliza si el periodo impositivo de la sociedad es el año natural, que es lo más habitual. Por tanto, esta situación se producirá si el reconocimiento se produce antes del final del mes de junio del año siguiente a la obtención de la renta. En caso de que la sociedad tenga un periodo impositivo diferente, habría que analizar las circunstancias concretas de cada caso.

¹⁸ En tal caso, el plazo sería el de los 6 meses y 25 días naturales siguientes a la fecha de conclusión del periodo impositivo. Si este coincide con el año natural, la fecha límite será el 25 de julio.

debieron imputarse a los socios. Al producirse la inscripción definitiva en el Registro Mercantil antes de que concluyeran los plazos establecidos para presentar las autoliquidaciones de los socios y la sociedad, las mismas se debieron realizar teniendo en cuenta la realidad jurídica que ya había sido reconocida. Por tanto, creemos que la tesis sostenida por el TS no es correcta, pues, una vez producida la inscripción definitiva, el tribunal no tiene en cuenta la situación jurídica existente a 31 de diciembre de 2014, pues en esa fecha la sociedad tenía personalidad jurídica, ya que, aunque dicho reconocimiento se produjo con posterioridad, tuvo efectos retroactivos a una fecha anterior al devengo del IS, que en concreto es la del asiento de presentación –16 de diciembre de 2014–.

La segunda posibilidad es que, con anterioridad a los plazos de declaración señalados, no se haya producido la inscripción en el Registro Mercantil. En ese caso, no se puede considerar a la sociedad como contribuyente del IS, por lo que los socios deberán incluir la renta en su impuesto personal, en virtud del régimen de atribución de rentas, para lo cual la entidad deberá imputarles las rentas de acuerdo con dicho régimen. No obstante, si se reconoce la inscripción de forma retroactiva a una fecha anterior al devengo del primer periodo impositivo en el que la sociedad obtuvo rentas, se deberá regularizar la situación tributaria de la sociedad y de los socios. A tal efecto, los socios deberían rectificar las autoliquidaciones presentadas, eliminando la renta imputada¹⁹, mientras que la sociedad deberá presentar la autoliquidación del IS, una vez que se le ha reconocido que tenía personalidad jurídica al cierre del periodo impositivo y, por tanto, era contribuyente del IS. Obviamente, aunque la autoliquidación se presente fuera de plazo, no puede conllevar ni recargo ni sanciones, pues no tiene su origen en ningún incumplimiento por parte del contribuyente, que hizo lo correcto en su momento, al imputar la renta obtenida a los socios. Ahora bien, en ninguna de las sentencias analizadas en este trabajo se plantea la posibilidad de que en estos casos se puedan rectificar las autoliquidaciones con posterioridad a su presentación, una vez que se retrotrajo la obtención de la personalidad jurídica a un momento anterior al devengo del IS, sino que tan solo tienen en cuenta la situación existente en la fecha del devengo, sin que la misma se vea afectada por el reconocimiento retroactivo de la existencia de personalidad jurídica a una fecha anterior. Como se ha indicado, no encontramos ni un solo argumento jurídico que impida tomar en consideración las normas mercantiles para determinar los efectos temporales de la inscripción en el Registro Mercantil, al no ser una cuestión regulada por las leyes fiscales.

Es cierto que la mayor preocupación del derecho mercantil en el periodo que media entre el otorgamiento de la escritura y su inscripción en el Registro Mercantil es asegurar el cumplimiento de las obligaciones, es decir, de los actos y contratos celebrados en nombre de la sociedad. De hecho, la regulación de la sociedad en formación por el TRLSC

¹⁹ Con anterioridad, los socios debían iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, instando a la Administración a rectificar dichas autoliquidaciones.

se refiere únicamente a las cuestiones relativas a la responsabilidad²⁰. Ahora bien, aunque no se diga expresamente en la normativa mercantil, es obvio que todas las rentas obtenidas por la sociedad antes de que se produzca su inscripción en el Registro Mercantil son de titularidad de la persona jurídica que nace con dicho reconocimiento registral. Precisamente por su obviedad, el TRLSC no hace referencia a esta cuestión. De ahí que el gravamen de dichas rentas en sede de la sociedad sea mucho más ajustado al principio de capacidad económica.

Por tanto, de acuerdo con esta interpretación, en el marco de la normativa vigente, solo habría un supuesto en el que se aplicaría a los socios el régimen de atribución de rentas. Esta situación se produciría cuando la solicitud de la inscripción se haya realizado en el periodo siguiente al del inicio de la actividad, en cuyo caso la retroacción de los efectos de la inscripción a la fecha del asiento de presentación no alcanzaría nunca al periodo impositivo en el que la sociedad se constituyó e inició su actividad económica.

Ahora bien, hay que advertir que la interpretación que se ha defendido en este epígrafe es contraria a la jurisprudencia del TS, por lo que no es posible aplicarla en la actualidad. Para que estas conclusiones sean válidas sería necesario una rectificación de dicho tribunal en algún asunto que esté aún pendiente de sentencia o un cambio legislativo, como el que se propone en el epígrafe siguiente.

3.2. Propuestas para un cambio de la normativa que permita la sujeción al IS de las sociedades en formación desde su constitución

El análisis que se ha hecho en el anterior epígrafe se ha realizado en el marco de la normativa vigente. Con independencia de que en el plano abstracto se considere que dicha interpretación es adecuada o lo sea la tesis defendida por la Administración y refrendada por el TS –en el plano real, esta última tesis es la que se debe aplicar–, se ha de dar una solución legislativa que resulte más adecuada a la naturaleza de la situación planteada. El sistema que se ha propuesto, particularmente cuando se exige la rectificación de las auto-liquidaciones de los socios y la presentación fuera de plazo de la correspondiente a la sociedad, es excesivamente complejo. Teniendo en cuenta que es una situación que puede ser frecuente en la práctica, se ha de simplificar este proceder, para lo cual será necesaria la modificación de la normativa del IS, lo que permitiría gravar en sede de la sociedad las rentas obtenidas por la sociedad en formación, salvo en supuestos excepcionales.

²⁰ Los artículos 36, 37 y 38 del TRLSC regulan, respectivamente, la responsabilidad de quienes hayan actuado en nombre de la sociedad, de la sociedad en formación y de la sociedad inscrita.

A estos efectos, se propone *de lege ferenda* que se establezca en la LIS que las sociedades de capital tengan la consideración de contribuyentes del IS desde el momento en el que se otorgue la escritura pública e inicien sus actividades económicas. No tiene sentido que deban tributar los socios en el régimen de atribución de rentas simplemente por el hecho de que la decisión de constituir la sociedad se haya producido una vez avanzado el año o porque se hayan producido determinados inconvenientes registrales que hayan retrasado la inscripción. Además, se ha de tener en cuenta que, cuando la inscripción definitiva se produzca, sus efectos se retrotraen a la fecha del asiento de presentación. En definitiva, la sujeción de una sociedad al IS no puede depender de cuestiones meramente formales que poco tienen que ver con la capacidad económica gravada, por lo que debe priorizarse que el gravamen sea adecuado a la naturaleza societaria de la entidad. A nuestro juicio, para adecuar el régimen tributario al principio de capacidad económica se debería establecer un régimen específico que permita a las sociedades tributar en el IS desde su constitución, aunque aún no se haya producido la inscripción en el Registro Mercantil. Para ello, debería incluirse en el artículo 7 una nueva letra que permita considerar como contribuyentes del IS a las sociedades en formación, si bien se podría establecer alguna excepción a este régimen. En este sentido, contemplamos hasta tres posibilidades diferentes, que se van a enunciar a continuación en orden inverso a nuestras preferencias:

La primera opción sería excluir a las sociedades en formación de la consideración de contribuyentes del IS cuando los fundadores y los administradores no cumplan con el deber legal de presentación a inscripción al Registro Mercantil la escritura de constitución en el plazo establecido en la normativa mercantil²¹. Esto permitiría que la sociedad en formación sea contribuyente del IS incluso en el caso de que en la fecha del devengo del IS aún no se haya realizado la solicitud por no haber vencido tales plazos. Por tanto, aunque la retroacción no alcance a una fecha anterior a la del devengo del impuesto, debería admitirse la consideración de la sociedad como contribuyente del IS si se ha cumplido con la normativa mercantil.

La segunda posibilidad sería admitir la consideración de la sociedad como contribuyente del IS, salvo que sea considerada como irregular, de acuerdo con lo establecido en el artículo 39 del TRLSC, lo que solo ocurrirá una vez verificada la voluntad de no inscribir y, en todo caso, una vez que haya transcurrido un año desde el otorgamiento de la escritura

²¹ El plazo general se determina en el artículo 83 del RRM, que establece que habrá de solicitarse dentro del mes siguiente al otorgamiento de los documentos necesarios para la práctica de la misma, salvo disposición legal o reglamentaria en contrario. Ahora bien, para las sociedades de capital, dicho plazo es de dos meses, pues el artículo 32.1 del TRLSC establece lo siguiente:

Los socios fundadores y los administradores deberán presentar a inscripción en el Registro Mercantil la escritura de constitución en el plazo de dos meses desde la fecha del otorgamiento y responderán solidariamente de los daños y perjuicios que causaren por el incumplimiento de esta obligación.

sin que se haya solicitado su inscripción²². Por tanto, este criterio permitiría considerar a las sociedades de capital como contribuyentes del IS siempre que hayan solicitado la inscripción en el Registro Mercantil, incluso fuera del plazo legal establecido de dos meses. En definitiva, siempre que se acredite la voluntad de inscribir se debe admitir la consideración de las sociedades en formación como contribuyentes del IS. Aunque de forma excepcional puede haber algún supuesto en el que no se produzca finalmente la inscripción, lo relevante es que la mera presentación demuestra la voluntad de la creación de una sociedad de capital para que opere en el mercado con su propia personalidad jurídica. Si se admite esta regulación, sería irrelevante que la fecha de retroacción de la inscripción sea posterior a la finalización del primer ejercicio en el que se desarrolle la actividad económica, pues en todo caso la sociedad en formación será contribuyente del IS, salvo que esta devenga en irregular, de acuerdo con la legislación mercantil.

La tercera opción permitiría aún una mayor flexibilidad a estos efectos, siendo la alternativa que a nuestro juicio es preferible, pues incluso, aunque la sociedad sea irregular, podría tener la consideración de contribuyente del IS. Téngase en cuenta que las sociedades de capital que no tienen personalidad jurídica, cuando se cumplan los requisitos del artículo 39 del TRLSC, aplican las normas de las sociedades colectivas o civiles. En efecto, dicho precepto establece que, si la sociedad ha devenido en irregular, se aplicarán las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, las de la sociedad civil si la entidad ha iniciado o continuado sus operaciones, que sería el caso que está siendo analizado en este trabajo. Hay que recordar que el artículo 7.1 a) de la LIS determina que las sociedades civiles son contribuyentes del IS cuando tengan objeto mercantil y personalidad jurídica, para lo cual no se precisa la inscripción en el Registro Mercantil, sino que se hagan públicos los pactos, entendiendo la Administración que esto se produce cuando se solicita el CIF con dicha forma societaria. Por tanto, las sociedades de capital que se equiparen a efectos jurídico-mercantiles a una sociedad civil deberían ser consideradas contribuyentes del IS si cumplen tales requisitos. Realmente, no tiene sentido que una sociedad civil con objeto mercantil se haya considerado como contribuyente del IS en la reforma de 2014, para tratar de homogeneizar el tratamiento fiscal de todas las entidades que realicen actividades mercantiles, y que, sin embargo, se excluyan de este régimen a las sociedades de capital que desarrollen las mismas actividades mercantiles y que, por ser irregulares, se rijan también por las normas propias de las sociedades civiles.

Finalmente, esta propuesta es coherente con la consideración de las sociedades en formación en otras ramas jurídicas distintas del propio derecho mercantil. En este sentido, la

²² El artículo 39.1 del TRLSC establece lo siguiente:

Una vez verificada la voluntad de no inscribir la sociedad y, en cualquier caso, transcurrido un año desde el otorgamiento de la escritura sin que se haya solicitado su inscripción, se aplicarán las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, las de la sociedad civil si la sociedad en formación hubiera iniciado o continuado sus operaciones.

Fiscalía General del Estado ha determinado que las sociedades en formación pueden tener responsabilidad penal, al considerar que «tanto las sociedades en formación como las devenidas irregulares, están dotadas de personalidad jurídica, y por tanto, pueden ser potenciales responsables penales conforme a las previsiones del artículo 31 bis del Código Penal»²³.

No tiene ningún sentido que las sociedades en formación –incluidas las sociedades irregulares– puedan ser consideradas como sujetos activos de los delitos y que, sin embargo, no puedan ser calificadas como contribuyentes del IS. También en la definición de diversos tipos penales en el Código Penal se hace referencia a «la sociedad constituida o en formación»²⁴, equiparándose a estos efectos la sociedad en formación a la sociedad que tiene personalidad jurídica plena.

Debe tenerse presente que la proposición de este régimen fiscal no tiene nada que ver ni con mejorar la situación de los contribuyentes, minorando su tributación, ni con favorecer los intereses recaudatorios, incrementando la misma, pues en cada caso puede ocurrir algo diferente, en función de las circunstancias. De hecho, que los socios tributen en el régimen de atribución de rentas no supone en todo caso una tributación mayor. Así, si la sociedad hubiera obtenido pérdidas, lo que puede ser habitual en el primer año de ejercicio de una actividad económica, los socios que sean contribuyentes del IRPF podrán compensar esta renta negativa con otros rendimientos positivos que se integren en su base imponible general. Además, si la renta es positiva, tampoco será muy elevada durante el primer ejercicio, por lo que su trascendencia recaudatoria no será generalmente muy relevante. Por tanto, no se tiene en cuenta la variable recaudatoria, sino el modelo que mejor se adapta a la capacidad económica que se pretende gravar, que es la capacidad de la sociedad que genera las rentas y es titular de las mismas, por mucho que por cuestiones temporales no tenga

²³ Esta conclusión se recoge en la Circular 1/2011, de 1 de junio, de la Fiscalía General del Estado, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley orgánica 5/2010 (NCL010475). La Fiscalía considera que con la escritura pública la sociedad que se constituye adquiere la condición de sociedad de capital, de tal forma que la sociedad en formación goza así de personalidad jurídica general, sin perjuicio del régimen jurídico complementario previsto por el artículo 37 del TRLSC. Sin embargo, la adquisición de la condición de sociedad de capital en los aludidos términos tiene un carácter transitorio, pues, por imperativo del artículo 39 del TRLSC, cuando la sociedad deviene en irregular, se produce la conversión de la sociedad originariamente de capital en uno de los dos tipos generales de sociedad establecidos en el ordenamiento jurídico, civil o colectiva, según que hubiere o no iniciado o continuado sus operaciones. Además, se considera que las sociedades de capital solo pueden permanecer irregulares por tiempo determinado, y pierden esa condición en caso de no producirse la inscripción en el plazo legalmente previsto. Así pues, no es el nacimiento del nuevo ente jurídico lo que está condicionado a la inscripción, sino su subsistencia como tal sociedad de capital. A mayor abundamiento, el régimen de la irregularidad en nuestro ordenamiento jurídico consagra el reconocimiento de la personalidad jurídica de la sociedad no inscrita o irregular, de modo que la falta de inscripción no afecta a la personalidad jurídica, sino estrictamente al régimen de publicidad de la entidad, citando a estos efectos la STS 919/2002, Sala Primera, de 11 de octubre.

²⁴ Vid. los artículos 262, 288 bis, 290, 291, 293 y 294.



reconocida la personalidad jurídica a la fecha de finalización del periodo impositivo en que se constituyó, si bien los efectos de la inscripción definitiva se retrotraerán a una fecha anterior. Además, esta propuesta simplifica las tareas de gestión de los diferentes impuestos que se pueden ver implicados, por lo que esta solución se adecua más al principio de proporcionalidad reconocido en el artículo 3.2 de la LGT y, en particular, al principio que exige la menor onerosidad de los procedimientos tributarios reconocido en el artículo 34.1 k) de dicha ley. En suma, el legislador tiene argumentos más que suficientes para llevar a cabo una reforma de esta materia en la LIS, al objeto de incluir de forma expresa entre los contribuyentes del IS a las sociedades en formación y a las irregulares.

Alcance del concepto de núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos y validez de los certificados de residencia fiscal

Análisis de la [STS 1214/2024](#), de 8 de julio, rec. núm. 1909/2023

Alejandro Jiménez López

Abogado.

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Barcelona (España)

alejandro.jimenez@juarezveciana.com | <https://orcid.org/0000-0002-9776-7528>

Extracto

El TS ha vuelto a dictar una sentencia relativa a aspectos que conciernen a la determinación de la residencia fiscal. El pronunciamiento abarca temas nucleares de esta materia, como son el alcance del concepto de núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos, contraponiéndolo con el centro de intereses vitales, o confirmando su doctrina relativa a la validez de los certificados de residencia fiscal emitidos por otro Estado. El TS se plantea la cuestión de qué debe prevalecer, si la obtención de renta o la tenencia de patrimonio, incidiendo brevemente en el cómputo de estas.

Asimismo, analiza las peculiaridades de los certificados de residencia fiscal en los casos de regímenes especiales de tributación (en concreto, los *non-doms* en Reino Unido) y su aptitud para la consideración de residente en dicho Estado, y también deslinda la exclusión de tributación de ciertas rentas obtenidas bajo el paraguas de estos regímenes contraponiéndola con la tributación por renta mundial.

Se vuelve a demostrar que la determinación de la residencia fiscal es una cuestión eminentemente fáctica y que continúan existiendo muchos interrogantes, como el cómputo del patrimonio y la renta o la interrelación entre centro de intereses vitales y económicos, haciéndose cada vez más necesario un pronunciamiento clarificador sobre estos temas para alcanzar una cota prudencial de seguridad jurídica.

Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Jiménez López, A. (2025). Alcance del concepto de núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos y validez de los certificados de residencia fiscal. (Análisis de la STS 1214/2024, de 8 de julio, rec. núm. 1909/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 133-156. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24139>

1. Supuesto de hecho

El TS ha dictado una sentencia, de fecha 8 de julio de 2024¹ (rec. núm. 1909/2023), en la que analiza un conflicto de doble residencia fiscal de un jugador de fútbol en el ejercicio 2014. El jugador tenía contrato con el Chelsea Football Club Limited desde 2011, pero, durante la temporada 2013-2014, estuvo cedido al Valencia Club de Fútbol SAD, concretamente, desde el mes de julio de 2013 hasta julio de 2014, y, una vez finalizado dicho contrato con el club español, y encadenando otro contrato de cesión, el jugador se marchó en agosto de 2014² a las filas del club alemán VfB Stuttgart 1893, jugando en dicho club hasta 2015. Vemos, por tanto, que se ven involucradas hasta tres jurisdicciones en el asunto analizado, aunque finalmente solo dos son determinantes para la resolución del supuesto. Trae causa de la Sentencia 37/2023, de 11 de enero, dictada por la Sección 1.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña (rec. núm. 577/2021³).

Según el TS, debemos preguntarnos si cabe concluir que el recurrente tiene realmente su residencia fiscal en España por aplicación del artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos sobre

¹ Posteriormente, en fecha 22 de julio, también la Sección 2.^a (aunque con ponente diferente) dictó las SSTs 1392/2024 y 1393/2024. La peculiaridad es que todas ellas versan sobre conflictos de residencia fiscal entre España y Reino Unido por contribuyentes acogidos al régimen de *non-domiciled*.

² Si bien manifestó que jugó en el club español únicamente hasta finales de mayo.

³ A su vez, el recurso contencioso-administrativo se interpone frente a la resolución del TEAR de Cataluña de 11 de marzo de 2021 (estimación parcial), que trae causa de los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Tarragona, de la AEAT por los conceptos de liquidación del IRPF, ejercicio 2014.

sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF), como sostiene la Administración y ha ratificado la sentencia recurrida. Atendiendo primeramente al criterio de la permanencia, el jugador pasó 172 días en España, 30 días en el Reino Unido y 131 días en Alemania. En cuanto a los restantes 32 días del año natural, el interesado «no aportó prueba alguna», por lo cual no se pudo determinar suficientemente, desde un punto de vista probatorio, en qué país había estado físicamente. Por tanto, no se puede determinar la residencia fiscal con base en la permanencia superior a 183 días en ningún territorio, y tampoco en España, como determina el artículo 9.1 a) de la LIRPF.

En consecuencia, el tribunal acude al núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos, para lo cual realiza un análisis de las rentas que obtiene en España frente a las que radican en los otros países susceptibles de comparación, que son Reino Unido y Alemania⁴. Tras ello, llega a la conclusión de que el contribuyente es residente español por la mayor obtención de renta en este país (1.778.771,22 € frente a 1.724.237,32 €⁵), además de por la tenencia en territorio español de un inmueble valorado en 360.000 euros⁶ y de dos vehículos de matrícula española valorados en otros 55.000 euros, argumento que la sentencia recurrida expone junto con una extensa y detallada valoración ajustada a lo dispuesto en el artículo 9.1 b) de la LIRPF. Por ello, el TS concluye:

⁴ Hace una comparación global de España con el resto de los países cuando, según criterio del TS, se debería de haber realizado una comparación de España con cada uno de los otros países considerados individualmente. Debemos remarcar que aquí el TS no entra a cuestionar los hechos y acepta lo realizado por la Administración tributaria, que también reconoce que hace mal esta comparativa, si bien remarca que es en favor del contribuyente. A nuestra manera de ver, la comparación se debería de hacer teniendo en cuenta no solo el patrimonio y la renta de los dos países en conflicto, sino añadiendo también el patrimonio radicado en otros países. Esto sería lo lógico, valorar los rendimientos y patrimonio mundiales, no un análisis meramente bilateral.

⁵ La diferencia de retribuciones y depósitos y saldos bancarios entre países involucrados es de apenas 54.533,90 euros, siendo superior en España. Ahora bien, hay que tener en cuenta que, mientras que el total extranjero se calcula con la suma de las cantidades de Reino Unido y Alemania, para España se tienen en cuenta exclusivamente los rendimientos de fuente nacional.

⁶ En relación con la vivienda permanente a su disposición, afirma que la tiene en España e indica que: «Se desconoce por voluntad del reclamante si también en Reino Unido», y se señala además que:

Si bien no ha quedado acreditado la existencia de propiedades en el extranjero, admite la tesis más favorable al actor de la disponibilidad permanente de vivienda en el extranjero, en Reino Unido, lo que no impide que el desempate se resuelva a favor de la residencia en España por el criterio del «centro de intereses vitales».

No podemos dejar de mencionar que la presuposición que hace la Administración española de disposición de vivienda permanente en ambos países es aventurada, pues, si no existiese dicha disponibilidad, en virtud del párrafo 14 del comentario al artículo 4 del MC OCDE, impediría el análisis del centro de intereses vitales, pues indica que «cuando sea imposible determinar la residencia con arreglo a esta regla [refiriéndose a la vivienda permanente], el apartado 2 establece como criterios subsidiarios, en primer lugar, donde se more y, en segundo lugar, la nacionalidad», es decir, obviándose el centro de intereses vitales y pasando a donde se more habitualmente, es decir, la permanencia. En este caso no cambiaría la decisión, pues el contribuyente pasó más tiempo en España que en cualquier otro país, pero en otro supuesto sí que puede afectar.

La ponderación que se debe efectuar en cada caso concreto no excluye que pueda considerarse residente en España a un contribuyente a pesar de que la principal fuente de ingresos y rentas los reciba de otro país, cuando sigue manteniendo en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, pues ello puede ser un indicio relevante que permita acreditar que el contribuyente pretende mantener el centro de sus intereses económicos en España, a pesar de que su fuente de renta personal y principal se obtiene en otro país.

Residualmente, señala también que el centro de intereses personales se hallaba también en España porque aquí residían su padre, que era su apoderado, y su hermana, a la que alquilaba un inmueble, además de que su origen deportivo se encontraba aquí por haber sido miembro de la cantera de un club de fútbol español. En conclusión, el tribunal considera «incuestionable» que el jugador «tuvo en ese ejercicio su residencia fiscal en España», y añade que «resulta prevalente, a los efectos de la resolución de la situación del contribuyente en cuestión, su residencia fiscal en España por radicar en nuestro país el centro de sus intereses vitales».

De la sentencia se puede entender que hay una cuestión con interés casacional principal y dos subsidiarias. La primera consiste en determinar si, a efectos del Convenio entre España y Reino Unido, la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido es suficiente para acreditar la residencia fiscal en dicho Estado. Y dentro de este certificado, si este debe certificar que el contribuyente está sujeto en ese Estado por su renta mundial.

Si se considera suficiente, se requiere precisar la expresión «núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos» del artículo 9.1 b) de la LIRPF. Es decir, en la determinación de ese núcleo, qué prima más, la tenencia de patrimonio inmobiliario o mobiliario en España, o bien la obtención de renta, esto es, que sus ingresos procedan en mayor medida de otros países.

En el caso de no considerarse suficiente, habría que aclarar si se ha de acudir a las normas previstas en el CDI para los conflictos de doble residencia, y si la regla de desempate o *tie-breaker rule*, consistente en el centro de intereses vitales, es equiparable al concepto de núcleo de intereses económicos del artículo 9.1 b) de la LIRPF para ver si se exige una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares a este, o bien, si esa interpretación es complementaria.

2. Doctrina del tribunal

Las cuestiones de interés casacional resueltas en el recurso de casación son dos. Por un lado, el alcance del término «núcleo principal o la base de sus actividades o intereses

económicos», para lo cual el TS otorga el mismo peso a la obtención de rentas que a la tenencia de patrimonio en España, y clarifica que:

No se puede atender a las rentas por el mero hecho de que nos encontremos ante el IRPF, pues el precepto es aplicable también en el Impuesto sobre el Patrimonio y no se pueden fijar criterios distintos para cada impuesto.

Por ello, debe hacerse un análisis en conjunto, no teniendo mayor importancia ni primacía ninguna de estas dos manifestaciones de capacidad económica.

Así, el TS otorga importancia tanto a la obtención de rentas como a la tenencia de patrimonio en España a la hora de considerar el «núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos», criterio que ya había manifestado en anteriores pronunciamientos. Pero, además, se le considera residente fiscal en España no solo por tener en el país el núcleo de sus actividades económicas y la principal fuente de renta, sino por tener también el «centro de intereses vitales» conforme al CDI y a la normativa interna española. Ahora bien, lejos de aclarar todos los aspectos conflictivos de la residencia fiscal, el TS deja abierto el tema del cómputo del patrimonio y la renta para fijar el «núcleo principal o base de intereses económicos».

Otra cuestión se ciñe al ámbito de los certificados de residencia fiscal, respecto a lo que la sentencia hace referencia al alcance del certificado. Si bien la Administración no cuestiona la validez del certificado a efectos del CDI, otorgándole plena validez en cuanto a la acreditación de la residencia en el Reino Unido, el TS sí que matiza el alcance de esa residencia, puesto que el contribuyente tributó en Reino Unido por el sistema de *remittance basis*⁷, lo cual significa que no tributa por la renta mundial, y que «la expresión [de residente] no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él». Por tanto, parece que el hecho de estar acogido al régimen de *non-domiciled* no lo descalifica como residente en Reino Unido, a pesar de la definición que se da de residente en el artículo 4 del CDI España-Reino Unido y que más adelante analizaremos.

Sabemos que lo que hacen los CDI es remitir a la legislación interna la determinación de quién se considera «residente» y, por ello, es factible que pueda considerarse residente en España a un contribuyente «a pesar de que la principal fuente de ingresos y rentas los reciba

⁷ Régimen que consiste en que las personas residentes, pero no domiciliadas (*non-domiciled UK resident* o *non-doms*), han de tributar por las rentas producidas en el Reino Unido y por aquellas rentas que se hubieran producido en el exterior del Reino Unido, pero estas últimas solo tributarán cuando se hubieran remitido o remesado al Reino Unido, lo que no acredita la tributación por la renta mundial, sino una tributación limitada. Ahora bien, el hecho de que las rentas extranjeras y no remesadas no tributen de forma efectiva no quiere decir que el contribuyente no tribute (o pueda tributar) por su renta mundial.

de otro país, cuando sigue manteniendo en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario», ya que eso puede ser un indicio de que «el contribuyente pretende mantener el centro de sus intereses económicos en España, a pesar de que su fuente de renta personal y principal se obtiene en otro país», lo que situaba su residencia fiscal en España por estar aquí su centro de intereses económicos, y que el certificado no impedía tal consideración. Por ello, la Administración entendió que, además de ser residente británico, también era residente fiscal en España, lo cual significaba la existencia de un conflicto, debiéndose acudir a las reglas de desempate del CDI. Con esto reitera su doctrina sobre la vinculación y el alcance de los certificados, los cuales no puede obviar la Administración española, y que el hecho de considerarlo residente fiscal en ambos Estados genera un conflicto de residencia que ha de resolverse con arreglo a las reglas de desempate del CDI.

El tribunal omite pronunciarse sobre una de las cuestiones planteadas, relativa a la validez de los certificados fiscales, al considerar que se trata de «una cuestión de carácter hipotético que no trasciende al caso, pues realmente no se negó por la Administración la validez», ya que, como sabemos, el TS no entra en aspectos fácticos. Y aunque esto es cierto y sigue un cauce procesal correcto conforme a la ley, no es menos cierto que se echa en falta un pronunciamiento clarificando los requisitos de validez de los certificados de residencia, pues hubiera sido muy útil a efectos prácticos para fijar criterio y generar seguridad jurídica en la materia. Lo que sí deja claro es que los certificados de residencia a efectos del CDI con Reino Unido expedidos a los *non-domiciled residents* no impiden los conflictos de doble residencia fiscal y que, una vez que surjan estos, se acudirá a las reglas de desempate del CDI aplicable, como hace el supuesto analizado de manera correcta⁸.

3. Comentario crítico

3.1. Delimitación de la noción de «núcleo principal o base de actividades e intereses económicos»

Siempre ha existido conflictividad en torno a este concepto y su determinación, al ser un término muy general e inconcreto y de amplio alcance, pues manifestaciones económicas hay muchas y pueden establecerse tanto desde una vertiente positiva (ingresos), como la

⁸ Esta doctrina la acoge el TEAC en su resolución de 24 de junio de 2024 (RG 8325/2022), en relación con el régimen especial de «residentes no habituales» de Portugal, indicando que la certificación de este régimen no tiene el alcance de habilitar la aplicación del convenio. Y se reitera por el TS en las SSTs 1392/2024 y 1393/2024, ambas de 24 de julio. En sentido similar, la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2023 (RG 133/2021) recuerda que la aportación de certificado de residencia en otro Estado no es incompatible con la consideración de residente fiscal en España por aplicación de la normativa interna española.

obtención de rendimientos o la tenencia de patrimonio, como por la vertiente negativa de los gastos, que es también una manifestación lícita de capacidad económica.

Nos encontramos, por tanto, ante un concepto jurídico indeterminado. Como dice Simón Acosta (2009): «Una norma de confines tan imprecisos equivale a un apoderamiento en blanco a la Administración para aplicar el impuesto a cualquiera que mantenga relaciones económicas con el territorio español o con las personas que habitan en España». Al asentarse sobre términos indeterminados, la determinación final de su alcance se deja al albur del intérprete.

Por su parte, De Juan Peñalosa (2013, p. 25) opina que es un punto de conexión impreciso y de difícil determinación, pues es inestable y resulta a veces contradictorio con la situación de la presencia real del sujeto en el país. Coincidimos con él, pues la delimitación de la residencia fiscal no es una cuestión pacífica por diferencias normativas entre países, al no haber una armonización del concepto. Además, este criterio supone una expansión excesiva del poder tributario del Estado español, una *vis atractiva* que debe ser criticada como dice Macarro Osuna (2018, p. 65).

Además, añadimos lo expuesto por Martín Queralt (1998):

La *ratio legis* del concepto es clara: se trata de una medida cautelar que establece la sujeción a la Hacienda Pública española de rentas obtenidas por personas que, aun no teniendo la residencia habitual en España, tienen en nuestro territorio la fuente principal de sus rentas.

Coincidimos con Gil García (2022, p. 55) en que la noción de «centro de intereses económicos» es difusa, lo cual conlleva que «tendrán cabida interpretaciones más extensas o más restrictivas según se pretenda ampliar (o no) el número de residentes fiscales en España y, por consiguiente, el de contribuyentes por el IRPF español». Esta indeterminación jurídica la encontramos en este concepto⁹, pero es extensible a los criterios empleados que recogen las circunstancias por las que se determina la residencia fiscal en territorio español.

Como se desprende de la propia noción, deben diferenciarse dos subconceptos. Por un lado, estaría el núcleo principal y, por otro, el interés económico. Siguiendo a Prieto Moliner (2014, p. 245), parece que el «núcleo principal» alude a la comparabilidad de las actividades o intereses económicos del contribuyente en España frente a cada uno de los demás Estados o con todos ellos globalmente, y aquí existe jurisprudencia consolidada que afirma

⁹ Esto facilita que la Administración tributaria haga interpretaciones interesadas y *pro domo sua* de la residencia fiscal, las cuales dificultan el alcance de un nivel razonable de seguridad jurídica, como afirma Muñoz Zapatero (2024).

que la comparación se ha de hacer con cada país, es decir, analizar los intereses y actividades económicas que se encuentren o desarrollen en el resto de los países considerados de manera individual frente a los situados en España y ver en cuál priman. Se ha de hacer notar que en el caso aquí analizado la comparación se hace con todos los países globalmente en una especie de *in dubio pro* contribuyente, aunque hay que dejar claro que, como indica Carmona Fernández (1995, p. 8), «el término "principal" sólo puede ser entendido por comparación del territorio español con cada uno de los demás Estados, y no con todos ellos en su conjunto». La práctica es comparar el valor de patrimonio y renta de los países implicados en el conflicto de residencia, pero sin computar el patrimonio radicado en un tercer país, cuando en realidad el núcleo principal o la base de actividades e intereses económicos del artículo 9.1 b) de la LIRPF no forma parte de las reglas de desempate del CDI, siendo un criterio de la normativa española interna para determinar la residencia, independientemente de la permanencia o estancia en un país. Como señala Muñoz Zapatero (2024), la base principal estará en España cuando radique aquí la mayor parte del núcleo principal de actividades e intereses económicos, pero no cuando la mayor parte esté situada o concentrada en un tercer país respecto del que no se plantee conflicto.

Para aclarar el concepto de «actividades o intereses económicos», la STS 5071/2006, de 4 de julio, indicó que la mera titularidad de acciones no puede equipararse a las «actividades» empresariales y profesionales e «intereses» económicos.

En este caso se plantea la disyuntiva de qué prevalece más, si la obtención de renta o la tenencia de patrimonio¹⁰, debate que ha existido tradicionalmente en la doctrina. Algunos autores, como González Aparicio (2018, p. 229), han señalado que, en principio, no prevalece una sobre otra, mientras que otro sector (Serrano Antón, 2002, p. 21) ha optado por dar un mayor peso a la obtención de renta (quizá nos inclinamos más por esta vertiente¹¹), pues ha indicado que, si bien está claro que, cuando una persona física obtiene la mayoría de sus rentas en territorio español, va a resultar gravada por su renta mundial, más dudoso parece que pueda aplicarse ese criterio si se posee la mayoría del patrimonio en

¹⁰ También sería interesante incluir, quizá como un elemento subsidiario, la vertiente del gasto como un factor que tener en cuenta en el centro de intereses económicos. Así lo destaca Carmona Fernández (2008, p. 36), ya que, en ciertos casos, el patrón de obtención de renta puede interpretarse desde la vertiente opuesta, es decir, la del gasto, al ser una manifestación de capacidad económica más. Además, resultaría de gran utilidad para acreditar el centro de intereses vitales, pues el gasto es una expresión de la rutina diaria y ofrece una visión de la vida social del contribuyente.

¹¹ Coincidimos también con el planteamiento de la defensa en el recurso de casación de que, al estar ante el impuesto sobre la renta, y aunque deba interpretarse conjuntamente con el patrimonio, ha de prevalecer aquella que es la más cercana a acreditar la realidad fáctica. Aunque el TS acoge la tesis ecléctica o integral planteada por el abogado del Estado que implica considerar también, junto a las rentas, otros factores, como la situación de los bienes y derechos, que, si bien es obvio que hay que considerarlos, quizá deban tener un menor peso específico a la hora de determinar la residencia fiscal.

España, pero la mayor parte de la obtención de rentas es en el extranjero¹². Pues bien, el TS ha zanjado este asunto otorgando igual importancia a ambos factores, tanto a las rentas como al patrimonio¹³.

Por ello es importante atender tanto a la obtención de rentas (la residencia fiscal del pagador es un aspecto que se debe tener en cuenta, por ejemplo) como a la tenencia de patrimonio. Ahora bien, no únicamente se debe analizar la cuantía, sino las características y circunstancias de cada manifestación de capacidad económica¹⁴. Tal y como establece

¹² En un anterior comentario nos decantamos por señalar que parecía que se daba cierta prevalencia al criterio de permanencia sobre el núcleo principal o base de actividades o intereses económicos, puesto que la SAN 2229/2022, de 23 de mayo, sobre las becas del ICEX (acogiéndose a lo establecido por la serie de sentencias del TS de fecha 28 de noviembre de 2017), señalaba que, a pesar de obtener el contribuyente la mayor parte de la renta en España o que la mayor parte de la renta obtenida era de fuente española, si no se cumplen los días de permanencia fijados por la LIRPF, a juicio de los tribunales, no se puede entrar a atribuir la residencia fiscal española a ese sujeto. Es decir, en caso de obtener única y exclusivamente rentas de fuente española, al provenir de una beca del ICEX, por no cumplir los 183 días de permanencia en España, se considera como no residente. *Vid.* Jiménez López (2023, p. 147).

¹³ Esto supone, en cualquier ámbito, pero especialmente en el deportivo, que es el que trata la sentencia comentada, que hay que tener cautela con los movimientos producidos en el mercado por antiguos residentes o nacionales que vuelvan a España y tengan una parte significativa de su patrimonio aquí, aunque hayan obtenido mayores rendimientos del trabajo en el país anterior (especialmente el caso de los *bonus* o primas de fichaje, que suelen ser inferiores a la anterior retribución), pues, si tenemos todos en consideración, podría caer dentro de la consideración como residente a los efectos de la LIRPF.

¹⁴ A modo de ejemplo, el caso de tenencia de una vivienda permanente a disposición en dos Estados. Si una de ellas es un inmueble sito en un pueblo de España, recibido de una herencia familiar, o bien una segunda residencia, y la otra es un inmueble en la ciudad del centro de trabajo de la persona física. Consideramos que no es lo mismo, en términos cualitativos, una vivienda habitual con valor económico inferior a la segunda residencia, pues aquella es la que mostrará los vínculos más estrechos con un país, y no la segunda residencia a la cual se va dos veces al año. Lo mismo sucedería, por ejemplo, con cuentas corrientes o de ahorro que se dejan abiertas en países donde se ha vivido, con un remanente económico (en multitud de ocasiones ínfimo) que se ha dejado tras la marcha del país en cuestión, si las comparamos con la cuenta corriente de uso diario (aunque tenga menos valor), pues esta demuestra en mayor medida los vínculos personales con ese país en el cual se hace vida y se reside, a diferencia de las otras, que no serían suficientes para cumplir con los estándares del centro de intereses económicos. Consideramos que es de especial importancia esa comparación en ambos términos, tanto cualitativos como cuantitativos, para superar ciertas prácticas. En este sentido, el comentario 15 al artículo 4 del MC OCDE dispone:

Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado.

En estos casos también surgiría el debate del cómputo de los intereses económicos. Un ejemplo muy visual es el señalado por Muñoz Zapatero (2024) exponiendo el supuesto de un acaudalado emir oriental al que se le discute la residencia entre España y Reino Unido si tiene una propiedad en Marbella más cara que la casa que tiene en Londres. Internamente, y en relación con el centro de intereses económicos, surge la siguiente pregunta: ¿dónde computamos los pozos de petróleo?

el TEAC en su resolución de 19 de diciembre de 2022 (RG 4837/2019), no debe atenderse exclusivamente a la cuantía del patrimonio (criterio cuantitativo), sino que también resulta relevante la concreta composición del mismo (criterio cualitativo). Siendo así las cosas, para el TEAC podría argumentarse que tienen más peso las rentas y patrimonios «activos» que la mera titularidad de inversiones financieras al suponer una conexión más intensa y estable con un territorio, aunque cuantitativamente haya más en otro país. Como dispone Gil García (2022, p. 133), es la obtención significativa de rentas en España y la localización en nuestro país de la mayor parte de los bienes de una persona lo que permite afirmar que el centro de intereses económicos radica en territorio español. Así las cosas, se ha de atender a todos los elementos desde el punto de vista cuantitativo, pero también cualitativo. En otras palabras, se ha de atender a los elementos fácticos del supuesto concreto y ver qué piezas se adecuan en mayor medida a él y acreditan la realidad fáctica para probar la residencia efectiva en territorio español. Por ejemplo, teniendo mayor peso las rentas y patrimonios activos que la mera titularidad de inversiones, aunque estas sean mayores, ya que significan una conexión más intensa y cercana con el territorio en cuestión.

Visto lo visto, y dando por concluido este aspecto, es evidente que la normativa interna plantea problemas en cuanto a los elementos y a la valoración de la prueba de la residencia fiscal, en especial con la delimitación del concepto de «intereses económicos», pues, a pesar de este pronunciamiento, continúa abierto el tema del cómputo y el encaje entre renta y patrimonio, y su comparabilidad, para fijar el concepto de «núcleo principal o base de actividades o intereses económicos».

Como sabemos, la LIRPF, a diferencia de los CDI, atiende exclusivamente a las circunstancias económicas del contribuyente. Queda claro que el concepto de «centro de intereses vitales» es más amplio que el concepto interno de la LIRPF de «centro de intereses económicos», pues aquel se compone de un doble elemento: personal y económico¹⁵. Aunque algún autor como González Aparicio (2018, p. 229) ha señalado que la «determinación de este centro de intereses vitales tiene un carácter eminentemente patrimonial, de modo que toma en cuenta fundamentalmente la renta y el patrimonio obtenido por el sujeto». No estamos para nada de acuerdo con esta afirmación, pues hay que diferenciar uno del otro. Así lo hizo patente la STS 5071/2006, de 4 de julio, que dispone que el concepto de «intereses económicos» del artículo 9.1 b) de la LIRPF «es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo». Además, la STS 778/2023, de 12 de junio, aclara que el concepto de «centro de intereses vitales» «no puede ser interpretado a la luz de la legislación interna de uno de los Estados firmantes del Convenio, pues supondría

¹⁵ En relación con el centro de intereses vitales, el comentario 15 al artículo 4 del MC OCDE dispone que se tomarán en consideración las relaciones familiares y sociales, las ocupaciones, las actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de las actividades empresariales o profesionales, la sede de administración del patrimonio, etc., las cuales deben examinarse en su conjunto.

una restricción de su concepto a las relaciones económicas del contribuyente, con exclusión de sus relaciones personales».

Y esto se debe a que la legislación interna da una menor preponderancia al factor familiar que al económico, pues el criterio familiar es una mera presunción *iuris tantum*, mientras que el factor económico o la presencia se consideran autosuficientes para determinar la residencia habitual¹⁶. Como señalan Toribio Bernárdez y Cubero Truyo (2019), «no ha[y] razones convincentes para rebajar el vigor del criterio familiar en solitario», máxime cuando el MC OCDE que inspira los CDI concede prioridad a lo personal (donde se incluye lo familiar) sobre lo económico, pues sitúa el criterio familiar «como factor con una relevancia particular o reforzada a la hora de establecer el centro de intereses vitales del sujeto y, por ende, su país de residencia fiscal». Además, el TS, en la sentencia comentada, dispone en relación con los vínculos personales que su conocimiento puede «poner en contexto y ponderar con mayor verosimilitud el resultado de los aspectos económicos y patrimoniales». Esto lo aplica el TSJ de Asturias, Sección 2.^a, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede Oviedo, también para un contribuyente sujeto al régimen *non-domiciled*, que en dos sentencias de 20 de diciembre de 2023 (1231/2023 y 1238/2023) hace prevalecer la convivencia familiar en Londres con esposo e hijos por encima de un patrimonio importante y vivienda (permanente) disponible, ambos en territorio español.

Si bien queda claro que han de valorarse los dos elementos, quedan pendientes de un pronunciamiento por parte del Alto Tribunal ciertas cuestiones como el significado de la expresión «de forma directa o indirecta» del artículo 9.1 b) *in fine* de la LIRPF. La resolución del TEAC de 19 de diciembre de 1997 (RG 1344/1995), en un intento de circunscribir la noción de intereses económicos tanto a la propiedad directa como a situaciones de control y participación indirecta, dispone que, si bien el nombramiento de una tercera persona como administradora de una sociedad extranjera controlada por el interesado y su familia en muchas ocasiones responde a un mero formalismo exigido por la normativa extranjera, no significa que pierdan el control de las inversiones que ostentaban de modo directo, sino más bien que mantienen dicha vinculación y, en consecuencia, también el control, aunque sea indirecto, pues, a través de su participación casi exclusiva, mantienen el control de la sociedad extranjera. Por ello, se acude a la noción empleada, por ejemplo, en la LIS de entidades «vinculadas» o «asociadas», que suponen fórmulas de participación indirectas y que, aunque se encuentran en otro ámbito impositivo, son trasladables a la localización de los intereses económicos de una persona física. Aunque se ha escrito sobre la materia y existe algún pronunciamiento, es una cuestión que queda pendiente de resolución por el TS.

¹⁶ González Aparicio (2018, p. 224) califica el criterio familiar como una presunción *iuris tantum*, mientras que los criterios de permanencia y el centro de intereses económicos operan de manera inmediata a la hora de acreditar la residencia fiscal, pudiéndose entender como una presunción *iuris et de iure*. Es decir, aunque el contribuyente acredite su residencia en un tercer Estado aportando certificado, si el núcleo principal de sus intereses o actividades económicas se sitúa en España, se le seguirá considerando residente español, así como si pasa más de 183 días en España.

Aprovechamos para esbozar un argumento *de lege ferenda* a favor del establecimiento de un criterio uniforme en materia de residencia fiscal más próximo al MC OCDE y ampliamente aceptado por la doctrina, cual es fijar el centro de intereses vitales para determinar la residencia fiscal, al menos para garantizar que existe un único marco conceptual e interpretativo de la residencia fiscal. En este sentido, Sainz de Bujanda (2015, p. 126) ya exponía que las circunstancias personales del sujeto pasivo deben ser muy tenidas en cuenta a la hora de configurar el gravamen, y no únicamente las manifestaciones externas, objetivas y materiales de la riqueza que den origen al nacimiento de las obligaciones tributarias.

Además, cuando existe un conflicto de doble residencia, este no se puede solucionar únicamente con la normativa interna y el centro de intereses económicos, sino que se debe aplicar el centro de intereses vitales invocado en los CDI y el MC OCDE. Aquí podría encontrarse la solución. Nos referimos al MC OCDE y los CDI, pues estos gozan de una amplia aceptación entre los Estados, y los criterios establecidos en ellos parecen ser aceptados por la gran mayoría de los países y no queda al albur de los Estados firmantes acudir o no a las normas del convenio, sino que es imperativo legal. Así lo afirma la STS 778/2023, de 12 de junio, disponiendo que las normas de los CDI son:

El instrumento jurídico que ha sido suscrito por dos Estados y que ha pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno, ocupando un lugar preferente como bien sabemos en el sistema de fuentes, toda vez que prevalece sobre las normas internas de los Estados firmantes.

Asimismo, en este tipo de situaciones lo que procede es acudir a dicho CDI para resolver el conflicto y, en concreto, a las reglas de desempate.

Por ello, como indican Toribio Bernárdez y Cubero Truyo (2019), se debe abandonar la concepción de las normativas internas que acumulan criterios para determinar la residencia, a sabiendas de que es imposible que cada uno de esos sea el mejor, el más legitimador de la sujeción integral al impuesto, ya que no todos ellos podrían serlo a la vez. Una normativa uniforme y congruente que garantice una interpretación unitaria del concepto y la determinación de la residencia fiscal sería de gran utilidad para resolver ciertos aspectos problemáticos de la misma¹⁷.

Esto, en la práctica, es improductivo y poco satisfactorio; por ello, el legislador debería de hacer un esfuerzo para determinar un criterio definitorio, objetivo e imparcial. Junto con los autores, nos decantamos por la consideración de residente en España a quien tenga

¹⁷ Para un análisis más detallado de este aspecto, *vid.* Benítez Pérez (2022), que propone una crear una legislación unificada y coherente dentro de la UE, a través de una unificación de normas mediante reglamento, unificando el marco de interpretación en la UE para todos los Estados miembros y estableciendo un sistema de residencia fiscal unificada.

aquí su centro de intereses vitales. Y tras este, en su caso, que tuvieran entrada los criterios vigentes en la actualidad, como facilitadores de la aplicación práctica o la ubicación del centro de intereses vitales, pero que todo gire en torno a este, pues se puede decir que es una combinación de todos ellos¹⁸.

Esto es, establecer un solo criterio de alcance general, y alguno subsidiario o complementario, o bien, presunciones, como sucede en la normativa interna, que faciliten la determinación práctica de la residencia fiscal. Así se encontrarían los vínculos más estrechos con un determinado país.

Para concluir con este epígrafe, debería fijarse doctrina acerca de los términos de comparación y ponderación de la importancia de la obtención de renta y tenencia de patrimonio a efectos de delimitar el concepto interno de «núcleo principal o base de actividades o intereses económicos» y el ámbito de sujeción del impuesto. Fijar si la comparación ha de ser entre los países objeto de conflicto de residencia, o bien también teniendo en cuenta el patrimonio o rentas de terceros países, es decir, a nivel global. También habría sido conveniente delimitar el concepto «principal» y si el mismo hace referencia al país donde hay mayor capacidad económica (a nivel global), o bien únicamente al mayor de las jurisdicciones con las que se compara el caso analizado.

3.2. Validez y problemática de los certificados de residencia fiscal

Los certificados de residencia fiscal, su alcance probatorio, así como su validez han sido una cuestión litigiosa desde mucho tiempo atrás y, aunque el ámbito probatorio de la residencia fiscal ha experimentado una *vis expansiva* encaminada a la flexibilización¹⁹ y admisión de cualquier medio de prueba admitido en derecho, lo cierto es que todavía hoy

¹⁸ En este sentido, Toribio Bernárdez y Cubero Truyo (2019) indican que, en principio, cabe presumir que una persona tiene su centro de intereses vitales en España cuando esté la mayor parte del año en territorio español. Cabe asimismo presumir que tiene en España su centro de intereses vitales quien tenga en España el núcleo o la base principal de sus actividades económicas, esto es, la mayoría de sus rentas o de su patrimonio. Y cabe igualmente presumir que tiene en España su centro de intereses vitales quien tenga en España a los integrantes de su unidad familiar, como ocurre en este tercer caso en la legislación vigente, que mezcla dos criterios absolutos con un tercer criterio relativo o contrarrestable, cual es el factor familiar, planteado con el carácter de presunción; carácter que en nuestra propuesta se extendería a los demás criterios particulares para, entre todos, conformar el criterio global del centro de intereses vitales.

¹⁹ Esto quizá viene impuesto en parte por directrices europeas, entre ellas, la Recomendación 2009/784/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 2009, sobre los procedimientos de reducción de la retención a cuenta, que dispone que «se pide a los Estados miembros que permitan la aportación de pruebas del derecho del inversor a reducción fiscal *alternativas a los certificados de residencia* emitidos por el Estado miembro de residencia».

en día, quizá por un motivo histórico, el medio de prueba por excelencia continúa siendo el certificado de residencia fiscal²⁰.

Por ello, en muchas ocasiones se ha planteado la cuestión de si la única forma de acreditar la residencia fiscal es la presentación de un certificado de residencia emitido por las autoridades tributarias del territorio, o bien, si se puede admitir cualquier otro medio válido de prueba²¹. A modo de ejemplo de criterio restrictivo, la DGT, en la consulta 893/1998, de 26 de mayo, señaló que «para acreditar la residencia fiscal en un determinado país *sólo se puede aceptar el certificado de residencia* expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que conste su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo» (la cursiva es nuestra). Nos parece desproporcionada esta posición, pues puede llegar a convertirse en *probatio diabolica*, además de ser ilógica, pues, como expone Ribes Ribes (2005), esta exigencia del certificado de residencia fiscal resulta innecesaria, ya que este puede conseguirse mediante el requerimiento de información reconocido en los CDI.

Este criterio de la DGT se ha trasladado a los órganos de gestión e inspección, los cuales, en múltiples ocasiones, han tratado los certificados de residencia fiscal como una prueba privilegiada cuando ha convenido y en otros casos han optado por desobedecerlos u obviarlos²². Lo cierto es que en ninguna norma convencional ni texto legal o reglamentario se concede esta prerrogativa de valor probatorio «privilegiado» al certificado²³. A modo de ejemplo, el artículo 9.1 a) de la LIRPF dispone que, para determinar el periodo de permanencia en territorio español, se computarán las ausencias esporádicas, «salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país»²⁴. Para el conocido como «criterio familiar»,

²⁰ Esto genera una gran ambigüedad, pues, en la práctica, lejos de solucionar problemas, los genera, ya que hay países que no expiden certificados de residencia fiscal, otros que no lo hacen a los efectos del CDI y otros que no ofrecen la posibilidad de incluir la mención a la tributación por renta mundial.

²¹ Consideramos que, en virtud del artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que extiende la aplicación de las normas sobre medios y valoración de prueba del Código Civil y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (LEC), debe, por tanto, regir la libertad probatoria, pudiéndose aportar cualquier medio de prueba de los regulados en los artículos 299 y siguientes de la LEC. Sirviendo de ejemplo, entre otros, certificado de empadronamiento, facturas de consumo de gas, agua, teléfono, certificados del consulado, inscripciones a gimnasios o clubes sociales, contrato de arrendamiento de vivienda, etc.

²² Como señalaremos más adelante, la STS aquí comentada reitera la doctrina establecida por el Alto Tribunal en junio de 2023, que estableció que la Administración española no puede, aplicando su normativa interna, obviar los certificados de residencia fiscal debidamente emitidos por otro Estado. Si hay residencia fiscal en ambos Estados, el conflicto se ha de resolver utilizando las reglas de desempate establecidas en el CDI con ese Estado.

²³ Carácter privilegiado que no tiene, como afirma Batuecas Baeza (2020, p. 9) y nosotros reiteramos, pues este no se configura como una prueba tasada. En una postura opuesta está Gómez Barrio (2023), quien atribuye al certificado de residencia fiscal el carácter de prueba cualificada y preferencial, con mayor validez que otras.

²⁴ La DGT, en numerosos casos (consultas V0790/2014, de 24 de marzo; V2363/2015, de 27 de julio; V3511/2016, de 26 de julio, o V2138/2017, de 18 de agosto), se ha posicionado a favor de este privilegio

el artículo 9.1 b) de la LIRPF, segundo párrafo, señala que «se presumirá, salvo prueba en contrario [...]». Es decir, la normativa no especifica qué medios se han de aportar para acreditar la residencia ni se añade como requisito que esa acreditación deba ser «mediante el certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal competente», sino que únicamente se hace referencia a la «prueba en contrario», entendiéndose esta en un sentido amplio, pudiéndose afirmar que resulta aplicable cualquier medio de prueba válido en derecho. Como apunta Gómez Barrio (2023, p. 88), una interpretación estricta de la normativa supone decantarse en contra de la prueba tasada, permitiendo que el contribuyente pueda acreditar su residencia fiscal fuera de España mediante cualquier medio de prueba válido en derecho.

Parece que esta praxis administrativa restrictiva es española, pues los CDI tampoco lo exigen como medio de prueba²⁵. Como indica Chico de la Cámara (2010, p. 34), esta postura no resulta acorde con la voluntad bilateral de los Estados al concluir el convenio, pues en el mismo no se hace referencia a esta restricción en cuanto a los medios de prueba.

A pesar de esto, en ocasiones, se sigue insistiendo en que la forma idónea de acreditar la residencia fiscal es el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de los Estados (consultas de la DGT V2136/2017, de 18 de agosto, y V2019/2017, de 26 de julio). Para Gómez Barrio (2023, p. 87), esta expresión esquivada el obstáculo de prueba tasada, pero a la vez atribuye al certificado de residencia fiscal el carácter de prueba cualificada, con mayor validez que otras y capaz de acreditar por sí solo el hecho en cuestión.

Esta rigidez ha sido criticada por la doctrina²⁶ y se ha matizado por los tribunales, que han abogado por aplicar la libertad en materia probatoria y no la exclusividad del certificado de residencia fiscal. En este sentido se ha pronunciado el TEAC en resolución de 20 de diciembre de 2010 (RG 485/2010) indicando que «no se menciona el certificado fiscal ni como prueba tasada ni como prueba privilegiada [...] por lo que, la determinación de la residencia habitual en España deberá asentarse en la valoración de la totalidad de las pruebas», por lo que concluimos que, si bien es un medio idóneo, no debe tratarse como privilegiado o cualificado²⁷.

probatorio indicando que «en tanto no se aporte dicho certificado de residencia, las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal».

²⁵ Según García Carretero (2006, p. 87), si los Estados parte hubieran querido que se expidiera un certificado fiscal de residencia, lo hubieran recogido expresamente de la misma manera que lo han hecho en relación con los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (cánones).

²⁶ En este sentido, AEDAF (2002) y Chico de la Cámara (2010). También López López (2015, p. 30) ha denunciado casos en los cuales una persona física se ha trasladado a otro país con su familia durante varios años y, por no aportar el certificado, se le ha considerado residente en España.

²⁷ Sirva de ejemplo el caso aquí comentado, en el cual el recurrente aporta certificado de residencia fiscal en Reino Unido y, pese a ello, y aplicando el CDI, se le considera residente fiscal en España por otros motivos y sin que exista certificado de residencia en España. Con este razonamiento del TS, el cual no cues-

Esta diferencia de posturas genera una gran inseguridad jurídica, ya que hay casos en los que únicamente con el certificado de residencia fiscal ha bastado para acreditar la residencia fiscal en otro país (o en España), mientras que, en otros supuestos, aun aportándose el certificado junto con otras pruebas, se ha considerado insuficiente para probar la residencia. Lo cierto es que la falta de un criterio uniforme provoca mucha incerteza y, más allá de abogar por otorgar o no ese adjetivo de prueba cualificada, consideramos que lo conveniente sería abrir el abanico probatorio como ha ido haciendo la jurisprudencia. Ahora bien, se deberían unificar y armonizar los criterios de validez de los certificados de residencia, siendo razonable la exigencia de ciertos requisitos (que sea a efectos del CDI, que incluya la mención de tributación por renta mundial, etc.), pero que se estipulen específicamente en un texto normativo para que sea seguro para los operadores jurídicos y que no se muevan en un terreno lleno de arenas movedizas.

Por ello, nos centramos en otro aspecto crítico de los certificados de residencia fiscal, cual es su validez y alcance, como ocurre en la sentencia comentada, en la que la cuestión de interés casacional consiste en examinar si un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal, puede prescindir del contenido de un certificado y si la mención del mismo a que se expide conforme al CDI es suficiente para acreditar la residencia fiscal o si, por el contrario, ha de contener mención a la tributación efectiva por la renta mundial. Así, debemos adentrarnos en el estudio del contenido necesario y los requisitos de un certificado.

El valor probatorio lo dejamos fuera de análisis, ya que en la sentencia analizada no se cuestiona su validez, además de que ya quedó definitivamente establecido criterio en esta materia en la STS 778/2023, de 12 de junio, que concluyó que los certificados expedidos por la autoridad competente han de reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en el Estado que lo expide, a efectos de la aplicación del CDI entre España y el país (en ese caso, Estados Unidos), siendo válidos, por tanto, para considerar que existe un conflicto de residencia²⁸. El FD 3 expone que:

Los órganos administrativos o judiciales nacionales no eran competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se había expedido un certificado de residencia

tionamos, pues entendemos que realiza correctamente el análisis de los requisitos tanto de normativa interna como del CDI para considerar residente fiscal en un determinado territorio, consideramos que cae ese privilegio o cualificación en cuanto medio probatorio. Así se desprende del análisis que realiza De la Fuente Alonso (2021) de algunas resoluciones de tribunales económico-administrativos, las cuales consideran residente a la persona física en un país con independencia de que haya conseguido el certificado de residencia o no.

²⁸ En palabras de Alonso González (2023, p. 17), el TS sujeta a la Administración tributaria a pasar por el hecho de que otro Estado soberano (la otra parte del CDI) reclame para sí, también, la condición de residente fiscal de un sujeto.

fiscal por otro Estado, ni, en consecuencia, podían prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio, pues ello implica contravenir lo dispuesto en el art. 96 CE y en los artículos 1.1, 1.2 y 4.1 del CDI [...].

Lo que dice el TS es que, si el certificado está emitido por la autoridad competente del Estado y se expide a los efectos del CDI, constituye prueba de la residencia en ese Estado. Ahora bien, se puede considerar la existencia de un conflicto de residencia y aplicar, en consecuencia, las normas de desempate del CDI.

Por tanto, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI se debe presumir²⁹. Con ello se puso coto a una práctica en ocasiones empleada por la Administración tributaria, cual era rechazar la validez de los certificados si cuestionaba su consideración como residente fiscal en España. Siendo el efecto inmediato de este pronunciamiento que la «aportación debería haber conducido necesariamente a tener por acreditada la existencia de un conflicto en la residencia fiscal», conclusión con la que estamos totalmente de acuerdo, y que el TS asume en la sentencia aquí comentada. En este caso, tanto el TS como la Administración aceptan la doble residencia y plantean el conflicto, lo cual es lo correcto en estos casos, pero en algunas regularizaciones se pasa por alto la existencia y sujeción a las reglas del CDI, prescindiéndose de comparaciones y aplicando únicamente los criterios de la norma interna. Para evitar estas disfunciones, nos acogemos a la propuesta formulada por Toribio Bernárdez y Cubero Truyo (2019) expuesta en el epígrafe anterior consistente en aunar en un único criterio de alcance general la determinación de la residencia habitual³⁰ en lugar de la acumulación de diversos criterios en el artículo 9 de la LIRPF.

Lo que genera algo más de discrepancia es la exigencia de que el mismo certifique que el contribuyente esté sujeto en ese país por su renta mundial y no únicamente por las rentas obtenidas en dicho país. La formalidad de que sea conforme al CDI es un requisito que encontramos en textos como la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, que dispone que «se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique que [...] el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio».

²⁹ El FD 4 de la STS 778/2023, de 12 de junio, dispone:

La validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

³⁰ En idéntico sentido, y en consonancia con los autores, creemos que debería abandonarse el concepto de residencia «habitual», pues este parece que se vincula únicamente a la permanencia, siendo más preciso el concepto de residencia «fiscal».

Si bien en el supuesto objeto de análisis no se cuestiona la validez del certificado, una de las cuestiones que se debe resolver es si el certificado ha de certificar que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país³¹.

Aunque esta exigencia no se recoge taxativamente en ninguna disposición como requisito de validez del certificado ni aparece como una formalidad necesaria, algunos CDI, al regular el concepto de «residente», acogiendo a la redacción del artículo 4 del MC OCDE, disponen:

Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo³².

Otros indican que «esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él»³³. Vemos que se hace una definición negativa de residente, pues se excluye a la persona que solo tributa por las rentas con la fuente en ese Estado. Realizando una interpretación literal, los *non-domiciled* sí que tributan sobre las rentas extranjeras, ahora bien, tributan al remitirlas al Reino Unido.

Estos CDI siguen el redactado del artículo 4 del MC OCDE y, en el ámbito interno, esa exigencia podría encontrar acomodo en la afirmación del artículo 7 p) 2.º de la LIRPF, el cual, para aplicar la exención a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, exige que en el territorio donde se realicen los trabajos «se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto».

³¹ Sorprende esta exigencia, puesto que la AEAT, al solicitar un certificado de residencia fiscal, únicamente ofrece dos opciones: general y específico para el artículo 2 de la Directiva 2011/96/UE; también permite seleccionar el país de convenio con España o «sin convenio» si no lo tiene, pero no permite la elección de que acredite tributación por renta mundial ni tampoco ninguno incluye mención alguna a la tributación por renta mundial. Los certificados de residencia fiscal pueden verse en los anexos 9 y 10 de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre. También en los anexos IV y V de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

³² Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013.

³³ Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993.

La delimitación de qué se ha de entender por impuesto de naturaleza idéntica o análoga la ofrece la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que dispone:

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como *finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario* (la cursiva es nuestra).

Es decir, aunque la imposición sobre la renta sea parcial (como ocurre en los regímenes especiales), se considera impuesto idéntico o análogo, lo cual nos resulta sorprendente por la exigencia de la mención a la tributación por renta mundial.

Todo esto casaría con el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español (régimen de impatriados) que no tributan por la renta mundial, pero que, sin embargo, mantienen la condición de contribuyentes por el IRPF³⁴. Vemos que esto genera incertidumbre, pues aquellos que apliquen el régimen especial se consideran contribuyentes por el IRPF y el impuesto análogo a este puede ser uno que únicamente grave parcialmente la renta.

No deja de sorprendernos que la DGT, al ser preguntada por las formalidades de los certificados para acreditar la residencia fiscal en el extranjero, dispone en la consulta 296/2002, de 25 de febrero, que este «debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la autoridad fiscal competente».

³⁴ A pesar de mantener esta condición, los acogidos al régimen especial no pueden obtener certificados de residencia fiscal a los efectos de los CDI suscritos por España, lo que limita su capacidad de eliminar la doble imposición a lo establecido en la normativa española. Esto además plantea una problemática en torno a la determinación de la residencia fiscal de estos contribuyentes en los CDI. Esta problemática es la misma que en otros países con regímenes especiales de tributación similares, como sucede con los contribuyentes sometidos al régimen de *non-domiciled*, como el caso objeto de análisis, o los residentes *não habituais* de Portugal. Así lo señala el artículo 120 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF), que permite solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que es el anexo 9, y que «se expedirá para acreditar, en general, la residencia en territorio español». Ahora bien, como indica Abella García (2021, p. 12), estos regímenes especiales tienen riesgo, puesto que «en el caso en que no se emitieran los certificados, se estaría vaciando el contenido de este régimen especial dado que el contribuyente podría acabar tributando por su renta mundial en el país de origen».

Es decir, el centro directivo, en esta consulta no vinculante, parece exigir que, para otorgarle validez, este debe certificar que se ha tributado por renta mundial. Sin embargo, en consultas más recientes (y vinculantes), como la consulta V0790/2014, de 24 de marzo, ha remarcado que:

Es requisito imprescindible que los certificados acrediten que las personas a las que se refieren son residentes en el Estado correspondiente a los efectos de aplicación del Convenio, y que los certificados estén expedidos por la autoridad fiscal competente, cuya designación corresponde a la normativa interna de dicho Estado.

Esta postura parece que va en consonancia con la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que en la disposición adicional segunda dispone:

Los modelos de certificado de residencia fiscal que expedirán las oficinas gestoras serán los que figuran en los anexos 9 y 10 de la presente Orden. El anexo 9, «Certificado de residencia fiscal en España» se expedirá para acreditar, en general, la residencia en territorio español. El anexo 10, «Certificado de residencia en España. Convenio», se emitirá para acreditar la condición de residente en España a los efectos de las disposiciones de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España.

De este análisis se desprende que los requisitos necesarios del certificado son que el contribuyente sea residente a los efectos de aplicación del convenio y que han de estar expedidos por la autoridad fiscal competente, pero ahora se añade la exigencia de que estos incluyan que se ha tributado por la renta mundial.

Esta divergencia en cuanto a requisitos y contenido debe ser subsanada, pues la normativa interna alude únicamente a la mención de acreditar la condición de residente en España a los efectos de las disposiciones de un convenio, mientras que los CDI y disposiciones internacionales como el MC OCDE hablan de tributación por renta mundial. Esto parece un sinsentido, puesto que, como hemos señalado anteriormente, en algunos CDI y en el MC OCDE se excluye de ser consideradas residentes a efectos del convenio a personas que estén sujetas a imposición en ese Estado únicamente por rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él y, sin embargo, en este caso, se aporta un certificado de residencia fiscal expedido por parte del Reino Unido a efectos del CDI (siendo *non-domiciled*), y el propio CDI, en su artículo 4, excluye la condición de residente a efectos del convenio a quien se encuentre en dicha situación³⁵. Obuoforibo (2014), recuerda que:

³⁵ Tanto en el Instrumento de ratificación de España del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de

El pensamiento detrás del art. 4 del MCOCDE es que para que el contribuyente tenga acceso al convenio, esa persona debe, al menos en uno de los Estados contratantes, estar sujeta a tributación de manera plena (esto es, gravamen global).

Esta incoherencia nos lleva a pensar, como anuncia Gómez Barrio (2023, p. 85), que:

si, por una parte, la normativa tributaria de la mayoría de los países impone a sus residentes fiscales el gravamen por obligación personal y, por otra, en general, los Convenios para evitar la Doble Imposición solo consideran residentes a quienes tributan por la renta mundial, en principio deberían *coincidir y acreditar el mismo hecho el certificado de residencia fiscal expedido conforme a la normativa interna y aquel en que consta la residencia fiscal en el sentido del respectivo Convenio* (la cursiva es nuestra).

Pero no parece el caso, puesto que el propio TS, siguiendo el criterio del TEAR y de la Administración tributaria, acepta su condición de residente en Reino Unido a efectos de aplicar el CDI y, en consonancia, las reglas de desempate. Condición de residente que viene dada por la aportación del certificado, pese a que este no certifique la sujeción en el otro país por su renta mundial. Ahora bien, el Alto Tribunal no entra por desconocimiento a analizar este aspecto, sino que, como indica, el auto de admisión plantea una «cuestión de carácter hipotético», pero que no trasciende al caso, ya que la Administración no negó ni la validez ni el alcance del certificado. En esta línea, el propio TS, sin entrar en la cuestión, señala, en relación con el certificado, que «no acredita que el contribuyente estuviere sujeto en el Reino Unido [...] por su renta mundial». Si se lee entre líneas, se puede extraer la conclusión de que la exigencia de la indicación de tributación por renta mundial es un requisito que el TS considera necesario para la validez del certificado. Para reafirmar esta conclusión, añade que «hay argumentaciones en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEARA que exponen que *no se trataría de un caso de residente que tributa en el Estado que certifica la residencia fiscal por su renta mundial*» (la cursiva es nuestra), lo que creemos no sería válido ni eficaz para aplicar las reglas de desempate del CDI.

impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975, vigente en el ejercicio analizado en el supuesto, como en el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013, vigente en ejercicios posteriores, se señala que «la expresión "residente de un Estado Contratante" no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él».

En el caso analizado, la Administración tributaria española no cuestionó el hecho de que el contribuyente recurrente fuera residente fiscal en Reino Unido a los efectos del CDI, tal y como acreditaba el certificado de residencia, sino que consideró que, bajo las normas internas, también era residente fiscal en España y, por tanto, acudió a las reglas de desempate del CDI.

Ante este escenario, sería recomendable fijar con claridad los requisitos y exigencias necesarias para considerar válido y, sobre todo, eficaz un certificado de residencia fiscal a la hora de considerar residente a una persona física en un Estado conforme al CDI y poder aplicar las reglas de desempate. Idealmente, podría crearse un modelo normalizado de certificado de residencia fiscal para todos los países (al menos, con los que existe CDI) con la misma estructura y formalidades, con tal de unificar un criterio sobre la eficacia y validez de los mismos.

Referencias bibliográficas

- Abella García, M.^a L. (2021). El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma. *Cuadernos de Formación*, 27. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_01.pdf
- AEDAF (2002). *Fiscalidad internacional. Convenios de doble imposición. Doctrina y jurisprudencia de los tribunales españoles (1998-1999-2000)*. Aranzadi.
- Alonso González, L. M. (2023). Valor de un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente y con arreglo a convenio. *Món Jurídico*, 348, 16-17.
- Benítez Pérez, M. (2022). *La residencia fiscal de las personas físicas en un mundo globalizado* [tesis doctoral]. Universidad de Cádiz. <https://rodin.uca.es/handle/10498/28827>
- Batuecas Baeza, A. (2020). La residencia fiscal de las personas físicas en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia. En *XIX Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* (pp. 5-16). Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales.
- Carmona Fernández, N. (1995). De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia). *Carta Tributaria*, 231, 1-11.
- Carmona Fernández, N. (2008). La fiscalidad de los no residentes en España: elementos subjetivos. En T. Cordón Ezquerro (dir.), *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Chico de la Cámara, P. (2010). Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 29, 31-44.
- Fuente Alonso, B. de la (2021). La noción de residencia fiscal en la doctrina de los tribunales. Residencia de las personas físicas. *Cuadernos de Formación*, 27. Instituto de Estudios Fiscales.

- García Carretero, B. (2006). *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Gil García, E. (2022). La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización. *Revista Española de Derecho Financiero*, 193, 123-158.
- Gómez Barrio, M. (2023). Prueba de la residencia fiscal del contribuyente no residente: certificado de residencia fiscal ¿prueba tasada o cualificada? *Cuadernos de Formación*, 29. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/29_05.pdf
- González Aparicio, M. (2018). La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo. *Documentos de Trabajo*, 3, 224-250 [ejemplar dedicado a *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*]. Instituto de Estudios Fiscales.
- Jiménez López, A. (2023). De nuevo sobre las becas ICEX y la residencia fiscal. (Análisis de la SAN de 23 de mayo de 2022, rec. núm. 1066/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 481, 141-152. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18725>
- Juan Peñalosa, J. L. de (2013). Estudio introductorio. En P. Chico de la Cámara (dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos: La armonización de la imposición directa* (pp. 19-27). Thomson Reuters Aranzadi.
- López López, H. (2015). *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*. Aranzadi.
- Macarro Osuna, J. M. (2018). Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español. *Documentos de Trabajo*, 7, 39-67 [ejemplar dedicado a *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*]. Instituto de Estudios Fiscales.
- Martín Queralt, J. M. (1998). *Curso de derecho tributario: Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular* (14.ª ed.). Marcial Pons.
- Muñoz Zapatero, J. (10 de octubre de 2024). Seguimos para bingo: a vueltas con la residencia fiscal. *Expansión*.
- Obuoforibo, B. R. (2014). Article 4: Resident. En *Global Tax Treaty Commentaries*. IBFD.
- Prieto Moliner, P. (2014). Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes. *Cuadernos de Formación*, 17. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_14.pdf
- Ribes Ribes, A. (2005). La problemática de los certificados de residencia en el impuesto sobre la renta de no residentes. *Quincena Fiscal*, 21, 11-23.
- Sainz de Bujanda, F. (2015). *Hacienda y derecho (fragmentos)*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Serrano Antón, F. (2002). Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional. *Documentos de Trabajo*, 24 [N. Carmona Fernández, F. Serrano Antón y J. A. Bustos Buiza, *Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes*]. Instituto de Estudios Fiscales.

Simón Acosta, E. (2009). La residencia como criterio de sujeción al impuesto. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 789.

Toribio Bernárdez, L. y Cubero Truyo, A. (2019). Propuestas para una reorientación

del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los convenios de doble imposición. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 12, 65-84.

Operaciones vinculadas: un problema de determinación de la norma aplicable

Análisis de la STS 959/2024, de 30 de mayo, rec. núm. 7097/2022

José Luis Salinero Cano

Inspector de Hacienda del Estado.

Doctor en Derecho (España)

<https://orcid.org/0009-0002-7031-7110>

Extracto

La STS 959/2024, de 30 de mayo (rec. núm. 7097/2022), analiza cuál de las dos reglas en principio aplicables a una operación de aportación no dineraria entre partes vinculadas tiene preferencia, si la regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) o la regla valoración de aportaciones no dinerarias (art. 37.1 d) de la LIRPF). La Inspección valoró el inmueble aportado por una persona física a una sociedad (partes vinculadas) con arreglo a la regla de operaciones vinculadas. El contribuyente entendía aplicable, sin embargo, la regla específica de valoración de las aportaciones no dinerarias, la cual le habilitaba, conforme a su criterio, a instar el inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria. Frente al criterio de la Inspección (confirmado por el tribunal económico-administrativo y el tribunal de instancia), el TS considera aplicable la regla del artículo 37.1 d) de la LIRPF y la procedencia del inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Salinero Cano, J. L. (2025). Operaciones vinculadas: un problema de determinación de la norma aplicable. (Análisis de la STS 959/2024, de 30 de mayo, rec. núm. 7097/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 157-170. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24023>

1. Supuesto de hecho

En el año 2015, una persona física efectuó la aportación no dineraria de un inmueble a una sociedad limitada en su acto de constitución. En virtud de esta operación, el aportante se convierte en el socio mayoritario de la entidad, suscribiendo su hijo el porcentaje minoritario restante.

El contribuyente presentó autoliquidación del IRPF, periodo 2015, declarando una pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de enajenación del inmueble (fijado en la escritura de constitución de la nueva sociedad) y su valor de adquisición. La Administración inició un procedimiento inspector en relación con dicho concepto y periodo, valorando el inmueble en la fecha en que tuvo lugar la aportación de acuerdo con el informe emitido por un arquitecto de Hacienda. La Inspección sostuvo en la liquidación que dicho valor se correspondía con el valor de mercado resultante de aplicar la regla de operaciones vinculadas del artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF) –y, por remisión, del art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS– (LIS), en cuanto que la aportación no dineraria del inmueble a la sociedad consistía en una operación realizada entre personas vinculadas. El valor de mercado así determinado arrojaba una importante ganancia de patrimonio en la persona física.

El contribuyente solicitó el inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria (TPC), así como la suspensión de la liquidación sin garantía, con fundamento en que resultaba de aplicación preferente el régimen de comprobación de valores ordinario y no el de operaciones vinculadas. Dicha solicitud fue denegada por la Administración mediante comunicación que fue posteriormente impugnada ante el TEAR y el TSJ de la Comunidad Valenciana, con idéntico resultado desestimatorio.

En particular, frente a la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante al TSJ de la Comunidad Valenciana. La STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de junio de 2022 (rec. núm. 1347/2021) desestimó dicho recurso señalando que existe:

fundamento bastante para poder hablar de una operación entre personas vinculadas, y de acuerdo con el apartado 1 del artículo 18 de la Ley 27/2014 y con el artículo 41 de la Ley 35/2006, que debe valorarse por su valor normal de mercado, estando excluido en estos supuestos la posibilidad de acudir a al [sic] tasación pericial contradictoria, tal y como determina el artículo 18 LIS (FD 2).

Sin embargo, el TSJ de la Comunidad Valenciana emplaza al contribuyente a que plantee la cuestión de la norma aplicable en el recurso o reclamación que en su caso se interponga contra la liquidación tributaria del IRPF del periodo 2015, pues el recurso que resuelve tiene por objeto la comunicación de la Administración tributaria que deniega la solicitud del recurrente de promover la TPC y no la liquidación del IRPF (FD 1).

2. Doctrina del tribunal

El contribuyente interpuso recurso de casación frente a la STSJ de la Comunidad Valenciana. La Sala Tercera del TS lo admitió por medio de auto de 16 de abril de 2023, en el que se aprecia la existencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia mediante las dos preguntas siguientes:

1.1. Determinar si, en los supuestos en los que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de las aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) de la LIRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 de la LIRPF y 18 LIS.

1.2. En función de la respuesta que se dé a la pregunta anterior aclarar si la determinación del valor de las aportaciones no dinerarias efectuadas por una persona física a una sociedad vinculada se rige por las normas específicas de valoración contenidas en el artículo 37.1.b) [d] LIRPF y 17.4 LIS y constituye una comprobación de valor en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1. c) y/o i) de la LGT y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforma al artículo 135 o, por el contrario, en el caso de que debe efectuarse por las normas especiales de valoración

del artículo 41 LIRPF supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (artículo 159.5 del RGAT y 18 LIS), en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores.

En cuanto a la primera pregunta, el TS concluye que, en el supuesto analizado, resulta aplicable la regla del artículo 37.1 d) de la LIRPF y no la regla de operaciones vinculadas del artículo 41 de la LIRPF. Esta conclusión se alcanza sobre la base de tres argumentos.

En primer lugar, de acuerdo con el criterio del TS, la operación analizada no es propiamente una operación vinculada, pues «quien aporta a la sociedad es una persona física que no es previamente socio de la misma». Se modifica de este modo la premisa de partida asumida por la sentencia del tribunal de instancia, que admitió la existencia de una operación vinculada entre el socio y la sociedad. Sin embargo, en el conflicto normativo entre la regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) y la de rentas en especie (art. 43 de la LIRPF) el Alto Tribunal rechazó que pudiera alterar la premisa utilizada por la sentencia de instancia, a pesar de que reconociera que condicionaba de forma insoslayable la conclusión que pudiera alcanzarse. Más adelante nos referiremos a esta cuestión.

En segundo lugar, aun aceptándose que fuera una operación vinculada por ser el aportante un socio persona física, resultaría prevalente la norma del artículo 37.1 d) de la LIRPF en virtud de los principios de «especialidad» y «especificidad», pues:

Si la LIRPF establece cómo debe determinarse la ganancia o pérdida de patrimonio específicamente en el caso de que una persona aporte bienes a una sociedad pues a ello habrá de estarse, antes que a la regla general de las operaciones vinculadas.

De este modo se atribuye carácter «especial» a la regla de valoración de aportaciones no dinerarias frente a la regla «general» de operaciones vinculadas, a pesar de que esta última se califica como regla «especial» de valoración tanto en el auto de admisión de 26 de abril de 2023 como en la propia sentencia –al definir el objeto del recurso (FD 1) y al establecer la doctrina (FD 3 *in fine*)–.

En tercer y último lugar, se efectúa una interpretación sistemática por referencia a la regla especial del artículo 37.1 e) de la LIRPF, esto es, una regla perteneciente al mismo apartado de normas específicas de valoración de la LIRPF, aunque en una letra distinta de la analizada en la sentencia. La regla de la letra e) se refiere a la valoración de la operación de separación de socios o disolución de sociedades, que, a juicio del tribunal, «siempre es vinculada», de modo que la norma del artículo 37.1 e) de la LIRPF solo tendría sentido si se considera especial respecto de la regla de operaciones vinculadas. En palabras del TS, «si se dijera que siempre prevalece la norma de valoración de la operación vinculada, ¿para qué se ha dictado entonces esta regla especial?». Esta interpretación sistemática extendería

sus consecuencias, pues, a la regla de las aportaciones no dinerarias de la letra d) del mismo apartado 1 del artículo 37.

En cuanto a la segunda cuestión que presenta interés casacional, el TS concluye que, una vez establecida la prevalencia de las normas específicas de valoración de los artículos 37.1 d) de la LIRPF y 17.4 de la LIS sobre las reglas de valoración de los artículos 41 de la LIRPF y 18 de la LIS:

puede acudir a la comprobación de valores, empleando los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT, realizándose la comprobación de valores por la administración y ofreciendo la posibilidad, al obligado tributario, de solicitar la tasación pericial contradictoria, conforme a los artículos 134 y 135 LGT.

En definitiva, el TS estima el recurso interpuesto contra la sentencia de instancia, de modo que se casa y anula. En particular, de acuerdo con el fallo 2, se anula la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana y la comunicación de 30 de noviembre de 2018 de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia que denegó la TPC, ordenando que:

se sustancie el procedimiento de tasación pericial contradictoria con los efectos y consecuencias que se desprenden de su régimen jurídico y, consecuentemente, se reconoce el derecho a la devolución del importe de las liquidaciones de IRPF de 2015 ingresadas, con sus correspondientes intereses.

Finalmente, cabe destacar que, en una sorprendente y oportuna coincidencia, el TEAC alcanzó tres días antes la misma conclusión que el TS respecto de este conflicto normativo. Así, la resolución de 27 de mayo de 2024 (RG 8931/2021) fija como criterio la preferencia del artículo 37.1 d) de la LIRPF cuando concurra con la regla de operaciones vinculadas, en cuanto que:

el principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia/pérdida patrimonial, acudir a dicha norma, y no a la genérica de operaciones vinculadas cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas.

3. Comentario crítico

El TS aborda en su sentencia un supuesto concreto de antinomia. Esta patología jurídica compleja se caracteriza por la existencia de una incompatibilidad lógica entre las

reglas que entran en conflicto, al conducir estas a resultados o consecuencias incompatibles. Esta incompatibilidad presupone la existencia de otros rasgos propios de la antinomia como son la pertenencia de ambas normas al mismo ordenamiento jurídico, la existencia de ámbitos de validez coincidentes y la inexistencia de una norma de conflicto que resuelva la colisión.

En el caso analizado, la incompatibilidad entre las reglas de los artículos 37.1 d) y 41 de la LIRPF nace de la coincidencia, al menos parcial, entre sus supuestos de hecho, y de la previsión de consecuencias jurídicas divergentes. Así, ambas reglas se proyectan, al menos potencialmente, sobre una misma realidad fáctica: las aportaciones no dinerarias entre partes vinculadas. Y ofrecen para aquellas soluciones «divergentes». Por una parte, la valoración (el mayor de tres valores en el caso del art. 37.1 d) y el valor de mercado del bien aportado en el caso del art. 41 de la LIRPF) no siempre será coincidente. Por otra, existen otras consecuencias relevantes que son en todo caso distintas (derecho a promover la TPC, práctica del ajuste bilateral y del ajuste secundario o régimen sancionador aplicable). Estas soluciones no solo son divergentes, sino «incompatibles», pues no puede aplicarse una norma sin vulnerar la otra. Si se procede conforme el mandato del artículo 37.1 d) de la LIRPF, es posible que no se valore considerando valor de mercado de los bienes aportados –como exige imperativamente la regla de operaciones vinculadas– ni que se apliquen las restantes consecuencias previstas para las operaciones vinculadas en el artículo 18 de la LIS y en su desarrollo reglamentario. Si, por el contrario, se cumple el mandato del artículo 41 de la LIRPF, no se tendrán en cuenta los otros dos valores que, junto con el valor de mercado de los bienes aportados, integran la terna de la cual debe elegirse el mayor conforme a la norma específica de aportaciones no dinerarias y, además, se desencadenarán las restantes consecuencias previstas en el artículo 18 de la LIS, que van mucho más allá de lo previsto en el artículo 37.1 d) de la LIRPF.

La STS de 30 de mayo de 2024 (así como la resolución del TEAC de 27 de mayo) deja varias dudas y alguna certeza sobre la resolución de esta particular antinomia.

A) Acto objeto de recurso

Existe una cuestión adyacente a la que se resuelve de modo principal que goza de relativa importancia en términos de salvaguarda de la debida coherencia. Como aclara el TS desde el comienzo de su sentencia (antecedente de hecho 1), el recurso tiene en última instancia por objeto la comunicación de la Dependencia Regional de Inspección de Valencia por la que se acuerda no haber lugar a la TPC solicitada por el recurrente ni a la suspensión de las liquidaciones practicadas. No se recurre la liquidación del IRPF 2015, sino una comunicación de la Administración en la que se niega que haya lugar a la TPC solicitada. Así lo indica también el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 22 de junio de 2022:

Resulta esencial para resolver este recursos el aclarar que no es objeto del mismo la impugnación de la liquidación de IRPF sino la comunicación de la AEAT que deniega la solicitud del recurrente de promover la tasación pericial contradictoria al estar vedada dicha posibilidad por el artículo 18 LIS que regula las operaciones vinculadas (antecedente de hecho 1).

Añadiendo más adelante que:

Siendo dicha valoración [del bien inmueble aportado a la sociedad] el objeto de debate en la impugnación de la liquidación tributaria pero que escapa al objeto de este recurso, sin que por ende sea admisible entrar a estudiar los motivos de impugnación que vienen referidos al informe emitido por el técnico de la AEAT.

En un supuesto como el planteado, en el que la procedencia de la TPC depende indudablemente de la respuesta que se ofrezca a la cuestión principal de cuál es la norma aplicable, parece que ambas cuestiones debieran abordarse unitariamente a través de los medios de impugnación frente a la liquidación principal. Si se efectúa un doble análisis de la regla aplicable para distintos fines (uno para determinar la procedencia de la TPC y otro para determinar la procedencia de la valoración y la liquidación), el cauce procesal puede marcar una incoherencia importante e insalvable. ¿Qué sucedería, por ejemplo, si, en el ínterin hasta que el TS ha dictado su sentencia, la liquidación que afirma la aplicación de la regla de operaciones vinculadas ha devenido «firme» por no haber sido recurrida o haber sido confirmada por los tribunales? ¿Resulta lógico que ahora el TS admita la procedencia de la solicitud de inicio de la TPC sobre la base de una norma que no ha sido aplicada en la liquidación firme y que, incluso más allá, concluya que «(se) reconoce el derecho a la devolución del importe de las liquidaciones de IRPF de 2015 ingresadas, con sus correspondientes intereses» (fallo 2)?

Como acierta a señalar el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia, la recurrente considera que la valoración debió efectuarse en virtud de los artículos 17 de la LIS y 37.1 d) de la LIRPF –y no de los arts. 18 de la LIS y 41 de la LIRPF–, de lo que resultaría aplicable el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que habilitaría a promover la TPC, pero:

debemos decirle que dicha [cuestión] puede ser objeto de consideración en el recurso o reclamación que se interponga contra la liquidación tributaria pero ello no debe condicionar el cauce procedimental seguido por la AEAT, insistimos, sin perjuicio de la valoración se realice sobre el camino tomado por la administración cuando se ventile la impugnación de la liquidación tributaria, siendo por tanto procedente desestimar el presente recurso contencioso administrativo (FD 2 *in fine*).

En un sentido similar, la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (RG 1987/2016) y su doctrina previa del año 2016 asume que el órgano revisor analizará la falta de comunicación al contribuyente de la posibilidad de promover la TPC en la impugnación de la liquidación en la que precisamente se haya omitido dicha comunicación.

Por estas razones entendemos que hubiera resultado conveniente que el TS aclarara, con carácter previo, si el cauce impugnatorio para discutir la procedencia de la TPC puede ser autónomo al que procede frente a la liquidación principal.

B) Determinación de la norma aplicable

El TS se decanta por aplicar a la operación analizada la regla de valoración de las aportaciones no dinerarias (art. 37.1 d) de la LIRPF) sobre la base de tres argumentos. Estos nos merecen una desigual consideración.

El primer argumento niega la existencia de una operación vinculada cuando quien aporta a la sociedad es una persona física que no es previamente socio. Más allá de que se trata de una conclusión ciertamente discutible a la vista de la finalidad de la norma, dos cuestiones merecen especial crítica. En primer lugar, de ser válido este argumento, el TS se debería haber centrado en él y dar por concluida su sentencia tras analizarlo, pues, si no existe operación vinculada, no hay conflicto que resolver. Sobran las demás consideraciones, pero, como se efectúan, resulta inevitable plantearnos si el TS desconfía de su propia conclusión. En segundo lugar, la posibilidad de modificar la calificación otorgada por las partes y por el tribunal de instancia. Estos califican la operación como operación vinculada, aunque discrepen sobre la norma que resulta aplicable, y el TS modifica dicha calificación. Aunque este modo de proceder nos parezca correcto (sin calificar correctamente los hechos y operaciones tiene poco sentido pronunciarse, y más dadas las características de la casación), resulta incongruente la posición sostenida por el mismo tribunal en su jurisprudencia previa (sentencia de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 4769/2020, y otras posteriores a las que nos referiremos más adelante).

El segundo argumento afirma la prevalencia del artículo 37.1 d) de la LIRPF sobre la base del principio de especificidad o principio de especialidad. La norma especial se define, conforme a Gavazzi (1959, p. 84), por su relación con la norma general, pues regula un comportamiento que pertenece a una categoría más amplia y que se regula en una norma general. Incurre el Alto Tribunal, como el TEAC, en lo que hemos venido en denominar «falso criterio de especialidad», esto es, «la tentación irrefrenable de calificar, sin aportar argumentos, como especial una de las normas en conflicto para justificar su aplicación» (Salinero Cano, 2022, p. 153). Como señalábamos en aquella ocasión, no es la primera vez que el TS incurre en esta patología de resolución de las antinomias (por ejemplo, en la sentencia de 20 de

diciembre 2016 (rec. núm. 2298/2015) para abordar el conflicto entre los artículos 17 y 18 de la LIS (en este mismo sentido, *vid.* De Torres Romo, 2017). En esta sentencia de 30 de mayo de 2024, afirma el TS:

Si la LIRPF establece cómo determinarse la ganancia o pérdida de patrimonio específicamente en el caso de que una persona aporte bienes a una sociedad pues a ello habrá de estarse, antes que a la regla general de las operaciones vinculadas.

¿Pero no resultaría igualmente válida la afirmación consistente en que si la LIRPF establece cómo determinarse la ganancia o pérdida de patrimonio específicamente en el caso de que una persona aporte bienes a una sociedad vinculada pues a ello habrá de estarse, antes que a la regla de aportaciones no dinerarias entre partes no vinculadas?

Aplicar el criterio de especialidad para resolver un supuesto de doble especialidad resulta tan inadecuado como acudir al criterio cronológico para resolver un conflicto entre dos normas promulgadas el mismo día o como aplicar el criterio jerárquico para determinar cuál de entre dos normas de igual rango resulta aplicable.

El tercer argumento pivota sobre el artículo 37.1 e) de la LIRPF, que prevé la valoración de la separación de socios o disolución de sociedades. Si esta operación es siempre, por naturaleza, una operación vinculada, y sin embargo el legislador ha previsto dicha norma específica de valoración en el artículo 37, podemos intuir un deseo del legislador de separarse de la normativa de operaciones vinculadas que no solo se predica esta operación, sino de las demás reguladas en el artículo 37.1 de la LIRPF. Este interesante argumento presenta, no obstante, dos inconvenientes: ni toda separación de socios ni disolución de sociedades es siempre una operación vinculada, pues no todo socio cae dentro del perímetro de vinculación definido en el artículo 18 de la LIS (¿recuerda el TS su primer argumento?). Además, tratándose en su caso de un razonamiento útil para una operación específica de las reguladas en el artículo 37.1 de la LIRPF, nos parece excesivo extenderlo a las restantes operaciones allí reguladas, pues en materia de conflictos de normas rige la solución al caso concreto.

Este tercer argumento responde a una suerte de interpretación sistemática y, en este contexto, se puede reprochar al TS que no buscara alinear la resolución de este conflicto con su jurisprudencia anterior en relación con el conflicto entre los artículos 17.4 y 18 de la LIS (*vid.* sentencia de 20 de diciembre de 2016, rec. núm. 2298/2015), para así salvaguardar en lo posible la igualdad valorativa en las dos partes de la operación. Esta igualdad supondría negar la existencia de operación vinculada en ambas partes y aplicar a cada una de ellas, respectivamente, las reglas de valoración de los artículos 37 de la LIRPF y 17.4 de la LIS. La conexión entre estas dos reglas de valoración resulta indudable, como reconoce

el propio TS al fijar la cuestión con interés casacional, que no solo se refiere a la regla de la LIRPF, sino a la de la LIS, a pesar de que el expediente sobre el que se resuelve únicamente versa sobre la valoración de la operación para una persona física.

C) Procedencia de la TPC

Como hemos visto, tras resolver el conflicto de normas en favor del artículo 37.1 d) de la LIRPF, el TS declara procedente el inicio del procedimiento de TPC. Esta conclusión está íntimamente ligada al caso analizado, en el que se utilizó el dictamen de perito de la Administración para determinar el valor de mercado, pero quizá hubiera sido conveniente que el Alto Tribunal recordara que no caben soluciones *a priori* en este sentido.

Así, en su reciente sentencia de 12 de enero de 2024 (rec. núm. 2705/2022), el TS concluye que la aplicación de alguna de las normas específicas de valoración del artículo 37.1 de la LIRPF no supone per se la procedencia de iniciar un procedimiento de TPC. En particular, se analiza la aplicación de la regla de valoración de la letra b) de dicho precepto a un caso de venta por una persona física de participaciones de una entidad no cotizada, concluyendo que el valor mínimo previsto en aquella –y que precisamente se aplica– «no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley, por lo que, no existiendo actuación de comprobación de valor, no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria». Se trataría de un valor mínimo que resulta, de conformidad con el artículo 159.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), de lo estipulado directamente por la LIRPF.

Esta conclusión resulta perfectamente trasladable a la regla de valoración del artículo 37.1 d) de la LIRPF prevista para las aportaciones no dinerarias. Por tanto, si procediera la aplicación de dicha norma y de ella resultara alguno de los valores previstos que son distintos del valor de mercado de los bienes aportados (el valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación, añadiendo el importe de las primas de emisión, o el valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior), no procedería el inicio de TPC, sin perjuicio del derecho del contribuyente a acreditar un valor nominal o un valor de cotización distintos del que considere la Administración. Únicamente el valor de mercado exigiría una comprobación de valores habilitante del inicio de un procedimiento de TPC.

Esta cuestión no abordada explícitamente por el TS gozaba sin embargo de trascendencia casacional por haberlo fijado así el auto de admisión de 26 de abril de 2023 (rec. núm. 7097/2022). Efectivamente, la segunda cuestión con interés casacional consiste

precisamente en «aclarar» si la regla de valoración de los artículos 37.1 d) de la LIRPF y 17.4 de la LIS constituye una comprobación de valores en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 c) y/o i) de la LGT y, por tanto, conduce a un procedimiento de comprobación de valores de los artículos 134 y 135 de la LGT y a la necesidad de habilitar el inicio de una TPC. El TS orilla la cuestión, aunque, al fijar la doctrina (FD 3 *in fine*), consistente en la procedencia de aplicar las normas específicas de valoración de los artículos 37.1 d) de la LIRPF y 17.4 de la LIS, concluye que «puede acudir» a la comprobación de valores mediante los medios del artículo 57.1 de la LGT. Esa posibilidad –no necesidad– de efectuar una comprobación de valores asume la conclusión que hemos adelantado, esto es, que la TPC no resulta procedente en todo caso.

D) Hacia una delimitación jurisprudencial del ámbito de aplicación de la regla de operaciones vinculadas

Anteriormente identificamos entre los requisitos o caracteres de la antinomia el de inexistencia de norma de conflicto: si el ordenamiento jurídico al cual pertenecen las dos normas prevé cuál de ellas debe aplicarse en caso de que colisionen (mediante una tercera norma que es precisamente la norma de conflicto), no existe antinomia. La positivización de una norma de conflicto, tan habitual en el derecho internacional privado y en el contexto de la fiscalidad internacional, responde a la capacidad del legislador de prever y anticipar el propio conflicto.

Por el contrario, la falta de diligencia del legislador en la previsión y solución de antinomias aboca a los operadores jurídicos a tener que decidir sobre la norma aplicable, y de forma muy acentuada en el caso de los tribunales de justicia, dado su deber legal e inexcusable de resolver. En este contexto, podemos afirmar que la STS de 30 de mayo de 2024 (rec. núm. 7097/2022) completa la jurisprudencia y doctrina administrativa que en los últimos años viene resolviendo –en sustitución del negligente legislador– los conflictos de la regla de operaciones vinculadas con otras reglas. Entre las sentencias y resoluciones relevantes en esta materia podemos destacar las siguientes:

- Regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) y régimen especial de derechos de imagen (art. 92 de la LIRPF). La resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021 (RG 3515/2021) concluye que la aplicación del artículo 92 de la LIRPF, por concurrir en el supuesto analizado lo dispuesto en el apartado 2, inhabilita la aplicación de la regla de operaciones vinculadas a la cesión de derechos de imagen que haya tenido lugar entre el contribuyente y la entidad cesionaria de los derechos. Este criterio ha sido confirmado tácitamente por la AN en varias sentencias en las que se estiman las pretensiones del contribuyente, al considerar que la regularización va en contra del criterio expresado por la Administración en dicha resolución, pero sin entrar en el fondo del asunto.

- Regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) y regla de valoración de rentas en especie (arts. 42 y 43 de la LIRPF). Las SSTs de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 4769/2020), de 27 de abril de 2022 (rec. núm. 4793/2020), de 4 de mayo de 2022 (rec. núm. 6891/2020) y de 26 de julio de 2022 (rec. núm. 5104/2020) concluyen que los rendimientos de capital mobiliario en especie abonados por una sociedad a su socio, calificados conforme al artículo 25.1 d) de la LIRPF, deben valorarse de acuerdo con la regla de operaciones vinculadas.

El TS asume como premisa inalterable que la operación ha sido calificada, tanto por las partes como por el tribunal de instancia, como operación vinculada, pero reconociendo que:

la orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada pues, en esa tesitura, se disiparía la aplicación del artículo 41 LIRPF.

En consecuencia, de no calificarse la operación generadora de la renta en especie como operación vinculada, no habría conflicto normativo alguno, pues únicamente resultarían aplicables las reglas de los artículos 42 y 43 de la LIRPF previstas para esta tipología de rentas.

Frente a esta asunción de la calificación previa que no se puede alterar, en la sentencia de 30 de mayo de 2024 se actúa del modo justamente contrario. El TS argumenta que la aportación no dineraria en la constitución de una sociedad que se efectúa entre partes vinculadas no es una operación vinculada, a pesar de que así había sido calificada hasta el momento por las partes y por el TSJ de la Comunidad Valenciana. La relevancia de esta cuestión hubiera exigido, en nuestra opinión, un tratamiento único por parte del Alto Tribunal.

- Regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) y regla de valoración de enajenación de valores no cotizados (art. 37.1 b) de la LIRPF). La resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2023 (RG 4826/2020) resuelve el conflicto concluyendo que «prima la aplicación de la norma específica del artículo 37.1 b), al tratarse de una transmisión de acciones sin cotización oficial a una entidad vinculada». Con anterioridad, el TEAC no se decantaba de modo general por ninguna de las dos reglas especiales de valoración, la subjetiva y la objetiva, como puso de manifiesto en la resolución de 23 de noviembre de 2016 (RG 3029/2013), en la que:

Tras analizar la evolución de la legislación y la jurisprudencia, se concluye que no hay una primacía o preferencia absoluta de ninguna de las dos

reglas especiales de valoración. Habrá que atender a los motivos por los que la regularización se practicó. Sólo si la regularización se basa en la vinculación deberá usarse el procedimiento especial previsto para este tipo de valoraciones.

- Regla de operaciones vinculadas (art. 18 de la LIS) y reglas de valoración de operaciones societarias especiales (art. 17 de la LIS). La STS de 20 de diciembre de 2016 (rec. núm. 2298/2015) confirma la liquidación practicada por la Inspección en la que se concluía la inaplicación del régimen FEAC a una operación de escisión, regularizándose en virtud del artículo 17 de la LIS, y no por la regla de operaciones vinculadas, como pretendía el contribuyente.

E) Metodología de las antinomias

El TS analiza el conflicto de normas sin ninguna referencia explícita a la existencia de una antinomia ni a la metodología adecuada para su resolución. No se identifica ni analiza la incompatibilidad lógica que existe entre las normas; no se caracteriza la antinomia que se produce (antinomia en concreto, no en abstracto, y de naturaleza no deóntica, pues ambas reglas «obligan»); ni se consideran algunos criterios tradicionales e importantes para su resolución: criterio cronológico (favorable a la aplicación de la norma posterior) y criterio jerárquico (favorable a la aplicación de la norma superior); y, por último, cuando se aplica el criterio de especialidad, se hace de una manera improcedente.

La resolución de una antinomia exige un mayor rigor conceptual y un análisis detenido de distintas y sucesivas cuestiones. En particular, en un caso como este, hubiera sido deseable comenzar justificando la existencia de una antinomia, de un conflicto entre dos normas incompatibles, para posteriormente analizar los criterios tradicionales de resolución (criterios cronológico, jerárquico y de especialidad). Solo tras explicitar los motivos por los que dichos criterios no ofrecen una solución clara y unívoca a favor de la ley posterior, superior y especial, resultaría admisible determinar la norma aplicable –en línea con lo señalado por Bobbio (1991, pp. 208 y ss.) y Ross (2004, pp. 129-130)– mediante el camino de la argumentación. Este «criterio de razonabilidad» consiste en ofrecer argumentos a favor y en contra de aplicar una o ambas normas. En este caso, consideramos que la coherencia respecto de la solución ya ofrecida en el conflicto entre los artículos 17 y 18 de la LIS, así como la mayor simplicidad del artículo 37.1 d) de la LIRPF respecto de la normativa de operaciones vinculadas, inclinarían la balanza a favor de aplicar la letra d) de dicho artículo.

Y todo ello sin olvidar que las dificultades inherentes a la resolución de una antinomia son, en última instancia, ocasionadas por el legislador, por no detectarla cuando promulgó las normas y por no corregirla cuando más adelante la advirtió. Un problema de técnica normativa cuya solución jurisprudencial es siempre elogiable, aunque transitoria e insuficiente.

Referencias bibliográficas

Bobbio, N. (1991). *Teoría general del derecho* (E. Rozo Acuña, trad.). Debate.

Gavazzi, G. (1959). *Delle antinomie*. G. Torino Editore (Università di Torino. Memorie dell'Istituto Giuridico; serie II).

Ross, A. (2004). *On Law and Justice*. The Lawbook Exchange Ltd. Clark.

Salinero Cano, J. L. (2022). La valoración de rentas en especie en un entorno de opera-

ciones vinculadas. (Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 4769/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 471, 144-156. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7587>

Torres Romo, F. de (2017). Impuesto sobre sociedades: cuestionable aplicación lógica del principio de especialidad a los artículos 15 y 16 LIS. *Carta Tributaria*, 23, 77-82.



Supuesto práctico (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo General Administrativo de la Administración del Estado, especialidad de Agentes de la Hacienda Pública, promoción interna)

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 promoción interna).

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 promoción interna). A lo largo del supuesto práctico, estructurado en diez supuestos, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sancionador 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: 08-01-2025



Supuesto 1 (tipo test)

Enunciado

Don Matías es un empresario cuyo importe neto de la cifra de negocios en los ejercicios 2019 y 2020 ha superado los 600.000 euros, y que determina el rendimiento neto de su actividad económica por el método de estimación directa normal.

El día 15 de marzo de 2024 se le notifica un requerimiento, dictado por el órgano de gestión tributaria competente, donde se le comunica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada referido al impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2022. El alcance de dicho procedimiento se limita a comprobar si los gastos declarados por el contribuyente cumplen los requisitos establecidos en la normativa para su deducción.

El obligado tributario dispone de un vehículo para la realización de su actividad, habiéndose deducido la amortización y los gastos de carburante relacionados con el mismo.

Para el examen de las amortizaciones, la Administración tributaria requiere al interesado su contabilidad principal, solicitando que aporte copia de la misma para constatar que las amortizaciones declaradas coinciden con las anotadas en sus libros principales de contabilidad.

Asimismo, pretende verificar el pago de las facturas soportadas por el interesado por el consumo de carburante para el vehículo del que es titular y que está afecto a la actividad, requiriéndole para ello los justificantes bancarios donde conste realizado el pago.

Pregunta 1

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 136 de la Ley 58/2023, de 17 de diciembre, general tributaria, sobre las actuaciones que pueden llevar a cabo los órganos de gestión tributaria en el procedimiento de comprobación limitada, indique cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) Los órganos de gestión tributaria no tienen facultades para el examen de la contabilidad del obligado tributario.
- b) Los órganos de gestión tributaria podrán examinar la contabilidad, limitándose a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obra en poder de la Administración tributaria.
- c) En su caso, el examen de la contabilidad impedirá una ulterior comprobación de las operaciones en un procedimiento de inspección.
- d) Los órganos de gestión tributaria podrán examinar la contabilidad y demás registros exigidos por las normas tributarias sin ninguna limitación.

Pregunta 2

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 136 de la Ley 58/2023, de 17 de diciembre, general tributaria, sobre las actuaciones que pueden llevar a cabo los órganos de gestión tributaria en el procedimiento de comprobación limitada, indique cuál de las siguientes respuestas es la correcta:

- a) Los órganos de gestión tributaria podrán solicitar al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.
- b) Los órganos de gestión tributaria podrán requerir a terceros información sobre movimientos financieros del obligado tributario.
- c) Los órganos de gestión tributaria no podrán solicitar al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras, dicha competencia es exclusiva de los órganos de inspección tributaria.
- d) Los órganos de gestión tributaria podrán requerir a terceros información sobre movimientos financieros en aquellos casos en los que la normativa propia de cada tributo así lo prevea.

Pregunta 3

En función de lo dispuesto en el artículo 136 y 138 de la Ley 58/2023, de 17 de diciembre, general tributaria, en relación con el procedimiento de comprobación limitada indique cuál de las siguientes afirmaciones es correcta:

- a) Las actuaciones de los órganos de gestión tributaria se llevarán a cabo en las oficinas públicas, no pudiendo desarrollarse fuera de las mismas en ningún caso.

- b) Los órganos de gestión tributaria podrán efectuar actuaciones fuera de las oficinas públicas siempre que no se refieran al examen de la contabilidad del obligado tributario.
- c) Los **órganos** de gestión tributaria deberán examinar la contabilidad del contribuyente en su domicilio, local, despacho u oficina, en su presencia o de la persona que designe, salvo que aquel consienta su examen en las oficinas públicas.
- d) Los órganos de gestión tributaria podrán efectuar actuaciones, mediante acuerdo de la autoridad administrativa correspondiente, en las oficinas de las entidades financieras al objeto de obtener información sobre los movimientos financieros del obligado tributario.

Solución

Pregunta 1

- b) Los órganos de gestión tributaria podrán examinar la contabilidad, limitándose a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obra en poder de la Administración tributaria.

Justificación:

El artículo 136.2 c) de la Ley 58/2023, de 17 de diciembre, general tributaria (en adelante, LGT) dispone que el examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

Pregunta 2

- a) Los órganos de gestión tributaria podrán solicitar al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

Justificación:

El artículo 136.3 de la LGT dispone que en ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

Pregunta 3

- c) Los órganos de gestión tributaria deberán examinar la contabilidad del contribuyente en su domicilio, local, despacho u oficina, en su presencia o de la persona que designe, salvo que aquel consienta su examen en las oficinas públicas.

Justificación:

El artículo 138.2 de la LGT dispone que la contabilidad deberá ser examinada en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que aquel consienta su examen en las oficinas públicas.

Supuesto 2 (tipo test)

Enunciado

La empresa Distribuciones Salero, SA es una empresa que se dedica a la distribución de ropa. Su ejercicio económico coincide con el año natural.

El 5 de octubre de 2022, la empresa recibe comunicación de inicio de actuaciones inspectoras para la comprobación, con alcance general, del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2018, 2019 y 2020, en la que se señala que el plazo máximo de duración de las actuaciones es de 18 meses.

Durante el desarrollo del procedimiento inspector se ponen de manifiesto los siguientes hechos y circunstancias:

- a) La primera comparecencia del representante de la sociedad ante la Inspección se produce el 31 de octubre de 2022. Desde esta fecha hasta el 25 de mayo de 2023 no se realizan actuaciones como consecuencia del traslado del actuario a otro destino.
- b) El 15 de noviembre de 2023 se extiende diligencia a la sociedad, donde se fija como fecha para la firma del acta el 22 de diciembre, dándole el preceptivo trámite de audiencia con carácter previo a la misma.
- c) El acta se firma en disconformidad el día fijado, 22 de diciembre de 2023, no presentándose alegaciones ante el inspector-jefe, en el plazo concedido tras la firma de las actas.

- d) El inspector-jefe dicta liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, el día 2 de febrero de 2024, que se notifica el 10 de abril de 2024, tras un intento de notificación infructuoso realizado por agente tributario el día 25 de marzo de 2024.
- e) Con fecha 10 de noviembre de 2023, la entidad ingresa a través de la presentación de declaraciones complementarias correspondientes al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2018, 2029 y 2020, idénticas cantidades a las que resultaron del acuerdo de liquidación dictado por la Inspección.

Por otra parte, con fecha 1 de abril de 2024, la entidad recibe comunicación de inicio de actuaciones inspectoras para la comprobación del impuesto sobre el valor añadido, cuarto trimestre del ejercicio 2023. El alcance de las actuaciones es parcial, limitado a la comprobación del IVA de importación.

Entre las operaciones realizadas, destaca la importación de 50.000 camisetas de origen China. La mercancía ha sido transportada por barco desde el puerto de Shanghái al puerto de Algeciras, y desde allí ha continuado en camión hasta la Aduana de Madrid, donde se presenta la declaración aduanera de importación. El importador presentó, junto a dicha declaración, la factura de compra con los siguientes datos:

- Descripción mercancía: camisetas de manga larga.
- Cantidad: 50.000 unidades.
- Precio unidad: 3,9 euros.
- Total a pagar: 195.000 euros.
- Condiciones de entrega: FOB (sobre barco en el puerto de embarque) Shanghái.
- Transporte Shanghái-Algeciras: 5.000 euros
- Transporte Algeciras-Madrid: 500 euros.
- La carta de porte tiene como lugar de destino el puerto de Algeciras.
- El tipo de arancel aplicable es el 10 %.
- El tipo de IVA aplicable es el 21 %.

Pregunta 4

En relación con las actuaciones de comprobación relativas al impuesto sobre sociedades y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciem-

bre, general tributaria, relativo al plazo de duración de las actuaciones, determine cuál de las siguientes afirmaciones es correcta:

- a) Al incumplirse el plazo de duración del procedimiento, se producirá la caducidad del mismo, pudiendo iniciar uno nuevo la Administración tributaria dentro del plazo de prescripción de las deudas.
- b) El ingreso realizado por el obligado tributario durante el procedimiento, a través de las declaraciones extemporáneas, tendrá el carácter de espontáneo.
- c) El derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018 se entenderá prescrito por el transcurso del plazo de 4 años desde la finalización del plazo para la presentación voluntaria de las declaraciones.
- d) No se ha producido el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, al haberse efectuado un intento de notificación del texto **íntegro** de la resolución dentro del plazo de 18 meses.

Pregunta 5

En relación con las actuaciones de comprobación relativas al impuesto sobre sociedades, señale si la inactividad de la Administración durante más de 6 meses por traslado del funcionario a otro destino, durante el procedimiento inspector, produce algún efecto:

- a) El plazo de inactividad de la inspección tributaria por más de 6 meses durante la tramitación del procedimiento conllevará la no interrupción de la prescripción.
- b) No se podrá iniciar un procedimiento sancionador, al haber transcurrido más de 6 meses (del 31 de octubre de 2022 hasta el 25 de mayo de 2023) desde el inicio del procedimiento inspector.
- c) El plazo de inactividad de 6 meses no producirá efectos en el procedimiento inspector.
- d) No se producirá el devengo de intereses de demora por el plazo de inactividad de la Administración durante más de 6 meses, hasta que se realicen nuevas actuaciones frente al obligado tributario.

Pregunta 6

Teniendo en cuenta que la sociedad determina el valor en aduana de las mercancías por el valor de transacción previsto en el artículo 70 del Código Aduanero de la Unión, aproba-



do por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, indique cuál sería la base imponible del IVA a la importación que debió declarar la empresa por la entrada de las camisetas en el territorio aduanero de la Unión, en función de lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (IVA):

- a) 220.000 euros.
- b) 200.000 euros.
- c) 220.500 euros.
- d) 195.000 euros.

Solución

Pregunta 4

- d) No se ha producido el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, al haberse efectuado un intento de notificación del texto íntegro de la resolución dentro del plazo de 18 meses.

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 octubre de 2022
- Fecha fin procedimiento: 25 de marzo de 2024
- Fecha límite procedimiento (18 meses): 5 de abril de 2024

Pregunta 5

- c) El plazo de inactividad de 6 meses no producirá efectos en el procedimiento inspector.

Justificación:

Hasta el 12 de octubre de 2015, fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de 6 meses por causa no imputable al obligado tributario producía efectos en el procedimiento inspector.

Con la modificación del artículo 150 de la LGT producida por la Ley 34/2015, únicamente produce efectos en el procedimiento inspector el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Pregunta 6

- a) 220.000 euros.

Justificación:

El artículo 83.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, 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 impuesto sobre el valor añadido.
- 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 que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Cálculo de valor en aduana (art. 70 y siguientes del Código Aduanero de la Unión):

Precio efectivamente pagado o por pagar (50.000 ud. × 3,9 €/ud.)	195.000 €
+ Transporte Shanghái-Algeciras	5.000 €
Valor en aduana	200.000 €

Cálculo de base imponible IVA importación:

Valor en aduana	200.000 €
+ Derechos de arancel (200.000 € × 10 %)	+ 20.000 €
Base imponible IVA importación	220.000 €

Supuesto 3 (tipo test)

Enunciado

Doña María presenta autoliquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al año 2022, con fecha 20 de junio de 2023, con un resultado a ingresar de 2.000 euros, que se efectúa mediante cargo en cuenta de su titularidad.

Con posterioridad, el 5 de noviembre de 2023 se le notifica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada por parte de la Administración tributaria, que finaliza con la notificación de una liquidación provisional el 18 de enero de 2024 de 1.500 euros, ya que doña María se aplicó la deducción por maternidad, sin tener derecho a ella, al haber cumplido su hijo la edad de 4 años en el año 2022.

Dicha cuantía liquidada no es ingresada en los plazos previstos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

Como consecuencia de ello se notifica providencia de apremio al contribuyente en fecha de 8 de abril de 2024 para el ingreso de la deuda tributaria. El 20 de abril de 2024 doña María satisface la totalidad de la deuda que no fue ingresada en periodo voluntario y el recargo correspondiente.

Por otro lado, el 17 de febrero de 2024, se le notifica, acuerdo de derivación de responsabilidad por deudas de la empresa Nonina, SA, de la que es administradora desde el año de su fundación. La cantidad debida por la sociedad corresponde a una liquidación derivada de un acta de disconformidad por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2020 por un importe de 8.000 euros y al acuerdo de imposición de sanción que se dictó como consecuencia de dichas actuaciones, en el que se sancionó a la sociedad por una infracción muy grave por importe de 4.800 euros. La regularización se realizó como consecuencia de determinados ingresos por ventas que no fueron declarados por la entidad, acreditándose que doña María no realizó los actos necesarios para el adecuado cumplimiento de los deberes tributarios de la sociedad.



Teniendo en cuenta los datos anteriores:

Pregunta 7

Determine cuál era el plazo que tenía el obligado tributario para efectuar el pago de la deuda tributaria que resultó del procedimiento de comprobación limitada en periodo voluntario, conforme al artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria:

- a) Desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes de febrero o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Desde la fecha de recepción de la notificación hasta el 5 de marzo o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- c) Desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes de febrero o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- d) Desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes de marzo o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Pregunta 8

¿Cuál será el porcentaje del recargo del periodo ejecutivo devengado por la deuda tributaria liquidada en el procedimiento de comprobación limitada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria?

- a) Recargo del 5 %.
- b) Recargo del 20 %.
- c) Recargo del 10 %.
- d) Recargo del 15 %.

Pregunta 9

Indicar qué grado de responsabilidad es exigible a doña María como administradora de la sociedad Nonina, SA, de acuerdo con el artículo 43.1 a) de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria:

- a) Responderá solidariamente de la deuda tributaria y de la sanción impuesta a la sociedad.

- b) Responderá subsidiariamente de la deuda tributaria y de la sanción impuesta a la sociedad.
- c) Responderá solidariamente de la deuda tributaria, pero no de la sanción impuesta a la sociedad.
- d) Responderá subsidiariamente de la deuda tributaria, pero no de la sanción impuesta a la sociedad.

Solución

Pregunta 7

- b) Desde la fecha de recepción de la notificación hasta el 5 de marzo o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Justificación:

El artículo 62.2 b) de la LGT establece que, en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en el plazo que va desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Dado que el enunciado indica que la liquidación que puso fin al procedimiento de comprobación limitada se notificó el 18 de enero de 2024 (segunda quincena del mes de enero), el plazo de pago a que se refiere el artículo 62.2 de la LGT finaliza el día 5 del segundo mes siguiente, es decir, el 5 de marzo de 2024 o, si este no fuera hábil, el inmediato hábil siguiente.

Pregunta 8

- c) Recargo del 10 %.

Justificación:

El artículo 28.3 de la LGT dispone que el recargo de apremio reducido será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario, y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas.

El enunciado indica que el 8 de abril de 2024 se notificó la providencia de apremio, por lo que el plazo de pago establecido en el artículo 62.5 de la LGT finalizó en fecha 20 de abril de 2024. Dado que el contribuyente efectuó el ingreso de la deuda que no fue ingresada en periodo voluntario y el recargo correspondiente en fecha 20 de abril de 2024, dentro del plazo de pago establecido en el artículo 62.5 de la LGT, procede exigir el recargo de apremio reducido del 10 %.

Pregunta 9:

- b) Responderá subsidiariamente de la deuda tributaria y de la sanción impuesta a la sociedad.

Justificación:

El artículo 43.1 a) de la LGT establece que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Supuesto 4

Enunciado

Doña Amanda y don Benito son una pareja sin vínculo matrimonial que convive con sus dos hijos en común, Carlos de 7 años y Diana de 2 años.

Doña Amanda es directora del departamento contable de la multinacional XYZ y percibe un sueldo íntegro anual de 45.800 euros. Tiene unas retenciones de 10.150 euros y unos pagos a la Seguridad Social de 3.580 euros.

La pareja y sus hijos vive en una vivienda arrendada por XYZ. El alquiler mensual son 680 euros. XYZ cede a doña Amanda el uso de la vivienda como retribución en especie.

Dicha vivienda tiene un valor catastral de 134.258 euros, que fue objeto de revisión en 2014. Los ingresos a cuenta efectuados por la empresa de doña Amanda en 2022 por dicha retribución en especie han ascendido a 1.570 euros y no le han sido repercutidos a doña Amanda.

Don Benito es abogado y ejerce su actividad en régimen de estimación directa simplificada. Declara unos rendimientos netos de 58.624 euros.

Don Benito es propietario de un piso que heredó de sus padres en 2018 y que no ha sido objeto de rehabilitación desde su adquisición. Durante 2019, 2020 y 2021 lo utilizó en el desarrollo de su actividad profesional. Desde el 1 de enero de 2022 lo tiene arrendado a una tía suya, que se acaba de jubilar con 65 años, y que le satisface un alquiler de 750 euros al mes. El inmueble tiene un valor catastral de 290.000 euros, que fue objeto de revisión en 2016. La amortización deducible anual es de 350 euros, el IBI 250, los gastos de comunidad 480 euros, y ha tenido que realizar reparaciones por importe de 260 euros.

Con fecha 13 de septiembre de 2022 se notifica a don Benito el inicio de un procedimiento de comprobación por el órgano de gestión tributaria en relación con el IRPF 2021, mediante un requerimiento de documentación. Don Benito atiende el requerimiento en plazo. Con fecha 1 de octubre de 2022 presenta declaración complementaria por el mismo ejercicio y concepto. Con fecha 14 de enero de 2023 se notifica propuesta de liquidación, en la cual se incrementan los ingresos declarados por don Benito. Don Benito presenta alegaciones a dicha propuesta con fecha 28 de enero de 2023, pero son desestimadas. Se firma la liquidación correspondiente con fecha 11 de marzo de 2023, procediéndose a intentar la notificación el día 12 de marzo de 2023. Sin embargo, don Benito está de viaje y el resultado de la notificación es ausente. Con fecha 14 de marzo de 2023 se logra notificar la liquidación a don Benito.

Pregunta 1

Determine cuáles son los rendimientos netos de trabajo de doña Amanda.

Pregunta 2

Calcule los rendimientos netos que percibe don Benito provenientes del inmueble arrendado.

(Nota: Se recuerda que la normativa a aplicar es la vigente a la fecha de celebración del examen.)

Pregunta 3

Respecto al procedimiento de comprobación notificado a don Benito, deben contestarse las siguientes cuestiones:

- a) ¿Qué tipo de procedimiento de comprobación se está realizando a don Benito?

- b) ¿Cuál es el plazo máximo de duración de este procedimiento? ¿Se ha cumplido dicho plazo en el caso indicado?
- c) ¿Cuáles son los efectos de la presentación por parte de don Benito de una declaración complementaria por el mismo concepto y ejercicio?

Solución

Pregunta 1

El cálculo del rendimiento neto del trabajo de doña Amanda en el ejercicio 2022 es el siguiente:

	Rendimiento de trabajo
Rendimiento íntegro (45.800 + 9.730 ⁽¹⁾)	55.530 €
Gastos deducibles (3.580 + 2.000)	-5.580 €
Rendimiento neto	49.950 €
Reducción art. 20 LIRPF	0 € ⁽²⁾
Rendimiento neto reducido	49.950 €

⁽¹⁾ Regla del artículo 43.1.1.º d) de la LIRPF: Importe satisfecho = 8.160 € (680 € × 12 meses).

Regla del artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF: Valor catastral × 5% => 135.258 € × 5% = 6.712,90 €, con el límite del 10% del resto de contraprestaciones del trabajo (límite: 10% × 45.800 € = 4.580 €).

Al ser superior el importe de la valoración aplicando la regla del artículo 43.1.1.º d) de la LIRPF, se valora por el importe satisfecho por la empresa, es decir, 8.160 euros.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 43.2 de la LIRPF, dado que los ingresos a cuenta no le han sido repercutidos a doña Amanda, deberemos adicionarlos, por lo que la valoración total de la renta en especie derivada de la cesión de uso gratuita de la vivienda asciende a 9.730 euros (8.160 € + 1.570 €).

⁽²⁾ No resulta aplicable la reducción del rendimiento neto del trabajo a que se refiere el artículo 20 de la LIRPF, dado que el mismo es superior a 19.747,50 euros.

Pregunta 2

El cálculo del rendimiento del capital inmobiliario de don Benito en el ejercicio 2022 es el siguiente:



Rendimiento íntegro (750 × 12)	9.000 €
Gastos deducibles:	- 1.340 €
– IBI	250 €
– Comunidad	480 €
– Gasto reparación	260 € ⁽¹⁾
– Amortización	350 €
Rendimiento neto	7.660 €
Reducción rendimiento neto ⁽²⁾	- 3.830 €
Rendimiento neto reducido	3.830 €
Rendimiento mínimo parentesco ⁽³⁾	3.190 €

⁽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 cuatro periodos impositivos siguientes, respetando el mismo límite.

⁽²⁾ Resulta aplicable la reducción del 50 % por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF.

⁽³⁾ Resulta aplicable el artículo 24 de la LIRPF, dado que el arrendatario es una tía de don Benito, es decir, un pariente dentro del tercer grado. 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 × 1,1 % (revisado últimos 10 años)

Rendimiento mínimo = 290.000 × 1,1 % = 3.190 €

En este caso, el rendimiento neto reducido calculado es superior al rendimiento mínimo a que se refiere el artículo 24 de la LIRPF.

Pregunta 3

a) ¿Qué tipo de procedimiento de comprobación se está realizando a don Benito?

Dado que don Benito desarrolla una actividad económica, y tratándose de un órgano de gestión tributaria, el procedimiento que se está realizando a don Benito es el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT.

No puede tratarse de un procedimiento de verificación de datos, dado que el artículo 131 d) de la LGT establece que se podrá iniciar este procedimiento cuando

se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

b) ¿Cuál es el plazo máximo de duración de este procedimiento?

El plazo máximo de duración de este procedimiento es de 6 meses. Si bien la normativa reguladora de este procedimiento no establece el plazo máximo de duración, el artículo 104.1 de la LGT dispone que cuando las normas reguladoras del procedimiento no fijen plazo máximo, este será de 6 meses.

¿Se ha cumplido dicho plazo en el caso indicado?

En el caso indicado sí que se ha cumplido dicho plazo, dado que el artículo 104.2 de la LGT establece que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Fecha de inicio del procedimiento: 13 de septiembre de 2022

Fecha de fin del procedimiento: 12 de marzo de 2023

Fecha límite del cómputo de 6 meses: 13 de marzo de 2023

c) ¿Cuáles son los efectos de la presentación por parte de don Benito de una declaración complementaria por el mismo concepto y ejercicio?

Los efectos de la presentación por parte de don Benito de una declaración complementaria por el mismo concepto y ejercicio (el IRPF de 2021) se regulan en el artículo 87.5 del RGAT, que dispone que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio del procedimiento, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

Supuesto 5

Enunciado

La empresa HIJ, dedicada a la fabricación de objetos decorativos, adquirió en el año 2021 una maquinaria por importe de 200.000 euros más 42.000 euros de IVA. La empresa HIJ aplica la regla de prorrata, que en 2021 fue del 54 %.

En esta empresa trabaja don Francisco Martínez, como responsable del departamento de administración. Don Francisco ha obtenido durante 2022 las siguientes rentas:

- Imputación de rentas inmobiliarias: 200
- Rendimiento neto reducido del trabajo: 52.500
- Rendimiento negativo de capital mobiliario: – 950
- Rendimiento neto reducido de actividad económica: – 2.800
- Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro: 8.800
- Pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro: 3.500
- Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible general: 3.200
- Pérdida patrimonial a integrar en la base imponible general: 10.500

Don Francisco tiene las siguientes partidas pendientes de compensación provenientes de ejercicios anteriores:

- Rendimientos del capital mobiliario negativos correspondientes a 2020: 675
- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales correspondientes a 2019: 1.200
- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales correspondientes a 2019: 2.650
- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales correspondientes a 2020: 500

Don Francisco ha recibido el 10 de marzo de 2023 1.210 euros en concepto de atrasos de rendimientos de trabajo de 2022 y 2.500 euros en concepto de atrasos de rendimientos de trabajo de 2021. No proceden de una resolución judicial.

Pregunta 4

Explicar las actuaciones a realizar en relación con el IVA deducible de la maquinaria y efectuar los cálculos que procedan en los siguientes casos:

- a) Si el porcentaje de prorrata de 2022 es del 65 %.
- b) Si el porcentaje de prorrata de 2022 es del 60 %.
- c) Si el porcentaje de prorrata de 2022 es del 36 %.

Pregunta 5

Efectuar la integración y compensación de las rentas percibidas por don Francisco en 2022.

Pregunta 6

Explicar qué tratamiento debe dar don Francisco a los atrasos que ha recibido de rendimientos de trabajo el 10 de marzo de 2023. Mencionar si proceden recargos, intereses o sanciones sobre dichas cuantías.

Solución

Pregunta 4

De conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LIVA, la maquinaria es un bien de inversión, dado que se va a utilizar por un periodo de tiempo superior a un año y su valor de adquisición no es inferior a 3.005,06 euros.

El artículo 107 de la LIVA dispone que las cuotas de 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 de IVA correspondiente al año de adquisición y el porcentaje de prorrata de 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.



En el caso a), sí que procede efectuar la regularización, dado que la diferencia entre el porcentaje de prorrata de 2022 (65 %) y el porcentaje de prorrata de 2021 (54 %) es superior al 10 %:

IVA deducido prorrata 2021 (año de adquisición) (42.000 € × 54 %)	22.680 €
IVA deducible prorrata 2022 (42.000 € × 65 %)	27.300 €
Diferencia	4.620 €
Regularización a practicar (4.620 €/5) (incremento IVA soportado deducible)	924 €

En el caso b), no procede efectuar la regularización, dado que la diferencia entre el porcentaje de prorrata de 2022 (60 %) y el porcentaje de prorrata de 2021 (54 %) no es superior al 10 %.

En el caso c), sí que procede efectuar la regularización, dado que la diferencia entre el porcentaje de prorrata de 2022 (36 %) y el porcentaje de prorrata de 2021 (54 %) es superior al 10 %:

IVA deducido prorrata 2021 (año de adquisición) (42.000 € × 54 %)	22.680 €
IVA deducible prorrata 2022 (42.000 € × 36 %)	15.120 €
Diferencia	7.560 €
Regularización a practicar (7.560 €/5) (disminución IVA soportado deducible)	1.512 €

Pregunta 5

Base imponible general:

1. Integración y compensación de rendimientos e imputaciones, excepto rendimientos de capital mobiliario, artículo 25.1, 2 y 3 de la LIRPF.

Rendimientos de trabajo	52.500 €
Imputación de rentas inmobiliarias	200 €
R. A. económicas	- 2.800 €
Total	49.900 €

2. Integración y compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales en BIG.

Ganancias y pérdidas	3.200 €
Pérdidas patrimoniales	- 10.500 €
Saldo	- 7.300 €

Este saldo negativo (-7.300 €) podrá compensarse con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones, con el límite del 25 % del mismo.

Límite 25 % saldo de rendimientos e imputaciones de renta: 12.475 € (25% x 49.900 €).

Además, queda pendiente de compensación el saldo de ganancias y pérdidas 2019 (- 1.200 €) que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales. Este saldo se puede compensar con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones con el límite del 25 % de este saldo (art. 48 b LIRPF). Dado que el saldo negativo de ganancias y pérdidas de 2022 (- 7.300 €) más el saldo negativo pendiente de 2019 (- 1.200 €) no supera el límite del 25 %, se podrá compensar todo el saldo negativo en el periodo impositivo 2022 y no quedará saldo pendiente de compensar en periodos siguientes.

Base imponible general = 49.900 - 7.300 - 1.200 = 41.400 €

Base imponible del ahorro:

1. Integración y compensación de rendimientos de capital mobiliario, excepto artículo 25.4 de la LIRPF.

Rendimientos de capital mobiliario (art. 25.2 LIRPF)	- 950 €
Total	- 950 €

Este saldo se compensará con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones previas con el límite del 25 % (art. 49.1 a) LIRPF).

2. Integración y compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisión de elementos patrimoniales.

Ganancias y pérdidas	8.800 €
Pérdidas patrimoniales	- 3.500 €
Total	5.300 €

Con el límite del 25 % de este saldo (1.325 €, es decir, el 25 % de 5.300 €), se compensará el saldo negativo de los rendimientos de capital mobiliario.

Saldo 2022	5.300 €
Rendimientos de capital mobiliario negativo 2022	- 950 €
Diferencia	4.350 €

Con el saldo resultante (4.350 €) se tiene que compensar el saldo negativo de ganancias y pérdidas 2019 (- 2.650 €), así como el saldo negativo de ganancias y pérdidas 2020 (- 500 €) (art. 49.1 b) LIRPF).

Saldo 2022	4.350 €
Saldo negativo de ganancias y pérdidas 2019	- 2.650 €
Saldo negativo de ganancias y pérdidas 2020	- 500 €
Diferencia	1.200 €

A continuación, se podrá compensar los rendimientos de capital mobiliario negativos de 2020 (- 675 €), con el límite del 25 % del saldo de ganancias y pérdidas restante (1.200 €), teniendo en cuenta además que, como máximo, junto con los rendimientos de capital mobiliario negativos de 2022, se pueden compensar 1.325 euros (límite del 25 % del saldo positivo de ganancias y pérdidas de 2022).

Saldo restante 2022	1.200 €
Rendimientos de capital mobiliario negativos 2020	- 300 €
Diferencia	900 €

Como de los rendimientos de capital mobiliario negativos de 2020 solo se han podido compensar 300 euros de 675 euros, quedarán 375 euros pendientes de compensar en 2023 y 2024.

Base imponible del ahorro = 900 €

Pregunta 6

El artículo 14.2 b) de la LIRPF establece que cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 14.2 a) de la LIRPF (rentas pendientes de resolución judicial), los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

En el caso de los 1.210 euros cobrados en fecha 10 de marzo de 2023, en concepto de atrasos de rendimientos de trabajo de 2022, don Francisco no tendrá que presentar una declaración complementaria del IRPF de 2022, ya que a la fecha de cobro del atraso aún no se ha iniciado el plazo reglamentario de presentación de la declaración del IRPF del periodo impositivo 2022.

Don Francisco declarará ese importe percibido de 1.210 euros como una renta más de 2022, dentro del plazo reglamentario de presentación de la declaración del IRPF del periodo impositivo 2022.

En el caso de los 2.500 euros cobrados en fecha 10 de marzo de 2023, en concepto de atrasos de rendimientos de trabajo de 2021, dado que el plazo para presentar la declaración del IRPF de 2021 ya ha finalizado el 10 de marzo de 2023 (el plazo finalizó en fecha 30 de junio de 2022), don Francisco tendrá que presentar una declaración complementaria del IRPF de 2021, sin recargos ni intereses de demora ni sanción, dentro del plazo comprendido entre la fecha de cobro del atraso (10 de marzo de 2023) y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto (30 de junio de 2023).

Supuesto 6

Enunciado

Pregunta 7

La sociedad Primera, SL ha realizado las siguientes actuaciones con trascendencia tributaria:

- Ha presentado autoliquidación del IVA 4T de 2023 el 6 de febrero de 2024, ingresando el resultado de la autoliquidación, 10.510 euros.
- Posteriormente, el responsable fiscal de Primera, SL se da cuenta de que en la autoliquidación de IVA del 2T no se declararon cuotas repercutidas por importe

de 1.500 euros. Se presenta una autoliquidación complementaria del 4T con fecha 23 de febrero de 2024 y se ingresa la cantidad correspondiente a los efectos de no incurrir en responsabilidad.

Determinar las consecuencias de las actuaciones llevadas a cabo por Primera, SL, aclarando si dichas actuaciones son correctas y los posibles recargos o sanciones que se derivan de las mismas.

Pregunta 8

Don Segundo López es un empresario sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, que lleva su contabilidad adaptada al Código de Comercio y presenta declaraciones trimestrales del impuesto.

Don Segundo López ha presentado la autoliquidación del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2022 con un resultado a ingresar de 10.000 euros.

Como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada se descubren ventas no declaradas por importe de 20.000 euros que, sin embargo, sí que estaban registradas en el libro de ingresos aportado por la entidad durante la tramitación del procedimiento. Como consecuencia, se ha practicado una liquidación por importe de 4.200 euros.

Se pide que se determine si nos encontramos ante una conducta sancionable y que, en su caso, calcule el importe de la sanción que se impondría, teniendo en cuenta todas las posibles graduaciones y reducciones sobre el importe de la misma.

Para ello deben tenerse en cuenta que se ha aplicado el tipo general del 21 %.

Pregunta 9

Don Antonio López, informático de profesión, con domicilio fiscal en Madrid, ha prestado un servicio a la empresa Tercera, SA cuando esta fue atacada por un *hacker*. Tercera está domiciliada en Toledo. Don Antonio remitió a Tercera una factura por los servicios prestados, con una base de 5.500 euros y un IVA repercutido del 21 % (1.125 euros), con fecha 16 de mayo de 2023.

Tercera no está de acuerdo con la repercusión efectuada.

¿Qué recursos puede interponer, ante quién y en qué plazos?

Solución

Pregunta 7

Autoliquidación IVA (modelo 303) 4T/2023

Importe a ingresar: 10.510 €

Fecha límite de presentación: 30 de enero de 2024

Fecha efectiva de presentación: 6 de febrero de 2024

Procede aplicar un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la AEAT, regulado en el artículo 27 de la LGT, del 1 %, dado que el retraso no supera un mes, ascendiendo dicho recargo a 105,10 euros ($1\% \times 10.510\text{ €}$).

No procede aplicar recargo del periodo ejecutivo (art 28 LGT), dado que el importe autoliquidado se ingresa en el momento de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Autoliquidación IVA (modelo 303) 2T/2023

Se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.6 de la LGT, que dispone que constituye infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad, sin cumplir los requisitos establecidos en el artículo 27.4 de la LGT para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, sin requerimiento previo.

El contribuyente dejó de ingresar 1.500 euros de cuotas de IVA repercutidas correspondientes al periodo 2T/2023, ingresándose dicho importe posteriormente, en fecha 23 de febrero de 2024, pero no mediante una declaración complementaria del periodo 2T/2023, sino mediante una declaración complementaria del periodo 4T/2023.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 %, por lo que la misma ascenderá a 750 euros ($1.500 \times 50\%$).

Pregunta 8

El obligado tributario ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar una parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación correspondiente al IVA del segundo trimestre de 2022, dado que

ha dejado de ingresar 4.200 euros y se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad en su conducta (el enunciado nos indica que el contribuyente no declaró ventas por importe de 20.000 €).

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, es decir, 4.200 euros (20.000 € x 21 %).

La infracción tributaria será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo, conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT.

En el caso que nos ocupa, dado que del enunciado no se aprecia la existencia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción tributaria (las ventas no declaradas sí que estaban registradas en el libro de ingresos aportado por la entidad durante la tramitación del procedimiento), la infracción tributaria del artículo 191 de la LGT se calificará como grave, dado que la base de sanción (4.200 €) es superior a 3.000 euros y existe ocultación (de conformidad con lo establecido en el artículo 184.2 de la LGT, el contribuyente ha omitido ingresos en su autoliquidación de IVA correspondiente al segundo trimestre de 2022).

Por tanto, el cálculo de la sanción a imponer es el siguiente:

Artículo aplicable	191.3 de la LGT
Base de la sanción	4.200 €
Calificación de la infracción	Grave
% Mínimo de sanción	50 %
% Incremento de perjuicio económico ⁽¹⁾	15 %
Total % de sanción	65 %
Importe de la sanción previa	2.730 €
Reducción de 30 % por conformidad ⁽²⁾ (2.730 € x 30 %)	- 819 €
Reducción de 40 % por pronto pago ⁽³⁾ (1.911 x 40 %)	- 764,4 €
Total de la sanción efectiva	1.146,60 €





⁽¹⁾ Cálculo del perjuicio económico $\rightarrow 4.200 \text{ €} / 14.200 \text{ €} = 29,57 \% \rightarrow$ incremento del 15 %.

⁽²⁾ De conformidad con lo establecido en el artículo 188.1 b) de la LGT, el importe de la sanción se reducirá en un 30 % en caso de conformidad.

⁽³⁾ De conformidad con lo establecido en el artículo 188.3 de la LGT, el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de la infracción, una vez aplicada la reducción por conformidad del 30 %, se reducirá en el 40 % si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

Pregunta 9

Tercera, SA puede interponer reclamación económico-administrativa contra la repercusión efectuada. A estos efectos, el artículo 227 de la LGT regula los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, disponiendo en su apartado 4 que serán reclamables, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, entre otras actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria, las relativas a las obligaciones de repercutir.

Por otra 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 un mes a contar desde el día siguiente al de la repercusión motivo de la reclamación.

Dado que se trata de una reclamación económico-administrativa relativa a una repercusión, el escrito de interposición se dirigirá al tribunal competente para resolver la reclamación.

A estos efectos, el artículo 229.5 de la LGT establece que, en caso de reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, la competencia de los tribunales económico-administrativos regionales y locales vendrá determinada por el domicilio fiscal de la persona o entidad que interponga la reclamación.

Por tanto, será competente para conocer de la reclamación económico-administrativa el TEAR de Castilla-La Mancha, dado que Tercera, SA (la entidad reclamante) está domiciliada en Toledo.

Además, y de conformidad con lo establecido en el artículo 64 del RGRVA, la reclamación económico-administrativa se tramitará por el procedimiento abreviado, al ser de cuantía inferior a 6.000 euros.

Supuesto 7

Enunciado

Un equipo de inspección inició actuaciones inspectoras sobre la sociedad Alfa, SL, referidas al impuesto sobre sociedades 2018, de carácter parcial, limitadas a comprobar las deducciones practicadas por investigación y desarrollo. La comunicación de inicio de actuaciones fue notificada al obligado tributario el día 10 de febrero de 2022.

Como consecuencia de la investigación iniciada sobre Alfa, SL, en junio de 2022 se cargó en el plan de inspección del mismo equipo a la sociedad Beta, SL, socio único de Alfa, SL, para comprobar el impuesto sobre sociedades de 2018 y 2019 y el IVA desde el primer trimestre de 2019 al cuarto trimestre de 2019. El día 10 de julio de 2022 le fue notificado al obligado tributario la comunicación de inicio de actuaciones.

Las dos sociedades (Alfa, SL y Beta, SL) tienen en 2018 una cifra anual de negocios inferior al importe requerido para auditar cuentas; sin embargo, Beta, SL en 2019 supera ese importe.

En la comunicación de inicio de actuaciones la Inspección solicitó a Beta, SL la aportación de la contabilidad y de los libros registro de IVA, concediendo 10 días para la aportación. Sin embargo, no los aportó.

La Inspección requirió la documentación por segunda y tercera vez, sin que la aportara. Sin embargo, el día 10 de julio de 2023, un año después del inicio de las actuaciones, la sociedad Beta, SL presentó la documentación requerida.

El día 9 de septiembre de 2023 el representante de Beta, SL presentó un escrito ante la Inspección en el que manifiesta la imposibilidad de atender a la Inspección durante 14 días, debido a una intervención de cirugía, y solicitó un periodo de no actuación durante esos 14 días, de acuerdo con el artículo 150.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

Las actuaciones inspectoras concluyeron con actas firmadas en conformidad tanto en el caso de Alfa, SL como en el de Beta, SL.

Pregunta 10

Indique cuál es el plazo máximo de duración del procedimiento inspector en las actuaciones desarrolladas sobre Alfa, SL y sobre Beta, SL. Exponga cómo afecta a dicho plazo las circunstancias expuestas en el enunciado.

Pregunta 11

Respecto a Beta, SL, señale cómo afectan a la duración del procedimiento inspector las dos circunstancias referidas en el enunciado: aportación tardía de la documentación requerida y solicitud de plazo de no actuación.

Pregunta 12

Indique cuándo las actuaciones tendrán carácter parcial y cuándo carácter general y cómo afecta el carácter general/parcial de las actuaciones a la liquidación que se dicte.

Determine si, en el caso de Alfa, SL, la Inspección puede, posteriormente, iniciar un nuevo procedimiento de inspección de carácter parcial en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018 limitado a la comprobación de la deducibilidad de los gastos financieros.

Solución

Pregunta 10

Por lo que se refiere al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, el artículo 150.1 de la LGT dispone que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

- a) 18 meses, con carácter general.
- b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:
 - 1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
 - 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra b) en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El artículo 150.2 de la LGT establece que el plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo.

Por lo que se refiere a la entidad Beta SL, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses, dado que el enunciado indica que en 2019 la cifra anual de negocios fue superior a la requerida para auditar sus cuentas anuales.

Por lo que se refiere a la entidad Alfa SL, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será también de 27 meses, dada la vinculación existente entre ambas entidades (la sociedad Beta, SL es el socio único de Alfa, SL), y dado que en Beta, SL concurren las circunstancias previstas en la letra b) del artículo 150.1 de la LGT, el plazo de 27 meses también resultará aplicable al procedimiento de inspección seguido con Alfa, SL.

Pregunta 11

Por lo que se refiere a la aportación tardía de la documentación requerida, el artículo 150.5 de la LGT establece que cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario no aporte la documentación solicitada en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de seis meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

En el caso que nos ocupa, el enunciado indica que la contabilidad y los libros registro de IVA fueron aportados el día 10 de julio de 2023, un año después del inicio de las actuaciones, una vez efectuados hasta tres requerimientos de aportación de la documentación, por lo que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de tres meses.

Por lo que se refiere a la solicitud de plazo de no actuación, el artículo 150.4 de la LGT establece 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.

En el caso que nos ocupa, el enunciado indica que el día 9 de septiembre de 2023 el representante de Beta, SL presentó un escrito ante la Inspección en el que manifestaba la imposibilidad de atender a la Inspección durante 14 días, debido a una intervención de cirugía, y solicitaba un periodo de no actuación durante ese plazo, por lo que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de 14 días naturales.

Pregunta 12

El artículo 148 de la LGT regula el alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección, estableciendo que las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado.

Por su parte, el artículo 178 del RGAT dispone que las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

- a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.
- b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.
- c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

Por lo que se refiere al carácter (general/parcial) de la liquidación que se dicte, el artículo 101.3 de la LGT dispone que tendrán la consideración de liquidaciones definitivas:

- a) Las practicadas en el procedimiento inspector, previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 101 de la LGT.
- b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

El artículo 101.4 de la LGT dispone que, en los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

- a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
- b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de la LGT no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.
- c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de la LGT.

En el caso de Alfa S.L., la Inspección sí que puede, posteriormente, iniciar un nuevo procedimiento de inspección de carácter parcial en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018, limitado a la comprobación de la deducibilidad de los gastos financieros, dado que el artículo 190.7 del RGAT establece que los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación podrán regularizarse en un procedimiento de comprobación o investigación posterior (el procedimiento de inspección seguido contra Alfa, SL, respecto del impuesto sobre sociedades 2018, tuvo alcance parcial, limitado a comprobar las deducciones practicadas por investigación y desarrollo).



Supuesto 8

Enunciado

Un equipo de inspección desarrolla actuaciones inspectoras sobre la sociedad Guzmán, SL referidas al impuesto sobre sociedades 2019 y 2020. En el curso de las actuaciones dos agentes tributarios acudieron a un local donde realiza su actividad la sociedad, con el fin de comprobar que estaba abierto al público y que se desarrollaba la actividad. Les atendió el encargado del local, que respondió a sus preguntas.

Una vez que el equipo de inspección tiene todos los elementos para poder formular la propuesta de liquidación, procede a comunicar el inicio del trámite de audiencia.

El contribuyente ha decidido prestar su conformidad a la regularización del impuesto sobre sociedades.

Pregunta 13

Indique qué documento deben formular los agentes tributarios para hacer constar las circunstancias comprobadas en su visita y cuál debe ser su contenido mínimo.

Pregunta 14

Indique en qué consiste el trámite de audiencia y qué derechos tiene el contribuyente.

Pregunta 15

Una vez firmada el acta de conformidad, indique qué acuerdos puede adoptar el inspector-jefe (que es el órgano competente para liquidar) y qué ocurre si no dicta ningún acuerdo.

Solución

Pregunta 13

El documento que deben formular los agentes tributarios para hacer constar las circunstancias comprobadas en su visita es una diligencia ya que, de conformidad con lo esta-

blecido en el artículo 99.7 de la LGT, es el documento público que se extiende para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones.

Por lo que se refiere a su contenido mínimo, el artículo 98.1 del RGAT establece que en las diligencias se harán constar necesariamente los siguientes extremos:

- a) Lugar y fecha de su expedición.
- b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.
- c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.
- d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.
- e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.
- f) Hechos y circunstancias que se hagan constar.
- g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.

Pregunta 14

El artículo 96 del RGAT regula el trámite de audiencia, disponiendo en su apartado 1 que durante el mismo se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación.

Por lo que se refiere a los derechos que tiene el contribuyente en dicho trámite, el artículo 96 del RGAT establece que el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas.

Pregunta 15

De conformidad con lo establecido en el artículo 156.3 de la LGT, los acuerdos que puede adoptar el inspector-jefe, una vez firmada el acta de conformidad, son los siguientes:

- a) Rectificar errores materiales.
- b) Ordenar completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- c) Confirmar la liquidación propuesta en el acta.
- d) Estimar que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y conceder al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Si no dicta ningún acuerdo, el artículo 156.3 de la LGT establece que se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria, de acuerdo con la propuesta formulada en el acta, transcurrido el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta.

Supuesto 9

Enunciado

La empresa Sociedad Limitada, SL presentó ante la Agencia Tributaria, el 20 de abril de 2024, una solicitud de aplazamiento en relación con una liquidación dictada por la Inspección por importe de 40.000 euros. Dicha liquidación se refiere al impuesto sobre el valor añadido del segundo trimestre de 2023 y fue notificada a la sociedad el 1 de abril de 2024.

A la hora de presentar el citado aplazamiento se planteó la posibilidad de solicitar una dispensa total de garantías, ya que su situación financiera y patrimonial era delicada, como consecuencia de la caída de la actividad del sector al que pertenece.

Pregunta 16

Indique si la solicitud de aplazamiento presentada es correcta en tiempo y si la deuda tributaria derivada de la liquidación es susceptible de aplazamiento.

(Nota: No valorar los aspectos relativos a la garantía).



Pregunta 17

¿Puede la Agencia Tributaria dispensar a Sociedad Limitada, SL de la constitución de garantías?

Pregunta 18

Describe pormenorizadamente los datos que debe contener la solicitud de aplazamiento a presentar por Sociedad Limitada, SL y la documentación que tiene que aportar en el caso de que solicitara la dispensa de garantías.

Solución

Pregunta 16

Dado que la notificación de la liquidación dictada por la Inspección se efectuó en fecha 1 de abril de 2024, el plazo de pago en periodo voluntario finalizó en fecha 20 de mayo de 2024, de conformidad con lo establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

Dado que la solicitud de aplazamiento fue presentada en fecha 20 de abril de 2024, cabe concluir que la misma fue presentada en periodo voluntario de pago.

Por otra parte, la deuda tributaria derivada de la liquidación sí que es susceptible de aplazamiento, siempre que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

En este sentido, el artículo 65.2 f) de la LGT establece que no podrán ser objeto de aplazamiento las deudas tributarias derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos, salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

Por lo tanto, la concesión de la solicitud de aplazamiento de la liquidación estará condicionada a la acreditación fehaciente de la ausencia de cobro por el solicitante de las cuotas repercutidas objeto de la solicitud.

Pregunta 17

El artículo 82 de la LGT regula las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, estableciendo en su apartado 2 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 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), por lo que sí que podrá dispensarse a Sociedad Limitada, SL de la constitución de garantías.

Pregunta 18

El artículo 46 del RGR establece que la solicitud de aplazamiento contendrá necesariamente los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.
- b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.
- c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- d) Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita.
- e) Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la LGT.
- f) Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.
- g) Lugar, fecha y firma del solicitante.
- h) Indicación de que la deuda respecto de la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa en el supuesto que el solicitante se encuentre en proceso concursal.

Además, cuando se solicite la dispensa total de garantía, se aportará junto a la solicitud, además de los documentos a que se refiere el apartado 3 b), c) y d) del artículo 46 del RGR, la siguiente documentación:

- a) Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.
- b) Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.
- c) Balance y cuenta de resultados de los tres últimos años e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.
- d) Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

A estos efectos, el apartado 3 del artículo 46 del RGR establece que a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se deberá acompañar:

- b) En su caso, los documentos que acrediten la representación y el lugar señalado a efectos de notificación.
- c) Los demás documentos o justificantes que estime oportunos. En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.
- d) Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

Supuesto 10

Enunciado

A la empresa Sociedad Limitada, SL, el 20 de abril de 2024, la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación Especial correspondiente a su domicilio fiscal le notificó una sanción de 60.000 euros, por el IVA del segundo trimestre de 2023. A la vista de dicha sanción, el 18 de mayo de 2024 la sociedad interpuso un recurso de reposición y el 29 de mayo de 2024 una reclamación económico-administrativa.

El 8 de junio de 2024 la Dependencia de Gestión Tributaria le notifica a Sociedad Limitada, SL la desestimación del recurso.

Por otro lado, el 27 de julio de 2024 la Sociedad Limitada, SL recibió una diligencia de embargo de créditos, relativa a Sociedad Anónima, SA, con la que mantiene relaciones comerciales habituales. Diligencia que se obvió con la esperanza que tras el periodo vacacional quedara en el olvido y así evitar un posible incremento de precios por parte de su proveedor, al responder a dicha diligencia de embargo. Esta diligencia no solo no quedó en el olvido, sino que se reiteró en los meses de septiembre y octubre de 2024. Ante esta situación el administrador, y encargado de la contabilidad y finanzas de Sociedad Limitada, SL, decidió responder a la diligencia indicando que no existía relación comercial alguna con Sociedad Anónima, SA en ese momento, lo cual no era cierto.

Pregunta 19

Indique de forma razonada si el recurso de reposición ha sido presentado correctamente en el tiempo, así como los efectos, sobre la sanción, en relación con la interposición del recurso de reposición. ¿Cuál es el plazo del que dispone la Administración para la resolución del recurso de reposición?

Pregunta 20

Indique de forma razonada los efectos de la interposición de la reclamación económico-administrativa y si dicha interposición es correcta.

Pregunta 21

Indique de forma razonada si Sociedad Limitada, SL incurre en algún tipo de responsabilidad tributaria, concretando, en su caso, el presupuesto de hecho junto con los requisitos para ser declarada responsable.

Solución

Pregunta 19

El artículo 223.1 de la LGT establece que el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible.

Dado que la notificación de la sanción se produjo en fecha 20 de abril de 2024 y Sociedad Limitada, SL interpuso recurso de reposición en fecha 18 de mayo de 2024, cabe concluir que el recurso de reposición ha sido presentado correctamente en plazo.

Por lo que se refiere a los efectos de la interposición del recurso de reposición sobre la sanción, el artículo 212.3 a) de la LGT dispone que la interposición en tiempo y forma de un recurso de reposición contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
- b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Por lo que se refiere al plazo del que dispone la Administración para la resolución del recurso de reposición, el artículo 225.4 de la LGT establece que el plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso de reposición.

Pregunta 20

Dado que la notificación de la sanción se produjo en fecha 20 de abril de 2024, el plazo máximo de un mes para interponer la reclamación económico-administrativa finalizó en fecha 20 de mayo de 2024.

Por tanto, la reclamación económico-administrativa ha sido presentada de forma extemporánea (según el enunciado, se presentó en fecha 29 de mayo de 2024) y, de conformidad con lo establecido en el artículo 21.2 del RGRVA, el tribunal económico-administrativo declarará inadmisibile la reclamación económico-administrativa, dado que la liquidación ha sido previamente impugnada mediante recurso de reposición y este no ha sido resuelto expresamente y no puede entenderse desestimado por silencio administrativo.

En este supuesto, el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable remitirá al tribunal competente una copia del escrito de interposición del recurso de reposición y de la reclamación junto con una diligencia en la que se ponga de manifiesto la existencia del recurso de reposición y, por tanto, la no procedencia de la remisión del expediente correspondiente. El tribunal podrá solicitar la documentación complementaria que considere necesaria para determinar la procedencia de la inadmisión.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 222.2 de la LGT dispone que 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.

El enunciado indica que el 8 de junio de 2024 se notificó a Sociedad Limitada, SL la desestimación del recurso de reposición, por lo que la entidad podrá interponer la reclamación económico-administrativa en el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación de la desestimación del recurso de reposición.

Pregunta 21

El enunciado indica que, a pesar de haber recibido una diligencia de embargo de créditos, relativa a Sociedad Anónima, SA, el administrador de Sociedad Limitada, SL contestó indicando que no existía relación comercial alguna con Sociedad Anónima, SA en ese momento, lo cual no era cierto.

Por lo tanto, Sociedad Limitada, SL incurre en el supuesto de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 42.2 b) de la LGT, dado que, por culpa o negligencia, ha incumplido la orden de embargo de créditos.

Por lo que se refiere a los requisitos para ser declarada responsable, el artículo 41.5 de la LGT dispone que la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de la LGT.

Redes de miembros de comités de auditoría en las empresas europeas: un análisis descriptivo

Félix J. López Iturriaga (autor de contacto)

Universidad de Valladolid (España)

felix.lopez@uva.es | <https://orcid.org/0000-0003-0875-5283>

Ruth García-Cobo

Universidad de Valladolid (España)

ruth.garcia.cobo@uva.es | <https://orcid.org/0000-0003-0711-3393>

César Zarza Herranz

Universidad de Alcalá de Henares (España)

cesar.zarza@uah.es | <https://orcid.org/0000-0001-7415-6540>

Extracto

En este trabajo se estudian las redes de miembros de comités de auditoría en empresas europeas cotizadas, analizando su estructura y evolución de 2005 a 2020. Las conexiones entre consejeros se identifican por su participación simultánea en el mismo comité de auditoría. Se recopilaron datos de 225 empresas de los principales índices bursátiles europeos, con un total de 6,899 consejeros, de los cuales 2,688 participan en comités de auditoría.

Los resultados muestran una red de comités de auditoría fragmentada, pero significativa, con un aumento en la proporción de empresas conectadas durante el periodo estudiado. La mayoría de las conexiones son nacionales, aunque existen redes internacionales en países con mercados interiores más pequeños. Los análisis de centralidad indican que ciertos miembros ocupan posiciones estratégicas, facilitando el flujo de información y recursos. Estos hallazgos destacan la influencia de las redes de consejeros en la gobernanza corporativa, sugiriendo que la centralidad en estas redes puede influir en las prácticas de auditoría y la transparencia financiera.

Este trabajo contribuye al conocimiento en cinco áreas: proporciona una visión detallada de la estructura y dinámica de las redes de comités de auditoría europeos; destaca la importancia de las conexiones entre consejeros y su impacto en la transparencia financiera y el gobierno corporativo; ofrece un análisis temporal amplio (2005-2020) que permite observar la evolución de estas redes; presenta un análisis geográfico revelando la influencia de la proximidad y las tradiciones de internacionalización en la formación de estas redes; y realiza un análisis segmentado por sectores económicos.

Palabras clave: análisis de redes sociales; auditoría; centralidad; comité de auditoría; Europa; gobierno corporativo.

Recibido: 17-07-2024 / Aceptado: 14-10-2024 / Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: López Iturriaga, F. J., García-Cobo, R. y Zarza Herranz, C. (2025). Redes de miembros de comités de auditoría en las empresas europeas: un análisis descriptivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 213-238. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22481>



Audit committee members' network in European firms: a descriptive analysis

Félix J. López Iturriaga (corresponding author)

Ruth García-Cobo

César Zarza Herranz

Abstract

In this paper, we examine the networks of audit committee members in a sample of listed European companies, aiming to describe and analyse their structure and evolution from 2005 to 2020. We consider the connections between directors formed by their simultaneous participation in the same audit committee. To this end, we have compiled a sample of 225 companies from the eight major European stock indices, comprising 6,899 directors, of whom 2,688 serve on audit committees.

The results indicate that the network of audit committees is fragmented but significant, showing an increase in the proportion of connected companies over the studied period. Most connections are national, although there are international networks in countries with smaller domestic markets. The centrality analysis reveals that certain directors hold strategic positions, facilitating the flow of information and resources. These findings underscore the influence of director networks on corporate governance, suggesting that centrality in these networks can influence audit practices and financial transparency.

This paper contributes to knowledge in five areas: firstly, it provides a detailed view of the structure and dynamics of audit committee networks in Europe; secondly, it highlights the importance of connections between directors and their impact on financial transparency and corporate governance; thirdly, it offers a comprehensive temporal analysis (2005-2020) that allows for observing the evolution of these networks; fourthly, it presents a geographical analysis revealing the influence of proximity and internationalisation traditions on the formation of these networks; and finally, it conducts a segmented analysis by economic sectors.

Keywords: social network analysis; audit, audit committee; Europe; centrality; network; corporate governance.

Received: 17-04-2024 / Accepted: 14-10-2024 / Published: 08-01-2025

Citation: López Iturriaga, F. J., García-Cobo, R. y Zarza Herranz, C. (2025). Redes de miembros de comités de auditoría en las empresas europeas: un análisis descriptivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 213-238. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22481>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Fundamentos teóricos
- 3. Base de datos y creación de la red
- 4. Características de la red de miembros de comités de auditoría
 - 4.1. Distribución geográfica
 - 4.2. Relación de nacionalidades
 - 4.3. Centralidad
- 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido elaborado por el grupo de investigación «Redes de miembros de los comités de auditoría y honorarios de auditoría: Un enfoque internacional», seleccionado en la convocatoria 2023-2024 de Grupos de Investigación en Contabilidad, promovida por el CEF.-, para la divulgación de artículos de carácter científico en el campo de la información financiera y no financiera.

1. Introducción

El comité de auditoría (CA) es responsable, por delegación del consejo de administración, de supervisar el proceso de elaboración de la información financiera y no financiera de las empresas. Desempeña, por tanto, un papel de primer orden en la fiabilidad de la información que se remite a los mercados. Quizá por eso no resulte sorprendente la atención prestada tanto por reguladores como por investigadores al estudio de dicho comité. Sus integrantes pueden formar parte de comités en otras empresas, creando así redes de consejeros. Esas redes sociales son un importante canal de comunicación que facilita a sus miembros el acceso a diversa información y recursos. Aunque el análisis de las redes sociales (ARS) de miembros de consejos de administración es un campo ampliamente estudiado por la literatura, no se ha prestado aún suficiente atención a las relaciones entre miembros de comités de auditoría, a pesar de que el solapamiento de miembros es frecuente en estas comisiones (Almaqoushi y Powell, 2021).

Esas redes sociales pueden constituir un canal de transmisión y de contacto, facilitando a sus integrantes el acceso a diversa información y recursos (Larcker *et al.*, 2013), si bien no solo permiten la transferencia, sino que también pueden suponer una barrera a dicha transmisión (Cross *et al.*, 2014). Por ejemplo, una red dominada por un grupo cerrado y cohesionado de consejeros con relaciones muy estrechas puede dificultar la entrada de nuevos miembros y la difusión de nuevas ideas. Esta homogeneidad puede limitar la diversidad de perspectivas y obstaculizar la innovación, ya que las decisiones y la información tienden a circular solo dentro de ese círculo restringido.

Asimismo, estas conexiones pueden establecerse de manera formal e informal (Marra, 2021). Por un lado, el organigrama de las empresas refleja el flujo de la información formal, donde las relaciones jerárquicas y las líneas de comunicación están claramente definidas. En este contexto, la información se transmite siguiendo las cadenas de mando establecidas, garantizando que las decisiones y políticas corporativas se comuniquen de manera sistemática y controlada. Este tipo de estructura formal es crucial para mantener el orden y la responsabilidad dentro de la organización. Por otro lado, en los últimos años se ha observado una tendencia creciente hacia el trabajo en equipo y el desarrollo de relaciones interpersonales entre los trabajadores (Cross *et al.*, 2014). Estas conexiones informales surgen de las interacciones diarias, tanto dentro como fuera del entorno laboral, y pueden incluir reuniones informales, colaboraciones en proyectos y comunicación a través de redes sociales y otras plataformas digitales. Estas relaciones informales facilitan la transferencia rápida de información, la resolución de problemas y la innovación, ya que los empleados pueden compartir ideas y recursos de manera más ágil y espontánea.

La coexistencia de ambos tipos de relaciones –formales e informales– en las organizaciones modernas crea una dinámica compleja, pero efectiva. Mientras que las estructuras

formales proporcionan un marco de referencia y unas relaciones claras, las redes informales complementan este esquema fomentando la flexibilidad, la creatividad y la cohesión entre los integrantes de las mismas. Esta dualidad permite a las empresas adaptarse rápidamente a cambios y desafíos, aprovechando tanto la estabilidad de las estructuras formales como la agilidad de las redes informales.

Nuestro trabajo se basa en las relaciones formales, puesto que son las que se pueden observar de manera directa y medir objetivamente. A través del análisis de los organigramas y las estructuras jerárquicas de las empresas, disponemos de datos precisos y verificables sobre las conexiones entre los comités de auditoría y los consejeros. Esta metodología nos permite cuantificar y analizar de forma cabal las redes de comités de auditoría en Europa, proporcionando una visión clara y fundamentada de las dinámicas de gobernanza corporativa.

Las investigaciones anteriores han mostrado que las conexiones de los miembros del consejo de administración influyen en diversos campos como la innovación corporativa (Faleye *et al.*, 2014), el riesgo de la empresa (Ferris *et al.*, 2017; Li *et al.*, 2023), el coste de la financiación (Chuluun *et al.*, 2014) o el valor de la empresa (Cashman *et al.*, 2012). Así, la posición más central en la red de los consejeros de una empresa se traduce en una menor expropiación a los accionistas minoritarios (Chen *et al.*, 2014), menores costes en las emisiones de bonos (Chuluun *et al.*, 2014), mayor liquidez y valoración de los títulos de la empresa (Egginton y McCumber, 2019; Fogel *et al.*, 2021), menor probabilidad de fraudes contables (Huang y Wang, 2020), mayor calidad de los resultados (Omer *et al.*, 2019), menor sensibilidad de la inversión a la disponibilidad de financiación interna (Javakhadze y Rajkovic, 2019) y mayor rotación de los consejeros que poseen dichas conexiones (Renneboog y Zhao, 2020).

A pesar de la expansión del ARS de los consejeros, el estudio de las conexiones establecidas por los miembros de los comités de auditoría se halla aún en un estado incipiente. En esta línea, Bianchi *et al.* (2023) realizan una recopilación de los 162 estudios más destacados de las últimas décadas en análisis de redes en contabilidad y finanzas, clasificándolos según el objeto de estudio (gobierno corporativo, comportamiento del cliente, auditoría, etc.). En este último campo de auditoría incluyen 26 investigaciones, que se clasifican a su vez en tres categorías: independencia del consejo de administración (5 artículos), prácticas de gobierno corporativo (10 artículos) y la red completa del consejo de administración (11 artículos). La primera subcategoría se centra en la definición de independencia, poniendo de manifiesto la importancia de que dicha independencia no se trate solo de una característica «convencional», sino también social. Los estudios centrados en las prácticas de gobierno han examinado la transferencia de estas prácticas a través del consejo. Por último, los artículos centrados en la red social completa del consejo utilizan esa red al completo como fuente de información.

Basándonos en lo anterior, el objetivo general de nuestro trabajo es describir y analizar la estructura de la red de comités de auditoría en Europa, examinando las conexiones entre empresas cotizadas a través de consejeros que participan en múltiples comités de auditoría. Ese objetivo general se puede detallar en cuatro objetivos específicos como son: (i) evaluar

la evolución temporal de estas redes desde 2005 hasta 2020, identificando tendencias y patrones a lo largo del tiempo; (ii) investigar la distribución geográfica de las conexiones determinando si las conexiones entre miembros de comités de auditoría son predominantemente nacionales o internacionales y cómo las tradiciones de internacionalización influyen en la formación de estas redes; (iii) medir la centralidad de los miembros de los comités de auditoría para comprender su papel estratégico en la red y su capacidad para facilitar el flujo de información y recursos; y (iv) explorar las implicaciones de las redes de miembros de comités de auditoría en la gobernanza corporativa apuntando cómo la estructura y la evolución de estas redes pueden influir en la transparencia financiera y la eficacia de la gobernanza corporativa en las empresas europeas.

El trabajo se estructura en cinco epígrafes para ofrecer un análisis detallado y comprensivo del papel de los comités de auditoría y las redes sociales en el contexto europeo. El primer epígrafe introduce la importancia del comité de auditoría en el gobierno corporativo y el objetivo del estudio. El segundo epígrafe revisa la literatura existente sobre la interconexión de los miembros de comités de auditoría y sus efectos en diversas dimensiones corporativas. El tercer epígrafe describe la metodología utilizada para analizar la red de empresas europeas, incluyendo la recopilación de datos y las técnicas de ARS empleadas. El cuarto epígrafe presenta los resultados del análisis, destacando las características de la red, su evolución temporal y la distribución geográfica de las conexiones. Finalmente, el quinto epígrafe discute las implicaciones de los hallazgos y propone direcciones para futuras investigaciones.

Nuestros resultados sugieren que la red de miembros de comités de auditoría en las empresas cotizadas europeas es una red fragmentada, pero digna de consideración. Observamos que la proporción de empresas conectadas durante el periodo de estudio ha crecido, habiéndose estabilizado en los últimos años, lo que refleja una tendencia hacia una mayor interconexión. La mayoría de las conexiones tienen un carácter nacional, aunque se observan redes internacionales en países con mercados interiores más pequeños. Las medidas de centralidad indican que ciertos miembros ocupan posiciones estratégicas en la red, facilitando el flujo de información y recursos. Estos hallazgos subrayan la influencia de las redes de consejeros en el gobierno corporativo y sugieren que la centralidad en estas redes puede dar explicación de algunas prácticas de auditoría y la transparencia financiera.

Consideramos que nuestro trabajo realiza cuatro tipos de contribuciones al conocimiento. En primer lugar, proporcionamos una visión detallada de la estructura y dinámica de las redes de comités de auditoría en Europa, algo que ha sido escasamente explorado en la literatura previa. En segundo lugar, destacamos la importancia de las conexiones entre consejeros y su impacto en la transparencia financiera, el gobierno corporativo y otras políticas empresariales. En tercer lugar, nuestra investigación abarca un amplio periodo (2005-2020), lo que nos permite analizar la evolución de estas redes y sus implicaciones a lo largo del tiempo. Además, aportamos un análisis geográfico que revela cómo la proximidad y las tradiciones de internacionalización influyen en la formación de estas redes.

2. Fundamentos teóricos

Definiremos «red social» como el conjunto de las relaciones e interacciones entre los miembros de la entidad social que se pretende analizar, en nuestro caso, los CA. Una red social se puede representar como un grafo compuesto por nodos o actores unidos entre sí a través de caminos o conexiones. En el caso que nos ocupa, dichos actores son los miembros de los CA, y los vínculos entre ellos surgen como consecuencia de su coincidencia en una CA, creando así la red de miembros de CA. Dado que nuestra unidad de análisis es la empresa y no los miembros del CA, hemos de trasladar esas conexiones personales a las empresas de las que forman parte esos miembros. Se crea así la red de empresas, de modo que consideramos que dos empresas están vinculadas entre sí cuando sus CA comparten al menos un miembro.

Para una mejor comprensión, en la tabla 1 planteamos un ejemplo figurado de seis empresas y la composición de sus CA. La representación de la red creada de manera simplificada se recoge en la figura 1. Basándonos en esta distribución, la figura 2 representa la red creada a partir de los vínculos de los miembros del CA, y en la figura 3 hemos trasladado estas conexiones entre miembros del CA a conexiones entre empresas.

El ejemplo muestra cómo el miembro B sirve de conexión entre las empresas 1, 2 y 6, posibilitando así una red entre los miembros del CA de estas tres empresas. Al mismo tiempo, los miembros K y M de la empresa 6 forman parte, respectivamente, de las empresas 3 y 4. Estas conexiones directas permiten un segundo grado de vinculación indirecta haciendo que la empresa 1 quede conectada con las empresas 3 y 4.

Tabla 1. Ejemplo de redes de empresas y de miembros del CA

Empresa 1	Empresa 2	Empresa 3	Empresa 4	Empresa 5	Empresa 6
Miembro A	Miembro B	Miembro J	Miembro H	Miembro L	Miembro P
Miembro B	Miembro F	Miembro K	Miembro M	Miembro O	Miembro B
Miembro C	Miembro H	Miembro L	Miembro N	Miembro H	Miembro K
Miembro D	Miembro I		Miembro Ñ		Miembro M
Miembro E					

Fuente: elaboración propia.

Figura 1. Conexiones miembros del CA-empresa

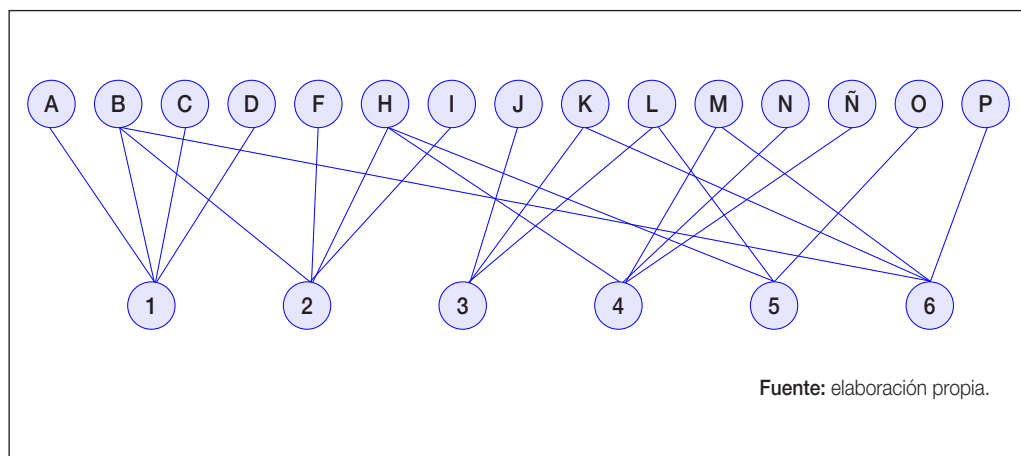


Figura 2. Redes sociales de miembros del CA

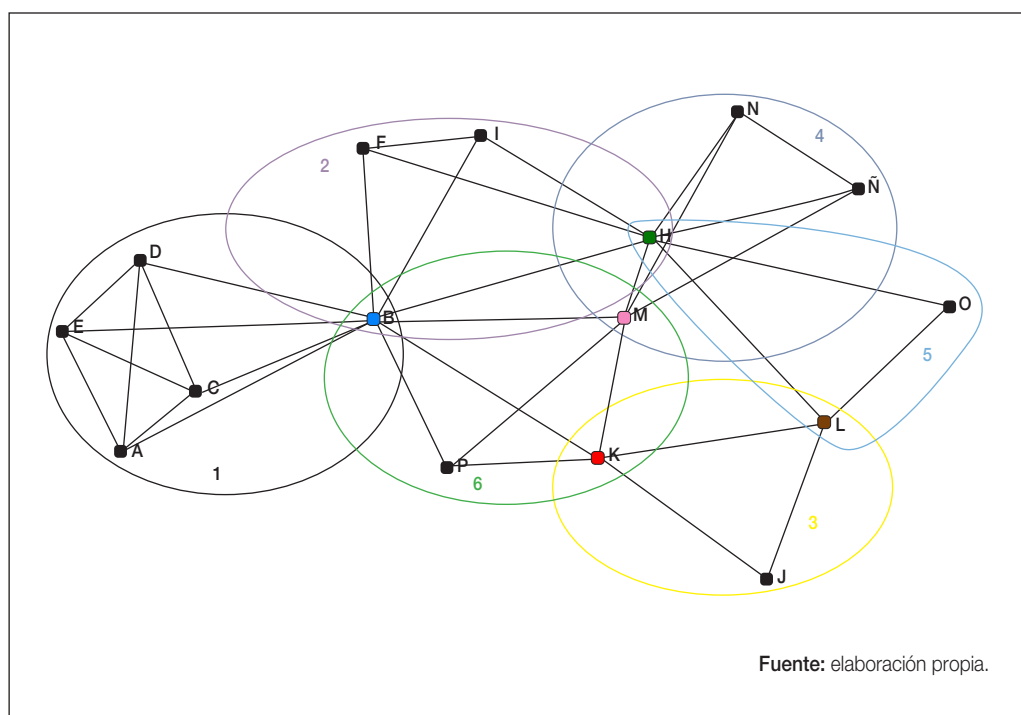
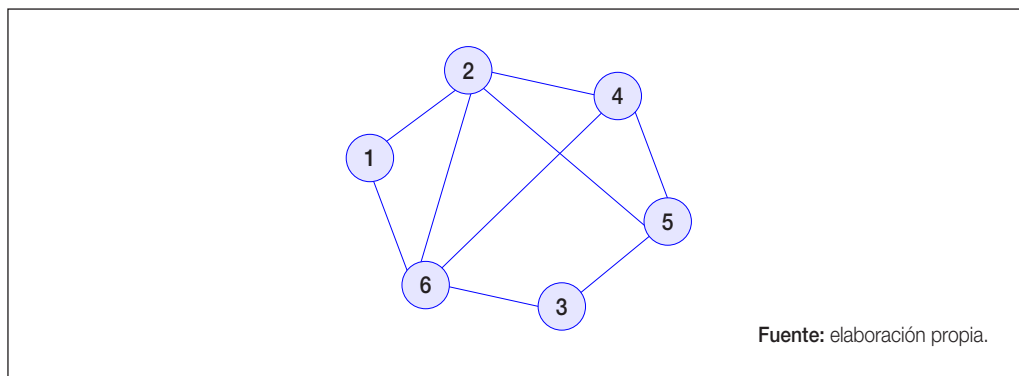


Figura 3. Red social de empresas



3. Base de datos y creación de la red

El estudio se lleva a cabo sobre una muestra compuesta por 225 empresas cotizadas en los ocho principales índices bursátiles europeos (Alemania: DAX 30, Bélgica: BEL 20, España: IBEX 35, Francia: CAC 40, Países Bajos: AEX, Italia: FTSE MIB, Portugal: PSI 20 y Reino Unido: FTSE 100) durante el periodo de dieciséis años comprendido entre 2005 y 2020. Como es habitual, se ha procedido a eliminar las empresas del sector financiero debido a su regulación particular, obteniendo una muestra final de 225 empresas¹. Comparado con estudios previos, nuestro trabajo presenta una muestra más amplia tanto en términos de países como de años analizados. Así, Vion *et al.* (2015) se centraron en la elite corporativa de la Eurozona durante el periodo 2005-2008, cubriendo un rango temporal más limitado y un menor número de países. Asimismo, Heemskerk (2011) analizó las interconexiones entre los consejos de administración de las empresas más grandes de Europa, utilizando un conjunto de empresas similar al nuestro, pero centrado en un único año. Por otro lado, Heemskerk *et al.* (2016) abordaron la red transnacional de consejos interconectados después de la crisis financiera, incluyendo una muestra de empresas globales que es comparable en tamaño, pero con un enfoque geográfico más extenso. Aunque estos estudios no emplean la misma metodología que nosotros (ARS, centralidad de grado, intermediación, cercanía y vector de centralidad), todos comparten el interés por las conexiones sociales. Nuestro enfoque se distingue por su amplitud temporal y geográfica, proporcionando una visión más integral y detallada de las redes de comités de auditoría en Europa, lo que proporciona más consistencia y fiabilidad al análisis.

¹ Una justificación adicional de la selección muestral es el hecho de que Europa continental es el entorno en el que las relaciones entre grandes empresas están más desarrolladas (Blanchard *et al.*, 2015; Fennema, 2012).

La base de datos recoge la composición de los consejos de administración y de las comisiones de auditoría delegadas de los mismos. Los datos han sido recopilados manualmente a partir de la información sobre la identidad de los consejeros contenida en los estados financieros auditados y las propias páginas web de las empresas y de los organismos de supervisión del mercado de valores de cada país. Posteriormente a la recopilación de los nombres de todos los consejeros se ha realizado una normalización de dichos nombres, ya que una misma persona podía encontrarse identificada de manera diferente en diversas empresas o, incluso dentro de la misma empresa, en diferentes años². En este proceso se han identificado 9.117 consejeros de los cuales 3.467 forman parte de los CA. Tras la eliminación de las empresas financieras, la muestra consta de 6.899 consejeros, de los cuales 2.688 forman parte de una CA.

En la tabla 2 detallamos la distribución nacional de la muestra. Como puede comprobarse, la representación de cada país en términos de número de empresas es distinta. Reino Unido encabeza la lista con una aportación cercana al 33 %, seguido por Francia (alcanzando casi 15 %), Italia, Alemania y España (alrededor del 11 %), Países Bajos (7 %) y, por último, Portugal y Bélgica (con poco más de 6 %). El valor total no coincide necesariamente con la suma de cada columna porque algunas empresas cotizan en varios países o algunos consejeros pertenecen a empresas de distintos países simultáneamente.

Tabla 2. Composición de la muestra

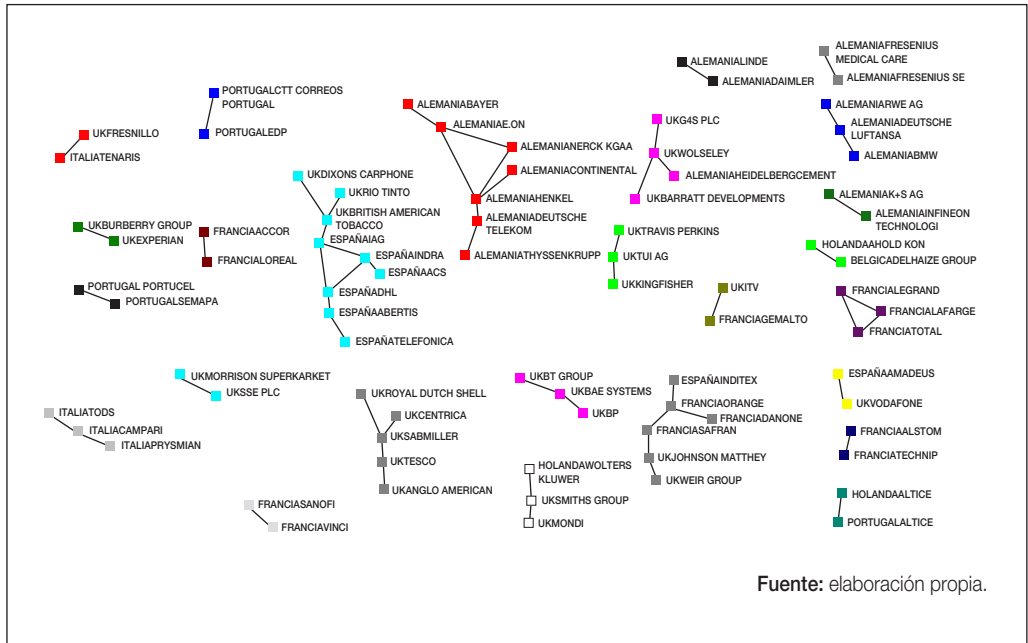
Distribución de empresas, observaciones, miembros del consejo de administración y miembros del CA por país									
	Alemania	Bélgica	España	Francia	Países Bajos	Italia	Portugal	Reino Unido	Total
N.º empresas	25	14	26	35	17	28	16	77	225
N.º observaciones	8.240	2.713	4.826	7.210	2.466	6.123	3.010	12.309	46.897
N.º consejeros	1.247	403	757	1.116	421	1.108	524	1.844	6.899
N.º miembros CA	348	159	315	436	172	355	144	902	2.688

Fuente: elaboración propia.

A modo ilustrativo, en la figura 4 ofrecemos una representación de la red de empresas partiendo de las conexiones de los integrantes de sus CA para el año 2015. Aunque no se recogen en el presente estudio, hemos realizado una representación análoga para cada uno de los dieciséis años del estudio.

² Esta tarea ha tenido una complejidad considerable dada la necesidad de consultar fuentes en distintos idiomas más allá del español o inglés o por el uso de grafías distintas al alfabeto latino en algunos casos.

Figura 4. Ejemplo ilustrativo de la red de empresas en 2015



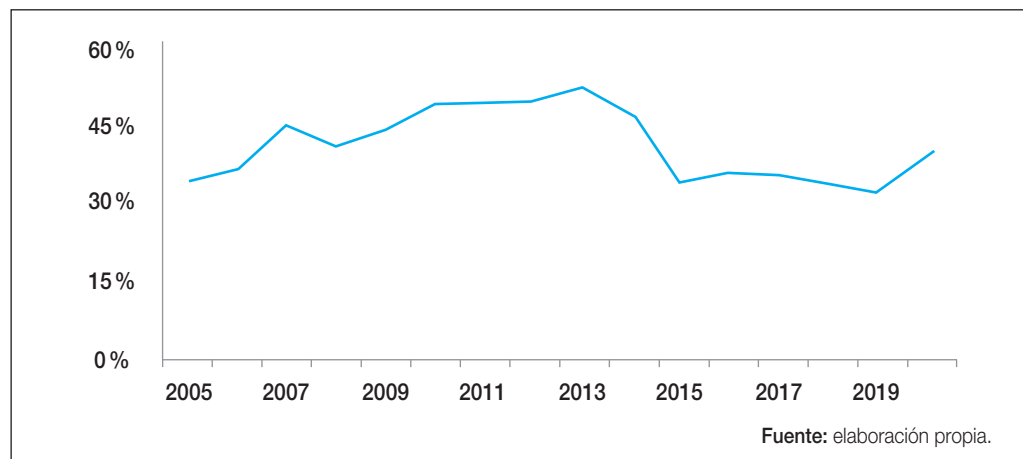
De su observación podemos afirmar que se trata de una red relativamente extensa, pero de escasa densidad.

El 41 % de las empresas de la muestra se halla conectada al menos con otra empresa. Sin embargo, tan solo se forman un pequeño número de vínculos, más en concreto, 142 vínculos de media, que suponen 0,3 % de los posibles vínculos disponibles, es decir, de todos los vínculos que se formarían si todos los nodos estuvieran relacionados con todos los demás nodos de la red. En esta misma línea, las conexiones entre empresas suponen un 1,75 % de todas las posibles.

En la figura 5 representamos la evolución de la proporción de empresas conectadas entre 2005 y 2020. A la vista de esa representación, en términos muy generales, cabría hablar de dos tendencias.

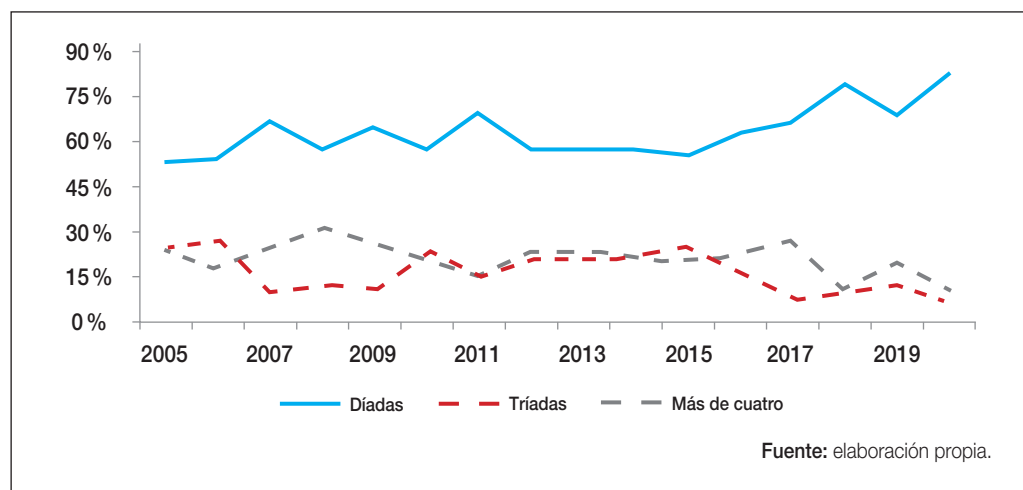
Por un lado, tendríamos la evolución al alza en la primera parte del periodo, durante la cual se pasa de un 36,9 % de empresas en 2005 a un máximo de 51,2 % en 2013. Por otro lado, parece existir una tendencia estable en los años finales, situada en torno al 35 % de empresas.

Figura 5. Evolución del porcentaje de empresas conectadas



Como ha quedado dicho, se trata de una red de empresas considerablemente fragmentada, con múltiples grupos de empresas vinculadas entre sí, pero inconexos respecto de otros grupos. El tamaño de los grupos oscila entre dos y trece empresas, aunque la mayor parte de los mismos son las denominadas «díadas», es decir, dos empresas relacionadas entre sí. En la figura 6 representamos la evolución temporal del tamaño de los grupos. Puede constatare que las díadas son el tipo de grupo predominante, representando de media un 63 % de los grupos formados. Es más, cabe hablar de una evolución al alza de estas formaciones en los últimos años, que han pasado de suponer el 56 % de los grupos en 2015 al 83 % en 2020.

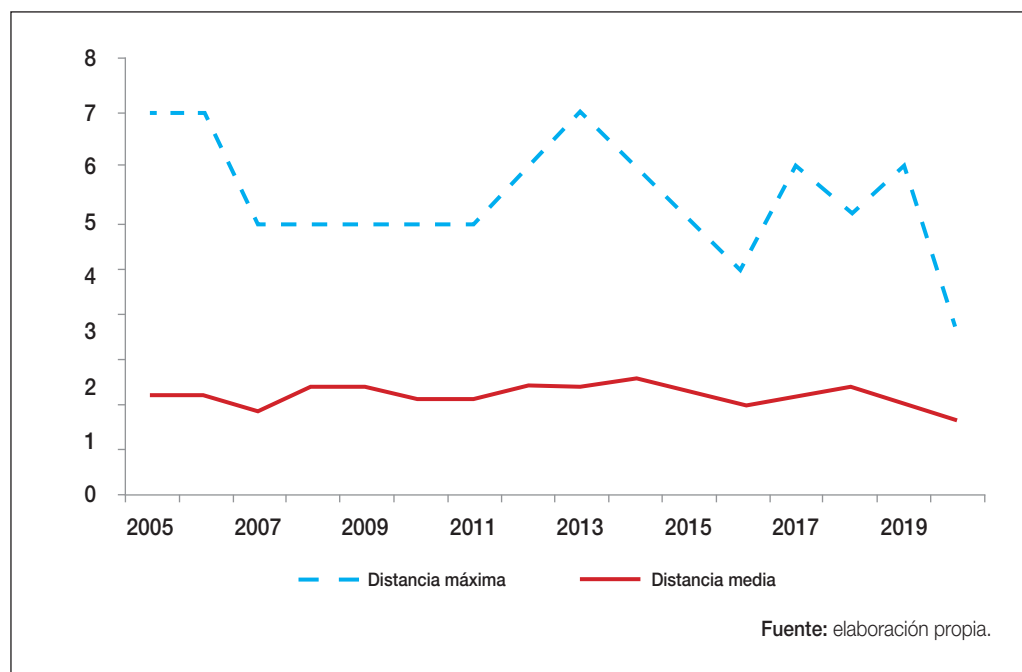
Figura 6. Tamaño de los grupos de empresas conectadas



La distancia más corta entre los vínculos formados por las empresas es de media 1,83 nodos, mientras que el trayecto más largo entre dos empresas es de media 5,4 nodos, como se puede ver en la figura 7.

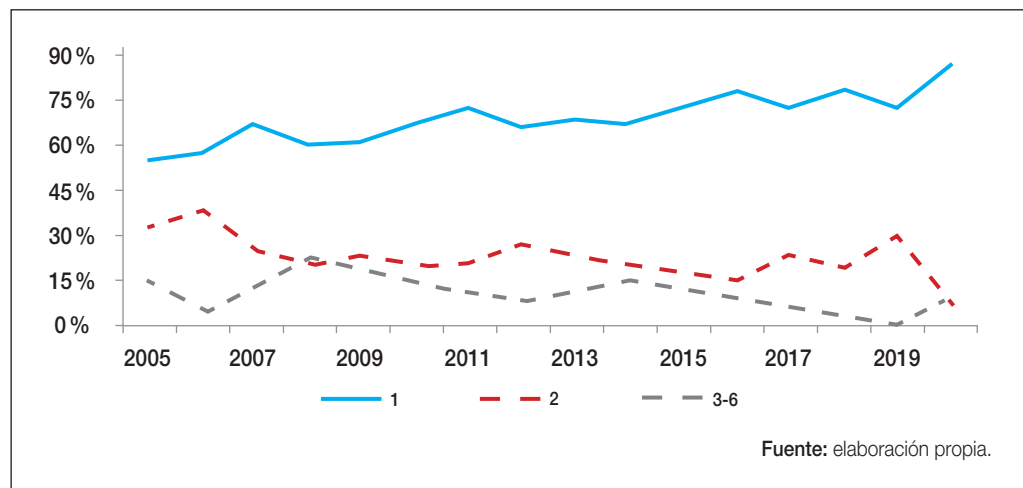
Es interesante hacer notar que la distancia máxima entre las empresas presenta una tendencia decreciente especialmente marcada desde el año 2013, lo que concuerda con el tipo de red dominante con grupos más pequeños. Por su parte, la distancia media entre las empresas tuvo una tendencia ligeramente ascendente hasta 2012-2013, momento en el que empezó a decrecer.

Figura 7. Distancia media y máxima entre empresas



En consonancia con el tamaño de los grupos, si analizamos el número de enlaces de cada empresa obtenemos que el 67 % de las empresas establecen un vínculo (en este grupo quedan englobadas todas las díadas y las posiciones exteriores de otros tamaños de redes), el 22 % establecen dos vínculos (incluyendo muchas de las empresas de las tríadas, así como posiciones más intermedias de otros tamaños de red), mientras que un 11 % establecen más de dos vínculos (correspondiendo a las redes de mayor tamaño y más opciones de interrelación). Más aún, la figura 8 pone de manifiesto una evolución creciente a lo largo del periodo estudiado de la proporción de empresas que solo poseen una conexión, pasando de representar un 56 % en 2005 al 85 % en 2020.

Figura 8. Número de enlaces



4. Características de la red de miembros de comités de auditoría

4.1. Distribución geográfica

En este punto analizamos el carácter nacional o internacional de las redes de miembros del CA. Consideramos que una red es internacional cuando pone en contacto a empresas de diversos países (independientemente de la nacionalidad de los miembros).

Como se recoge en la figura 9, dos tercios de las redes establecidas tienen carácter nacional, mientras que el número de redes que vinculan a empresas de distintos países se sitúa en el 33 %.

Si nos centramos en el número de empresas integradas en cada una de estas redes (figura 10), también existe un predominio de las redes nacionales, aunque en este caso la diferencia entre ambos grupos es menor.

El motivo de esa reducción en las diferencias reside en que los grupos de empresas vinculados por redes internacionales suelen ser más numerosos que los grupos de empresas nacionales y, por tanto, aunque exista un mayor número de redes nacionales, estas suelen tomar la forma de diádas.

Figura 9. Distribución del tipo de redes (nacionales vs. internacionales)

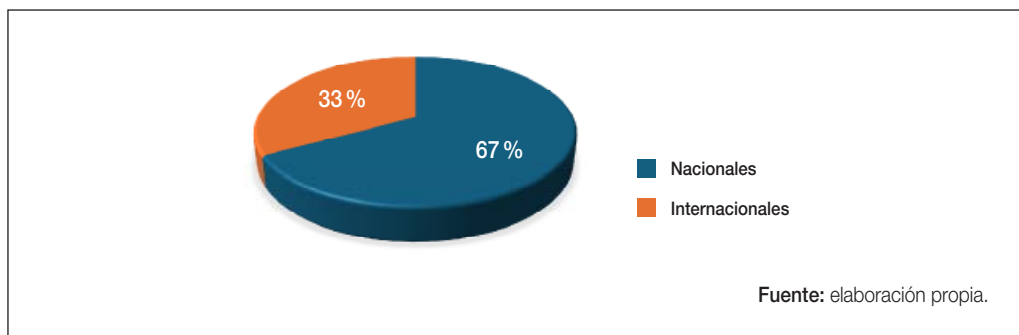
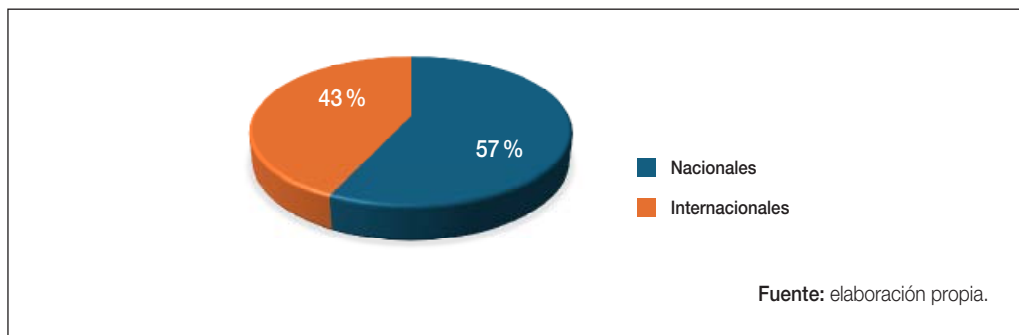


Figura 10. Distribución de las empresas en función del tipo de red (nacional vs. internacional)



En todos los países existe en algún momento, al menos, una red nacional. Cabe reseñar algunas particularidades de ciertos países: en algunos casos se trata de la existencia exclusiva de redes nacionales y en otros casos de redes internacionales. Así, las empresas alemanas estaban vinculadas exclusivamente por redes nacionales hasta 2011, fecha a partir de la cual comienzan a integrarse en redes internacionales. Portugal también es un caso de país cuyas empresas integraban únicamente redes nacionales durante los años 2014 a 2016. Por el contrario, Bélgica tiene una especial tendencia a formar exclusivamente redes internacionales. En un punto intermedio se encuentran Francia y Reino Unido, pues sus empresas forman redes de ambos tipos a lo largo de todo el periodo estudiado.

En la tabla 3 representamos la conectividad de las empresas de cada país, definida como la proporción de relaciones de los miembros del CA relativizada por todas las posibles relaciones. Esa conectividad se ha calculado anualmente como el porcentaje de empresas conectadas –ya sea nacional o internacionalmente– sobre el total de las empresas de ese país en ese ejercicio. Hay dos países (Alemania y Países Bajos) que destacan en cuanto a tendencia a formar redes de miembros del CA. Sin embargo, las redes establecidas tienen un diferente perfil geográfico: mientras que los miembros alemanes son más proclives a

tender redes nacionales, los miembros neerlandeses de los CA entran en contacto con colegas de otros países. En el otro extremo nos encontramos con España seguida por Bélgica. El caso belga es peculiar, pues, aunque sus miembros no se hallan particularmente conectados, destaca la importancia de sus redes internacionales. De hecho, Bélgica y Países Bajos son las dos naciones de la muestra en las que las conexiones internacionales representan una mayor proporción de las conexiones totales. Parece lógico pensar que este hecho se deba al menor tamaño de su mercado interior y a la tradicional internacionalización económica de ambos países. Por el contrario, los tres países meridionales de Europa (España, Italia y Portugal) se caracterizan por la menor frecuencia de sus conexiones internacionales.

Tabla 3. Conectividad relativa de las empresas de cada país

	Alemania	Países Bajos	Francia	Reino Unido	Portugal	Italia	Bélgica	España
Total	0,66 %	0,64 %	0,51 %	0,50 %	0,42 %	0,36 %	0,31 %	0,201 %
Nacionales	0,57 %	0,14 %	0,26 %	0,29 %	0,36 %	0,26 %	0,01 %	0,07 %
Internacionales	0,09 %	0,50 %	0,26 %	0,21 %	0,06 %	0,10 %	0,305 %	0,141 %
Nacional/total	86,36 %	22,78 %	50,1 %	57,66 %	84,91 %	72,93 %	2,87 %	32,21 %
Internacional/total	13,64 %	77,21 %	49,90 %	42,34 %	15,09 %	27,07 %	97,13 %	67,79 %

Fuente: elaboración propia.

En la tabla 4 hemos repetido el procedimiento anterior centrándonos en los grupos de empresas. La conectividad se ha calculado anualmente como el porcentaje de grupos conectados –ya sea nacional o internacionalmente– sobre el total de las empresas de ese país en un ejercicio concreto. Los resultados son análogos a los obtenidos para las conexiones de empresas: existe un predominio de las conexiones nacionales en los grupos de empresas alemanas y portuguesas, y un predominio de conexiones internacionales en los grupos belgas y neerlandeses.

Tabla 4. Conectividad relativa de los grupos de cada país

	Alemania	Países Bajos	Francia	Reino Unido	Portugal	Italia	Bélgica	España
Total	0,39 %	0,78 %	0,56 %	0,50 %	0,46 %	0,37 %	0,38 %	0,28 %
Nacionales	0,28 %	0,13 %	0,27 %	0,26 %	0,35 %	0,24 %	0,01 %	0,06 %
Internacionales	0,11 %	0,65 %	0,29 %	0,24 %	0,11 %	0,13 %	0,37 %	0,21 %
Nacional/total	72,48 %	17,10 %	47,89 %	51,88 %	76,95 %	65,03 %	2,81 %	22,97 %
Internacionales/total	27,52 %	82,90 %	52,11 %	48,12 %	23,05 %	34,97 %	97,19 %	77,03 %

Fuente: elaboración propia.

4.2. Relación de nacionalidades

Una vez introducida la distinta tendencia de las empresas de cada país a formar redes nacionales o internacionales, en este punto nos planteamos un análisis más detallado de dicha tendencia estudiando cuáles son las combinaciones de países más frecuentes en las redes de miembros del CA. En general, podría afirmarse la existencia de un patrón de proximidad geográfica de modo que, en caso de existir, las redes se establecen entre países próximos.

Alemania, como hemos destacado anteriormente, presenta una clara inclinación hacia la formación de redes nacionales, especialmente durante la primera mitad del periodo muestral. Sin embargo, cuando se analizan las redes internacionales formadas por las empresas alemanas durante la otra mitad del periodo, se comprueba una relación con Bélgica, Francia y Reino Unido (lo cual puede deberse a la tendencia internacional de las empresas británicas y al elevado peso de las mismas en nuestra muestra). En términos relativos, el caso belga es destacable, puesto que supone solo el 6,2 % de la muestra. Por el contrario, las empresas alemanas no forman vínculos con ninguna empresa española, italiana ni portuguesa.

Bélgica forma redes internacionales principalmente con sus vecinos franceses (así se constata en trece de los dieciséis años analizados) y con el Reino Unido (en doce de los dieciséis años analizados). Es interesante subrayar la vinculación de las empresas belgas con las de Países Bajos (esas conexiones existen durante diez años), dada la escasa representación de estas últimas en la muestra. Aunque en menor medida, también se relaciona con Alemania y Portugal y, sin embargo, no forma vínculos ni con España ni con Italia.

Por lo que se refiere a España, se observa una clara inflexión, ya que durante los primeros años se limitaba a formar díadas con empresas italianas, mientras que en los últimos años aumenta sus relaciones internacionales, estableciendo redes junto con Portugal, Francia, Países Bajos y Reino Unido. Sin embargo, los miembros del CA de las empresas españolas no llegan a relacionarse ni con Bélgica ni con Alemania.

Francia es uno de los países mejores conectados y sus empresas forman redes con todos los países de la muestra. Destacan las frecuentes conexiones con Reino Unido y Bélgica. No obstante, para valorar la importancia relativa de ambos tipos de redes, ha de tenerse presente que el peso de las empresas británicas en la muestra es muy superior al de las belgas, lo que pone de manifiesto las conexiones más estrechas entre Francia y Bélgica. Con el resto de las nacionalidades (salvo Países Bajos), las conexiones son mucho menos frecuentes, especialmente con Italia. También Reino Unido se relaciona con todas las naciones de la muestra, siendo de destacar sus conexiones con Países Bajos, Francia, Bélgica y Países Bajos. Aunque también existen grupo compartidos del Reino Unido con Italia, Alemania y Portugal, son menos habituales.

A pesar de su baja representación en la muestra, quizá como consecuencia de su tradición comercial internacional o por su posición geográfica, los Países Bajos están muy

conectados y se relacionan con todas las naciones de la muestra excepto con la portuguesa. Con Reino Unido forma redes todos los años, lo cual es esperable, puesto que los británicos son los que más empresas proporcionan a nuestra muestra. Con Bélgica, cuya aportación a la muestra es la más baja, forman redes internacionales durante diez años. Francia, cuya aportación a la base es la segunda más alta, es la tercera nacionalidad favorita de los neerlandeses. Con Alemania, España e Italia forman redes puntualmente.

En cuanto a las otras dos naciones periféricas, Italia se relaciona con España y con Reino Unido. Se trata de una nación menos conectada, sin que existan vínculos con Portugal o Bélgica. Del mismo modo, las empresas portuguesas tampoco muestran una clara predilección por un país, si bien no son raras las conexiones con Francia, Bélgica, España y Reino Unido.

4.3. Centralidad

Probablemente, la centralidad sea la característica más generalizada dentro del ARS. Se trata de un concepto intrínsecamente multidimensional, por lo que para su correcta interpretación es necesario tener en consideración sus cuatro componentes (grado, cercanía, intermediación y vector de centralidad). Las cuatro medidas de centralidad de redes empleadas están ampliamente aceptadas por la comunidad académica y fueron definidas por Bonacich (1972, 1987) y Freeman (1977, 1978).

La centralidad de grado (*degree centrality*) indica la influencia inmediata de un nodo y se determina por el número de conexiones de primer grado (es decir, directas) que tiene cada miembro. Refleja la popularidad y el nivel de ocupación de los miembros de la red. Es similar a la medida conocida en la literatura como *interlock*. Se asume que los nodos con mayores valores de centralidad de grado poseen mayor influencia local debido a su acceso a información y recursos distribuidos en la red. Para normalizar esta medida, dado que el número de nodos varía anualmente, se divide entre el número total de nodos menos uno.

La centralidad de vector propio (*eigenvector centrality*) evalúa los vínculos establecidos no solo por las conexiones de primer grado de un nodo, sino también por la posición de los nodos a los que está conectado. Complementa la centralidad de grado al considerar los efectos indirectos de las conexiones. Asume que no todos los actores de la red tienen la misma importancia y mide la relevancia de las conexiones de los vínculos directos, incorporando las conexiones indirectas. Esta medida refleja la influencia a largo plazo y se ajusta según el tamaño de la red en cada año.

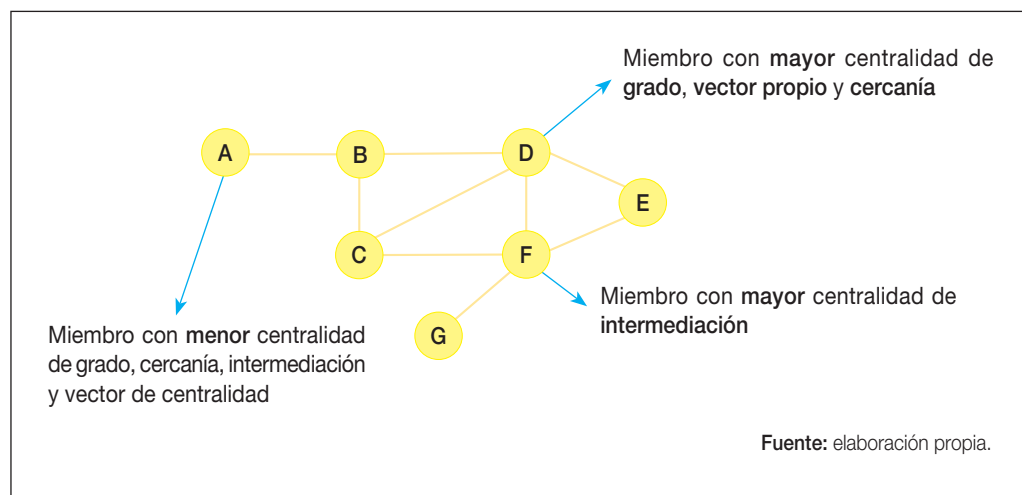
La centralidad de intermediación (*betweenness centrality*) indica la probabilidad de que un flujo de información o recursos pase por un nodo específico. Mide la frecuencia con la que un nodo se encuentra en el camino más corto entre otros nodos, lo que refleja su capacidad para intermediar entre nodos altamente conectados. Para su cálculo

también se ajusta según el tamaño de la red y se normaliza dividiendo cada valor por el máximo valor de la misma componente, asegurando la comparabilidad sin perder significación relativa.

La centralidad de cercanía (*closeness centrality*) representa la longitud promedio del camino más corto desde un nodo a todos los demás nodos, indicando la velocidad de transmisión de información desde o hacia un nodo determinado. Refleja el acceso rápido a los flujos de la red, donde los nodos con mayor cercanía están menos separados del resto de la red. Para su cálculo, se considera el tamaño de la red cada año y se asigna un valor cero a las distancias entre nodos no conectados.

Para facilitar la comprensión de las medidas de centralidad, en la figura 11 se presenta un ejemplo que muestra visualmente los miembros que destacan en cada indicador. El miembro D tiene los valores más altos tanto en centralidad de grado como en centralidad de vector propio, ya que cuenta con el mayor número de conexiones directas y conexiones de segundo grado. Además, es el miembro más cercano a los demás de la red. Por su parte, el miembro F ocupa la posición más intermedia. En el extremo opuesto encontramos al miembro A, quien presenta las puntuaciones más bajas en todos los indicadores de centralidad al encontrarse en un extremo de la red.

Figura 11. Ejemplo de centralidad



Además de las cuatro medidas mencionadas, se ha calculado un indicador compuesto de centralidad, obtenido estandarizando y sumando los cuatro componentes para crear una medida conjunta que hemos denominado «centralidad compuesta».

Figura 12. Evolución de las medidas de centralidad

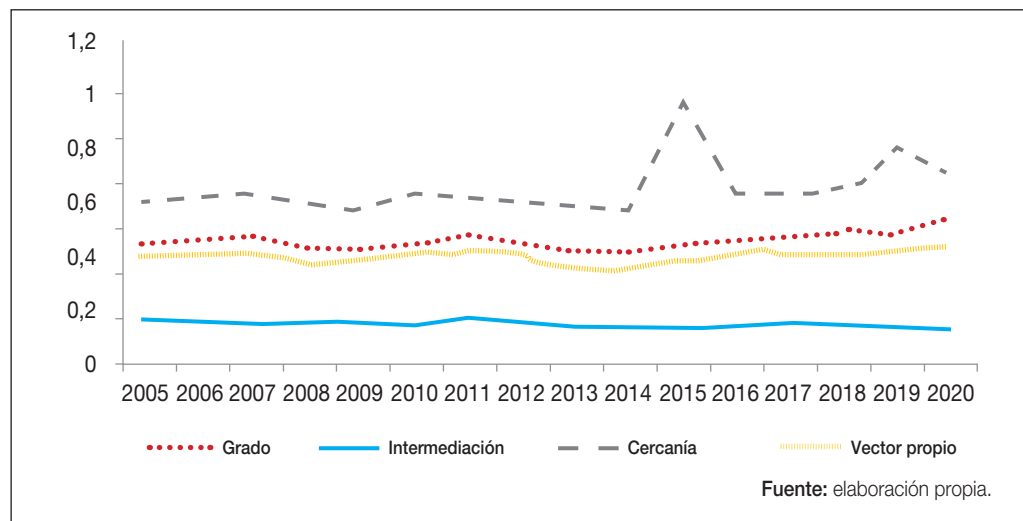
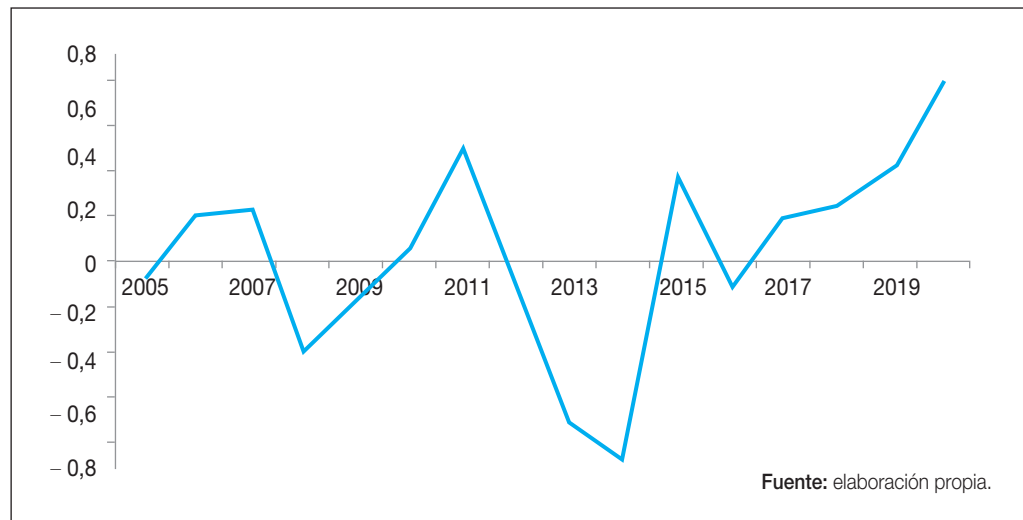


Figura 13. Evolución media de la centralidad compuesta



Las figuras 12 y 13 muestran que las componentes de centralidad, tanto individualmente como de manera conjunta, exhiben una ligera tendencia creciente, especialmente perceptible desde mediados de la década anterior. Esta tendencia creciente es especialmente notoria en el caso de la centralidad de cercanía, lo que es congruente con los resultados anteriormente indicados relativos a la configuración de la red (fragmentación en grupos de

pequeño tamaño) y la disminución de la distancia media entre las empresas. Aunque no se detallan los resultados en este trabajo, esta tendencia al alza en la centralidad durante los últimos años se verifica en casi todos los países de la muestra.

Nuestro último análisis consiste en el estudio de los indicadores de centralidad en distintos sectores de la actividad económica. A tal fin se ha dividido la muestra siguiendo el criterio proporcionado por la base de datos Refinitiv Eikon, que realiza una clasificación en 27 sectores industriales según el segmento dominante en la facturación de la empresa. En la tabla 5 ofrecemos la lista de dichos sectores y el número de observaciones empresa-año correspondientes a cada uno de ellos.

En la figura 14 se recoge el valor del indicador de centralidad compuesta tras ordenar correlativamente los sectores de menor a mayor centralidad³. Como puede comprobarse, existe una marcada similitud en los indicadores de casi todos los sectores –con la excepción del sector textil, que destaca por la centralidad de sus miembros del CA– a pesar de las lógicas diferencias entre ellos. En consecuencia, podría decirse que el ARS presenta consistencia y no está afectado por la inclusión o exclusión de las empresas de determinados sectores de la actividad económica.

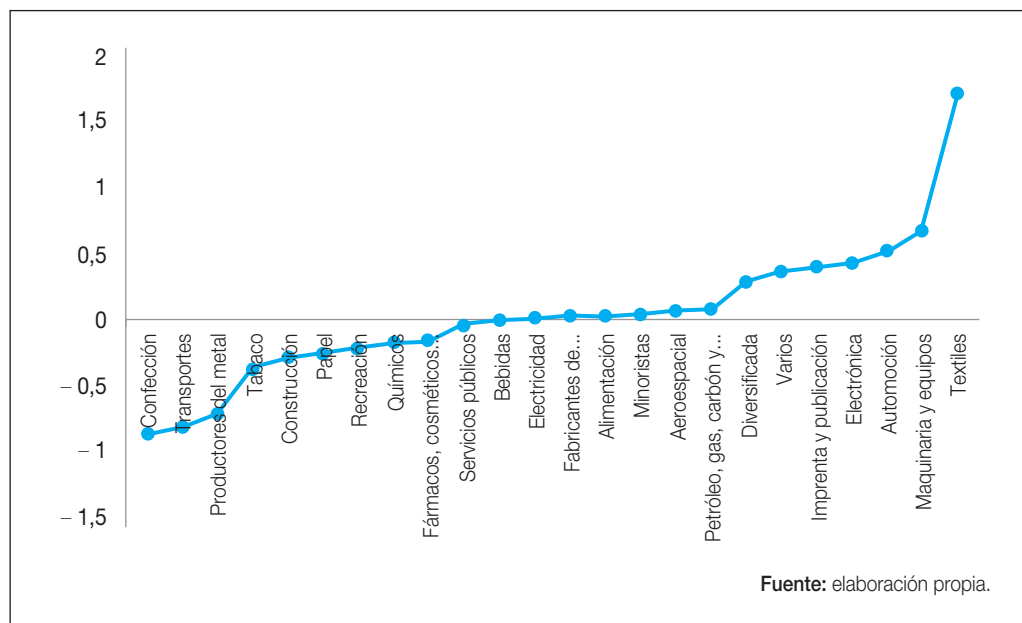
Tabla 5. Codificación de los sectores

Sector	N.º obs.	Sector	N.º obs.	Sector	N.º obs.
Confección	20	Fármacos	59	Petróleo	56
Transportes	33	Servicios públicos	205	Diversificada	50
Metal	41	Bebidas	45	Varios	149
Tabaco	7	Electricidad	28	Imprenta	31
Construcción	150	Prod. metálicos	31	Electrónica	79
Papel	22	Alimentación	22	Automoción	43
Recreación	47	Minoristas	113	Maquinaria	25
Químicos	94	Aeroespacial	28	Textiles	6

Fuente: elaboración propia.

³ Se han calculado también los otros cuatro indicadores de centralidad para cada uno de los sectores, pero no se presentan para simplificar la comparación.

Figura 14. Centralidad compuesta por sectores



5. Conclusiones

El estudio de las redes sociales de los miembros de los CA es esencial para entender las interrelaciones y conexiones entre las empresas europeas, pues las redes sociales así constituidas son un medio para la transmisión de información, comportamientos y recursos. El presente trabajo constituye una aproximación puramente descriptiva a este hecho, en el que estudiamos las redes sociales conformadas por los miembros de los comités de auditoría de 225 empresas cotizadas procedentes de ocho países europeos con el fin de ofrecer una visión detallada de las conexiones e interacciones entre estos miembros, además de su distribución geográfica y la naturaleza de estas redes. Dado el destacado papel que el CA desempeña en la elaboración de la información financiera y no financiera, conocer estos vínculos puede arrojar luz sobre el funcionamiento y la dinámica del gobierno corporativo y las relaciones entre empresas en el contexto europeo.

El estudio reveló que, aunque la red de empresas es extensa, presenta una baja densidad, con un 41 % de las empresas conectadas al menos con otra empresa, pero con un número reducido de vínculos efectivos. No obstante, la proporción de empresas conectadas ha mostrado una tendencia al alza en la primera mitad del periodo estudiado (2005-2020), alcanzando un pico en 2013, seguida de una estabilización en los años finales. En cualquier

caso, la red de empresas permanece fragmentada con múltiples grupos de empresas vinculadas entre sí, pero inconexas respecto de otros grupos. La mayoría de las redes de miembros del CA tienen un carácter nacional, aunque también existen redes internacionales, particularmente en países con mercados interiores más pequeños y tradición de internacionalización, como Bélgica y Países Bajos. También se observa que las empresas tienden a formar redes con otras empresas de países geográficamente cercanos.

También hemos calculado diversas medidas de centralidad (grado, vector propio, intermediación y cercanía) para evaluar la influencia de cada uno de los miembros del CA que forman la red. Es de suponer que aquellas personas con mayor centralidad tengan mayor acceso a información y recursos, lo que incrementa su influencia en la red y, por ende, su capacidad para modelar el funcionamiento del gobierno corporativo de las empresas. Las componentes de centralidad mostraron una tendencia ligeramente creciente en los últimos años. Esta tendencia creciente es especialmente notoria en el caso de la cercanía, lo cual está en consonancia con el pequeño tamaño de los grupos de empresas y la reducción de la distancia media entre empresas. Adicionalmente, el análisis sectorial de la centralidad mostró una notable similitud en los indicadores de centralidad de los CA, con la excepción del sector textil, que destaca significativamente. Esto sugiere que, a pesar de las diferencias inherentes entre sectores, el ARS demuestra consistencia y no se ve afectado por la inclusión o exclusión de empresas de sectores específicos de la actividad económica.

Nuestro trabajo no está exento de limitaciones. Una de ellas proviene del hecho de centrarse exclusivamente en redes formales, lo que condiciona la comprensión completa de las interacciones entre los miembros de los CA, ya que se han dejado de lado otros cauces informales que también pueden constituir canales de transmisión de información e influencia. Además, la comparación entre redes de diferentes entornos geográficos presenta desafíos, dado que sus características y dinámicas pueden variar considerablemente según el contexto local y las particularidades de cada mercado. Asimismo, nos hemos limitado a un análisis descriptivo, sin que se hayan hecho inferencias sobre el efecto que puede tener la existencia de conexiones entre miembros de distintos CA.

A partir de esas limitaciones se abren distintas líneas futuras de investigación. Como ha quedado explicado, las redes informales de los miembros de CA pueden tener un impacto significativo en la gobernanza corporativa y en la toma de decisiones. La identificación de estas relaciones informales –que pueden incluir amistades personales, relaciones académicas o profesionales externas y vínculos a través de otro tipo de entidades– requiere de otro tipo de fuentes de información. En cualquier caso, la exploración de esas conexiones informales permitiría complementar los análisis realizados hasta ahora. Asimismo, las estructuras de redes pueden variar considerablemente en diferentes regiones del mundo debido a diferencias culturales, económicas y regulatorias o al simple transcurso del tiempo. Un análisis comparativo entre regiones y sistemas corporativos tan distintos como América del Norte, Europa, Asia y América Latina puede revelar patrones propios de cada área y proporcionar una visión más amplia de cómo estos factores influyen en la formación y funcionamiento

de las redes de los CA. Al entender estas variaciones, las empresas y los reguladores pueden desarrollar políticas más efectivas que tengan en cuenta las especificidades culturales y económicas de cada región, promoviendo una mejor gobernanza corporativa global.

Una vez que se dispone de las medidas de centralidad, puede analizarse hasta qué punto las conexiones de los CA se relacionan con el cumplimiento de las tareas del CA. Así, cabría estudiar la relación existente entre los honorarios de auditoría satisfechos por la empresa y la centralidad de los miembros de su CA. Esta relación puede venir mediada por el mejor conocimiento del mercado de auditoría proporcionada por las conexiones de los miembros del CA. Otra línea de trabajo sería la relación entre la información no financiera y la centralidad, pues podría pensarse que los elementos más centrales poseen más legitimación, lo cual se relaciona con la información no financiera suministrada. Asimismo, cabría abordar un tema que ha sido largamente estudiado en la literatura como es la gestión del resultado desde la perspectiva de las redes de miembros de los CA. Dado que las personas que ocupan posiciones más centrales en la red cuentan con mejor información, es de esperar que ese hecho se traduzca en un diferente nivel de gestión del resultado.

Referencias bibliográficas

- Almaqoushi, W. y Powell, R. (2021). Audit Committee Quality Indices, Reporting Quality and Firm Value. *Journal of Business Finance and Accounting*, 48(1-2), 185-229. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12478>
- Bianchi, P. A., Causholli, M., Minutti-Meza, M. y Sulcay, V. (2023). Social Networks Analysis in Accounting and Finance. *Contemporary Accounting Research*, 40(1), 577-623. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12826>
- Blanchard, P., Dudouet, F.-X. y Vion, A. (2015). Le cœur des affaires de la zone euro. *Cultures & Conflits*, 98, 71-99. <https://doi.org/10.4000/conflits.19009>
- Bonacich, P. (1972). Factoring and Weighting Approaches to Status Scores and Clique Identification. *The Journal of Mathematical Sociology*, 2(1), 113-120. <https://doi.org/10.1080/0022250X.1972.9989806>
- Bonacich, P. (1987). Power and Centrality: A Family of Measures. *American Journal of Sociology*, 92(5), 1170-1182. <https://doi.org/10.1086/228631>
- Cashman, G. D., Gillan, S. L. y Jun, C. (2012). Going Overboard? On Busy Directors and Firm Value. *Journal of Banking and Finance*, 36(12), 3248-3259. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2012.07.003>
- Chen, Y., Wang, Y. y Lin, L. (2014). Independent Directors' Board Networks and Controlling Shareholders' Tunneling Behavior. *China Journal of Accounting Research*, 7(2), 101-118. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2013.09.002>
- Chuluun, T., Prevost, A. y Puthenpurackal, J. (2014). Board Ties and the Cost of Corporate Debt. *Financial Management*, 43(3), 533-568. <https://doi.org/10.1111/fima.12047>

- Cross, B. R., Parker, A. y P, S. (2014). A Bird's-Eye View: Using Social Network Analysis to Improve Knowledge Creation and Sharing. *Social Network Analysis*. IBM.
- Egginton, J. F. y McCumber, W. R. (2019). Executive Network Centrality and Stock Liquidity. *Financial Management*, 48(3), 849-871. <https://doi.org/10.1111/fima.12237>
- Faleye, O., Kovacs, T. y Venkateswaran, A. (2014). Do Better-Connected CEOs Innovate More? *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 49(5-6), 1201-1225. <https://doi.org/10.1017/S0022109014000714>
- Fennema, M. (2012). *International Networks of Banks and Industry*. The Hague. Martinus Nijhoff Publishers.
- Ferris, S. P., Javakhadze, D. y Rajkovic, T. (2017). CEO Social Capital, Risk-Taking and Corporate Policies. *Journal of Corporate Finance*, 47, 46-71. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2017.09.003>
- Fogel, K., Ma, L. y Morck, R. (2021). Powerful Independent Directors. *Financial Management*, 50(4), 935-983. <https://doi.org/10.1111/fima.12365>
- Freeman, L. C. (1977). A Set of Measures of Centrality Based on Betweenness. *Sociometry*, 40(1), 35-41. <https://doi.org/10.2307/3033543>
- Freeman, L. C. (1978). Centrality in Social Networks Conceptual Clarification. *Social Networks*, 1(3), 215-239. [https://doi.org/10.1016/0378-8733\(78\)90021-7](https://doi.org/10.1016/0378-8733(78)90021-7)
- Heemskerk, E. M. (2011). The Social Field of the European Corporate Elite: A Network Analysis of Interlocking Directorates among Europe's Largest Corporate Boards. *Global Networks*, 11(4), 440-460. <https://doi.org/10.1111/j.1471-0374.2011.00315.x>
- Heemskerk, E. M., Fennema, M. y Carroll, W. K. (2016). The Global Corporate Elite after the Financial Crisis: Evidence from the Transnational Network of Interlocking Directorates. *Global Networks*, 16(1), 68-88. <https://doi.org/10.1111/glob.12098>
- Huang, H. y Wang, C. (2020). Through the Grapevine: The Effect of CFO Network Centrality on Financial Reporting Quality. *China Accounting and Finance Review*, 22(2), 1-34. <https://ssrn.com/abstract=3790582>
- Javakhadze, D. y Rajkovic, T. (2019). How Friends with Money Affect Corporate Cash Policies? The International Evidence. *European Financial Management*, 25(4), 807-860. <https://doi.org/10.1111/eufm.12197>
- Larcker, D. F., So, E. C. y Wang, C. C. Y. (2013). Boardroom Centrality and Firm Performance. *Journal of Accounting and Economics*, 55(2-3), 225-250. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.01.006>
- Li, H., Li, Y. y Sun, Q. (2023). The Influence Mechanism of Interlocking Director Network on Corporate Risk-Taking from the Perspective of Network Embeddedness: Evidence from China. *Frontiers in Psychology*, 14. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2023.1062073>
- Marra, A. (2021). All That Glitters Is Not Gold! Independent Directors' Attributes and Earnings Quality: Beyond Formal Independence. *Corporate Governance: An International Review*, 29(6), 567-592. <https://doi.org/10.1111/corg.12380>
- Omer, T. C., Shelley, M. K. y Tice, F. M. (2019). Do Director Networks Matter for Financial Reporting Quality? Evidence from Audit Committee Connectedness and Restatements. *Management Science*, 66(8), 3361-3388. <https://doi.org/10.1287/mnsc.2019.3331>



Renneboog, L. y Zhao, Y. (2020). Director Networks, Turnover, and Appointments. *European Financial Management*, 26(1), 44-76.

<https://doi.org/10.1111/eufm.12213>

Vion, A., Dudouet, F. X. y Grémont, E. (2015). The Euro Zone Corporate Elite at the Cliff

Edge (2005-2008): A New Approach of Transnational Interlocking. *Research in the Sociology of Organizations*, 43, 165-187.

<https://doi.org/10.1108/S0733-558X20150000043018>

Félix J. López Iturriaga. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valladolid. Ha realizado estancias de investigación en Boston College, John Hopkins University y Columbia University. Ha publicado más de 50 artículos en revistas recogidas en Web of Science. Sus principales líneas de investigación son gobierno corporativo, finanzas corporativas y auditoría. <https://orcid.org/0000-0003-0875-5283>

Ruth García-Cobo. Doctoranda en Economía en la Universidad de Valladolid, donde también completó su Grado en Comercio, obteniendo una beca del Colegio de Economistas de Valladolid al mejor expediente. Este grado es una doble titulación internacional con la South Champagne Business School de Troyes (Francia). Posee un Máster en Contabilidad Avanzada y Auditoría de Cuentas de la Universidad de Burgos. Su investigación actual se centra en gobierno corporativo, contabilidad y auditoría. <https://orcid.org/0000-0003-0711-3393>

César Zarza Herranz. Doctor en Economía de la Empresa por la Universidad de Valladolid y profesor asociado de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Alcalá de Henares. Cuenta con 18 años de experiencia profesional en auditoría. Está especializado en la auditoría de riesgos financieros (contabilidad y crédito) y no financieros (estrategia y reputación) en el sector bancario internacional. <https://orcid.org/0000-0001-7415-6540>

Contribución: Los tres autores han contribuido a la elaboración del presente artículo. El diseño teórico de la investigación corresponde a Ruth García y Félix López, la creación de la base de datos a César Zarza y Ruth García, y la discusión de resultados a los tres autores conjuntamente.

Gastos derivados de homologaciones y certificaciones de productos

Análisis de la [consulta 2 del BOICAC 137, de abril de 2024](#)

Ángel Montes Carrillo

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

Aplicación práctica de la consulta 2 del BOICAC 137, de abril de 2024, que plantea si los gastos destinados a homologaciones –para vender productos de acuerdo con una determinada homologación– y certificaciones (estudios para la acreditación de determinadas especificaciones) pueden ser activados o, en caso de ser considerados como un gasto, si es posible su periodificación en varios ejercicios.

Publicado: 08-01-2025

Consulta 2

Sobre los gastos derivados de homologaciones y certificaciones de productos.

Respuesta

La consulta plantea si los gastos destinados a homologaciones –para vender productos de acuerdo con una determinada homologación– y certificaciones (estudios para la acreditación de determinadas especificaciones) pueden ser activados o, en caso de ser considerados como un gasto, si es posible su periodificación en varios ejercicios.

En relación con el reflejo contable de los gastos ocasionados para la obtención de homologaciones y certificaciones y al tratarse de un supuesto muy similar, hay que traer a colación lo manifestado por este instituto, en relación con los gastos ocasionados por una empresa para la obtención del sistema de calidad ISO, en la consulta número 2 publicada en el BOICAC número 46, de junio de 2001, cuyo criterio sigue en vigor bajo el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Con carácter general, los gastos realizados para la obtención de dicha homologación o certificación se deberán considerar gastos del ejercicio en que se realicen, cuya imputa-

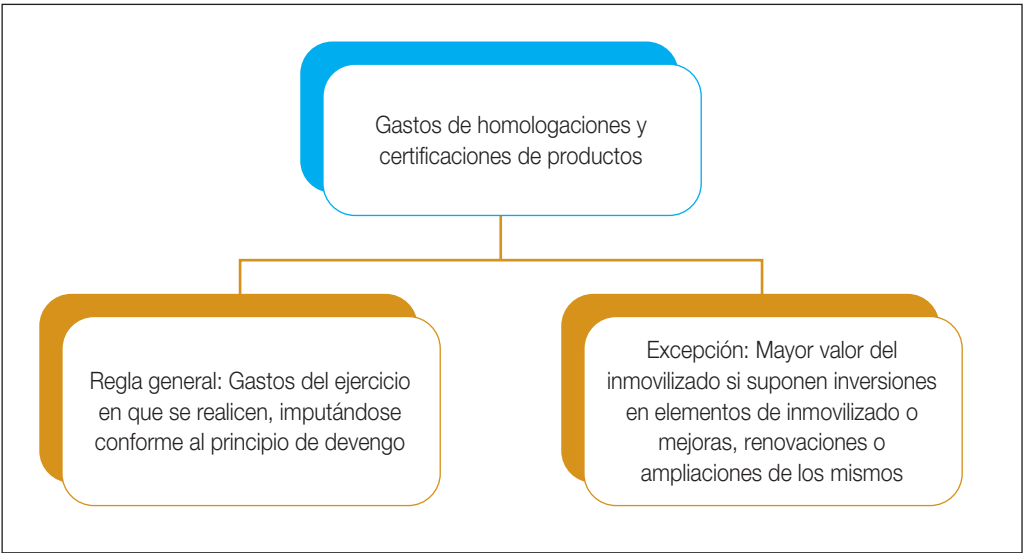
ción deberá hacerse de acuerdo con el principio de devengo recogido en la primera parte del PGC, *Marco conceptual de la contabilidad* (MCC), es decir, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refiera, los ingresos y los gastos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o su cobro.

No obstante, y aunque no se plantea expresamente en la consulta, hay que indicar que si los gastos incurridos en la obtención de la certificación supusieran inversiones realizadas en el inmovilizado, deberían ser contabilizados de acuerdo con la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a del PGC, como inmovilizados materiales, y amortizarse en función de la vida útil atendiendo al uso y desgaste físico esperado, la obsolescencia y límites legales u otros que afectan a la utilización del activo.

De igual manera, deberían contabilizarse los gastos si supusieran la renovación, ampliación o mejora de los activos inmovilizados que ya existiesen, atendiendo para ello a los criterios recogidos en el citado PGC y a la [Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas](#) por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa sobre el tema objeto de consulta, de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Esquema:



Ejemplo

La sociedad AMC, SA se dedica al diseño y fabricación de maquinaria industrial. En el presente ejercicio 20X4 se ha iniciado la fabricación de un modelo novedoso de maquinaria destinada al sector cerámico.

Con carácter previo a la comercialización de la citada máquina, se ha solicitado la homologación de la misma para obtener el marcado CE, a los efectos de verificar el cumplimiento de la legislación europea aplicable en materia de seguridad, salud y protección del medio ambiente. Para la obtención del mismo se han contratado los servicios de una consultora que, por los servicios prestados, ha facturado unos honorarios de 100.000 euros, que se han satisfecho en el propio ejercicio.

Por otro lado, el 1 de febrero de 20X4 ha adquirido una furgoneta de uso industrial por un importe de 80.000 euros. La citada furgoneta tiene que ser objeto de adaptación por la empresa para que pueda ser utilizada en el desarrollo de su actividad. Las modificaciones incorporadas suponen un coste de 10.000 euros. Por las citadas modificaciones se requiere una homologación individual del vehículo que verifique el cumplimiento de la normativa española de seguridad vial; la homologación se obtiene el 1 de julio de 20X4, teniendo un coste de 3.000 euros. La vida útil de la furgoneta se establece en 10 años, con un valor residual de 5.000 euros.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en el ejercicio 20X4 en relación con los anteriores hechos.

Solución

Los gastos de homologación para obtener el marcado CE de la maquinaria a comercializar se registrarán como gasto del ejercicio, de conformidad con lo dispuesto en la consulta 2 del BOICAC 137.

Por los citados gastos se registrará el siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	100.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		100.000

Por lo que se refiere a los costes de homologación de las modificaciones de la furgoneta, los mismos formarán parte del coste de adquisición del inmovilizado, de conformidad con lo dispuesto en la NRV 2.^a del PGC, y se amortizarán en función de la vida útil del inmovilizado. Adicionalmente, en este caso, el inmovilizado estará en condiciones de funcionamiento a partir del momento en que se obtenga la homologación certificando el cumplimiento de la normativa española para que el vehículo pueda circular sin riesgo para la seguridad vial, comenzando la amortización a partir de dicho momento.

Las anotaciones en relación con la furgoneta en el año 20X4 serán las siguientes:

Por la adquisición el 1 de febrero de 20X4:

Código	Cuenta	Debe	Haber
238	Elementos de transporte en montaje	80.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		80.000

Cuando se pague el importe adeudado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	80.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		80.000

Por las modificaciones incorporadas a la furgoneta (para simplificar se registra en el mismo momento el pago):

Código	Cuenta	Debe	Haber
238	Elementos de transporte en montaje	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

1 de julio de 20X4, por los costes de homologación (para simplificar se registra en el mismo momento el pago):

Código	Cuenta	Debe	Haber
238	Elementos de transporte en montaje	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.000

En la misma fecha, 1 de julio de 20X4, por la puesta en condiciones de funcionamiento de la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	93.000	
238	Elementos de transporte en montaje		93.000

31 de diciembre de 20X4, por la amortización de la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(93.000 – 5.000)/10 × 6/12]	4.400	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		4.400

