

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 503 | Febrero 2025

ISSN-e: 2792-8306

Arbitraje tributario internacional

Ubaldo González de Frutos

Expedientes incompletos: aplicación del art. 55 LJCA en el ámbito tributario

Inmaculada Pérez Córdoba

Tratamiento de las minusvalías de cartera en el IS

Paula Granell Ramírez

La regularización del quinto año en el delito fiscal (I)

Jordi de Juan Casadevall

Regularización íntegra y comprobación de BINS de periodos prescritos

Eva M.^a Cordero González

El método de comprobación basado en tasaciones hipotecarias

Nuria Puebla Agramunt

Sesgo Dunning-Kruger en conocimiento financiero de emprendedores

Roberto Graña-Álvarez, José Berbel-Vera, Ernesto López-Valeiras, Marcos Álvarez-Espiño, Lucía Reyes y Sara Fernández-López





CURSOS

- 🔸 Curso de Contabilidad Avanzada
- 🔸 Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales – Introducción a la Contabilidad Financiera
- 🔸 Curso de Contabilidad Práctica
- 🔸 Curso Monográfico sobre Consolidación de Estados Financieros
- 🔸 Curso Monográfico sobre Contabilidad Fiscal: Impuesto sobre Sociedades e IVA
- 🔸 Curso Monográfico sobre Finanzas Corporativas
- 🔸 Curso Monográfico sobre Finanzas para No Financieros
- 🔸 Curso Práctico de Gestión Contable-Fiscal con A3 Software
- 🔸 Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales – Introducción a la Contabilidad Financiera
- 🔸 Curso de Gestión de Costes y Control del Resultado Interno
- 🔸 Curso de Gestión Presupuestaria y Contabilidad Pública Local
- 🔸 Curso de Modelización Financiera
- 🔸 Curso Monográfico sobre NIIF – Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS)
- 🔸 Curso de Perfeccionamiento Profesional para el Controller (PPC)
- 🔸 Curso Monográfico sobre Análisis de Estados Económico-Financieros
- 🔸 Curso de Preparación de Acceso al ROAC. Fase Segunda: Examen Práctico
- 🔸 Curso Monográfico de Planificación Financiera y Control Presupuestario
- 🔸 Curso Monográfico Práctico de Análisis y Gestión de Riesgos
- 🔸 Curso Monográfico Práctico de Bolsa y Mercados Financieros
- 🔸 Curso de Técnico Contable
- 🔸 Curso Monográfico de Análisis de Inversiones
- 🔸 Curso Monográfico Práctico de Derivados Financieros
- 🔸 Curso Monográfico sobre Control de Gestión
- 🔸 Curso Monográfico sobre Gestión de Tesorería
- 🔸 Curso Práctico de Criptomonedas
- 🔸 Curso Monográfico sobre el Suministro Inmediato de Información (SII) y Facturación
- 🔸 Curso Práctico de Trading
- 🔸 Curso de Preparación del Examen de Certificación de CESCO

Consulta
nuestra oferta
formativa
completa en:

www.cef.es/cursos



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 503 | Febrero 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

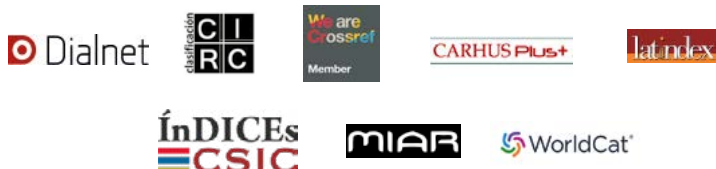
Correo electrónico: revistacyt@udima.es

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

- ¿Ha llegado el momento del arbitraje tributario internacional? 5-31
Has the time for international tax arbitration arrived yet?
Ubaldo González de Frutos

- Expedientes incompletos: la aplicación práctica del artículo 55 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en el ámbito tributario 32-54
Incomplete files: the practical application of article 55 of Law 29/1998, of July 13, 1998, regulating the contentious-administrative jurisdiction, in the tax area
Inmaculada Pérez Córdoba

- Análisis crítico y comparado del tratamiento de las minusvalías de cartera en el impuesto sobre sociedades 55-87
Critical and comparative analysis of the treatment of portfolio losses in the corporate income tax
Paula Granell Ramírez

- La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (I) 88-119
The regularization of the «fifth year» in tax offense: the unbearable lightness of the statute of limitations (I)
Jordi de Juan Casadevall, Daniel Tarroja Piera, Gerard Gené Baleyto, Javier Luis de Miguel Marquès, Vicent Arbona Ballester, Víctor Linares Sáez, Marcos López Moya

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Regularización íntegra y comprobación de BINS procedentes de periodos prescritos. (Análisis de la STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022) 120-134
Eva M.ª Cordero González

- Comprobaciones de valores basadas en tasaciones hipotecarias (Análisis de la STS de 4 de diciembre de 2024, rec. núm. 2810/2023) 135-148
Nuria Puebla Agramunt

Casos prácticos

Supuesto práctico extraordinario (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública)	149-186
Rafael Enric Herrando Tejero	

Contabilidad

Estudios

Alfabetización financiera de las personas emprendedoras y el efecto Dunning-Kruger	187-215
<i>Financial literacy of entrepreneurs and the Dunning-Kruger effect</i>	
Roberto Graña-Álvarez, José Berbel-Vera, Ernesto López-Valeiras, Marcos Álvarez-Espiño, Lucía Rey-Ares, Sara Fernández-López	

Análisis doctrinal

Diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio (Análisis de la consulta 4 del BOICAC 136, de diciembre de 2023)	216-223
Javier López Jerez	

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>

¿Ha llegado el momento del arbitraje tributario internacional?

Ubaldo González de Frutos

Inspector de Hacienda del Estado (España).

Especialista fiscal en el Banco Interamericano de Desarrollo (Panamá)

ubaldogonzalez6@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0003-2919-2395>

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

La globalización ha multiplicado exponencialmente el volumen de las transacciones internacionales; a la vez, las cotas de madurez institucional alcanzadas por Administraciones tributarias de todo el mundo, impulsadas por el proceso BEPS, han multiplicado las inspecciones fiscales en países desarrollados y en desarrollo, resultando en un buen número de conflictos tributarios transfronterizos. El recurso habitualmente aplicado para resolverlos es el procedimiento amistoso (*mutual agreement procedure* o MAP), pero este procedimiento no obliga a resolver la disputa, simplemente compromete a los Estados a poner su mejor intención en hacerlo. Por eso, no es infrecuente que los MAP acaben sin una resolución efectiva. Esto llevó al sector privado a demandar una mejora de los MAP –lo que se produjo por la acción 14 de BEPS– y a reclamar un proceso que no pueda terminar sin una resolución del fondo del asunto, proceso que no es otro que el arbitraje tributario internacional, obligatorio y vinculante. La OCDE viene tratando de impulsarlo desde que en 2008 lo incluyó en el modelo de convenio, y así lo ha promovido en la acción 14 de BEPS, en el instrumento multilateral de la acción 15 de BEPS y, más recientemente, en el Convenio multilateral para implementar el monto A del pilar 1, todavía no abierto a la firma. Pese a todos estos esfuerzos, la ratio de aceptación del arbitraje internacional obligatorio y vinculante por parte de los países no supera el 15 %, y en su mayoría son países avanzados. El resto del mundo no ve con simpatía este procedimiento por limitaciones constitucionales o jurisprudenciales, porque carecen de experiencia y de equipos para preparar la exposición de los argumentos ante el árbitro o porque las experiencias que han tenido con casos de arbitraje bajo tratados de protección recíproca de inversiones no siempre han sido positivas. En este momento, nos encontramos en un momento crítico para el progreso de la institución del arbitraje tributario internacional.

Palabras clave: arbitraje; BEPS; conflictos tributarios; pilar 1; precios de transferencia; procedimientos amistosos; relaciones internacionales.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado: 21-01-2025

Cómo citar: González de Frutos, U. (2025). ¿Ha llegado el momento del arbitraje tributario internacional? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 5-31. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22101>



Has the time for international tax arbitration arrived yet?

Ubaldo González de Frutos

Abstract

Globalization has exponentially multiplied the volume of international transactions; at the same time, the levels of institutional maturity reached by that tax administrations around the world, fueled by the BEPS process, have multiplied tax audits in developed and developing countries alike, resulting in a good number of cross-border tax conflicts. The remedy usually applied to resolve them is the Mutual Agreement Procedure (MAP), but this instance does not require the dispute to be solved; it simply commits the States to putting their best intentions into doing so. That is why it is not uncommon for MAPs to end without an effective resolution. This led the private sector to demand an improvement in the MAPs –which occurred through BEPS Action 14– and to call for a process that cannot end without a conclusion, and that process is international tax arbitration. The OECD has been trying to promote mandatory and binding arbitration since it was included in the Model Convention in 2008, and has thus pushed it into BEPS Action 14, into the Multilateral Instrument of BEPS Action 15, and more recently into the Multilateral Agreement to implement Amount A of Pillar 1, not yet open to signature. Despite all these efforts, the acceptance rate by countries around the world does not exceed 15 %, and the majority are advanced economies. The rest of the world does not regard this procedure with sympathy because of constitutional or jurisprudential limitations, lack of experience and skilled staff to prepare the presentation of arguments before the arbitrator, or because the experiences they have had with arbitration cases under Reciprocal Investment Protection Treaties have not always been positive. These days, we are in a pivotal moment for the development of international tax arbitration as an institution.

Keywords: arbitration; BEPS; tax disputes; pillar 1; transfer pricing; mutual agreement procedure; international relations.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published: 21-01-2025

Citation: González de Frutos, U. (2025). ¿Ha llegado el momento del arbitraje tributario internacional? *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 503, 5-31. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22101>



Sumario

1. ¿Ha llegado el momento para el arbitraje tributario internacional?
2. De las disputas tributarias en un contexto internacional
3. Inarbitrabilidad
4. La proliferación de los conflictos con la globalización
5. El arbitraje derivado de los tratados de protección de inversiones
6. El arbitraje tributario en el derecho de la UE
7. El arbitraje en el modelo de convenio de la OCDE
8. La acción 14 de BEPS
9. El instrumento multilateral de BEPS
10. El arbitraje obligatorio y vinculante en el tratado multilateral del pilar 1
11. Regulación en España
12. Conclusión

Anexo. Posiciones sobre el arbitraje en el tratado multilateral de BEPS a 29 de febrero de 2024

Referencias bibliográficas

1. ¿Ha llegado el momento para el arbitraje tributario internacional?

Durante años hemos asistido a una tensión entre, de un lado, los países desarrollados, que han presionado para imponer el arbitraje como mecanismo de último recurso para resolver las disputas tributarias, y, del otro, los países en desarrollo, que, por limitaciones de recursos y capacidad (Mooij, 2017) o por falta de experiencia negociadora (Bawany, 2021), se han resistido.

Con este trasfondo político, en términos técnicos se ha contrapuesto el principio de seguridad jurídica, que tutela el derecho de los contribuyentes a obtener una solución a las contiendas legales, con el de principio de soberanía¹, dogma jurídico inspirador de la ideología estatista-westfaliana², que propugna la no injerencia de terceros –Estados o particulares– en materias internas.

Tras dos décadas de decantación doctrinal y normativa de la institución jurídica del arbitraje fiscal internacional, a través de los hitos que repasaremos en este artículo, los países en desarrollo se enfrentan ahora³ a la disyuntiva de aceptar el arbitraje obligatorio y vinculante para poder participar, asumiendo que la reforma llegue a materializarse, en el mecanismo del pilar 1 del marco inclusivo, y recibir así las bases imponibles correspondientes al denominado «monto A» o, por el contrario, renunciar a esa fuente de financiación.

Si los países en desarrollo aceptan el arbitraje obligatorio y vinculante, tendrán que firmar el tratado multilateral que permitirá sustanciar de esta forma las disputas relacionadas con su ámbito material (OECD, 2023). Este *do ut des*, sin embargo, no se aplica a cualquier disputa tributaria, solo a las relacionadas con el monto A del pilar 1, y no en cualquier

¹ Consagrado en el artículo 2.7 de la Carta de las Naciones Unidas, el principio de soberanía se traduce en la obligación de terceros Estados de abstenerse de intervenir en asuntos internos de un país, así como en la libertad de los países a la hora de someter dichos asuntos a procedimientos de arreglo conforme a la propia Carta de las Naciones Unidas (Naciones Unidas, 1945).

² Según los politólogos, el concepto de soberanía se remonta a la Paz de Westfalia, tratado que puso fin a la guerra de los Treinta Años en 1648, y que es la base del derecho internacional actual.

³ El 11 de octubre de 2023 se publicó el texto del Convenio multilateral para implementar el monto A del pilar 1, y sus comentarios (OECD, 2023).

situación⁴. Ciertamente, los sujetos obligados pueden pedir un proceso de certeza jurídica, en el cual puede intervenir un panel de determinación, que es una instancia vinculante, pero no es propiamente arbitral. Es para otros temas conexos cuando, tras aplicar el derecho internacional existente, que incluye los procedimientos amistosos, y cuando la disputa sea importante, surge el arbitraje obligatorio y vinculante.

Este compromiso que asumen los países no se extiende a otras disputas tributarias fuera del ámbito del pilar 1, pero la trascendencia de abrazar el arbitraje tributario internacional obligatorio y vinculante, aunque sea de modo marginal, no se puede soslayar por el precedente que constituye en cuanto a su expansión a otras materias.

Mirando a este futuro, muchos países se enfrentan todavía a restricciones legales que vetan el arbitraje, impuestas en normas de rango constitucional, legal o jurisprudencial. En los sistemas de derecho civil, concretamente, es característico el principio de indisponibilidad del crédito público, limitación que afecta al arbitraje interno y, por supuesto, al internacional. Este tipo de posiciones necesitarán ser modificadas para poder dar cabida al arbitraje, aunque sea limitado al monto A del pilar 1 del marco inclusivo. Por ejemplo, será necesario dictar normativa nacional para regular los procedimientos y para reconocer la ejecutividad del laudo dictado por un árbitro internacional⁵.

No menos importante será dotar de capacidad a las Administraciones tributarias para que puedan aplicar este esquema. Como ha puesto de relieve el Panel de Alto Nivel sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad Financieras Internacionales de las Naciones Unidas, al analizar esta opción política es preciso tomar en cuenta la falta de experiencia de muchos países en desarrollo sobre procedimientos para resolver controversias tributarias, el alto costo del arbitraje asociado a la escasez de recursos financieros y la posibilidad de enfrentarnos a resultados injustos o a árbitros sesgados. Análogas dificultades para aceptar el arbitraje vinculante obligatorio en el marco latinoamericano han sido expuestas por Arias Esteban y Calderoni (2021): la falta de experiencia de los funcionarios, la falta de confianza en la imparcialidad de los árbitros, las dificultades constitucionales o soberanas y los costos del procedimiento, unidos al riesgo de pérdida del crédito tributario. Además, algunos países en desarrollo han padecido experiencias negativas en la resolución de controversias en el marco de los acuerdos internacionales de protección de inversiones (FACTI, 2021)⁶.

⁴ Se aplica solo a disputas por temas periféricos o conectados a la determinación del monto A, y exclusivamente cuando los problemas no se hayan resuelto en un procedimiento amistoso (MAP).

⁵ En España, esta norma viene constituida por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

⁶ Aunque no todas las experiencias son negativas. Por ejemplo, la Corte Permanente de Arbitraje falló en 2020 en favor de Guatemala en una disputa millonaria (Prensa Libre, 2020).

Otra dificultad es la inexistencia de una institución arbitral tributaria internacional, al modo de la International Court of Arbitration de la Cámara de Comercio Internacional⁷, o del Sistema de Arbitraje del CIADI del Grupo Banco Mundial⁸, los cuales permiten la resolución de controversias relativas a materias de inversión transfronteriza entre dos Estados y entre un Estado y un particular⁹ al amparo de un tratado bilateral de protección de inversiones (TPI).

El Panel FACTI de Naciones Unidas ha propuesto crear un mecanismo imparcial y justo para resolver disputas tributarias internacionales bajo los auspicios de la ONU (recomendación 4 c), FACTI, 2021), pero hasta ahora esta propuesta no ha encontrado predicamento.

Tal vez como reflejo de estas limitaciones, en el concierto internacional el apoyo al arbitraje tributario obligatorio y vinculante es minoritario: si atendemos al Convenio multilateral para implementar BEPS (el denominado *Multilateral Instrument* o MLI), que analizaremos más adelante, encontraremos que, de sus 102 signatarios, solo 31 han aceptado la cláusula de arbitraje (véase en detalle en el anexo)¹⁰.

Respecto a los demás, si bien su posición respecto al arbitraje no ha sido recopilada de manera sistemática, parece lógico asumir que, puesto que ni siquiera han firmado el MLI, no son partidarios del arbitraje obligatorio y vinculante. Esto deja un exiguo porcentaje de aceptación del 16 % entre todos los países del mundo. Adicionalmente, de los 31 que han optado por la cláusula de arbitraje en el MLI, solo 22 lo han hecho con la modalidad favorita de la OCDE, que es el arbitraje «de opción final», también llamado «arbitraje del béisbol»¹¹.

Los otros nueve optaron por la modalidad que genera más confianza a los países en desarrollo, el «arbitraje por opinión independiente». La distribución se aprecia en el gráfico 1.

⁷ Vid. <https://iccwbo.org/dispute-resolution-services/icc-international-court-arbitration>

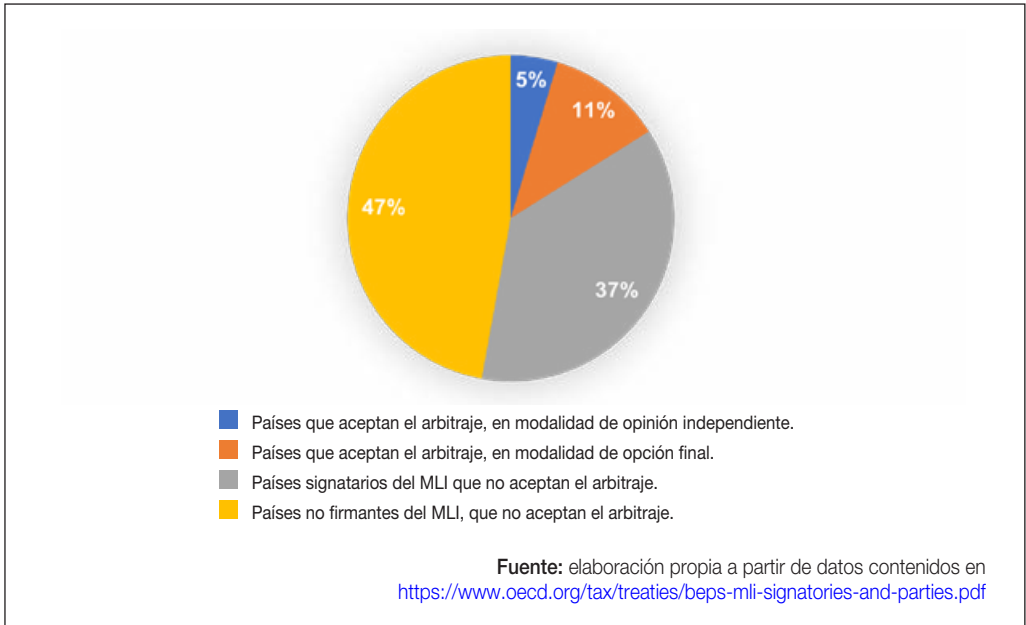
⁸ Vid. <https://icsid.worldbank.org/es>

⁹ En materias de comercio internacional, en inglés se distingue entre *commercial disputes* (las que tienen lugar entre Estados) y *business disputes* (las de un Estado con un particular).

¹⁰ El documento de la OCDE *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* contiene el perfil de arbitraje de cada país firmante del convenio en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

¹¹ En esta modalidad de arbitraje, típica del juego del béisbol, el árbitro debe decidir entre las dos posiciones manifestadas por los contendientes; no tiene discreción para elegir un punto intermedio, por lo cual se lo conoce también como «tipo péndulo». Se argumenta a su favor que obliga a los contendientes a adoptar posiciones moderadas, en lugar de ir a los extremos. Por el contrario, se le achaca la pobre motivación o la falta de razonamientos jurídicos en la determinación del laudo.

Gráfico 1. Perímetro del arbitraje tributario internacional



Implementar el arbitraje tributario internacional, aunque sea limitado al pilar 1, será difícil y costoso. Ahora bien, una vez incorporado al derecho tributario de los países que no lo reconocen, se podrá consolidar como una institución del derecho tributario internacional (Malamis y Cai, 2021) que será incorporada a tratados bilaterales futuros. De las dificultades y de los remedios para hacer efectiva esta institución trata este artículo. En los siguientes epígrafes haremos un repaso del itinerario que ha seguido el arbitraje tributario hasta llegar a este punto. Sin embargo, en primer lugar responderemos a la cuestión de la importancia de esta institución para el contribuyente.

2. De las disputas tributarias en un contexto internacional

Las empresas multinacionales (EMN) se enfrentan, a la hora del cumplimiento tributario, a la difícil cuestión de cómo distribuir sus beneficios entre los territorios donde operan. Incluso aquellas que lo hacen sin apalancarse en el diferencial de tipos de gravamen o de regímenes tributarios especiales entre diversos países van a tener dificultades a la hora de establecer precios de transferencia adecuados, estructuras de financiamiento intragrupo de bajo riesgo fiscal o a la hora de calificar su presencia en otros países como establecimiento permanente o no, por citar solo alguno de los riesgos tributarios que pueden surgir. Cuando las Administraciones tributarias comprueben dichos riesgos respecto de

cualquiera de las empresas integradas en el grupo multinacional, es posible que sostengan interpretaciones, sobre los hechos o sobre el derecho aplicable, que difieran de las adoptadas por el contribuyente en sus declaraciones y que determinen, en consecuencia, el nacimiento de una deuda tributaria. Esa deuda tributaria generará doble imposición, porque estará gravando un beneficio que ya ha tributado en otro(s) lugar(es) en el periodo voluntario. Obviamente, la empresa querrá resarcirse, pero normalmente sus declaraciones tributarias estarán ya presentadas, y no va a tener cauce procedimental para impugnarlas, máxime si la causa son actuaciones de regularización tributaria ocurridas en un país distinto. Como es sabido, en tal caso el remedio es la interposición de un procedimiento amistoso al amparo del artículo 25 del convenio de doble imposición (CDI) aplicable entre los dos Estados o de otras disposiciones de derecho internacional, como puede ser la Directiva (UE) 2017/1852, sobre el sistema de resolución de litigios fiscales en la UE.

Los procedimientos amistosos se erigen así como un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas produce, o es susceptible de producir, una imposición no conforme con el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ambos Estados. Constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los convenios¹². De este modo, la disputa entre un particular y una Administración tributaria llega a convertirse en una disputa entre Estados.

Para hacernos una idea de la importancia relativa de esta situación de doble imposición, baste consignar que existían 11.800 casos de procedimiento amistoso sin resolver a final de 2022 en 133 países, con una tendencia crecientemente sostenida (los casos sin resolver a finales de 2016 eran 8.000)¹³. De estos casos, aproximadamente la mitad son de precios de transferencia. En general, los resultados de los procedimientos amistosos son positivos, con un 73 % de los casos cerrados en 2022 que resolvieron la disputa, si bien esto también significa que uno de cada cuatro casos queda sin resolver. Esta indefinición provoca indefensión para el contribuyente y es la causa, como vamos a ver más adelante, de la aparición del artículo 25 de los convenios, del nacimiento de la institución del arbitraje, de la acción 14 de BEPS y de la inclusión del arbitraje tributario internacional en el Convenio multilateral para implementar BEPS (MLI).

Ahora bien, antes de adentrarnos en ese camino, conviene recordar el punto de partida, que es la inarbitrabilidad de las deudas tributarias, como créditos de derecho público que son, sobre los que ha gravitado tradicionalmente el dogma de la indisponibilidad del crédito público.

¹² Exposición de motivos del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

¹³ La estadística de procedimientos amistosos sin resolver en el ámbito mundial puede consultarse en <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2022-inventory-trends.htm#allcases>

3. Inarbitrabilidad

Ciertamente, el punto de partida en la evolución del arbitraje internacional es el dogma de que las disputas sobre materias tributarias deben quedar al margen de la intervención de amigables componedores y otros mediadores privados. Esta opinión se plasmó en una serie de trabajos doctrinales, algunos relativamente antiguos, como Boissésón (1990), Carbonneau y Sheldrick (1992) o Fadallah (1994), junto a otros más recientes como Ancel (2001), Fouchard *et al.* (1999), Hanotiau (2003) y Melchionna (2003, 2004).

De acuerdo con Park (2008), el fundamento de esta posición no estaba en preceptos que expresamente lo prohibiesen¹⁴, sino que se basaba meramente en posiciones de filosofía política que relacionaban la imposición con el ejercicio de la soberanía. En consonancia con esta opinión, el derecho de los tratados fiscales retuvo la resolución de disputas tributarias como una competencia de los órganos jurisdiccionales del Estado hasta 2008. Sin embargo, la noción de la inarbitrabilidad de las disputas tributarias terminó decayendo ante la evidencia de que las disputas comerciales Estado-particular estaban siendo resueltas en número creciente de casos (Melchionna, 2003, 2004) y, finalmente, por la incorporación de la institución arbitral al *soft law* internacional.

4. La proliferación de los conflictos con la globalización

Aunque el arbitraje tributario ya fue contemplado como una posibilidad en los años 1920, durante los trabajos de la Sociedad de las Naciones (Pit, 2014), la institución arbitral en derecho tributario internacional es relativamente reciente. Los antecedentes se remontan a 1976, cuando la entonces Comunidad Económica Europea, hoy UE, planteó una directiva para corregir, mediante arbitraje, la doble imposición en el caso de empresas asociadas residentes en distintos estados miembros. La propuesta hubo de esperar 14 años hasta ser adoptada el 23 de julio de 1990, en forma del llamado «convenio europeo de arbitraje», un acuerdo para resolver la doble imposición causada por los ajustes por precios de transferencia cuando las entidades afectadas son parte de un grupo y residentes de diferentes países de la Unión.

Por otro lado, en 1984 se empezó a discutir el arbitraje en el seno de la OCDE, pero, a la sazón, el Comité de Asuntos Fiscales no veía problemas en el funcionamiento del procedimiento amistoso (OECD, 1984), de manera que hubieron de pasar 24 años hasta que el Consejo de la OCDE acordara introducir el arbitraje en su modelo de convenio, lo cual hizo en 2008, agregando un nuevo inciso al artículo 25(5) para acoger al arbitraje tributario como una forma opcional de resolver los conflictos que el procedimiento amistoso no hubiera podido solventar.

¹⁴ «No hard-and-fast rule prohibits all tax arbitration *per se*» (Park, 2008).

El lento progreso del arbitraje tiene que ver con el número de casos y su importe. Hace 20 años, el número de conflictos tributarios internacionales era muy reducido, pero la internacionalización de la actividad económica produjo una creciente litigiosidad¹⁵, incrementándose el número de actos administrativos concurrentes de dos o incluso más países para gravar una misma renta¹⁶.

Hasta entonces, los contribuyentes insatisfechos con la decisión de las autoridades tributarias de un país tenían como mecanismo principal de resolución acudir a los tribunales. Cuando nació el Convenio modelo de la OCDE para prevenir la doble imposición (OECD, 1963), se agregó un remedio novedoso, el llamado procedimiento amistoso (MAP). Este remedio permite al contribuyente, siempre y cuando exista un artículo en el tratado bilateral inspirado en el artículo 25 del modelo de convenio, pedir la asistencia de la autoridad competente para convertir la disputa Estado-particular en un asunto Estado-Estado. En tal caso, el conflicto se sustancia por un procedimiento cuya naturaleza es la de un pacto entre las autoridades competentes de ambos países, al estilo del contrato transaccional del artículo 1.809 del Código Civil¹⁷. En su virtud, la autoridad competente requerida, si la reclamación le parece fundada y no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, se compromete a hacer lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al convenio¹⁸.

Una característica de este sistema de resolución de conflictos es que el procedimiento amistoso que contemplan los tratados acogidos al modelo de la OCDE o de Naciones Unidas solo compromete a los países a «hacer lo posible por resolver la cuestión», pero no les obliga a «hallar una solución». Por eso, en muchos casos, el procedimiento funcionó de manera efectiva, pero en muchos otros no.

Pensemos que, en un procedimiento amistoso, la resolución entraña frecuentemente rectificar posiciones sostenidas en actos administrativos, lo cual tiene, además de las dificultades inherentes a reconocer cualquier error, la problemática de que los actos puedan haber devenido firmes e inatacables, y que no exista cauce jurídico en derecho interno para rectificar la situación, por no mencionar el hecho de que frecuentemente hay que devolver al contribuyente el dinero de la doble imposición. En consecuencia, empezó a crecer

¹⁵ Hasta el punto de que la OCDE impulsó la política de transparencia sobre los casos sin resolver. Hoy esa estadística puede consultarse en <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

¹⁶ No necesariamente en sentido de doble imposición jurídica, la doble imposición contra la que el tratado ofrece protección puede ser también en sentido económico (Park, 2008, p. 182).

¹⁷ La transacción es un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que había comenzado.

¹⁸ Artículo 25.2 del modelo de convenio de la OCDE.

el número de conflictos que no encontraban una solución temporaria, o que incluso quedaban para siempre sin resolver, perjudicando por supuesto a los contribuyentes afectados, pero también, en general, al comercio e inversión internacional. Ante esta evidencia, las organizaciones internacionales, inicialmente la UE y luego la OCDE, se marcaron como un objetivo de política tributaria combatir esta situación por diversos métodos, incluyendo el arbitraje internacional.

5. El arbitraje derivado de los tratados de protección de inversiones

Antes de las reformas de la UE y de la OCDE, algunas empresas habían recurrido ya al arbitraje comercial internacional basado en los TPI como forma de resolver disputas tributarias. Estos tratados, aunque nacieron más tarde que los CDI¹⁹, se popularizaron rápidamente, hasta llegar en la actualidad a una cifra próxima a los CDI²⁰. En 2004, cuando se empieza a discutir en la OCDE el arbitraje, los TPI habían sido ya utilizados con eficacia para resolver disputas entre inversores privados y Estados en materia tributaria (Malamis y Cai, 2021). A fecha de hoy, se cuentan no menos de 140 casos de disputas tributarias resueltas mediante arbitraje comercial (Lang *et al.*, 2017, Melchionna, 2003). El caso más notorio es Yukos contra Rusia, por una liquidación de 50.000 millones de dólares, con sanciones y con embargo, donde el Tribunal Arbitral falló a favor del demandante declarando que equivalía a una expropiación indirecta (Brauch, 2014).

El propósito y finalidad de los CDI es diferente de los TPI, pero ambos tienen un área de confluencia. Los TPI tienen como objetivo proteger a los inversores extranjeros de la discriminación, la expropiación no compensada y la arbitrariedad, y brindarles certeza sobre las consecuencias legales de su inversión. Son instrumentos de derecho internacional privado mediante los cuales los Estados se obligan a reconocer la protección de los derechos de los inversores. Por su lado, los CDI buscan eliminar la doble imposición que pudiera surgir debido a las actividades económicas transfronterizas. Son instrumentos de derecho internacional público para regular los conflictos entre Estados. Ambos tipos de tratado comparten

¹⁹ El primer TPI apareció en 1959 como parte de una tendencia mundial más general para brindar protección jurídica internacional a las inversiones, tendencia que también dio lugar, entre otros instrumentos, a la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) y al Sistema de Arbitraje del CIADI.

²⁰ A 2 de mayo de 2024 existen 2.835 TPI, según la base de datos de UNCTAD (<https://investmentpolicy.unctad.org/international-investment-agreements>). El número exacto de tratados fiscales no se conoce con precisión porque para tratados fiscales no hay una base de datos pública, pero suele citarse la cifra de más de 3.000. Solo los 102 países y jurisdicciones que forman parte de la convención MLI han notificado 2.961 tratados.

el objetivo de promover la inversión transfronteriza y, por tanto, el crecimiento económico (Lang *et al.*, 2017). La UNCTAD ha venido examinando desde 2015 la interacción de los TPI con cláusulas tributarias y los CDI, y la Secretaría del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria publicó en 2019 *La interacción de los acuerdos fiscales, comerciales y de inversión* (Committee of Experts, 2019) y, en 2021, *International Investment Agreements and Their Implications for Tax Measures: What Tax Policymakers Need to Know* (Committee of Experts, 2021), una guía elaborada por la UNCTAD en cooperación con el Centro de Política Tributaria Mundial de la Universidad de Viena que evalúa las disposiciones más relevantes de los TPI con respecto a sus implicaciones para las medidas tributarias, utilizando el Marco de Políticas de Inversión para el Desarrollo Sostenible como base (Owens *et al.*, 2021).

6. El arbitraje tributario en el derecho de la UE

En el seno de la UE²¹, el arbitraje tributario se abrió camino mucho antes que en la OCDE. El 23 de julio de 1990 se firmó el llamado convenio europeo de arbitraje²², que fue complementado el 23 de abril de 2004 por un código de conducta.

El convenio europeo de arbitraje es un tratado internacional destinado a suprimir la doble imposición en materia de precios de transferencia resultado de actuaciones administrativas acerca de partes de grupos multinacionales establecidas en diferentes países de la UE. Si se produce un caso de doble imposición, la empresa afectada puede presentar su caso a la autoridad fiscal competente y, si esta no logra dar una solución satisfactoria, explorará la vía del procedimiento amistoso con las autoridades del país de la UE en el que tribute la empresa asociada. Si las autoridades de los dos países agotan la vía del procedimiento amistoso, presentan el caso a una comisión consultiva²³ que propone una forma de resolver el litigio. Aunque, con posterioridad, las autoridades fiscales puedan adoptar, de mutuo acuerdo, una solución que no se ajuste al dictamen de la comisión consultiva, este será vinculante si no consiguen llegar a un acuerdo. La comisión se compone de una presidencia, dos representantes de cada autoridad fiscal competente y un número par de miembros independientes.

²¹ Los trabajos comenzaron, como se ha dicho anteriormente, cuando la entidad supranacional europea se llamaba Comunidad Económica Europea. Sin embargo, dado que el Tratado de Maastricht de 1993 dispuso el cambio de nombre de la organización sin solución de continuidad, hablamos de los trabajos anteriores a 1993 como propios de la UE.

²² Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas (COM/2004/0297/final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex%3A41990A0436>

²³ Vid. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/dispute-resolution-mechanism_en

Reforzando este texto, en abril de 2004 el Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas elaboró un código de conducta²⁴ para la aplicación efectiva del convenio europeo de arbitraje, que fue posteriormente revisado en 2009. El código de conducta revisado²⁵ esclarece, entre otros, el ámbito de aplicación del convenio, la aceptación a trámite de un caso, los procedimientos amistosos y los procedimientos de resolución de litigios. Sin embargo, el inventario de casos sin resolver entre países de la UE siguió creciendo, lo que llevó a aprobar, en 2017, la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE, que es un refuerzo del convenio europeo de arbitraje. En primer lugar, el ámbito de aplicación de la directiva es más amplio que el del convenio, pues afecta a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta y el capital cubiertos por tratados fiscales bilaterales, mientras que el convenio europeo de arbitraje se limita a las disputas relativas a los casos de precios de transferencia. En segundo lugar, la directiva de arbitraje forma parte del derecho de la UE y, por lo tanto, tiene un rango superior al convenio de arbitraje. En tercer lugar, los procedimientos de la directiva de arbitraje son más refinados que los del convenio de arbitraje de la UE (Malamis y Cai, 2021).

7. El arbitraje en el modelo de convenio de la OCDE

Ante las dificultades para alcanzar acuerdos eficaces en todos los MAP, y tras consultar con el sector privado, la OCDE decidió en 2003 abordar una revisión exhaustiva del proceso de resolución de disputas fiscales internacionales. Para ello creó una comisión entre el Grupo de Trabajo 1 (dedicado a los tratados tributarios) y el Grupo de Trabajo 6 (dedicado a los precios de transferencia) para mejorar la resolución de disputas (OECD, 2004). Su objetivo era garantizar un proceso MAP plenamente eficaz que contase con la confianza de los contribuyentes y que abarcara todos sus aspectos, desde el acceso inicial hasta la implementación del acuerdo. El sector privado había manifestado dos quejas fundamentales: (i) el MAP es un proceso «de caja negra» donde el contribuyente no es parte y, por ende, no tiene derecho a alegar, ni siquiera a ser informado, y, cuando recibe una resolución tardía, incongruente o insuficientemente motivada, no tiene el derecho a recurrir o a pedir aclaraciones; y (ii) existen casos en los que los países no llegan a una solución a la disputa, por lo cual sería necesario buscar técnicas suplementarias para resolverlas (OECD, 2004, p. 3).

²⁴ Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A42006X0728%2802%29>

²⁵ Código de conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A42009X1230%2801%29>

Para resolver el primer problema, se desarrolló un *Manual de procedimiento amistoso eficaz* (OECD, 2007) y se propuso hacer cambios al modelo de convenio y a sus comentarios. Adicionalmente, se recomendaron buenas prácticas para incorporarlas al derecho interno y se acordó la publicación de directrices nacionales que sirvieran de orientación a los contribuyentes. Estas directrices, luego reforzadas por la acción 14 de BEPS, se transformaron en la obligación de publicar perfiles de MAP por país²⁶. También, en relación con la transparencia, se obligó a los países a publicar estadísticas de MAP²⁷.

Para solventar el problema de los casos irresolutos, el informe de 2004 propuso utilizar técnicas suplementarias, a la sazón ya amparadas por el modelo de convenio y sus comentarios, que incluían la revisión de casos por altos funcionarios, la posibilidad de que las autoridades competentes obtengan una «opinión consultiva» de un experto imparcial para ayudarles a tomar una decisión (párrafo 46 de los comentarios al artículo 25), la posibilidad de que las partes pidan al Comité de Asuntos Fiscales una «opinión» sobre el «correcto entendimiento» de una disposición de un tratado (párrafo 47) o la formación de una «comisión conjunta» para tratar algunas cuestiones, incluida en el párrafo 4 del artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE y en los párrafos 4 y 41 de los comentarios.

Como se aprecia, estas técnicas abundaban en una forma de resolver conflictos en derecho privado: la mediación por un tercero. Ahora bien, en la mediación por un tercero hay dos grados: el de menor intensidad, en el cual el mediador aproxima las posiciones de las partes evaluando sus fortalezas y debilidades respectivas, pero no las sustituye a la hora de tomar una decisión, es decir, carece de poder declarativo independiente; y el más avanzado: la mediación vinculante o arbitraje, donde el tercero dicta un laudo que pone fin a la disputa²⁸.

Sobre estas bases, la OCDE propuso suplementar el artículo 25 con la figura del arbitraje (OCDE, 2004, párrafo 126), pero quedaba por concretar la forma. El arbitraje abarca en realidad una amplia variedad de técnicas de resolución de disputas con el común denominador de que se otorga un cierto grado de autoridad para tomar decisiones a terceros neutrales e independientes. En este sentido, el procedimiento de arbitraje tiene un carácter cuasi judicial. Sin embargo, a diferencia de un proceso judicial, las partes involucradas delegan una cierta cantidad de autoridad para la toma de decisiones al tercero que resuelve y acuerdan, en diversos grados, seguir esa decisión.

²⁶ Disponibles en <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>

²⁷ Disponibles en <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

²⁸ La exposición de motivos de la Ley de 22 de diciembre de 1953, de arbitrajes de derecho privado, definía el arbitraje como:

La situación que se produce cuando ya no es posible un arreglo directo de una eventual contienda, pero quedan zonas de armonía accesibles a terceros. En ese caso, una experiencia secular ha consagrado la eficacia de dar entrada a la obra pacificadora de terceros, que, gozando de la confianza de los contendientes, puede recibir de éstos la autoridad necesaria para imponerles una decisión satisfactoria.

En 2003 no había mucha experiencia en el uso del arbitraje para resolver disputas tributarias transfronterizas, pero sí existían varios modelos de referencia. Además del convenio europeo de arbitraje de 1990, más de 60 convenios fiscales bilaterales habían incorporado ya algún tipo de disposición sobre arbitraje en el precepto relativo al MAP. Adicionalmente, la Asociación Fiscal Internacional²⁹ y la Cámara de Comercio Internacional (International Chamber of Commerce, 2001) habían hecho sendas propuestas detalladas para el arbitraje en asuntos tributarios. Junto a ellos, es innegable la influencia de los TPI. El informe de 2004 de la OCDE, reflexionando sobre el acervo de la Organización Mundial del Comercio en la resolución eficiente de disputas, notaba cómo los procedimientos de resolución de disputas ya estaban implementados en el contexto comercial, dando como resultado una conclusión final y vinculante de las disputas comerciales, y se hacía eco de la presión para ampliar el alcance de esos procedimientos a las cuestiones fiscales³⁰.

Con estos antecedentes, en febrero de 2007, los países miembros de la OCDE acordaron modificar el modelo de convenio, modificación que se produjo de forma efectiva al año siguiente (OECD, 2008), seguida por una muy similar por Naciones Unidas en 2011, aunque con diferencias de matiz (Bawany, 2021).

8. La acción 14 de BEPS

Un nuevo hito se produjo en 2015 cuando la acción 14 de BEPS, que impuso un estándar mínimo para la resolución efectiva y temporánea de las disputas y sometió los resultados a un mecanismo de revisión entre pares, volvió a promover el arbitraje obligatorio y vinculante como una opción complementaria al procedimiento amistoso de los tratados (OECD, 2016).

Sin embargo, aunque la idea original de la acción 14 era promover la adopción universal del arbitraje fiscal entre los países, resultó que tan solo 20 países, todos ellos miembros de la OCDE, expresaron interés en dicho mecanismo (Malamis y Cai, 2021)³¹. En consecuencia, la acción 14 se recondujo hacia procedimientos amistosos más efectivos, como ocurrió en 2007, con la única diferencia de que ahora se incluye un estándar mínimo en la práctica

²⁹ A partir de un estudio encargado a Park y Tillinghast (2004), recogido en el anexo 3 al informe de la OCDE de 2004.

³⁰ Indica lo siguiente:

El impacto de las disputas tributarias no resueltas en el comercio y la inversión es innegable, y cualquier debilidad en el mecanismo de resolución de disputas tributarias basado en tratados invita a la expansión de los mecanismos relacionados con el comercio (OECD, 2004, p. 3).

³¹ Si bien esos 20 países en conjunto representaban el 90 % de las disputas existentes a la sazón (Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Eslovenia, España, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Nueva Zelanda, Noruega, Países Bajos, Polonia, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos) (OECD, 2016, p. 10).

del MAP y un mecanismo de revisión entre pares llevado a cabo por un organismo de trabajo de la OCDE (el Foro MAP).

9. El instrumento multilateral de BEPS

Una nueva oportunidad para el arbitraje internacional surgió con la elaboración de la Convención multilateral para implementar medidas relacionadas con el tratado fiscal para prevenir la erosión de la base y la transferencia de beneficios (la MLI, en el acrónimo de *Multilateral Instrument* o instrumento multilateral). Como sabemos, la acción 14 no fue suficiente para superar la limitación del artículo 25(2) del modelo de convenio, que impone una actividad (hará lo posible por resolver la cuestión), pero no un resultado. Los países desarrollados presionaron para que en el MLI se incluyese la cláusula de arbitraje vinculante como la que se establece en el párrafo 5 del artículo 25 del modelo de convenio, pero de nuevo faltó el consenso; por lo que esta cláusula se relegó a las disposiciones facultativas (parte VI del instrumento multilateral).

Finalmente, el MLI entró en vigor el 1 de julio de 2018 incluyendo entre sus cláusulas una disposición sobre el arbitraje obligatorio y vinculante, pero de carácter opcional para los Estados. En particular, la parte VI de la MLI proporciona reglas más detalladas sobre dos tipos principales de arbitraje fiscal: (i) arbitraje de opinión independiente y (ii) el arbitraje de oferta final.

Bajo el enfoque de opinión independiente, los árbitros cuentan con una amplia discreción para llegar a cualquier solución que consideren apropiada, seguida de un razonamiento legal, como en la adjudicación convencional. Por el contrario, bajo el enfoque de oferta final, o arbitraje de béisbol, los árbitros están obligados a elegir solo entre las soluciones propuestas por las dos autoridades tributarias. La percepción general es que el enfoque de oferta final alienta a las partes contendientes a tomar posiciones más razonables, lo que facilita la resolución transaccional. Esta situación surge cuando cada parte puede darse cuenta de que, si su oferta final es demasiado extrema, el panel elegiría la oferta del oponente. Por otro lado, contrariamente al enfoque de opinión independiente, en el de oferta final el arbitraje, por lo general, no llega a decisiones bien fundamentadas, ya que típicamente las decisiones bajo el enfoque de oferta final simplemente establecen un número sin ninguna información adicional o comentarios del panel.

10. El arbitraje obligatorio y vinculante en el tratado multilateral del pilar 1

El último hito, por ahora, es la inclusión en la *Declaración sobre una solución de dos pilares para solucionar los desafíos fiscales de la economía digital* (OECD, 2021) y en el texto

propuesto para el convenio multilateral que habrá de implementar el monto A del pilar 1 (OECD, 2023) de un arbitraje, esta vez sí obligatorio y vinculante, en todos los aspectos relacionados con el monto A del pilar 1, es decir, de las bases que se redistribuyen a los países donde se ubiquen los usuarios de las grandes multinacionales que obtengan beneficios residuales de acuerdo con las propias definiciones del monto A.

Como sabemos, el pilar 1 establece un mecanismo de asignación de beneficios a las jurisdicciones de mercado en dos niveles:

- El monto A: una participación de los países del mercado en el beneficio residual, sin importar si tienen presencia física o no en dichas jurisdicciones.
- El monto B: una remuneración fija por las funciones básicas de comercialización y distribución que tienen lugar en la jurisdicción del mercado, que se determina de acuerdo con el principio de plena competencia, pero en modalidad simplificada.

Para garantizar la seguridad jurídica, el pilar 1 también introduce procesos novedosos de prevención o resolución de disputas, muy importantes en un contexto donde la base imponible es verdaderamente multilateral y la determinación por distintas autoridades podría generar conflictos. Para evitar esos conflictos, la convención multilateral ya publicada (OECD, 2023) deberá ser ratificada por todas las jurisdicciones que deseen implementar este mecanismo, que incluye la prevención y de resolución de disputas mediante enfoques coherentes y sinérgicos. Este nuevo instrumento multilateral no solo reemplazará las disposiciones pertinentes de los tratados fiscales existentes, sino que también se aplicará entre jurisdicciones que actualmente no tienen un tratado fiscal bilateral en vigor.

Lo más interesante es su ámbito de aplicación, porque se pretende aplicarlo no solo sobre el importe A, cuya lógica nadie discute, sino también sobre otros elementos del pilar 1, aun reconociendo que los puntos de vista de los países son divergentes (OECD, 2020, p. 13). La lógica de aplicarlo al monto A es que sería poco práctico, si no imposible, permitir que todas las Administraciones tributarias afectadas evalúen y auditen el cálculo y la asignación del monto A por parte de una EMN, que resuelvan los posibles conflictos a través de los mecanismos bilaterales de resolución de disputas existentes (OECD, 2020, p. 174). Por este motivo, se incluye en el paquete un proceso obligatorio y vinculante de prevención de disputas, con un procedimiento claro y administrable que proporcione certeza temprana para evitar disputas relacionadas con todos los aspectos del monto A.

El proceso se basa en un panel representativo con un doble formato, panel de revisión, y, cuando sea necesario, panel de determinación, todo supeditado al fin de garantizar una seguridad jurídica temprana (OECD, 2020, p. 174). Cuando una EMN acepte los resultados de este proceso, serán vinculantes para la EMN y para las Administraciones tributarias de todas las jurisdicciones afectadas por el cálculo y asignación del monto A, incluidas las jurisdicciones que no participaron directamente en el panel. Si la EMN no aceptase los

resultados del proceso, podría recurrir a remedios nacionales. De esta forma, es bastante improbable que surjan disputas *ex post* en la aplicación del monto A, pero, si nacieran, el nuevo enfoque también proporciona mejoras a la resolución de disputas, incluyendo el arbitraje obligatorio y vinculante.

No es tan obvio que el mecanismo deba extenderse al resto de elementos del pilar 1. En el marco inclusivo hubo países que apoyaron decididamente un mecanismo de resolución de controversias obligatorio y vinculante de amplio espectro, mientras que otros consideran que las controversias no relacionadas con el monto A deben resolverse a través del marco existente de los procedimientos amistosos, con procedimientos administrativos no vinculantes.

Para conciliar estas diferentes opiniones, el *Blueprint* propuso que los grupos de EMN incluidos en el ámbito de aplicación del pilar 1 estuvieran cubiertos por el nuevo proceso de resolución de controversias obligatorio y vinculante para cualquier disputa por precios de transferencia o establecimiento permanente. Este mecanismo sería de último recurso y se aplicaría después de haber agotado todas las demás herramientas de prevención y resolución de disputas, especialmente el MAP. Para el resto de los contribuyentes, el marco inclusivo contempla dos enfoques: un proceso obligatorio y vinculante de resolución de disputas y un proceso de resolución de disputas, obligatorio, pero no vinculante, junto con aspectos de revisión por pares e informes estadísticos.

En particular, para el monto B, la intención del marco inclusivo es que cualquier disputa al respecto (por ejemplo, si las operaciones de un contribuyente caen dentro de la definición de «actividades de comercialización y distribución»), también esté sujeta al mecanismo de resolución de disputas obligatorio y vinculante, eso sí, siempre como último recurso y tras el agotamiento de todas las demás herramientas de prevención y resolución de disputas.

Quedarían al margen las economías en desarrollo que no tengan apenas casos de MAP, determinados por referencia a la revisión por pares de la acción 14 (en particular, los criterios para el aplazamiento de la revisión por pares de una jurisdicción), y que, por lo tanto, tengan escasa o nula experiencia con el MAP. Para ellos sería desproporcionado exigir que se comprometían a implementar un proceso de resolución de disputas obligatorio y vinculante, pero sí se les puede ofrecer de manera voluntaria cuando ambas autoridades competentes acuerden que el mecanismo debe utilizarse para resolver problemas de MAP no resueltos.

11. Regulación en España

La evolución legal del arbitraje tributario internacional en nuestro país no es ajena a nuestra condición de Estado miembro de la UE y de la OCDE, las dos instituciones que han impulsado el progreso de esta institución jurídica. Estamos comprometidos con el arbitraje tributario internacional a través de los dos instrumentos europeos existentes

(el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990 [convenio europeo de arbitraje], con su código de conducta para la aplicación efectiva [COM/2004/0297 final], y la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea) y, del mismo modo, hemos incorporado la cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante a 19 convenios bilaterales³² haciendo uso de los artículos 35(7)b y 36 del instrumento multilateral para implementar las medidas de BEPS relativas a los tratados (el MLI)³³. Consecuentemente, en el perfil MAP que España publica en la web de la OCDE (como parte del estándar mínimo de la acción 14 de BEPS), a la pregunta de si nuestro país acepta el arbitraje, la respuesta es afirmativa, citando la norma procedimental: el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

Ahora bien, es curioso que esta evolución se haya materializado sin modificar nuestra legislación ordinaria, que sigue apegada, como manda la tradición del derecho civil, al dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, que el *Diccionario panhispánico del español jurídico* define como la propiedad del crédito que ostenta la Administración contra el obligado tributario, respecto del cual no puede, en principio, negociar en virtud de los intereses públicos que tutela y de la legalidad de la obligación tributaria.

Esta es la posición reflejada en el artículo 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT): «El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa», en el artículo 7 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria (LGP), que declara: «No se podrán enajenar, gravar ni arrendar los derechos económicos de la Hacienda Pública estatal fuera de los casos regulados por las leyes», y que:

Sin perjuicio de lo establecido [para procedimientos concursales], no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno.

En relación con los procesos concursales que menciona la LGP, el artículo 164.4 de la LGT, en su redacción dada por la disposición final undécima de la Ley 22/2003, de 9 de julio, en la redacción dada por el artículo único.117 de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley concursal, dispone:

³² Alemania, Andorra, Australia, Austria, Barbados, Bélgica, Canadá, Eslovenia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelanda, Portugal, Reino Unido y Singapur.

³³ De acuerdo con la notificación hecha por el MAEC el 10 de noviembre de 2023, disponible en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-notification-article-35-7-b-spain.pdf>

El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria. Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

En el mismo sentido se manifiesta el artículo 10.3 de la LGP, que permite a la Administración llegar a acuerdos en los que, con las debidas garantías y la conformidad del deudor, se establezcan unas condiciones singulares de pago.

En materia concursal, la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley concursal, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del derecho de sociedades (directiva sobre reestructuración e insolvencia), reformó los aplazamientos y fraccionamientos de las deudas tributarias, y en poco se aparta del dogma de la indisponibilidad del crédito público, admitiendo que los representantes de la Administración concedan facilidades de pago, pero análogas a las disponibles en el procedimiento de recaudación. En cambio, no admite convenios de quita, con lo cual el crédito público sigue siendo una excepción al principio de la *pars conditio creditorum* y dificultará la aprobación de convenios de acreedores y, por ende, la salvación de empresas que estén en insolvencia.

De acuerdo con la nueva Ley concursal, los créditos tributarios incluidos en la masa se clasifican en créditos con privilegio especial (con garantía real), créditos con privilegio general (retenciones tributarias y restantes créditos tributarios hasta un 50 % de su cuantía), créditos ordinarios (resto de créditos) y créditos subordinados (sanciones, intereses y créditos no comunicados). En relación con estos créditos, la declaración de concurso lleva aparejada una serie de efectos: los pagos pendientes se paralizan automáticamente, no podrá iniciarse el procedimiento de apremio, aunque no sean satisfechos en plazo, se suspende el devengo de intereses, queda interrumpida la prescripción de las acciones para el cobro de los créditos tributarios, se paraliza la ejecución de garantías sobre bienes afectos a la actividad del concursado y se prohíbe la compensación automática de los créditos por parte de la Administración tributaria.

Las deudas que, a la declaración del concurso, se encuentren en periodo ejecutivo y haya recaído la providencia de apremio antes de la declaración del concurso, pueden seguir el trámite de apremio sobre el patrimonio del deudor. En cambio, las surgidas después de la declaración de concurso serán recaudadas de acuerdo con la Ley concursal, no con el Reglamento general de recaudación, y, por tanto, las acciones conducentes a la liquidación de las deudas serán sometidas a la consideración del juez del concurso, quedando en suspenso hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiese producido alguno de ambos eventos.

En definitiva, en el derecho interno sigue vigente el dogma de la indisponibilidad del crédito público, habiendo dejado pasar una buena ocasión para introducir, con las debidas garantías de gobernanza, procedimientos más flexibles para recuperar parte de las deudas tributarias a la vez que posibilitar la rehabilitación de empresas en situación de insolvencia.

En consecuencia, la única merma del principio de indisponibilidad la hallamos en los instrumentos internacionales que nos han sido impulsados desde instituciones internacionales (UE y OCDE) y, si tienen virtualidad, es gracias al rango superordinado de los tratados internacionales al amparo del artículo 96 de la Constitución española y del principio de jerarquía normativa consagrado en el artículo 9.3 de la propia Constitución y en el artículo 1 del Código Civil.

En el ámbito reglamentario, el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, es la única norma del ordenamiento interno que reconoce y disciplina el arbitraje; limitada, como bien sabemos, al ámbito de los procedimientos amistosos.

La extensa Ley orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del servicio público de justicia, regula ciertos aspectos del arbitraje, como la facultad de usar el procedimiento arbitral para disponer del objeto del litigio en materias civiles, la confidencialidad y protección de datos en el arbitraje, o la autorización para actuar como árbitro a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación, pero no modifica el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario.

12. Conclusión

Quince años después de que la OCDE incluyese la institución del arbitraje en su modelo de convenio, los Estados siguen en su mayoría siendo reacios a someter las disputas tributarias con otro Estado al arbitraje de un tercero, pues lo perciben como una cesión de soberanía o una quiebra al principio de indisponibilidad de los créditos públicos. Súmase a ello la falta de experiencia de muchos países sobre procedimientos para resolver controversias tributarias, el alto costo del arbitraje, la mayor importancia relativa que una disputa tiene

para un país pequeño o en desarrollo, o la posibilidad de enfrentarnos a resultados injustos o a árbitros sesgados. Tampoco ayuda la inexistencia de una institución arbitral tributaria internacional, al modo de la International Court of Arbitration de la Cámara de Comercio Internacional, o del Sistema de Arbitraje del CIADI del Grupo Banco Mundial.

Sin embargo, el incremento de las transacciones internacionales debido a la globalización y el incremento de las disputas legales consecutiva al movimiento BEPS, invita a reflexionar sobre el valor de la seguridad jurídica, especialmente en un contexto de inversión internacional. La comunidad internacional viene haciendo esfuerzos para mejorar la seguridad jurídica de los inversores, con publicaciones como el informe conjunto *Tax Certainty* de la OCDE y el FMI (IMF y OECD, 2019) o la designación del 5 de noviembre como Día Mundial de la Seguridad Jurídica³⁴, y el arbitraje tributario internacional se revela, desde esta perspectiva, como una herramienta necesaria.

Ahora bien, la tradición jurídica del derecho civil pesa en contra de este movimiento, especialmente en los países en desarrollo que beben de las mismas fuentes. De este modo, nueve de los diez países de América Latina y el Caribe que han firmado el MLI han rechazado el arbitraje (Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Jamaica, México, Panamá, Perú y Uruguay), siendo Barbados el único que lo ha aceptado.

La previsiblemente próxima apertura a la firma del tratado multilateral para implementar el monto A del pilar 1 va a poner a prueba la solidez de estos argumentos. Si el proceso continúa, los países más allá de la UE y la OCDE deberán valorar si están dispuestos a asumir el arbitraje obligatorio y vinculante, aunque sea de ámbito tan reducido como el que el monto A del pilar 1 plantea, como condición para recibir transferencias por el pilar 1, además de renunciar a imponer *digital services taxes*.

Lógicamente, será una decisión soberana que dependerá de un conjunto de factores, entre los cuales pesará, junto a todo lo apuntado anteriormente, la presión del grupo. En ese momento, es posible que el arbitraje tributario internacional, obligatorio y vinculante, se extienda como una institución de derecho público internacional prácticamente consuetudinaria. De momento, está muy lejos de serlo.

³⁴ Véase <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/agenda-oecd-tax-certainty-day-2023.pdf>

Anexo. Posiciones sobre el arbitraje en el tratado multilateral de BEPS a 29 de febrero de 2024³⁵

Arbitraje tipo oferta final	Arbitraje tipo opinión independiente	Sin arbitraje
Alemania	Andorra	Albania
Australia	Eslovenia	Arabia Saudí
Austria	Grecia	Argentina
Barbados	Hungría	Armenia
Bélgica	Japón	Azerbaiyán
Canadá	Malta	Baréin
Curazao	Papúa-Nueva Guinea	Belice
España	Portugal	Bosnia-Herzegovina
Fiyi	Suecia	Bulgaria
Finlandia		Burkina Faso
Francia		Camerún
Irlanda		Chile
Isla Mauricio		China (R. Popular)
Italia		Colombia
Lesoto		Corea del Sur
Liechtenstein		Costa Rica
Luxemburgo		Costa de Marfil
Nueva Zelanda		Croacia
Países Bajos		Chipre
Reino Unido		Dinamarca
Singapur		Egipto
Suiza		Eslovaquia
		Emiratos Árabes Unidos
		Estonia
		Esuatini
		Gabón
		Georgia
		Guernsey
		Hong Kong (China)
		Islandia
		India
		Indonesia
		Isla de Man
		Israel



³⁵ Véase <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>



Arbitraje tipo oferta final	Arbitraje tipo opinión independiente	Sin arbitraje
◀		Jamaica
		Jersey
		Jordania
		Kazajistán
		Kenia
		Kuwait
		Letonia
		Lituania
		Macedonia del Norte
		Malasia
		Marruecos
		México
		Mónaco
		Mongolia
		Namibia
		Nigeria
		Noruega
		Omán
		Panamá
		Paquistán
		Perú
		Polonia
		Qatar
		República Checa
		Rumanía
		Rusia
		San Marino
		Senegal
		Serbia
		Seychelles
		Sudáfrica
		Tailandia
		Túnez
		Turquía
		Ucrania
		Uruguay
		Vietnam

Referencias bibliográficas

- Ancel, P. (2001). Arbitrage et ordre public fiscal. *Revue de l'Arbitrage*, 269.
- Arias Esteban, I. G. y Calderoni, A. (7 de septiembre de 2021). Análisis del arbitraje vinculante obligatorio y del PAM. *CIATBlog*. <https://www.ciat.org/ciat-blog-analisis-del-arbitraje-vinculante-obligatorio-y-del-pam/>
- Bawany, I. (15 de diciembre de 2021). Fit for Purpose? Reconceptualising Arbitration Clauses in International Tax Treaties. *Very Young Arbitration Blog*. <https://www.vyablog.com/2021/12/fit-for-purpose-reconceptualising.html>
- Boissésón, M. de (1990). *Le droit français de l'arbitrage*.
- Brauch, M. D. (2014). Yukos v. Russia: Issues and Legal Reasoning behind US\$50 Billion Awards International Institute for Sustainable Development. *Investment Treaty News*. https://www.iisd.org/itn/wp-content/uploads/2014/09/iisd_itn_yukos_sept_2014_1.pdf
- Carboneau, T. y Andrew Sheldrick (1992). Tax Liability and Inarbitrability in International Commercial Arbitration. *Transnational Law & Policy*, 23.
- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2019). *The Interaction of Tax, Trade and Investment Agreements*. Secretariat Paper. UNCTC. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP14-Tax-treaties-with-trade-and-investment.pdf
- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2021). *International Investment Agreements and Their Implications for Tax Measures: What Tax Policymakers Need to Know*. Secretariat Paper. <https://unctad.org/es/node/32320>
- FACTI(2021). *Integridad financiera para el desarrollo sostenible* (Panel de Alto Nivel sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad Financieras Internacionales, Naciones Unidas). <https://www.factipanel.org/explore-el-informe-del-panel-facti>
- Fadallah, I. (1994). L'ordre public dans les sentences arbitrales. *Académie de Droit International de la Haye*, 369, 41-411.
- Fouchard, P., Gaillard, E. y Goldman, B. (1999). *International Commercial Arbitration*. Kluwer Law International.
- Hanotiau, B. (2003). L'Arbitrabilité. En *Recueil des cours 2002* (pp. 171-180). Académie de Droit International de la Haye.
- IMF y OECD (2019). *2019 Progress Report on Tax Certainty*. www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm
- International Chamber of Commerce (2001). *Arbitration in International Tax Matters, Draft Bilateral Convention Article* (doc. n.º 180/455 rev.).
- Lang, M., Owens, J., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J. y Staringer, C. (eds.) (2017). *The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation*. IBFD. https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/18_020_The_Impact_of_Bilateral_Investment_Treaties_on_Taxation_final_web.pdf
- Malamis, S. y Cai, Q (2021). International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities. *Bulletin for International Taxation*, 75(2), 94-107. https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-09/OECD_International%20-%20International%20Tax%20Dispute%20Resolution%20in%20Light%20of%20Pillar%20One%20New%20Challenges%20and%20Opportunities%20-%20IBFD.pdf

- Melchionna, L. (2003). Tax Disputes and International Commercial Arbitration. *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 74(6), 769-796.
- Melchionna, L. (2004). Arbitrability of Tax Disputes. *IBA Section on Business Law, Arbitration and ADR Committee Newsletter*, 21.
- Mooij, H. (19 de junio de 2017). Global Tax Policy and Post-BEPS Dispute Resolution. *Kluwer International Tax Blog*. <http://kluwertaxblog.com/2017/06/19/global-tax-policy-post-beps-dispute-resolution>
- Naciones Unidas (1945). Carta de las Naciones Unidas. <https://www.un.org/es/about-us/un-charter>
- OECD (1963). *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en
- OECD (1984). *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167803-en
- OECD (2004). *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*. <https://www.oecd.org/ctp/dispute/2004discussiondraftproposalsforimprovingmechanismsfortheresolutionoftaxtreatydisputes.htm>
- OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*. <https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm>
- OECD (2008). *The 2008 Update to the Model Tax Convention*. <https://www.oecd.org/ctp/41032078.pdf>
- OECD (31 de mayo de 2016). Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, acción 14: Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G/20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. <https://doi.org/10.1787/9789264258266-es>
- OECD (7 de junio de 2017). La firma del pionero Convenio multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios colmará las lagunas normativas y el vacío legal de los que adolecen miles de convenios fiscales a escala mundial. <https://web-archiv.oecd.org/2017-06-07/441799-la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colmara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>
- OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Report on Pillar One Blueprint*. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>
- OECD (2021). *Statement on a Two Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>
- OECD (2023). *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar 1*. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm>
- Owens, J., Ndubai, J. W. y Rao, S. (2021). Bridging the Policy Gaps: A Tax-Focused Guide to Investment Agreements for Tax and Investment Policymakers. *Tax Notes International*, 101, 10.
- Park, W. (2008). Arbitrability and Tax. *Boston University School of Law Public Law & Theory*, 17-32.
- Park, W. y Tillinghast, D. (2004). Income Tax Treaty Arbitration. *Books*, 80. <https://scholarship.law.bu.edu/books/80>
- Pit, H. M. (2014). Arbitration under the OECD Model Tax Convention, Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation.



Intertax, 42(6), 445-469. <https://kluwer-lawonline.com/journalarticle/Intertax/42.6/TAXI2014043>

Prensa Libre (2020). Guatemala gana demanda internacional por reclamo millonario de

expropietaria de Energuate. <https://www.prensalibre.com/economia/guatemala-gano-demanda-internacional-por-reclamo-millonario-de-expropietaria-de-energuate/>

Ubaldo González de Frutos. Especialista fiscal líder, responsable de la cartera de finanzas públicas del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en Panamá y, en el ámbito regional, de la fiscalidad de la economía digital, transparencia y fiscalidad internacional y transformación digital de las Administraciones tributarias.

Doctor en Derecho por la Universidad Complutense y licenciado en Filología Hispánica. Funcionario del cuerpo superior de inspectores de Hacienda, antes de ingresar en el BID trabajó en el Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE en París, y previamente en varias posiciones en la Agencia Tributaria y en la Embajada de España en Washington DC.



Expedientes incompletos: la aplicación práctica del artículo 55 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en el ámbito tributario

Inmaculada Pérez Córdoba

Abogada en Garrido (España)

inmaculada.perez@garrido.es | <https://orcid.org/0009-0004-7759-1889>

Extracto

Este trabajo tiene por objeto analizar cómo opera la aplicación del artículo 55 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, cuando se observa que un expediente administrativo en materia tributaria remitido a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa carece de documentación relevante para la resolución del procedimiento. Para ello, se estudiarán los distintos aspectos controvertidos que han sido objeto de diversos pronunciamientos judiciales, poniendo de manifiesto las discrepancias existentes entre las distintas salas, y analizando el posible recurso al sistema de apercibimientos y multas coercitivas para conseguir la remisión completa del expediente.

Palabras clave: Administración tributaria; expediente incompleto; jurisdicción contencioso-administrativa; multas coercitivas; apercibimiento.

Recibido: 21-12-2024 / Aceptado: 23-12-2024 / Publicado: 21-01-2025

Cómo citar: Pérez Córdoba, I. (2025). Expedientes incompletos: la aplicación práctica del artículo 55 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 32-54. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24265>



Incomplete files: the practical application of article 55 of Law 29/1998, of July 13, 1998, regulating the contentious-administrative jurisdiction, in the tax area

Inmaculada Pérez Córdoba

Abstract

The purpose of this paper is to analyze how the application of article 55 of Law 29/1998, of July 13, 1998, regulating the contentious-administrative jurisdiction, operates when it is observed that an administrative file on tax matters sent to the bodies of the contentious-administrative jurisdiction lacks relevant documentation for the resolution of the proceeding. For this purpose, the different controversial aspects that have been the object of various judicial pronouncements will be studied, highlighting the existing discrepancies between the different Courts, and analyzing the possible recourse to the system of warnings and coercive fines to obtain the complete remission of the file.

Keywords: tax administration; incomplete file; contentious-administrative jurisdiction; coercive fines; warning notice.

Received: 21-12-2024 / Accepted: 23-12-2024 / Published: 21-01-2025

Citation: Pérez Córdoba, I. (2025). Expedientes incompletos: la aplicación práctica del artículo 55 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 32-54. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24265>



Sumario

1. Introducción
 2. Tratamiento en vía económico-administrativa
 3. Tratamiento en vía contencioso-administrativa
 - 3.1. Modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre
 - 3.2. Sobre la naturaleza de la solicitud regulada en el artículo 55 de la LJCA. ¿Se trata de una mera facultad o constituye un deber impuesto por el principio de buena fe procesal?
 - 3.3. Cuestiones acerca del número de veces que debe solicitarse el complemento del expediente en caso de que la Administración no remita la documentación solicitada
 - 3.4. Aplicabilidad del sistema de apercibimientos y multas regulado en los artículos 48.7 a 48.10 de la LJCA
 - 3.5. Consecuencias del incumplimiento, por parte de la Administración, del deber de remitir la documentación solicitada
 - 3.6. Especialidades en relación con el procedimiento abreviado regulado en el artículo 78 de la LJCA
 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

En materia tributaria, existe un consenso generalizado y asentado jurisprudencialmente en virtud del cual la transparencia de la actividad de las Administraciones públicas se refleja a través del expediente administrativo. Dicho de otro modo: todos aquellos documentos, emitidos por la Administración que, pese a servir de antecedente y fundamento al acto administrativo, no se han integrado en el expediente administrativo, no existen en el mundo jurídico, de tal manera que su falta de incorporación no puede beneficiar en ningún caso a la Administración que omite tal deber, en aplicación de los artículos 70 y 115.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP).

Las anteriores consideraciones tienen su base inmediata en el principio de buena administración que debe regir la actuación de los poderes públicos. Este principio, consagrado en los artículos 9.3, 103.1 y 106 de la Constitución española (CE), tiene su plasmación positiva en el artículo 35.1 a) de la LPACAP y, en el particular ámbito tributario, en el artículo 103.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que imponen el deber de motivación de los actos administrativos que limitan derechos o intereses legítimos.

No obstante, el principio de buena administración trasciende el mero deber de motivación de los actos administrativos, pues impone a las Administraciones públicas un deber de diligencia del que derivan otros derechos, como serían el principio de audiencia, el deber de resolución en plazo de los procedimientos, el tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos y el principio de buena fe, como indicó el TS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, en el FD 3 de su sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. de cas. núm. 1652/2019).

El presente artículo pretende desgranar el tratamiento que se da a los expedientes administrativos en materia tributaria cuando se aprecia en los mismos la falta de incorporación de aquella documentación que resulta decisiva para comprender si el acto administrativo está ajustado a derecho. Para ello, se diferenciará entre el tratamiento en vía económico-administrativa y en vía contencioso-administrativa. No obstante, se hará especial hincapié en esta segunda vía, al ser el objeto principal de este estudio.

2. Tratamiento en vía económico-administrativa

En vía económico-administrativa, la solución parece clara. En su resolución de 22 de febrero de 2018 (RG 2190/2013), el TEAC interpretó los artículos 235.3 de la LGT y 52 y 55.1 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA), en el sentido de que la falta de inclusión en el expediente de aquellos documentos en los que la Administración fundamenta su derecho implica la falta de justificación del acto impugnado, lo que provoca un «defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación del acuerdo impugnado, sin orden de retroacción». De esta manera, continúa el camino previamente marcado en su resolución de 15 de julio de 2016 (RG 4562/2014), en la que, adicionalmente, defendió que los tribunales económico-administrativos no tienen el deber legal de «requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente», pues dicha obligación solamente se contempla en los casos en los que la Administración incumple de forma absoluta su deber de remitir el expediente al tribunal.

El TS ha ido más allá, vedando a la Administración la posibilidad de incorporar, de forma espontánea, nuevos documentos que no se habían incluido inicialmente en el expediente administrativo con ocasión de la interposición, por parte de dicha Administración, de un recurso de alzada ordinario. Así lo indicó en el FD 6 de su sentencia 1473/2023, de 17 de noviembre (rec. de cas. núm. 1234/2022)¹.

Asimismo, en el FD 2 de su sentencia 1561/2023, de 24 de noviembre (rec. de cas. núm. 3191/2022), el TS estimó el recurso planteado por el contribuyente, quien defendió que el plazo de remisión del expediente administrativo al que se refiere el artículo 235 de la LGT tiene carácter preclusivo. De esta manera, con cita en la sentencia 1350/2023, de 27 de octubre (rec. de cas. núm. 2490/2022), la sala concluyó que el órgano que dictó el acto impugnado tiene el deber de remitir al órgano económico-administrativo en el plazo del mes, sin que resulte posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo cuando estos complementos no fueron solicitados por el reclamante o por el propio tribunal y cuando ya ha transcurrido el plazo para remitir el expediente que preceptúa el artículo 235.3 de la LGT.

¹ La línea planteada por la parte recurrente fue expuesta en el FD 4 de la sentencia citada. Conviene destacar sus argumentos, pues el contribuyente vinculó la infracción del artículo 110 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (hoy reproducido en el art. 115.3 de la LPACAP) con el principio de buena administración basado en los artículos 103 de la CE y 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Dicha cuestión es, desde nuestro punto de vista, esencial, ya que defiende que la interpretación de los artículos 235.3 y 241.2 de la LGT debe vincularse con el mandato del artículo 115.3 de la LPACAP y con el principio de buena administración.

Ambos pronunciamientos destacaron la tesis de que el complemento espontáneo del expediente administrativo por parte de la Administración autora del acto, materializado fuera del plazo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, no puede asimilarse a la potestad con la que cuenta el órgano económico-administrativo para solicitar la aportación de informes complementarios en aplicación de los artículos 236.3 de la LGT y 57.3 del RGRVA. Por tanto, un envío espontáneo y extemporáneo del complemento del expediente, efectuado por la Administración autora del acto, no vendría amparado por estas normas².

Desde una perspectiva procedimental, entendemos que estas conclusiones serían extrapolables a los actos administrativos en materia tributaria dictados por las entidades locales en aquellos municipios en los que el recurso de reposición constituye la única vía de revisión previa a la vía contencioso-administrativa, al carecer dichos municipios de órganos económico-administrativos que ejerzan estas funciones³.

3. Tratamiento en vía contencioso-administrativa

En vía contencioso-administrativa, las normas reguladoras de la reclamación y envío del expediente administrativo se encuentran en los artículos 48 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). En estos preceptos, el legislador combina normas específicas relacionadas con la reclamación, recepción y traslado del expediente al resto de partes personadas con otras normas que tienden al impulso del procedimiento.

De esta manera, si en vía contencioso-administrativa se aprecia la deficiente formación del expediente administrativo y la falta de incorporación al mismo de documentos esenciales que van a influir en el sentido del fallo, entra en juego la redacción del artículo 55 de la LJCA.

Este precepto legal ha sido objeto de una reforma a través del artículo 102.11 del Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo, fijándose la entrada en vigor de esta reforma el 20 de marzo de 2024, según indica la disposición final novena.2 del citado real decreto-ley.

² Como resulta del examen de la sentencia y enfatiza Campanón Galiana (2023), en el supuesto de hecho analizado, el obligado tributario presentó su escrito de alegaciones en la reclamación, tras lo cual, sin mediar solicitud del obligado ni requerimiento del TEAR, la Administración amplió dicho expediente administrativo, aportando documentación adicional tendente a acreditar la interrupción del plazo de prescripción.

³ Artículos 14.2 a) del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), y 137 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local (LRBRL).

A través de esta reforma, se altera la redacción de los apartados 1 y 3 del artículo 55 de la LJCA introduciendo una serie de modificaciones que, a nuestro juicio, son relevantes en la práctica contencioso-tributaria.

No obstante y con carácter previo, como indican García Gómez de Mercado *et al.* (2002, p. 547), es importante enfatizar que el artículo 55 de la LJCA solamente resulta de aplicación en los supuestos en los que se ha remitido el expediente administrativo, pero este no se encuentra completo, no pudiendo invocarse en los casos en los que el expediente no ha sido todavía remitido al órgano judicial. Lo contrario supondría que las normas previstas en los artículos 53 y 54 de la LJCA perderían su eficacia⁴, por lo que la posible solicitud de remisión de documentación realizada en aplicación del artículo 55 de la LJCA solamente sería posible una vez que se ha emplazado al contribuyente para formalizar la demanda o la contestación a la demanda.

3.1. Modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre

La redacción originaria del artículo 55.1 de la LJCA se limitaba a acotar el término temporal en el que cualquiera de las partes podía requerir el complemento del expediente administrativo, pues dicha solicitud solamente podía presentarse dentro del plazo concedido a las partes para formalizar sus escritos de demanda o de contestación a la demanda.

De esta manera, este precepto legal, en su redacción anterior a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, no introducía ninguna limitación adicional, si bien el artículo 55.3 de la LJCA dejaba a criterio del letrado de la Administración de justicia la posibilidad de denegar esta solicitud.

Con la nueva redacción se introducen dos modificaciones:

- En primer lugar, la LJCA hace suya la definición de expediente administrativo contemplada en el artículo 70 de la LPACAP mediante una remisión a este precepto legal.
- En segundo lugar, la reforma introduce lo que, en nuestra opinión, constituye una importante limitación, al impedir la posibilidad de solicitar «documentos o elementos de prueba que formen parte de un expediente administrativo distinto».

⁴ Estos preceptos contienen previsiones para el caso en el que transcurra el plazo para la remisión del expediente administrativo sin que este hubiera sido enviado (art. 53 de la LJCA) y para el traslado de la demanda y el expediente a la parte demandada con el fin de presentar el escrito de contestación a la demanda (art. 54 de la LJCA).

La reciente entrada en vigor de esta reforma impide de antemano determinar en qué medida esta limitación puede provocar indefensión a las partes. Téngase en cuenta que, en el ámbito tributario, un documento que no está en posesión del obligado tributario y que *a priori* no forma parte del expediente administrativo podría convertirse en una importante prueba de descargo si con el mismo se acreditan hechos contrarios a la posición defendida por la Administración.

De esta manera si, habiendo solicitado el complemento del expediente en aplicación del artículo 55.1 de la LJCA, dicha solicitud es denegada, el obligado tributario no podría tener acceso a la citada documentación. Por lo tanto, pese a que la decisión del órgano judicial denegando la compleción del expediente es siempre recurrible en reposición⁵, el contribuyente se vería obligado a solicitar de nuevo la documentación durante el recibimiento del pleito a prueba que, a mayor abundamiento, solamente se puede solicitar con el escrito de formalización de la demanda o de contestación a la demanda (art. 60.1 de la LJCA), pudiendo incluso verse privado de la posibilidad de aportar esta documentación *a posteriori* debido a las limitaciones contenidas en el artículo 56.4 de la LJCA.

Ello conlleva restricciones importantes. En efecto, puede argumentarse que el contribuyente tiene la posibilidad de evaluar la prueba solicitada y practicada en el momento en el que presenta su escrito de conclusiones (art. 64.1 de la LJCA), es decir, con posterioridad a la formalización de su escrito de demanda o de contestación. Ello implica que, en el propio escrito de formalización de la demanda o contestación a la demanda, el obligado tributario se vería compelido a esgrimir motivos de nulidad o anulabilidad presuntos, al no tener a su disposición los documentos que se tendrían que haber suministrado a dicha parte durante el trámite de formalización de la demanda o de contestación.

Por su parte, el artículo 55.3 de la LJCA también ha sido objeto de reforma por el artículo 102.11 del Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre. Con la nueva redacción, se altera el cómputo de los plazos para formalizar la demanda o la contestación una vez que se pone a disposición del solicitante el complemento del expediente. Esta reforma supone un reinicio de los plazos si la solicitud de complemento se hubiese presentado dentro de los 10 primeros días para formalizar la demanda o contestación, de tal manera que el plazo se vuelve a iniciar desde el principio una vez que se ponga dicho complemento a disposición del solicitante. Si, por el contrario, se hubiese rechazado la solicitud o, habiéndose aceptado, esta se hubiese presentado una vez transcurridos los 10 primeros días para formalizar la demanda o la contestación, el plazo prosigue, pero no se reinicia. Todo ello con la salvedad,

⁵ Sobre esta cuestión, señala Giménez Cabezón (2024, p. 351):

Ello puede dar lugar incluso a que la parte afectada continúe planteando el tema en fases sucesivas del proceso, llegando a lo más a la vía casacional por infracción procedimental causante de una eventual indefensión en tanto el Tribunal o Juez de instancia haya resuelto el proceso sin haber dispuesto del expediente completo. Ello resulta improbable más no del todo descartable.

prevista en el propio precepto legal, de que el letrado de la Administración de justicia estime oportuno, «atendido el volumen o la importancia para la causa de los documentos añadidos», el reinicio del cómputo del plazo.

3.2. Sobre la naturaleza de la solicitud regulada en el artículo 55 de la LJCA. ¿Se trata de una mera facultad o constituye un deber impuesto por el principio de buena fe procesal?

A pesar de que la redacción del artículo 55.1 de la LJCA configura la facultad que en el mismo se contiene como una mera posibilidad a la que pueden acogerse los obligados tributarios, resulta peligroso obviar la aplicación de este precepto legal. En efecto, la falta de ejercicio de esta facultad impide, en muchas ocasiones, que se pueda invocar la ausencia de incorporación de los documentos al expediente administrativo en el escrito de formalización de la demanda o contestación como causa de nulidad o anulabilidad del acto administrativo impugnado.

Es en este punto donde nos podemos encontrar con numerosas interpretaciones en nuestros tribunales de justicia, en ocasiones contradictorias entre ellas acerca de la forma y número de veces en que se debe ejercer este derecho y acerca, incluso, de la obligación de ejercitar el mismo.

En un primer momento, el TS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, había defendido en el FD 1 de su sentencia de 19 de abril de 2012 (rec. núm. 4488/2007), que la parte demandante no puede alegar indefensión ni defender la nulidad del acto impugnado por la existencia de un expediente administrativo incompleto si no se ha hecho uso de la facultad conferida en el artículo 55 de la LJCA. De esta manera, si al recibir el expediente para formalizar la demanda se observa que el mismo se encuentra incompleto, entendió el Alto Tribunal que debe solicitarse el complemento del expediente con carácter previo a la formalización de la demanda. Con ello, el TS siguió la línea marcada por la misma sala en la que se defendía la imposibilidad de poder alegar la falta de incorporación de documentos al expediente administrativo como motivo de nulidad o anulabilidad de la resolución impugnada si la parte actora pudo hacer uso de la facultad conferida por el artículo 55.1 de la LJCA y no lo hizo⁶.

En pronunciamientos previos, la misma sala también se había decantado por esta vía. Así, las sentencias de 2 de febrero de 2000 (rec. de cas. núm. 1643/1994) y de 5 de

⁶ Entre otras, las SSTs de 27 de febrero de 2006, Sala 3.^a, Sección 5.^a (rec. de cas. núm. 348/2003), que resolvía un recurso de casación en materia de asilo; de 22 de enero de 2008, Sala 3.^a, Sección 4.^a (rec. de cas. núm. 3615/2004), y de 16 de junio de 2009 (rec. de cas. núm. 2937/2007), sobre expedición de títulos oficiales.

mayo de 2004 (rec. de cas. núm. 5929/2001) interpretaban el artículo 70 de la derogada LJCA de 1956 en el mismo sentido. De esta manera, y con base en esta jurisprudencia, algunos autores⁷ han venido considerando que la facultad de solicitar la ampliación del expediente conferida por el artículo 55.1 de la LJCA es, al mismo tiempo, una carga que recae sobre aquellas partes que consideran que determinada documentación resulta relevante, no pudiendo defenderse la falta de incorporación de documentos al expediente como motivo de nulidad o anulabilidad del acto administrativo sin la previa utilización del mecanismo tipificado en el artículo 55.1 de la LJCA.

Esta solución ha sido acogida, entre otros, por la AN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7.^a, en el FD 3 de su sentencia de 9 de octubre de 2023 (rec. núm. 936/2020)⁸ y en el FD 4 de la sentencia de 5 de abril de 2023 (rec. núm. 481/2020)⁹. En ambos fallos, la sala reprocha a los recurrentes no solamente la falta de invocación del artículo 55 de la LJCA, sino también la falta de solicitud de remisión de dichos documentos durante la fase probatoria. Por tanto, en ambos fallos parece anudarse la falta de solicitud del complemento del expediente con la falta de solicitud de recibimiento del pleito a prueba tipificado en el artículo 60.1 de la LJCA y con la falta de solicitud de remisión de estos documentos en aplicación del artículo 55 de la LJCA.

⁷ Vid. García Gómez de Mercado (2002, p. 549).

⁸ En el FD 3 de esta sentencia, la sala se pronuncia en los siguientes términos:

TERCERO. A la hora de responder a los argumentos de la parte recurrente formulados en la demanda es necesario señalar que la parte recurrente formuló demanda cuando se le dio traslado para ello mediante Diligencia de Ordenación de fecha 30 de Julio de 2021 sin emplear el trámite que para complemento del expediente Administrativo prevé el artículo 55 de la LRJCA cuando afirma que «Si las partes estimasen que el expediente administrativo no está completo, podrán solicitar, dentro del plazo para formular la demanda o la contestación, que se reclamen los antecedentes para completarlo».

También hay que señalar que la parte recurrente se limitó a pedir, en el trámite de prueba del presente recurso contencioso, que se tuviera por reproducido el expediente por lo que desaprovechó esta ocasión para, en su caso, haber solicitado aquella documentación cuya consulta hubiera sido precisa para su mejor defensa en la impugnación planteada [...].

⁹ Esta sentencia, que tiene su origen en un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria, se basa a su vez en la sentencia de 20 de junio de 2022 (rec. núm. 482/2020), dictada por la misma sala y sección en el recurso promovido por el administrador de la sociedad (deudora principal). En el FD 4 del citado fallo, la sala indicó:

En todo caso, ha de rechazarse la indefensión alegada, toda vez que la falta de expediente relativo a la inspección de la deudora principal, ha de perjudicar a la recurrente, que no ha pedido la ampliación del expediente, conforme al art. 55 de la ley jurisdiccional, ni solicitado prueba alguna. En este sentido la STS de 10.12.2014 que invoca la actora no debe tenerse en cuenta cuando lo que se solicita es un expediente complementario al ya existente, en cuyo caso, su falta no perjudica a la Administración demandada, sino a quien debió solicitar su ampliación (STS de 3.11.1997. recurso 865/1992) [...].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.^a, de la AN también se pronuncia en el mismo sentido en su sentencia de 24 de enero de 2024 (rec. núm. 1252/2021). Así, en el FD 4 de la citada sentencia, la sala alude al artículo 55 de la LJCA para defender el deber de solicitar el complemento del expediente administrativo con carácter previo a la formalización de la demanda. Asimismo, al igual que en los casos anteriores, dicha sentencia también vincula dicho deber con el deber de solicitar el recibimiento del pleito a prueba en aplicación del artículo 60 de dicho texto legal.

Conviene detenernos en este punto, pues, en este último pronunciamiento judicial, la AN puso de manifiesto que el recurrente no realizó manifestación alguna en la fase previa en vía administrativa tendente a denunciar la omisión de documentación en el expediente administrativo¹⁰. Como quedará expuesto más adelante, ello reviste una gran relevancia, pues algunos tribunales están defendiendo que la omisión del deber de solicitar la remisión de esta documentación en aplicación del artículo 55.1 de la LJCA no debe penalizar al contribuyente en los casos en los que este denunció tales omisiones en vía económico-administrativa.

Por su parte, la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, en el FD 3 de su sentencia de 3 de noviembre de 2021 (rec. núm. 106/2018) defendió el deber de solicitar la completud del expediente administrativo durante el trámite de formalización de la demanda y en aplicación del artículo 55.1 de la LJCA, incluso en los casos en los que tales omisiones habían sido previamente denunciadas ante el órgano económico-administrativo¹¹.

El TSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, también defendió el deber de uso del artículo 55 de la LJCA en el FD 4 de su sentencia 214/2022,

¹⁰ En el FD 4, la sala destacó:

Alude también el actor a que no ha tenido acceso a la información concerniente a [...], lo que dice que le ha ocasionado indefensión. Sin embargo, de haber sucedido así, además de no constar que adujera nada al respecto ante la Administración en su momento y que le solicitara la información en cuestión, y que de haberlo hecho se le hubiera denegado, tampoco en el seno de este procedimiento judicial ha realizado actuación procesal alguna que ponga de manifiesto que tal supuesto déficit informativo le haya impedido ejercitar en plenitud su derecho de defensa, pues no ha hecho uso de su facultad de solicitar el complemento del expediente administrativo (artículo 55.1 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa), como tampoco ha solicitado medio probatorio alguno en tal sentido.

¹¹ En defensa de tal parecer, la AN invocó la STC 23/2003, de 10 de febrero (rec. de amparo núm. 1425/2000). No obstante, conviene destacar que dicho pronunciamiento no tenía por objeto el análisis del artículo 55 de la LJCA (ni, por ende, del art. 70 de la LJCA de 1956), sino una conducta judicial consistente en no dictar ninguna resolución judicial teniendo formalmente «a la demandante apelada por adherida al recurso de apelación interpuesto por el ahora recurrente en amparo».

de 17 de julio (rec. núm. 124/2022)¹², y enfatizó la exigencia de identificar los documentos concretos de los que carece el expediente. Argumentos que también han sido defendidos por el TSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, en el FD 2 de su sentencia 1236/2022, de 24 de junio (rec. núm. 168/2020)¹³, y por el TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a, en el FD 3 de su sentencia 300/2020, de 15 de junio (rec. núm. 13/2019)¹⁴.

Si bien dichos fallos no lo afirman expresamente, de la lectura de los mismos parece desprenderse la idea de que la solicitud de complemento del expediente regulada en el artículo 55.1 de la LJCA viene impuesta por el principio de buena fe, que en el ámbito procesal encuentra su regulación en los artículos 11.1 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), y 247 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (LEC).

Por el contrario, en otras ocasiones, nuestros tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo se han pronunciado defendiendo que el trámite contemplado en el artículo 55 de la LJCA es una mera facultad, cuya falta de ejercicio por el obligado tributario no debe perjudicarlo.

¹² El FD 4 de esta sentencia indica:

En la demanda se alega también que el expediente administrativo no está completo y que se priva al Tribunal del conocimiento y valoración jurídica de los hechos y actos producidos que le permitan un acertado pronunciamiento en derecho.

Tampoco esta alegación puede encontrar favorable acogida pues, por una parte, la parte actora no ha solicitado la ampliación del expediente administrativo, debiendo recordarse que el artículo 55 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa establece: 1. Si las partes estimasen que el expediente administrativo no está completo, podrán solicitar, dentro del plazo para formular la demanda o la contestación, que se reclamen los antecedentes para completarlo.

Por otra parte, no concreta la parte actora los antecedentes que no han sido remitidos por la Administración, pues se limita a decir que no han incluidas en el expediente administrativo piezas de convicción.

¹³ En el FD 2, la sala indicó, en referencia al precepto analizado: «Por tanto, ninguna indefensión se ha causado al demandante, ya que podría haber hecho uso de este artículo y pedir el complemento del expediente con los documentos que considerarse pertinentes, con suspensión del plazo para formalizar la demanda».

¹⁴ El FD 3 de esta sentencia señaló:

Establece el artículo 55 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA), que «si las partes estimasen que el expediente administrativo no está completo, podrán solicitar, dentro del plazo para formular la demanda o la contestación, que se reclamen los antecedentes para completarlo» (apartado 1º). En tal caso, la solicitud suspende el curso del plazo para presentar la demanda (apartado 2º). Lo que no cabe en modo alguno es que se esgrima por el demandante una pretendida indefensión pese a que formuló demanda –y articuló la consiguiente impugnación contra las mentadas liquidaciones y sanciones– sin haber acudido al trámite procesal que le habilitaba precisamente para suspender el plazo para presentar la misma en tanto que no reputase el expediente completo.

No obstante, esta afirmación no es absoluta, pues muchas veces depende de si el defecto ha sido previamente denunciado por el contribuyente en vía económico-administrativa. Es el caso que evaluó el TS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, en el FD 2 de su sentencia 539/2018, de 3 de abril (rec. de cas. núm. 427/2017). En tal resolución, la sala examina si la indefensión provocada hacia un contribuyente que tiene su causa directa en la existencia de un expediente incompleto puede ser subsanable en sede jurisdiccional, a través del artículo 55 de la LJCA, con motivo de la impugnación de una resolución desestimatoria dictada por un órgano económico-administrativo, cuando el defecto ya ha sido previamente esgrimido por el contribuyente en la vía previa a la jurisdiccional. La sala se pronuncia defendiendo el derecho del recurrente a defender la nulidad de la resolución recurrida tomando como fundamento la negativa del órgano económico-administrativo a incorporar al expediente administrativo los documentos solicitados por el contribuyente y que acreditaban la nulidad del acto sin necesidad de activar el mecanismo del artículo 55 de la LJCA con ocasión de la impugnación del acto en vía contencioso-administrativa¹⁵.

De esta manera, en la sentencia comentada, el TS defendió que la solicitud regulada en el artículo 55 de la LJCA constituía una opción derivada del carácter pleno de la jurisdicción contencioso-administrativa. No obstante, también resaltó que resultaba legítima la pretensión, activada por los demandantes, para que los órganos jurisdiccionales declarasen la nulidad de las resoluciones impugnadas por infracciones generadoras de indefensión, tras la negativa de la Administración a incorporar los antecedentes omitidos, sin necesidad de activar el mecanismo tipificado en el artículo 55 de la LJCA.

El TSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a, en su sentencia 443/2023, de 5 de abril (rec. núm. 1369/2021) va más allá. Esta sentencia resulta especialmente significativa, pues considera que la habilitación prevista en el artículo 55.1 de la LJCA no constituye una obligación del recurrente, sino una facultad. Entiende la sala que la activación de este mecanismo «iría contra los propios intereses de la recurrente», defendiendo el derecho del recurrente a lograr «un reparto de la carga de la prueba que le favorezca».

En el mismo sentido se ha pronunciado el TSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, en su sentencia 35/2022, de 15 de febrero (rec. núm. 136/2021), aunque sin invocar dicho precepto legal de forma expresa.

¹⁵ En concreto, el FD 2 de la citada sentencia señala en su apartado 3.º:

En cualquier caso, aunque entendiéramos que cabe acudir al artículo 55 de la Ley de la Jurisdicción porque, en efecto, es posible interesar que se complete el expediente, el recurrente tiene derecho a construir su impugnación sobre la base de la nulidad de la resolución recurrida (del TEAR, en el caso) derivada de no haberle permitido incorporar a su reclamación los datos imprescindibles para efectuarla, vulnerando de este modo lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria.

Es importante resaltar que, en los hechos que dieron lugar al pronunciamiento judicial que se acaba de citar, el obligado tributario no defendió la falta de incorporación de documentación al expediente administrativo como una cuestión nueva no alegada en vía económico-administrativa. Por el contrario, la falta de incorporación de ciertos documentos al expediente administrativo sí que fue invocada durante el trámite de alegaciones en la reclamación. Ante la desestimación de estas alegaciones por parte del TEAR, el obligado tributario reiteró las citadas alegaciones en vía contencioso-administrativa. En estas circunstancias, la sala indicó, en el FD 6 de la sentencia invocada, que no se puede imponer al obligado tributario la carga de solicitar, en vía contencioso-administrativa, la ampliación del expediente administrativo, al tener la Administración el deber de remitir el expediente completo.

Por el contrario, el TSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, sí que cita tal precepto en el FD 2 de su sentencia 208/2022, de 16 de marzo (rec. núm. 15219/2021). En la misma, invocando expresamente la ya referida STS de 3 de abril de 2018 (rec. de cas. núm. 427/2017), el TSJ de Galicia ampara el derecho del contribuyente de no hacer uso del artículo 55 del RGRVA durante la fase previa en vía económico-administrativa. Asimismo, también preserva el derecho del contribuyente a no hacer uso del artículo 55 de LJCA, configurando ambos preceptos normativos como meras facultades a las que se puede acoger el contribuyente, quien no tiene el deber de solicitar que se corrijan o subsanen los errores en los que ha incurrido la Administración tributaria. De esta manera, la falta de activación, en vía económico-administrativa, del trámite contemplado en el artículo 55 del RGRVA no condiciona, según la sala, el deber de solicitar el complemento del expediente en vía judicial¹⁶.

¹⁶ Concretamente, en el FD 2 de la citada sentencia, la sala indicó:

En cualquier caso, la respuesta que ofrece el TEAR tratando de desplazar a la parte actora la obligación de aportar documentación de la que pueda derivarse que el procedimiento que ha seguido el órgano gestor no fuera el legalmente previsto, y la repuesta que ofrece el abogado del Estado tratando de desplazar a la parte actora la obligación de solicitar que se complete el expediente administrativo, bien por el cauce del artículo 55 LJCA, en esta vía judicial, o bien por el cauce del artículo 55 del Real Decreto 520/2005, en sede de reclamación económico-administrativa, no se acomoda a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 3 de abril de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:1277- Recurso: 427/2017), que en interpretación del artículo 174.5 LGT, fija la siguiente doctrina: [...].

Esta doctrina es perfectamente aplicable al presente caso, aun cuando la parte actora no haya intentado recabar la totalidad de los documentos contenidos en el expediente de liquidación seguido por la AEAT con ocasión de la impugnación en la vía económico-administrativa del acuerdo de derivación, como se hizo en el caso analizado en la STS, pues si nada obliga a los demandantes a intentar en la vía judicial que se subsanen los errores (formales o materiales) en que habría incurrido la Administración, ninguna norma le obligaba a intentar corregir esos errores en la vía económico-administrativa. El artículo 55 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo LGT, confiere al reclamante un derecho, el derecho a solicitar que se complete el expediente. Y del artículo 174.5 LGT deriva una obligación a cargo de la AEAT de incorporar al procedimiento de derivación de responsabilidad la totalidad de los antecedentes que dieron lugar al presupuesto de hecho y a las liquidaciones cuya deuda se deriva.

El TSJ de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, también se pronunció en este sentido en el FD 6 de su sentencia 167/2024, de 27 de marzo (rec. núm. 5/2022).

De lo anterior se deriva una casuística diversa que nos lleva a apreciar la existencia de interpretaciones dispares relativas al mismo precepto legal.

3.3. Cuestiones acerca del número de veces que debe solicitarse el complemento del expediente en caso de que la Administración no remita la documentación solicitada

Resulta relevante, igualmente, determinar cuántas veces sería necesario hacer uso del artículo 55.1 de la LJCA en el caso de que la Administración tributaria no remita al órgano jurisdiccional la documentación solicitada o remita una documentación distinta a la que se solicitó por el letrado de la Administración de justicia en cumplimiento del trámite previsto en el artículo 55.3 de la LJCA.

El TS, Sala 3.^a, Sección 5.^a, dio respuesta a esta cuestión en el FD 2 de su sentencia de 8 de julio de 2011 (rec. de cas. núm. 625/2008). Bien es cierto que esta sentencia resuelve un recurso de casación en materia urbanística. Sin embargo, la misma resulta relevante, al indicar que dicho precepto puede ser utilizado cuantas veces resulte necesario hasta que se produzca la completa remisión del expediente¹⁷. De esta manera, la sala penalizó al recurrente que, habiendo observado el incumplimiento del deber de complemento del expediente por parte de la Administración tras el primer requerimiento efectuado al amparo del artículo 55.1 de la LJCA, no reiteró la petición, no especificó en qué medida la no remisión de la documentación solicitada podía perjudicarle, no solicitó el recibimiento del pleito a prueba y tampoco solicitó la remisión de la citada documentación durante el periodo probatorio.

¹⁷ En el FD 2 de esta sentencia, la sala indicó:

a) No es cierto que el trámite del artículo 55 de la Ley Jurisdiccional sólo pueda ser empleado una vez. Muy al contrario, puede hacerse uso del mismo tantas veces como sea necesario para que el expediente quede completo; quedando dentro del ámbito de disposición de la parte recurrente pedir a la Sala la reiteración del trámite hasta que la Administración remita el expediente en debida forma, o bien conformarse con lo remitido y formular la demanda. Y en este segundo supuesto, si la parte recurrente ha formalizado la demanda a pesar del carácter incompleto del expediente, a fin de no dilatar más la tramitación del recurso en perjuicio de sus propios intereses, puede esta poner de manifiesto esa circunstancia y hacer uso del periodo probatorio para integrar el expediente con los documentos que se echaban en falta. Pues bien, nada de esto hizo la parte aquí recurrente, que pudiendo haber hecho nuevo uso del trámite del artículo 55 no lo hizo, ni pidió siquiera el recibimiento a prueba del proceso.

Por lo tanto, la lectura del precepto legal permite reiterar la solicitud cuantas veces resulte necesario, siempre y cuando en las ulteriores peticiones requiriese la remisión de la documentación que fue solicitada inicialmente, sin incluir nuevas peticiones al respecto, siempre que la Administración demandada no haya comunicado al órgano judicial la imposibilidad de facilitar la citada documentación, al no disponer de la misma. En este último caso, las ulteriores peticiones quedarían huérfanas de fundamento.

Ello genera, a su vez, varios interrogantes. En efecto, la remisión, por parte de la Administración, de documentos diferentes a los que fueron requeridos a través de la activación del artículo 55 de la LJCA permite presentar de nuevo la solicitud. De esta manera, el principio de buena fe procesal forzaría al obligado tributario a efectuar sucesivas reiteraciones hasta que el órgano judicial denegase la petición ulterior con el objeto de continuar con el proceso contencioso-administrativo para que el mismo devenga en interminable o hasta que las solicitudes cursadas fuesen correctamente atendidas por la Administración tributaria.

Sin embargo, consideramos que el principio de buena fe procesal se entendería cumplido cuando el obligado tributario hace uso de este mecanismo una sola vez. Lo contrario supondría que el obligado tributario se viese perjudicado por los propios incumplimientos de la Administración tributaria, que no se vería afectada por las consecuencias previstas en el artículo 115.3 de la LPACAP.

Ello es así, siempre y cuando el obligado tributario especifique en qué medida el incumplimiento de la Administración le está provocando indefensión y siempre que, en el posterior escrito de formalización de la demanda, solicite el recibimiento del pleito a prueba, requiriendo los documentos que no han sido remitidos por la Administración.

3.4. Aplicabilidad del sistema de apercibimientos y multas regulado en los artículos 48.7 a 48.10 de la LJCA

Al hilo de lo anterior, surge también la cuestión de si, ante un incumplimiento por parte de la Administración tributaria, el letrado de la Administración de justicia puede denegar la segunda y ulteriores peticiones de complemento del expediente efectuadas bajo el paraguas del artículo 55 de la LJCA sin haber puesto en marcha el sistema de apercibimientos y multas regulado en el artículo 48, apartados 7 a 10, de la LJCA.

El sistema de apercibimientos e imposición de multas coercitivas ya se contemplaba en el artículo 61 de la derogada LJCA de 1956 y comparte una naturaleza similar al sistema de multas coercitivas tipificado en el artículo 103 de la LPACAP, si bien existen diferencias en relación con el sujeto que cuenta con competencias para imponerlas¹⁸.

¹⁸ El artículo 48.7 de la LJCA atribuye estas competencias, en exclusiva, al juez o tribunal.

Álvarez-Cienfuegos Suárez y González Rivas (1998, pp. 146-148) han destacado la posibilidad de ejercer las facultades previstas en este precepto legal no solo ante la falta de remisión del expediente administrativo, sino también en aquellos casos en los que este no se remite de forma completa. De la misma manera, estos autores han destacado el elevado nivel de exigencia de estos preceptos legales respecto de las previsiones que se contenían en la LJCA de 1956, que no contemplaban la posibilidad de reiterar la imposición de multas coercitivas y tampoco regulaban la posibilidad de poner los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal.

Adicionalmente, conviene señalar que el TC, Sala 1.^a, se ha pronunciado en relación con este punto en su sentencia 24/1981, de 14 de julio (rec. de amparo núm. 6/1981). En la misma, el TC otorgó el amparo a un recurrente que había solicitado la remisión completa del expediente administrativo en dos ocasiones sin que la Administración demandada efectuase la remisión y limitándose el órgano jurisdiccional a dar traslado de la solicitud, pero sin acudir al mecanismo de multas coercitivas tipificado en el artículo 61 de la LJCA de 1956.

En el FD 1 de dicho pronunciamiento, el TC afirmó que la puesta de manifiesto del expediente constituía una garantía procesal para el recurrente, cuyo cumplimiento no debe quedar al arbitrio del órgano jurisdiccional, como lo acredita «el aparato coactivo previsto en el art. 61 de aquel cuerpo legal». Con aquel argumento, tanto el FD 4 de la citada sentencia como el punto segundo del fallo constriñeron al órgano jurisdiccional a adoptar las medidas coercitivas tipificadas en el artículo 61.4 de la LJCA de 1956¹⁹.

No obstante, los hechos que dieron lugar a la estimación parcial de la demanda de amparo consistían en una omisión absoluta, por parte de la Administración, de su deber de remitir el expediente al órgano jurisdiccional, por lo que cabría plantearse si la activación del mecanismo de multas coercitivas también sería aplicable en los casos en los que el

¹⁹ Señala el FD 4 de la citada sentencia:

Conforme al indicado criterio puede afirmarse que ni el asunto ofrece complejidad justificadora del retraso, ya que en relación a la resolución concreta esperada por la parte su contenido se limitaría a ejercitar por medio de providencia las facultades coactivas que pone en manos de la Sala el art. 61 de la Ley de la Jurisdicción, ni tampoco puede justificarlo la actuación de la parte, que no sólo no entorpeció el posible ejercicio por la Sala de las mencionadas facultades que ésta en todo caso pudo ejercitar de oficio, sino que además se lo recordó dos veces en sus escritos de 15 de octubre y de 18 de diciembre de 1980.

Asimismo, el pronunciamiento segundo de la parte dispositiva es contundente, al haber decidido otorgar el amparo constitucional, al disponer:

Para ello, se requiere a la referida Sala para que, si aún no lo ha recibido, haga efectivas las medidas de apercibimiento que ya tiene acordadas en su providencia de 26 de marzo de 1981 y adopte las demás medidas previstas en el art. 61.4 de la Ley de la Jurisdicción conducentes a que el recurrente pueda deducir la demanda a la vista del expediente.

expediente se ha remitido, pero está incompleto, y el obligado invoca el artículo 55.1 de la LJCA para solicitar la remisión de documentación adicional.

Entendemos que, una vez advertido el incumplimiento efectuado por la Administración demandada y una vez puesta de manifiesto la citada inobservancia por el obligado tributario al letrado de la Administración de justicia, este debería activar el mecanismo de apercibimiento tipificado en el artículo 48.7 de la LJCA. Téngase en cuenta que, como señala Blanquer Criado (2006, pp. 262-263), la imposición de multas coercitivas constituye uno de los tres mecanismos creados por la LJCA para proteger al recurrente frente a las prácticas administrativas consistentes en el incumplimiento, por parte de la Administración, de su deber de remitir el expediente completo, junto con la puesta en conocimiento de los hechos al Ministerio Fiscal y el rechazo del escrito de contestación a la demanda. Si no se activara el referido mecanismo, con la subsiguiente falta de subsanación del defecto observado, podría invocarse la falta de motivación del acto impugnado en función de la relevancia de la citada documentación.

3.5. Consecuencias del incumplimiento, por parte de la Administración, del deber de remitir la documentación solicitada

La falta de remisión de la documentación solicitada solamente ofrecería relevancia anulatoria en los casos en los que pudiera generar indefensión material debido a la privación de las posibilidades de defensa del sujeto recurrente o en los casos en los que la falta de remisión permita apreciar la existencia de un defecto formal que conlleve la nulidad del procedimiento. En ambos casos, dicho incumplimiento no podría beneficiar a la Administración que lo hubiese provocado (art. 115.3 de la LPACAP).

La primera consecuencia consistiría en no considerar probado el hecho determinante alegado por la Administración y no acreditado documentalmente, en aplicación del artículo 105.1 de la LGT. Este precepto legal fue expresamente invocado por el TSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a, en el FD 2 de su sentencia 1181/2023, de 20 de noviembre (rec. núm. 1277/2021)²⁰.

Sin olvidar la redacción contenida en el artículo 217 de la LEC, aplicable por remisión expresa del artículo 106.1 de la LGT. Dicho precepto legal establece normas en relación con la distribución de la carga de la prueba y fue objeto de interpretación por el TS, en

²⁰ En este procedimiento, el recurrente defendió la concurrencia de un motivo de oposición a una providencia de apremio con base en el artículo 167.3 b) de la LGT. En el FD 2 de esta sentencia, la sala consideró probado (al figurar en el expediente administrativo) que se había presentado una solicitud de suspensión de las deudas liquidadas sin que constase en el expediente la existencia de acto administrativo alguno que resolviese acerca de la solicitud de suspensión presentada.

relación con el artículo 241 de la LGT, al analizar la posible extemporaneidad de un recurso de alzada ordinario interpuesto por la Administración tributaria. De esta manera, en su sentencia 880/2021, de 18 de junio (rec. de cas. núm. 2188/2020), el TS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, analizó la posible vulneración del principio de buena administración (arts. 9.3 y 103 de la CE) a la vista de la deficiente formación del expediente administrativo al no constar en el mismo ninguna prueba que acreditase la fecha de notificación de la resolución del TEAR a la AEAT. Así, el TS, invocando la sentencia 872/2021, de 17 de junio, dictada por la misma sala y sección (rec. de cas. núm. 6123/2019). Pues bien, en la sentencia referida, el Alto Tribunal estableció que el principio de buena administración exigía la constancia documental o informática, en el expediente administrativo, de la fecha de notificación de la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario.

3.6. Especialidades en relación con el procedimiento abreviado regulado en el artículo 78 de la LJCA

Dentro del campo de la litigación contencioso-tributaria, resulta necesario analizar el encaje del artículo 55 de la LJCA en aquellos supuestos en los que la tramitación del recurso contencioso-administrativo se rige por las normas del procedimiento abreviado, tipificado en el artículo 78 de la LJCA.

Este procedimiento fue introducido en nuestro ordenamiento con la redacción inicial de la LJCA de 1998 y pretendía aplicarse a materias determinadas, de cuantía limitada, sobre la base de los principios de oralidad y celeridad, con el fin de facilitar soluciones rápidas que pudiesen contribuir a la consecución del principio constitucional de tutela judicial efectiva al evitar dilaciones indebidas del procedimiento (Blasco Delgado, 2015, pp. 457-458)²¹.

En el ámbito tributario, el procedimiento abreviado resulta de aplicación a las resoluciones dictadas por las entidades locales que pongan fin a la vía administrativa en las que la cuantía del procedimiento no exceda de 30.000 euros, por indicación de los artículos 8.1 y 78.1 de la LJCA. Asimismo, también resultaría de aplicación a los actos de aplicación de los tributos propios dictados por los órganos de la administración periférica de las comunidades autónomas, con idéntica cuantía, según indican los artículos 8.3 y 78.1 de la LJCA.

²¹ En el citado artículo, la autora indica:

La complejidad y diversidad de la materia requerían dotar al proceso judicial de instrumentos que permitieran ofrecer soluciones ágiles que hicieran efectivo el cumplimiento del principio constitucional de tutela judicial efectiva. Para ello, dos de sus principales reformas fueron la creación de un procedimiento abreviado como la forma rápida de encauzar las pretensiones de las que éstos debían conocer y la introducción de órganos judiciales unipersonales.

También resulta de aplicación a los supuestos de inejecución, por parte de la Administración, de sus propios actos, cuando estos ya han adquirido firmeza, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 29.2 de la LJCA. Como señala Blasco Delgado (2015, p. 474), en estos casos, las normas que regulan el procedimiento abreviado contenidas en el artículo 78 de la LJCA también resultarían de aplicación ante los órganos colegiados de la jurisdicción contencioso-administrativa, como podrían ser las salas de lo contencioso-administrativo de los tribunales superiores de justicia o de la AN.

Este procedimiento ha cobrado una creciente importancia en el ámbito de la impugnación de actos administrativos de contenido tributario dictados por entidades locales debido a las sucesivas reformas del artículo 78.1 de la LJCA, que fueron incrementando progresivamente la cuantía máxima del procedimiento desde la redacción originaria del artículo 78.1 de la LJCA, que preveía este procedimiento para los asuntos cuya cuantía no excediese de 500.000 pesetas (3.005,06 euros)²².

La peculiaridad de este procedimiento consiste en la necesidad de que el escrito iniciador incorpore la formalización de la demanda, al disponerlo así el artículo 78.2 de la LJCA. Una vez admitido a trámite el recurso por el letrado de la Administración de justicia, debe darse traslado a la Administración demandada, que ha de remitir el expediente administrativo con una antelación mínima de 15 días a la fecha de celebración de la vista (art. 78.3, párrafo segundo, de la LJCA). Precisamente, el acto de la vista constituye un trámite procesal en el que la Administración demandada formula la contestación a la demanda de forma verbal.

A pesar de la evidente celeridad del proceso, esta regulación genera en ocasiones una cierta problemática para la parte actora, quien debe articular su escrito de formalización de demanda sobre motivos presuntos de nulidad o anulabilidad en gran medida «a ciegas», al no disponer del expediente administrativo con carácter previo al trámite de formalización de la demanda que, como es de sobra conocido, debe incorporarse ya en el escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo. Por este motivo, consideramos comprensible la opinión de Casado Casado (2020) cuando indica que, en el procedimiento abreviado, la desigualdad entre las Administraciones públicas y los administrados es más evidente, ya que, como señala la autora, el recurso:

se inicia directamente por demanda, que el demandante debe realizar sin tener a la vista el expediente, cuya remisión solo se requerirá a la administración demandada, una vez admitida la demanda y acordado su traslado al demandado, citando a las partes para la celebración de vista.

²² De esta manera, con la reforma efectuada por la disposición adicional decimocuarta.6 de la Ley orgánica 19/2003, de 23 de diciembre (en vigor desde el 15 de enero de 2004), el legislador incrementó la cuantía máxima del procedimiento abreviado hasta los 13.000 euros, elevándose nuevamente hasta los 30.000 euros con la redacción actual, aprobada por el artículo 3.4 de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, que se encuentra en vigor desde el 31 de octubre de 2011.

Una primera aproximación nos llevaría a pensar que, a tenor de lo señalado en el artículo 78.4 de la LJCA, cualquier defecto en el expediente administrativo, apreciado *a posteriori*, podría ser esgrimido por la parte actora en el mismo acto de la vista. Sin embargo, pese a que la redacción de este precepto no impide tal forma de proceder, ello podría entrar en colisión con la redacción del artículo 65.1 de la LJCA, que impediría, en el acto de la vista, plantear cuestiones que no hubiesen sido esgrimidas en el escrito de demanda o de contestación a la demanda.

Una segunda limitación vendría dada por el artículo 48.5 de la LJCA. Este precepto prevé la entrega de los expedientes electrónicos en los procedimientos iniciados por demanda. En el mismo, se prevé el traslado del expediente a las partes personadas por parte del letrado de la Administración de justicia con el fin de que estas formulen alegaciones en un plazo de cinco días.

Por lo tanto, encontrándonos ante un procedimiento abreviado, entendemos que la solución pasaría por activar el mecanismo previsto en el artículo 55.1 de la LJCA dentro del plazo de cinco días que, a su vez, viene dispuesto por el artículo 48.5 del mismo texto legal.

4. Conclusiones

Siguiendo la línea marcada por el TS, Sala 3.^a, Sección 2.^a, en el FD 2 de su sentencia 539/2018, de 3 de abril (rec. de cas. núm. 427/2017), entendemos que, una vez que ha invocado el contribuyente en vía económico-administrativa la falta de incorporación al expediente de documentos esenciales para la resolución del recurso y habiendo resuelto el tribunal sin ordenar a la Administración el complemento del expediente, el contribuyente no está obligado a conceder una suerte de «segunda oportunidad» a la Administración mediante la activación del mecanismo del artículo 55 de la LJCA cuando ya ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo y debe formalizar la demanda.

Mayores cuestiones suscita el hecho de que el contribuyente ponga de manifiesto, por primera vez, en vía contencioso-administrativa, la falta de incorporación de cierta documentación al expediente administrativo.

En estos casos, el principio de buena fe procesal que justifica la necesidad de solicitar el complemento del expediente en aplicación del artículo 55.1 de la LJCA puede entrar en conflicto con el derecho del contribuyente a no solicitar la incorporación al expediente de documentación que pueda perjudicarlo, como efectivamente señaló el TSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a, en su sentencia 443/2023, de 5 de abril (rec. núm. 1369/2021), o como indica el TSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, en su sentencia 208/2022, de 16 de marzo (rec. núm. 15219/2021), anteriormente mencionadas.

Téngase en cuenta que la redacción del artículo 55.1 de la LJCA utiliza de forma expresa las palabras «podrán solicitar». Una interpretación literal del precepto configuraría este trámite como una mera facultad. Y tal exégesis no puede considerarse contraria al principio de buena fe procesal en la medida en que el mismo no puede imponer, en la práctica, la necesidad de hacer uso de este trámite de forma obligatoria cuando ha existido un incumplimiento de la Administración en relación con la conformación del expediente administrativo. Ello iría en contra del principio jurídico conocido con el aforismo latino *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede alegar a su favor su propia torpeza).

En anteriores líneas de este estudio se ha puesto de manifiesto la existencia de una discordancia en la práctica judicial, en la que existen interpretaciones del precepto, en ocasiones contradictorias entre sí, que evidencian la contrariedad existente entre la interpretación literal del precepto y su lectura y aplicación en la práctica judicial, que también depende de la actuación previa del contribuyente en la vía económico-administrativa.

Una posible solución pasaría por entender que la interpretación del artículo 55.1 de la LJCA podría ser objeto de análisis por el TS a través del mecanismo contemplado en el artículo 88.2 a) de la LJCA al existir interpretaciones contradictorias del precepto entre diversos órganos jurisdiccionales. Ello habilitaría al TS para poder analizar si una lectura literal del artículo 55.1 de la LJCA (que otorga un carácter meramente potestativo a la solicitud de complemento del expediente) puede entrar en contradicción con el principio de buena fe procesal regulado en los artículos 11.1 de la LOPJ y 247 de la LEC (que obligaría al recurrente a solicitar, en todo caso, el complemento del expediente).

Para concluir, entendemos que también podría activarse la vía contemplada en el artículo 88.3 a) de la LJCA con el fin de aclarar el número de veces que el contribuyente debe reiterar la solicitud en los casos en los que la Administración demandada no remita la documentación reclamada en el primer requerimiento operado por el letrado de la Administración de justicia o remita una documentación diferente. De esta manera, se podría complementar la doctrina emanada del TS en el FD 2 de su sentencia de 8 de julio de 2011 (rec. de cas. núm. 625/2008), anteriormente mencionada.

Referencias bibliográficas

- Álvarez-Cienfuegos Suárez, J. M. y González Rivas, J. J. (1998). *Análisis teórico y jurisprudencial de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*. Aranzadi.
- Blanquer Criado, D. (2006). *La prueba y el control de los hechos por la jurisdicción contencioso-administrativa*. Tirant lo Blanch.
- Blasco Delgado, C. (2015). El procedimiento abreviado en la jurisdicción contencioso-administrativa. En I. Merino Jara y M. Lucas Durán (coords.), *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*. Librería Bosch.
- Campanón Galiana, L. (2023). Sobre los expedientes administrativos y la posibilidad



de que la Administración complete el expediente de manera espontánea: Sentencia del Tribunal Supremo n.º 1.350/2023, de 27 de octubre de 2023 (rec. 2490/2022). *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 105.

Casado Casado, L. (2020). La igualdad de armas en el proceso contencioso-administrativo: ¿realidad efectiva o mero desiderátum? *Revista General de Derecho Administrativo*, 55.

García Gómez de Mercado, F., Ayala Muñoz, J. M., Fernández-Daza Alvear, J. M., Gutiérrez

Delgado, J. M., Huesca Boadilla, R., Irurzun Montoro, F., Rivero González, M., Sanz Gandasegui, F., Torres Fernández, J. J. y Vega Labella, J. I. (2002). *Comentarios a la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1998* (2.ª ed.). Aranzadi.

Giménez Cabezón, J. R. (2024). El expediente administrativo: consecuencias procesales del retraso e incumplimiento. En J. R. Chaves García (coord.), *77 aspectos esenciales del proceso contencioso administrativo*. Aranzadi La Ley.

Inmaculada Pérez Córdoba. Licenciada en Derecho (Universidad Pontificia Comillas de Madrid). Licenciada en Administración y Dirección de Empresas (Universidad Pontificia Comillas de Madrid). Máster Interuniversitario en Estudios Avanzados de Derecho Financiero y Tributario (Universidad Complutense de Madrid/UDIMA, Universidad a Distancia de Madrid). Actualmente abogada y asesora fiscal. Asociada sénior en el Departamento Fiscal (Área Contencioso-Tributario) de Garrido. <https://orcid.org/0009-0004-7759-1889>

Análisis crítico y comparado del tratamiento de las minusvalías de cartera en el impuesto sobre sociedades

Paula Granell Ramírez

*Investigadora predoctoral FPU de Derecho Financiero y Tributario.
Universitat de València (España)*

paula.granell@uv.es | <https://orcid.org/0009-0005-4148-0703>

Extracto

El presente estudio analiza el problema de la doble imposición económica que afecta a las sociedades al percibir dividendos y rentas por participaciones en otras entidades. El tratamiento fiscal de este fenómeno, crucial en contextos nacionales e internacionales, ha sido objeto de diversas reformas legislativas en España. En la actual Ley 27/2014 encontramos un método de exención para dividendos y plusvalías de cartera, alineado con los mecanismos que también existen en el plano internacional, basados en la *participation exemption*. Si bien este mecanismo ha demostrado ser eficaz para evitar la doble imposición económica que sufren las rentas societarias, su aplicación a rentas negativas derivadas de participaciones ha generado controversias debido a las restricciones establecidas por el Real Decreto-Ley 3/2016. Esta norma limita la deducibilidad de las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones societarias, lo que ha provocado debates sobre la simetría fiscal de la medida y su acomodo a las exigencias constitucionales. El artículo lleva a cabo un análisis crítico y de derecho comparado del tratamiento de las minusvalías de cartera en el IS destacando el hecho de que la introducción de este tratamiento a través de decreto-ley puede considerarse inconstitucional con base en los argumentos esgrimidos por la STC 11/2024, de 18 de enero.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades; *participation exemption*; rentas negativas; no deducibilidad; doble imposición; derecho comparado; inconstitucionalidad formal.

Recibido: 02-10-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 05-02-2025

Cómo citar: Granell Ramírez, P. (2025). Análisis crítico y comparado del tratamiento de las minusvalías de cartera en el impuesto sobre sociedades. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 55-87. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24089>



Critical and comparative analysis of the treatment of portfolio losses in the corporate income tax

Paula Granell Ramírez

Abstract

This paper analyses the problem of economic double taxation affecting companies when receiving dividends and income from shareholdings in other entities. The tax treatment of this phenomenon, crucial in national and international contexts, has been reformed several times in Spain. In the current Law 27/2014 we find an exemption method for dividends and portfolio capital gains, aligned with the mechanisms that also exist at the international level, based on participation exemption. Although this mechanism has proven to be effective in avoiding the economic double taxation suffered by corporate income, its application to negative income derived from shareholdings is controversial, due to the restrictions established by Royal Decree-Law 3/2016. This regulation limits the deductibility of losses derived from the transfer of company shares, which has led to debates on the tax symmetry of the measure and its compliance with constitutional requirements. This paper carries out a critical and comparative law analysis of the treatment of portfolio losses in Spanish Corporate Income Tax, highlighting the fact that the introduction of this treatment through a Decree-Law may be considered unconstitutional based on the arguments put forward in Constitutional Court Ruling 11/2024 of 18 January 2024.

Keywords: corporate income tax; participation exemption; negative income; non-deductibility; double taxation; comparative law; formal unconstitutionality.

Received: 02-10-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 05-02-2025

Citation: Granell Ramírez, P. (2025). Análisis crítico y comparado del tratamiento de las minusvalías de cartera en el impuesto sobre sociedades. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 55-87. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24089>



Sumario

1. Introducción
 2. La *participation exemption* como solución al problema de la doble imposición
 - 2.1. Definición y origen de la doble imposición
 - 2.2. La corrección de la doble imposición interna e internacional y su evolución legislativa en España
 - 2.3. El régimen de la *participation exemption* y su traslación a las rentas negativas en distintos países europeos
 3. Tratamiento de las minusvalías de cartera tras la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/2016
 - 3.1. No integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de las mismas participaciones cuya renta positiva está exenta (art. 21.6 de la LIS)
 - 3.2. Régimen de deducibilidad de rentas negativas: participación previamente transmitida por otra entidad del grupo de sociedades y dividendos percibidos desde el 2009 (arts. 21.7 y 11.10 de la LIS)
 - 3.3. Rentas negativas derivadas de la extinción de la entidad participada (art. 21.8 de la LIS)
 4. Análisis de la posible inconstitucionalidad del tratamiento de las rentas negativas introducido por el Real Decreto-Ley 3/2016
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Este estudio es el resultado del Trabajo Fin de Máster defendido en septiembre de 2024 para obtener el título de Máster en Asesoría Fiscal de CEF-UDIMA. La autora agradece los comentarios y sugerencias realizados tanto por el tutor académico, José Ángel Soteras Enciso, como por el resto de los miembros del tribunal, Javier Bas Soria y Enrique Reig Pérez.

1. Introducción

En la actualidad, la imposición societaria se enfrenta a numerosos desafíos, entre los cuales podemos destacar la doble imposición. Este fenómeno, referido a la tributación de los dividendos y plusvalías, puede desalentar la inversión de las empresas, así como obstaculizar el crecimiento económico global, al aumentar la carga fiscal sobre las empresas que operan transnacionalmente.

Si bien la eliminación de la doble imposición no es obligatoria en todos los casos, en la actualidad existe cierto consenso internacional para evitar este fenómeno aplicando el método de exención, que los distintos países regulan. Este mecanismo de eliminación de la doble imposición económica de dividendos y plusvalías de cartera es conocido generalmente como *participation exemption*.

En el contexto español, el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), regula la exención de dividendos y plusvalías obtenidas de participaciones en entidades residentes y no residentes buscando eliminar la doble imposición económica que sufren este tipo de rentas. Si bien la mayoría de los países de nuestro entorno prevén en sus normativas fiscales la exención de dividendos y plusvalías, encontramos requisitos dispares, sobre todo, en cuanto a porcentaje mínimo de participación y periodo de tenencia de las acciones. La no deducibilidad de las minusvalías de cartera también es la regla general en los países europeos, que, siguiendo las recomendaciones de organizaciones internacionales y académicos, buscan dotar de una eficaz simetría al sistema de *participation exemption*.

Siguiendo los postulados internacionales en favor de un tratamiento más simétrico de las rentas positivas y negativas, la reforma llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 3/2016 introdujo como regla general la no deducibilidad de las minusvalías de cartera en nuestro sistema impositivo. No obstante, los distintos apartados del artículo reformado son independientes y requieren de un análisis pormenorizado para evaluar la coherencia entre el tratamiento de plusvalías y minusvalías de cartera que la reforma buscaba.

La reforma del artículo 21 de la LIS, por su parte, ha generado un debate significativo en relación con la constitucionalidad o no de las medidas incorporadas a la LIS con respecto a las rentas negativas. En particular, el actual tratamiento de las rentas negativas genera controversias tanto desde un punto de vista material, pudiendo contravenir los principios

constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad, así como formal, al ser una regulación introducida por decreto-ley que modifica sustancialmente la imposición societaria. Hacia ese sentido apunta la reciente STC 11/2024, de 18 de enero, que ha declarado inconstitucionales algunos preceptos de la LIS por unos motivos que podrían trasladarse a los preceptos que regulan el tratamiento de las minusvalías de cartera.

En este trabajo se abordarán estas cuestiones de manera integral. Primero, se analizará el problema de la doble imposición económica y los mecanismos utilizados para su mitigación en nuestro país desde una perspectiva histórica. Después, se llevará a cabo un análisis de las distintas normativas en materia de tributación de plusvalías y minusvalías de cartera, con el objetivo de tener una perspectiva comparada de las mismas con respecto al tratamiento dado por el legislador español. En tercer lugar, se examinarán los preceptos introducidos por el Real Decreto-Ley 3/2016, prestando especial atención a la tributación de las rentas negativas que, en principio, busca dotar a este régimen de una mayor simetría entre el tratamiento de plusvalías y minusvalías de cartera. Finalmente, se evaluará la posible inconstitucionalidad de las disposiciones reformadas con base en la reciente STC 11/2024, que se ha pronunciado acerca del uso del mencionado decreto-ley para incorporar modificaciones en la imposición societaria. Este enfoque permitirá una comprensión profunda y crítica del tratamiento fiscal de las minusvalías de cartera en nuestro país y cómo el mismo podría mejorarse con el objetivo de lograr un tratamiento todavía más simétrico.

2. La *participation exemption* como solución al problema de la doble imposición

2.1. Definición y origen de la doble imposición

Para poder analizar de manera profunda el artículo 21 de la LIS debemos partir de cuál es la finalidad buscada por este precepto y el problema que trata de resolver: la doble imposición de dividendos y plusvalías.

En este sentido, podríamos definir la «doble imposición» como «el fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período o ante un mismo evento» (López Espadafor, 2012). A esta definición podríamos añadir que los impuestos deben tener una naturaleza análoga para poder hablar de doble imposición, lo que es conocido como «identidad de concepto tributario».

Una vez definida la doble imposición, es importante mencionar que las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades pueden sufrir doble imposición tanto económica como jurídica, distinguiendo según el aspecto subjetivo sobre el que la misma

recae. La doble imposición económica, por un lado, consiste en que dos personas distintas son gravadas por la misma renta. Por otro lado, la doble imposición jurídica consistiría en que una misma persona resulta gravada por el mismo concepto y periodo impositivo.

La doble imposición económica, también conocida como «imposición en cascada», no solo se constata en los dividendos y plusvalías en sede de personas jurídicas, sino que las personas físicas socias de la sociedad en cuestión pueden también sufrir doble imposición al recibir estas rentas. Esta doble imposición económica, ciñéndonos a su efecto en las plusvalías de cartera, surge tanto en el caso de empresas residentes como no residentes.

Las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes generan doble imposición económica al estar compuesto el importe de la plusvalía –o minusvalía– por la diferencia entre el precio de venta y de adquisición de la participación. En consecuencia, esa renta se corresponde con los beneficios de la entidad participada, pues o son beneficios no distribuidos, esto es, reservas expresas, o beneficios no materializados aún, pero que son anticipados por el adquirente de las participaciones, conocidos como «plusvalías tácitas». En este tipo de plusvalías generadas en sede de la entidad residente surge doble imposición económica porque la misma está gravada en el IS y, más tarde, ese mismo beneficio tributa también como sobreprecio en la entidad adquirente de la participación.

La doble imposición jurídica, definida anteriormente, puede aflorar en plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades no residentes. En estos casos, la plusvalía obtenida refleja la evolución del patrimonio de la entidad participada y está integrada por los beneficios no distribuidos, que habrán satisfecho el IS en el momento de su obtención, así como plusvalías tácitas o fondos de comercio, que pueden soportar de igual modo doble imposición jurídica (López Ribas, 2013, p. 112). Como es evidente, en estos casos de transacciones internacionales, ambos tipos de doble imposición pueden surgir: la jurídica y la económica, por cuanto la entidad participada también puede tributar en un impuesto análogo extranjero. En ambos casos, hablaríamos no de doble imposición interna, sino de doble imposición internacional, con consecuencias como la pérdida de neutralidad fiscal, la obstaculización de operaciones económicas internacionales o el falseamiento de la competencia (Calderón Carrero, 1997).

Por su propia definición, la doble imposición jurídica no tiene su razón de ser en la relación económica de los sujetos intervinientes en la operación, sino simplemente se debe a un doble¹ ejercicio de potestad tributaria por parte de dos jurisdicciones distintas sobre el mismo sujeto.

¹ Si bien nos estamos refiriendo a «doble imposición», cabe pensar que podría haber más de dos jurisdicciones gravando una misma renta o a un mismo sujeto. Por ello, algunos autores se refieren también a este fenómeno como «plurimposición».

En definitiva, la doble imposición es un fenómeno que afecta de forma considerable a los principios constitucionales que deben regir nuestros sistemas tributarios. En concreto, la justicia tributaria y el importante principio de capacidad económica previsto en el artículo 31 de la Constitución española (CE) justificarían corregir o evitar la doble imposición, sobre todo, desde su vertiente interna (Herrera Molina, 1990, p. 104). Esto es así porque parece especialmente grave que un mismo Estado someta a tributación a un mismo contribuyente por la misma renta y por el mismo impuesto.

2.2. La corrección de la doble imposición interna e internacional y su evolución legislativa en España

La doble imposición internacional, por un lado, es nociva para el conjunto de la sociedad, puesto que «impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos» (Ambite Iglesias y López Arrabe, 2012, p. 6), además de ser contraria a los derechos de los contribuyentes, que no tienen por qué soportar una carga tributaria mayor por mantener relaciones económicas con otras jurisdicciones. Por otro lado, la doble imposición económica que sufren los dividendos y plusvalías también afecta a la eficiencia de la actividad empresarial, a la forma de organización de las sociedades vinculadas o a la estructura financiera de las mismas, por lo que suele decirse que los efectos negativos de la doble imposición interna e internacional no difieren en gran medida (Rubio Guerrero, 2016, p. 70).

Por su parte, la OCDE ha reparado en las consecuencias nocivas de la doble imposición para el funcionamiento óptimo de la economía, puesto que en la introducción de los comentarios al modelo de convenio de 2017 (p. 13) esta organización ha establecido lo siguiente:

Son tan conocidos sus perjudiciales efectos [los de la doble imposición] para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación de los obstáculos que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los países (OCDE, 2017).

No obstante, aunque la doble imposición deba corregirse por parte de los Estados, no significa que los mismos tengan una obligación legal expresa para hacerlo, puesto que ni del ordenamiento tributario español² ni del derecho de la Unión se predica tal mandato.

² A este respecto podemos citar la STC 242/2004, de 16 de diciembre, en la que se argumenta que «la existencia de un doble gravamen por una manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE». En este sentido, piénsese, por ejemplo, en el doble gravamen recaído en sede del IRPF y del IIVTNU por las plusvalías en la transmisión de inmuebles urbanos, que no es corregido por el legislador al considerar que no es contrario a los principios tributarios constitucionales.

De hecho, aunque en el acervo comunitario encontremos algunas directivas destinadas a corregir la doble imposición, como la importante Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (directiva matriz-filial), no existe ninguna disposición general destinada a prohibir los efectos de doble imposición y, aunque la eliminación de tales efectos es deseable en interés de la libre circulación de mercancías y la creación de un verdadero mercado único en el seno de la UE, la jurisprudencia del TJUE ha aclarado en diversas ocasiones que no por ello la corrección de la doble imposición puede resultar más que de la armonización de los sistemas nacionales³.

La corrección de la doble imposición de los dividendos y plusvalías, en consecuencia, es una decisión de política tributaria por la que el legislador elige, de forma arbitraria e inspirándose en los principios constitucionales y las finalidades perseguidas, qué tipo de situaciones de doble imposición deben eliminarse a través de la configuración de métodos para evitar la doble imposición.

Aunque parezca que el hecho de que no exista un criterio general que obligue a corregir la doble imposición no tenga mayor relevancia al regular el legislador español los casos de plurimposición que merecen ser corregidos, en realidad puede tener implicaciones importantes porque algunas situaciones de doble imposición son toleradas por los tribunales si no afectan a otros principios con derecho de protección⁴.

Tradicionalmente, son dos los métodos que se conocen para eliminar la doble imposición económica: la imputación y la exención. Durante las últimas décadas, ha existido cierto debate doctrinal sobre cuál de los métodos es mejor.

Por un lado, la mayoría de los países de nuestro entorno se han decantado actualmente por el método de exención, sobre todo, desde que Reino Unido abandonara su tradicional posición favorable al método de imputación.

No obstante, Estados Unidos ha sido siempre un defensor del método de imputación, sobre todo, con base en los estudios de Musgrave y Hufbauer, que consideraban que, teniendo en cuenta la eficacia económica, los países deben llevar a cabo políticas fiscales con el objetivo de que los inversores lleven a cabo sus decisiones solamente basándose en razones de mercado, sin considerar los impuestos, lo que se consigue adoptando el método de imputación.

³ STJUE de 23 de abril de 2002, asunto C-234/99, caso Niels Nygård v. Svineafgiftsfonden, and Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri, párrafo 38.

⁴ En este sentido, el TS español, en su sentencia de 19 de diciembre de 2011, considera que el recurrente se equivoca cuando «da por hecho que la doble imposición debe ser corregida en todo caso, lo que dista bastante de lo que está regulado en el impuesto sobre sociedades».

En España, las primeras normas que corrigieron la doble imposición económica en la imposición societaria lo hicieron solamente para los dividendos, no para las ganancias de capital. La primera fue el texto refundido del año 1967, estableciendo una deducción en la cuota del 33 %. Siendo el tipo general de gravamen el 30 %, en la práctica, las sociedades que aplicaban esta deducción disfrutaban de un verdadero régimen de exención de dividendos.

Más tarde, la Ley 18/1982 estableció una deducción del 50 % de «la parte de cuota que correspondiera a la parte de base imponible relativa a los dividendos». Cuando la participación era superior al 25 %, la deducción se elevaba del 50 al 100 %. El Reglamento del IS de 1982 establecía la forma de determinar la parte de base imponible que correspondía a los dividendos obtenidos, que se reportaba en ocasiones como un sistema difícil de aplicar (Domínguez Rodicio *et al.*, 2019, p. 67).

La primera norma que corrigió la doble imposición económica que sufrían las plusvalías de cartera fue el Real Decreto-Ley 8/1996. Esta norma introdujo el método de exención para los dividendos provenientes del extranjero que derivaran de beneficios sujetos a una tributación similar a la del IS cuando la participación en la empresa fuera del 5 % o más. El Real Decreto-Ley 8/1996 introdujo además un nuevo tratamiento fiscal en el artículo 28.5 permitiendo eliminar la doble imposición en la venta de valores que representan el capital o los fondos propios de entidades residentes en España. Para ello, se aplica el porcentaje de deducción correspondiente, con el límite de las rentas calculadas en función del aumento de beneficios no distribuidos generados durante el periodo de tenencia de la participación transmitida. En resumen, el artículo 28.5 no solo eliminaba la doble imposición al momento de distribuir la reserva explícita de la sociedad al socio, sino también cuando se transmitía a un tercero (Prada Larrea, 2001).

Posteriormente, el Real Decreto-Ley 3/2000 flexibilizó los requisitos para acceder a esta exención, siempre con el argumento de favorecer la internacionalización de las empresas españolas (Nieto Miranda, 2020). El método de imputación continuó aplicándose a los dividendos extranjeros que, aunque provinieran de participaciones del 5 % o más, no cumplían con alguno de los requisitos necesarios para optar por el método de exención.

Como era de esperar, España siguió aplicando, con la entrada en vigor de la LIS, un método de exención para dividendos y plusvalías regulado en el artículo 21. Para su diseño, tuvo gran importancia el conocido como informe de la Comisión Lagares (Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, 2014). Las razones esgrimidas por la Comisión Lagares justificando el cambio estuvieron basadas en el derecho comparado y en la eficiencia económica y fiscal para las empresas. Este informe, redactado por una comisión de expertos, ya hacía referencia a los distintos regímenes de exención existentes en los países de nuestro entorno y que el legislador español utilizó de inspiración, como analizaremos a continuación. Ello, unido a la necesidad de adecuarse a las normativas europeas que comenzaban a corregir las imperfecciones que daban lugar a doble imposición internacional, generó que la nueva LIS previera este régimen de exención mencionado.

2.3. El régimen de la *participation exemption* y su traslación a las rentas negativas en distintos países europeos

La *participation exemption* es un mecanismo del derecho tributario internacional que permite a las empresas multinacionales excluir de su base imponible los dividendos y las ganancias de capital obtenidos de su participación en otras empresas. Esta exención, como hemos dicho anteriormente, tiene como objetivo evitar la doble imposición económica sobre los beneficios distribuidos entre las entidades que están vinculadas económicamente.

En términos académicos, podríamos definir la *participation exemption* como un régimen fiscal mediante el cual un país permite a sus entidades residentes excluir de la tributación los dividendos recibidos o las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones⁵ de sus subsidiarias tanto nacionales como extranjeras, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Este régimen tiene como objetivo principal evitar el problema que se produciría si los mismos beneficios fueran gravados tanto en sede de la participada como en sede de la matriz. El legislador, incorporando este régimen de exención, busca estabilizar los ingresos de las empresas para mejorar la eficiencia de las futuras políticas fiscales, ya que la empresa tributa sobre una base objetiva mientras que la responsabilidad del accionista tiene características subjetivas que el Estado difícilmente puede prever (Gariboldi y Starita, 2004). Los requisitos comunes para aplicar la exención suelen incluir un porcentaje mínimo de participación accionarial y un periodo mínimo de tenencia de las acciones. Sin duda, la adopción de la *participation exemption* favorece la neutralidad fiscal en la inversión internacional, promueve la creación de relaciones intersocietarias y fomenta la inversión transfronteriza.

La *participation exemption* tiene sus orígenes en la evolución del derecho tributario internacional, concebida como una respuesta a los desafíos planteados por la globalización económica y la creciente interdependencia de las economías nacionales. Este régimen se desarrolla cuando se instauran en el mercado las conocidas como sociedades *holding*, que buscan eficiencia fiscal, mientras los Estados intentan evitar la doble imposición y atraer inversiones. Si bien al comienzo estas sociedades se creaban para la actividad bancaria y eran puramente domésticas, durante el periodo de entreguerras, esto es, de 1919 a 1939, las empresas comenzaron a internacionalizarse y a acumular participaciones de entidades que residían en otros países, así como a recibir dividendos de fuente extranjera. Esto generó problemas de doble imposición internacional que algunos gobiernos querían resolver para las sociedades *holding*. Ciertos países de Europa, y de forma remarcable Luxemburgo, empezaron a prever tratamientos fiscales favorables para este tipo de empresas dedicadas a la tenencia de participaciones. El régimen luxemburgués incluso reguló, a través

⁵ La doble imposición económica solo es parcialmente cierta en el caso de las ganancias de capital, que también pueden reflejar el efecto de la inflación, los ingresos futuros o la apreciación de los activos. Por ello, en algunos países la aplicación de la exención de participación a las ganancias y su razón de ser han sido criticados.

de la Ley de 31 de julio de 1929, la exención total del IS y de otros impuestos menores de las *holdings* que lo deseen.

No obstante, la implantación del *participation exemption* también en las plusvalías por transmisión de participaciones no llega internacionalmente hasta el año 1969, cuando Países Bajos, en su Ley del IS de ese año, extiende la aplicación del método de exención a este tipo de rentas. El objetivo era eliminar la doble imposición sufrida por las plusvalías, al menos en la parte correspondiente a reservas previamente gravadas y no distribuidas, aunque en la práctica la exención se aplicaba a la totalidad de la renta (De la Cueva González-Cotera, 2022, p. 36).

En la actualidad, la mayoría de los países cuentan con regímenes de *participation exemption* en sus legislaciones internas, tanto para dividendos como plusvalías, además de que los países europeos han traspuesto directivas que tienen la misma finalidad de evitar la doble imposición.

A continuación, se presenta un análisis comparativo de los diversos regímenes existentes en los principales países de nuestro entorno explicando los rasgos de este régimen de exención en cada uno de ellos.

Tabla 1. Regímenes de *participation exemption* en diferentes países de la UE

País	Requisitos	Exención dividendos	Exención ganancias de capital	Deducción pérdidas de capital
Alemania	No hay requisitos específicos	95 %	95 %	No
Austria	Participación mínima: 10 % Tenencia de 1 año	100 %	100 %	No
Bélgica	Participación mínima: 10 % Valor adquisición: 2.500.000 € Tenencia de 1 año	100 %	100 %	No
República Checa	Participación mínima: 10 % Tenencia de 12 meses Participación en entidad fuera de la UE: requisitos directiva matriz-filial	100 %	100 %	No
Dinamarca	No hay requisitos específicos	100 %	100 %	No





País	Requisitos	Exención dividendos	Exención ganancias de capital	Deducción pérdidas de capital
◀				
España	Participación mínima: 5 % Tenencia de 1 año	95 %	95 %	No
Finlandia	Participación mínima: 10 % Tenencia de 1 año	100 %	100 %	No
Francia	Participación mínima: 5 % Tenencia de 2 años	95 %	95 %	No
Italia	Tenencia de 12 meses Activos clasificados como fijos financieros No situados en un paraíso fiscal	95 %	95 %	No
Luxemburgo	Participación mínima 10 % o valor de adquisición de 6.000.000 € Tenencia de 12 meses	100 %	100 %	Sí
Países Bajos	Participación mínima: 5 % <i>Subject to tax test</i> <i>Asset test</i>	100 %	100 %	No
Polonia	No se prevé exención para ganancias de capital	100 %	No	Sí

Fuente: elaboración propia con base en Deloitte (2024) y PwC (2024).

En primer lugar, la mayoría de los países que prevén un régimen de *participation exemption* establecen un régimen simétrico de ganancias-pérdidas: en el caso de que las plusvalías de cartera estén exentas de tributación en la imposición societaria, las pérdidas correspondientes no son deducibles. Países como Alemania, Austria, Bélgica, Francia, Italia o Países Bajos establecen regímenes con una finalidad de tratamiento simétrico parecido al español, si bien con ciertas diferencias respecto a requisitos y excepciones, tal y como se explica a continuación.

Alemania establece un régimen de exención parecido al español, aunque con ligeras diferencias. Para empezar, la legislación alemana regula el tratamiento de las plusvalías y

minusvalías en el mismo precepto⁶, con lo cual no diferencia sus consecuencias fiscales. Esto hace que la simetría en el tratamiento fiscal de unas y otras sea teóricamente más pura que en el caso español. No existen requisitos para aplicar la exención, sino que la misma existe con independencia del periodo de tenencia o el porcentaje de la participación. Asimismo, la regulación alemana limita la exención en un 5 %, al igual que ocurre en nuestro país, como veremos más adelante.

En el caso de Austria, el régimen es también similar al que existe en España en la actualidad. La ley austriaca remite a los requisitos para la exención de dividendos (tenencia de un año y participación mínima del 10 % en la filial) para las ganancias de capital, siendo la única diferencia que tal participación debe ser continuada durante al menos un año⁷. El tratamiento de las ganancias y pérdidas de capital es neutral fiscalmente, por lo que, por regla general, las pérdidas no son deducibles tampoco. La exención de las plusvalías de cartera, no obstante, pueden aplicarla las empresas residentes y los establecimientos permanentes en Austria de entidades de la UE. Otra similitud con el régimen español es la excepción prevista en el caso de las pérdidas de capital por liquidación de la sociedad participada, pues las pérdidas finales en ese caso pueden deducirse del impuesto, rompiendo con la neutralidad del sistema.

Bélgica también remite a los requisitos de la exención de dividendos para establecer los requisitos que deben cumplir las ganancias de capital para considerarse exentas. En primer lugar, el requisito de participación mínima exige que la entidad ostente una participación, como mínimo, del 10 % del capital social en la participada o, alternatively, que el valor de adquisición de tal participación sea al menos de 2.500.000 euros. Como es habitual, también es necesario un periodo mínimo de tenencia ininterrumpido de un año antes de proceder a la venta. Finalmente, el último de los requisitos es que las acciones vendidas correspondan a una sociedad sujeta a impuestos de forma normal (conocida como *subject to tax rule*). A su vez, las pérdidas de capital, independientemente de que cumplan con los requisitos de la *participation exemption* o no, no pueden incluirse en la base imponible del impuesto⁸. Esto, sin lugar a duda, supone una gran asimetría de tratamiento en el régimen belga.

En el caso de República Checa, los requisitos de la *participation exemption* son parecidos a los ya explicados: se debe cumplir con una participación mínima del 10 % durante al menos 12 meses, si bien este periodo de tiempo puede cumplirse tanto prospectiva como retroactivamente, cosa que ayuda a que las entidades puedan acogerse a la exención; la sociedad que transmite las acciones debe residir en República Checa u otro Estado miembro de la UE; tanto la sociedad transmitente como la participada deben tener una de las

⁶ Sección 8b de la *Körperschaftsteuergesetz* (Ley del IS de Alemania).

⁷ Sección 10(2) de la *Körperschaftsteuergesetz* (Ley del IS de Austria).

⁸ Artículo 198(7) del *Code des impôts sur le revenu* (Código de los impuestos sobre la renta de Bélgica).

formas jurídicas enumeradas en el anexo de la directiva matriz-filial, debiendo tributar a un tipo superior al 0 % en el IS. En el caso de las rentas negativas, estas no son deducibles, a excepción de las pérdidas ocasionadas por acciones mantenidas para la negociación, siempre que se cumplan ciertas condiciones.

El *participation exemption* danés, por su parte, establece exentas las ganancias de capital provenientes de la transferencia de acciones de entidades participadas, acciones del grupo empresarial y acciones exentas de impuestos, independientemente del periodo de tenencia de la participación. No obstante, las conocidas como acciones de cartera (*portfolio shares*) solamente pueden beneficiarse de la exención cumpliendo ciertos requisitos, como no estar admitidas a negociación en un mercado regulado, tener menos de un 10 % de las acciones de la empresa de cartera⁹ y que la empresa de cartera sea una sociedad de responsabilidad limitada o una empresa extranjera con una forma jurídica similar. Consecuentemente con este tratamiento, las pérdidas de capital sobre acciones de cartera consideradas exentas no son deducibles.

Finlandia contiene un régimen de exención simétrico de las plusvalías y minusvalías de cartera. Los requisitos para que el régimen se aplique son tres: el transmitente no puede ser una empresa que realice actividades de capital inversión (*private equity*); las acciones deben haber sido mantenidas de forma continuada durante al menos un año, siendo la participación mínima en el capital social del 10 %, y las acciones deben formar parte de los activos fijos del vendedor, siendo la participación una de las fuentes de ingresos empresariales del transmitente a efectos fiscales. Como consideración adicional, para poder aplicar la *participation exemption*, la empresa participada no puede ser una empresa inmobiliaria o una empresa cuyas actividades incluyan principalmente la propiedad de bienes inmuebles. En el caso de que en vez de ganancias de capital se ocasionen pérdidas, si estas cumplen los requisitos de la exención, no serán deducibles.

Por otro lado, Francia establece un requisito más complicado acerca de la tenencia de la participación, elevando a dos años este periodo. En cuanto a la participación mínima para acogerse a la exención, el legislador francés considera el umbral del 5 %¹⁰. Además, el régimen de exención se limita al 95 %, siendo también un régimen simétrico si comparamos el tratamiento fiscal de las plusvalías y minusvalías de cartera.

El régimen de exención italiano, por su parte, establece una exención del 95 % de las plusvalías procedentes de la transmisión de participaciones¹¹. Al igual que la mayoría de los

⁹ Igualmente, teniendo un porcentaje de participación superior al 10 %, podría acogerse al régimen del *participation exemption* general.

¹⁰ Artículo 145 del *Code général des impôts* (Código general tributario de Francia).

¹¹ Artículo 87(1) del *Testo unico delle imposte sui redditi* (Ley consolidada del impuesto sobre la renta de Italia).

países, el legislador italiano también ha configurado un régimen simétrico, no permitiendo deducir las pérdidas de capital que disfrutarían de la exención.

En Luxemburgo, los requisitos del régimen de *participation exemption* recuerdan al sistema belga, por prever su aplicación cuando el valor de adquisición supera cierta cantidad. En este caso, la ganancia se considera exenta cuando, al menos, se cuenta con el 10 % del capital social o si el precio de adquisición es al menos 6.000.000 de euros. Además, debe cumplirse un periodo mínimo de mantenimiento de la participación de 12 meses. Sin embargo, el proyecto de Ley n.º 8388 prevé, a partir del ejercicio 2025, permitir a los contribuyentes optar por no aplicar la exención mencionada respecto a las plusvalías que cumplan el requisito de superar un precio de adquisición de 6.000.000 de euros. Este mecanismo de exclusión voluntaria debería ejercerse tanto anualmente como para cada participación. Finalmente, el sistema luxemburgués permite deducir las minusvalías de cartera incluso cuando las mismas hubiesen aplicado la exención en caso de ser ganancias. Esto convierte a Luxemburgo en uno de los pocos países analizados que cuentan con un régimen asimétrico favorable a los contribuyentes en el tratamiento de las ganancias y pérdidas de capital, pues el legislador de este país no ha pretendido en ningún momento prohibir la deducibilidad de las pérdidas obtenidas con la enajenación de participaciones sociales cualificadas (Molitor, 2009, p. 95).

En los Países Bajos encontramos actualmente un régimen simétrico de *participation exemption* que se aplica cuando el porcentaje de participación es superior al 5 %¹². Sin embargo, en la legislación neerlandesa no se prevé un periodo de tenencia mínima para poder acogerse a la exención, sino que existen dos requisitos conocidos como el *subject to tax test* y el *asset test* en sede de la entidad participada, consistentes en que sus ingresos hayan estado sujetos a un impuesto del 10 % como mínimo y que más del 50 % de sus activos no consistan en inversiones de cartera, respectivamente. Finalmente, las pérdidas de capital son deducibles generalmente, a menos que sean atribuibles a la enajenación de una participación que cumpla los requisitos de la exención explicada.

Finalmente, Polonia representa un caso curioso porque, aunque su legislación prevé una exención del 100 % para los dividendos recibidos, la misma no se aplica a las ganancias de capital. En consecuencia, en tal país las rentas procedentes de transmisión de la participación tributan de forma general en el IS polaco.

En definitiva, la mayoría de los países europeos establecen una exención del 100 % para las ganancias de capital, si bien existen excepciones de importantes países como Francia, Alemania, Italia y España, cuyo porcentaje de exención es solamente del 95 %, normalmente por considerar que un 5 % de la misma corresponde a gastos comerciales no deducibles.

¹² Artículo 13(2) de la *Wet op de vennootschapsbelasting* (Ley del impuesto sobre sociedades de Países Bajos).

En cuanto a los requisitos para aplicar la exención, en general podemos observar que estos tienen distintos objetivos, como podrían ser evitar la aplicación de la exención cuando la ganancia refleja el curso comercial ordinario de los negocios de la entidad que mantiene la participación, asegurarse de que la ganancia exenta es el resultado de una renta efectivamente gravada o evitar la aplicación abusiva de la exención (Maisto, 2013, p. 12). Si bien hay excepciones, los requisitos previstos en la mayoría de los países son dos. Por un lado, poseer porcentajes mínimos de participación del 5 o 10 %, que tratan de reflejar el carácter no comercial de la inversión empresarial, aunque de una forma que puede considerarse arbitraria (Essers y Rijkers, 2005, p. 170). Por otro lado, se suele requerir un periodo mínimo de tenencia de la participación que suele rondar entre los 12 y 24 meses. Este último requisito ha sido criticado en ocasiones por existir situaciones en las que el incumplimiento de la condición del periodo de tenencia no refleja una transacción abusiva y no es razonable que el accionista corporativo no pueda refutar la presunción y aplicar el régimen de exención. Una posible recomendación *de lege ferenda* sería prever este periodo de tenencia como una condición de puerto seguro, esto es, cumplir con el mismo implicaría asegurar la aplicación de la exención, mientras que el no cumplimiento de tal periodo no excluiría automáticamente de la *participation exemption*.

En definitiva, al igual que ocurre con la directiva matriz-filial, la intención política que subyace a las *participation exemptions* es eliminar las barreras fiscales a las transacciones entre empresas cuando existe cierto grado de unidad o relación económica entre las empresas involucradas. Además, el hecho de que la exención se aplique también en participaciones de entidades no residentes parece responder a la adecuación de las normativas domésticas con las libertades fundamentales de establecimiento y libre circulación de capitales (Lucas Durán, 2017). Sin embargo, el alivio que brindan estas exenciones crea inherentemente oportunidades de baja tributación, y las empresas buscan planificar sus conductas y cumplir con los requisitos mencionados, que normalmente tienen carácter objetivo. Algunos autores en el ámbito internacional han puesto nombre a este comportamiento, refiriéndose a él como *participation exemption shopping* (Broemel, 2016). Por ello, la flexibilidad y coherencia del régimen se reputan esenciales para su correcto y justo funcionamiento.

3. Tratamiento de las minusvalías de cartera tras la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/2016

En primer lugar, conviene, antes de analizar las reglas de no deducibilidad de las minusvalías de cartera, explicar a grandes rasgos cómo funciona la actual exención relativa a las rentas positivas, regulada en el artículo 21.3 de la LIS, con el objetivo de profundizar en este epígrafe en el grado de simetría que se consigue con la reforma operada por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

Aunque la exención para rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación se encuentra en el artículo 21.3 de la LIS, este precepto remite al artículo 21.1 para establecer los requisitos de la exención. Los requisitos generales, por lo tanto, son dos: un porcentaje de participación –directo o indirecto– en la sociedad participada de al menos el 5 % y que la participación se mantenga de forma interrumpida durante el año anterior al día en el que se efectúe la transmisión. El apartado 3, además, añade que tales requisitos deben cumplirse en el momento de la transmisión.

En cuanto a la participación en una entidad no residente, la empresa participada debe estar sujeta y no exenta por un impuesto análogo al IS, a un tipo nominal mínimo del 10 %, en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios que se reparten, con independencia de la aplicación de alguna exención, bonificación o reducción sobre los mismos. Respecto a este requisito, el artículo 21.3 establece que debe cumplirse durante todos los ejercicios.

El apartado 5 del artículo 21, no obstante, establece tres casos en los que no será de aplicación la exención en transmisiones de participaciones. Estos casos son las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad patrimonial, en una AIE o en una entidad que no cumpla los requisitos del artículo 100 de la LIS, relativo al régimen de transparencia fiscal, siempre que al menos el 15 % de sus rentas quede sometido a tal régimen.

Finalmente, cabe recordar que, desde los periodos iniciados a partir de 2021, el artículo 21.10 de la LIS establece una reducción de la exención sobre este tipo de plusvalías del 5 %¹³. Aunque esta reducción es acorde a la prevista en la directiva matriz-filial, podríamos plantearnos si está suficientemente justificado haber elegido ese porcentaje de la renta, pues no parece que exista una relación entre el importe de la renta materializada en instrumentos de patrimonio que confieren una participación significativa y los gastos de gestión de la misma (Sanz Gadea, 2021).

En definitiva, esto significa que la exención final es del 95 %, y no del 100 % como ocurría con anterioridad. Sin embargo, en caso de que se cumplan las condiciones impuestas por el también nuevo artículo 21.11 de la LIS, la exención será del 100 %.

El Real Decreto-Ley 3/2016 llevó a cabo una modificación relevante del régimen aplicable a las minusvalías de cartera en el IS. Las medidas adoptadas entraron en vigor para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017.

Las tres medidas incluidas en este Real Decreto-Ley 3/2016 que implicaban una reforma en la imposición societaria buscaban un resultado de «ensanchamiento de las bases

¹³ Este precepto fue incluido por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2021.

imponibles de las entidades españolas», así como asegurar un «nivel de recaudación adecuado de esta figura impositiva»¹⁴.

La finalidad económica que se buscaba con esta reforma, según la exposición de motivos del citado decreto-ley, era conseguir un «auténtico régimen de exención» en la tenencia de participaciones en otras sociedades. La exposición de motivos reza lo siguiente:

La primera medida relevante se refiere a la no deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones en entidades siempre que se trate de participaciones con derecho a la exención en las rentas positivas obtenidas, tanto en dividendos como en plusvalías generadas en la transmisión de participaciones. Asimismo, queda excluida de integración en la base imponible cualquier tipo de pérdida que se genere por la participación en entidades ubicadas en paraísos fiscales o en territorios que no alcancen un nivel de tributación adecuado. En estos casos, teniendo en cuenta el derecho comparado y la evolución de las propuestas normativas realizadas por la Unión Europea, resulta aconsejable adaptarse a normativas análogas a las previstas en países de nuestro entorno, descartando la incorporación de cualquier renta, positiva o negativa, que pueda generar la tenencia de participaciones en otras entidades, a través de un auténtico régimen de exención.

Por lo tanto, el legislador español argumenta que la modificación de este régimen de deducibilidad de las minusvalías de cartera se fundamenta en razones de derecho comparado, así como para adecuar la normativa española a las propuestas elaboradas en el seno comunitario, aunque sin mencionar o aclarar cuáles son esas propuestas.

Antes de la aprobación de esta norma, las rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones eran susceptibles de acogerse a la exención del artículo 21.3 de la LIS siempre que se cumpliesen determinadas condiciones, tal y como hemos explicado en el epígrafe anterior. Sin embargo, las rentas negativas se integraban en general en la base imponible, deduciéndose de la misma, lo que implicaba que el tratamiento conjunto de rentas positivas-rentas negativas fuese asimétrico (Cartelle Toimil, 2022, p. 326).

Aun así, los antiguos artículos 21.6 y 21.7 de la LIS¹⁵, además del artículo 11.10 de la LIS, relativo a las transmisiones entre entidades del mismo grupo de sociedad, preveían

¹⁴ Vid. exposición de motivos del Real Decreto-Ley 3/2016.

¹⁵ Apartados 6 y 7 del artículo 21 de la LIS en vigor hasta el 1 de enero de 2017:

6. Si se obtuviera una renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades con el contribuyente, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas

ya en algunos casos la no deducibilidad de las rentas negativas teniendo en cuenta dos perspectivas. Por un lado, se tomaba en consideración la situación de desimposición producida en el conjunto de contribuyentes que habían ostentado la participación, motivo por el cual algunos países no permitían su cómputo. Por otro lado, también debía considerarse al contribuyente de forma individual, puesto que, según algunos autores, los mismos sufrían de un trato discriminatorio si la plusvalía de cartera de alguien quedaba exenta y la renta negativa obtenida por el mismo concepto no podía computarse en la base imponible (Sanz Gadea, 1991, p. 1.437). Además, también Sanz Gadea (2015) considera que la solución correcta para resolver el problema de no imposición no es excluir del cómputo las rentas negativas, sino negar el derecho a la exención de los dividendos distribuidos con cargo a unos beneficios previos que no tributaron por haber sido compensados con bases imponibles negativas.

A continuación, se explican cada uno de los tres apartados introducidos por el Real Decreto-Ley 3/2016, relativos a las reglas de deducibilidad de las minusvalías de cartera, que son los apartados 6, 7 y 8 del artículo 21 de la LIS, además del artículo 11.10 de la misma ley.

3.1. No integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de las mismas participaciones cuya renta positiva está exenta (art. 21.6 de la LIS)

El actual artículo 21.6 de la LIS establece que no se integran en la base imponible del impuesto las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad respecto de la que se den las siguientes circunstancias.

Por un lado, las rentas negativas no serán deducibles cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS. En particular, el requisito del artículo 21.1 a) se

anuales consolidadas, dicha renta negativa se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

7. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 de este artículo.

En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, el importe de las rentas negativas se minorará, adicionalmente, en el importe de las rentas positivas netas obtenidas en las transmisiones previas que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en este artículo.

entenderá cumplido cuando el mismo se alcance durante algún momento del año anterior a la transmisión¹⁶. Algunos autores entienden que esta regla propia de tenencia temporal de la participación, distinta a la regla para aplicar la exención a las rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones, consiste en una cautela del legislador para evitar el fraccionamiento de participaciones significativas (Delgado Pacheco y Calvo Salinero, 2020).

Por otro lado, tampoco se deducirán las rentas negativas que no cumplan el requisito del artículo 21.1 b) de la LIS en el caso de participaciones en el capital de entidades no residentes.

En consecuencia, los requisitos del artículo 21.3 de la LIS son dos: que se cumplan los requisitos del artículo 21.1 a) y b) conjuntamente. Sin embargo, en el caso de participaciones en el capital de entidades residentes en territorio español, solamente debe cumplirse el requisito establecido en el artículo 21.1 a) de la LIS¹⁷, relativo a que la participación en la sociedad sea igual o mayor al 5 %¹⁸.

Por otra parte, para participaciones en el capital de entidades no residentes, tienen que cumplir, adicionalmente, el requisito establecido en el artículo 21.1 b) de la LIS, que es que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS español a un tipo nominal de, al menos, el 10 %¹⁹. Si este requisito se cumple parcialmente, la no integración de la renta negativa se realiza de manera parcial.

Por lo anterior, podemos decir que se integran en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital cuando se den las dos siguientes circunstancias: cuando no se cumpla el requisito del artículo 21.1 a) de la LIS, en ningún momento durante el año anterior a la transmisión, y cuando se cumpla el requisito de tributación mínima del artículo 21.1 b).

En los casos en los que se integre la renta negativa derivada de la transmisión de participaciones, podrían resultar de aplicación las limitaciones previstas en los artículos 21.7 y 11.10 de la LIS.

¹⁶ Para entender cómo funciona esta regla de participación mínima para las rentas negativas, resulta ilustrativo el ejemplo previsto en el supuesto 27 en Bas Soria (2023, p. 33).

¹⁷ Es el criterio utilizado en las consultas V1899/2023, de 30 de junio, o V2814/2021, de 16 de noviembre, para considerar la renta negativa no deducible. En esta última consulta, la DGT aclara además que la no deducibilidad de minusvalías de cartera también resulta de aplicación cuando se generan debido a la amortización de las acciones de la entidad participada.

¹⁸ En la disposición transitoria cuadragésima de la LIS se añade un régimen transitorio para aplicar durante un periodo de cinco años a las participaciones adquiridas en los periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021 que tuvieran un valor de adquisición superior a 20.000.000 de euros, sin alcanzar el porcentaje del 5 %.

¹⁹ Consulta de la DGT V2099/2018, de 16 de julio.

Poniendo en relación el tratamiento de las plusvalías y minusvalías de cartera en casos de participaciones en entidades patrimoniales u otras entidades que se vean afectadas por el apartado 5 del artículo 21 de la LIS, que hemos anticipado antes, cabe apreciar otro tratamiento asimétrico que puede considerarse contrario a los objetivos del Real Decreto-Ley 3/2016. Esto es, la exención de las rentas positivas obtenidas por la transmisión de participaciones de este tipo de entidades estaría limitada por el artículo 21.5 de la LIS, aunque cumpliesen los requisitos contenidos en el apartado 3 del mismo precepto. A su vez, las rentas negativas seguirían siendo no deducibles en virtud del artículo 21.6 de la LIS. Esta exclusión de la exención de rentas positivas regulada en el artículo 21.5 es susceptible de generar doble imposición, puesto que la plusvalía tácita tributaria en primer lugar en sede del socio transmitente de la participación y más tarde como beneficios de la entidad patrimonial en cuestión (López-Santacruz Montes, 2024).

Para finalizar, cabe recordar que la limitación en un 5 % de la exención en concepto de gastos de gestión incluida en el artículo 21.10 de la LIS²⁰, a la que antes hemos hecho referencia, no tiene ningún tipo de incidencia para las rentas negativas. Al solamente mencionar expresamente las «rentas positivas», el legislador no deja margen de apreciación para entender que aquellas rentas negativas que cumplen con los requisitos del apartado 3 del precepto podrían deducirse en un 5 % de su cuantía, incluso siendo esta la interpretación más acertada si se busca un tratamiento simétrico de las rentas positivas y negativas.

3.2. Régimen de deducibilidad de rentas negativas: participación previamente transmitida por otra entidad del grupo de sociedades y dividendos percibidos desde el 2009 (arts. 21.7 y 11.10 de la LIS)

En el artículo 21.7 de la LIS encontramos la regulación de particularidades en la obtención de rentas negativas que se integran en la base imponible, esto es, que sí son deducibles. En el precepto podemos diferenciar dos casos distintos: por un lado, cuando la participación ha sido transmitida previamente por una entidad del grupo del artículo 42 del Código de Comercio (art. 21.7 a) de la LIS); por otro lado, cuando se han percibido dividendos desde el primer periodo iniciado en 2009 (art. 21.7 b) de la LIS).

²⁰ Artículo 21.10 de la LIS:

El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

Para empezar, el ámbito objetivo del precepto analizado incluye también los instrumentos de patrimonio a los que no se les ha aplicado el método de exención. De hecho, el régimen de las rentas negativas, aunque recogido en el artículo 21, no se aplica en exclusiva a los instrumentos de patrimonio acogidos a la exención, sino a la totalidad de instrumentos de patrimonio (Sanz Gadea, 2017).

En el primer caso regulado en el artículo 21.7, relativo a una previa transmisión de la participación por una entidad del grupo societario, la renta negativa se minorra en la renta positiva obtenida de la transmisión precedente y a la que se hubiese aplicado el régimen de exención o deducción para eliminar la doble imposición. Esta precisión no estaba prevista en el antiguo artículo 11.10 de la LIS, pues la renta no debía minorarse si el contribuyente probaba que esas rentas habían tributado efectivamente a un tipo de gravamen de al menos un 10 %, cosa que implica en algunos casos una mayor tributación de estas operaciones societarias actualmente (Borrás Amblar, 2017). La modificación de este precepto ha dado lugar a imputar la renta negativa al periodo en el que las participaciones se transmitan a terceros o transmitente y adquirente dejen formar parte del grupo económico, cosa que tiene el efecto práctico de congelar la pérdida hasta la salida efectiva del grupo económico (Ucelay Sanz, 2017).

Una cuestión muy importante es cuándo debe analizarse si las entidades pertenecen al mismo grupo. Si bien algunos autores creen que el requisito de pertenencia al mismo grupo debe cumplirse en el momento de la transmisión previa, de la redacción literal del precepto parece desprenderse que tal requisito debe cumplirse en el momento presente. Además, esta última interpretación implicaría mayor facilidad para la comprobación del cumplimiento del mismo. Finalmente, podríamos apuntar la posibilidad alegada por López-Santacruz Montes (2024) de que exista una desimposición si la renta positiva no hubiese estado exenta en una transmisión previa, pero hubiese tributado a un tipo efectivo inferior al que está sujeta la entidad que transmite, siendo la renta grupal nula y la cuota negativa. No obstante, en este supuesto el precepto no da cobertura a la minoración de la renta exenta.

Por su parte, es importante mencionar lo establecido por el artículo 11.10 de la LIS, igualmente modificado por el Real Decreto-Ley 3/2016. Este precepto establece reglas de imputación temporal de rentas negativas, además del cálculo del importe de las mismas. En particular, impide la deducibilidad de la pérdida hasta la transmisión a un tercero ajeno al grupo mercantil. Asimismo, la renta positiva obtenida en la transmisión a terceros minorra el importe de la renta negativa deducible, aunque aquella no esté exenta, lo cual de nuevo implica una asimetría de tratamiento.

La segunda de las particularidades se aplica cuando se han percibido dividendos a partir del periodo impositivo de 2009, cuando los dividendos no han minorado el valor de adquisición o cuando los dividendos han tenido derecho a la aplicación de la exención. Para estos tres casos, el artículo 21.7 b) de la LIS prevé la minoración del importe de las rentas negativas en el de tales dividendos o participaciones en beneficios.

Si bien la elección del año 2009 parece arbitraria, Cartelle Toimil (2022) defiende que, como la reforma entró en vigor en los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2013, el legislador trató de proteger la seguridad jurídica al vincular el inicio de la aplicación de la restricción con el plazo de prescripción de cuatro años.

3.3. Rentas negativas derivadas de la extinción de la entidad participada (art. 21.8 de la LIS)

El último de los apartados del artículo 21 de la LIS que regula el tratamiento tributario de las rentas negativas, el apartado 8, se refiere a aquellas que surgen como consecuencia de la extinción de la entidad participada. Así pues, en este caso el legislador permite la deducibilidad de estas pérdidas siempre que las mismas no sean consecuencia de una operación de reestructuración.

Como operación de reestructuración, debemos entender que la LIS se refiere a todas aquellas operaciones incluidas en el régimen especial de reorganizaciones²¹, siempre que se dé la efectiva extinción de la sociedad participada. Cabe matizar que puede estarse ante una operación de reestructuración con independencia de que se aplique el régimen especial o no.

A diferencia de los otros supuestos analizados, el tratamiento de las minusvalías procedentes de la extinción de la participada no depende de que la misma cumpla o no los requisitos del artículo 21.3 de la LIS, sino que la deducibilidad es independiente de la participación mantenida por el socio o de la tributación mínima en la jurisdicción donde reside la sociedad. Una incoherencia de esta regla la encontramos con la nueva directiva de imposición mínima global, que excluye del cómputo las pérdidas asociadas a la transmisión de participaciones que alcanzan el umbral del 10 %, pero sin distinguir el caso de que la renta negativa proceda de la extinción de la sociedad participada (Arribas Plaza, 2023).

En ausencia de otros requisitos, este precepto es el único que permite a la sociedad transmitente incorporar a la base imponible las pérdidas procedentes de la transmisión de participaciones. De hecho, Arribas Plaza (2022, p. 339) remarca que este tratamiento puede significar que los contribuyentes planifiquen de forma distinta la transmisión de negocios, puesto que, mientras que una cesión de participación *–share deal–* supone una renta negativa no deducible para el socio, la transmisión de los activos de los que se compone la sociedad *–asset deal–* acompañada de la liquidación de la sociedad participada puede acogerse a la deducibilidad de la pérdida en virtud del artículo 21.8 de la LIS.

²¹ Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la UE, regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Respecto al periodo en el que debe producirse la extinción, la LIS no regula de forma específica este extremo. Por ello debemos remitirnos a las reglas mercantiles, que establecen que la extinción formal de la sociedad coincide con el momento de inscripción de la escritura pública en el Registro Mercantil²². Esto ha sido confirmado por la DGT en la consulta V2338/2020, de 8 de julio.

A pesar de lo expuesto, la doctrina administrativa en ciertas ocasiones ha flexibilizado el criterio mercantil para entender extinguida la sociedad en un periodo distinto a la efectiva inscripción registral. En efecto, este ha sido el posicionamiento de la Administración respecto a las reglas de deducibilidad del gasto financiero (art. 16.6 b) de la LIS) y la compensación de bases imponibles negativas (art. 26.1 de la LIS) en las Consultas V1989/2019, de 9 de mayo, y V2466/2016, de 7 de junio, respectivamente.

Sin embargo, respecto a la situación concreta regulada en el artículo 21.8 de la LIS, existen voces que consideran que el socio no puede incluir en la base imponible las rentas negativas derivadas de la participación en una sociedad en fase de liquidación que todavía no se ha extinguido efectivamente²³. Parece que la DGT ha confirmado esta idea a través de la consulta V0835/2019, de 23 de abril, en la que afirma que:

Al no haber finalizado aún el proceso de liquidación del fondo (por existir reclamaciones administrativas y alguna eventual reclamación judicial a iniciar que pudieran originar ingresos adicionales a distribuir a los partícipes) no se podrá considerar obtenida una pérdida patrimonial por el partícipe hasta que no se haya puesto fin a dicho proceso de liquidación.

Por su parte, la RTEAC de 28 de noviembre de 2023 (RG 8782/2021) apunta en la misma dirección al exigir la extinción efectiva de la sociedad para considerar las pérdidas deducibles, no siendo suficiente la firmeza del auto de apertura de la fase de liquidación.

En nuestra opinión, esta argumentación no es correcta, sino que deberían poder deducirse las rentas negativas una vez abierta la fase de liquidación, al igual que ocurre con las situaciones reguladas en los artículos 16.6 y 26.1, como hemos explicado. Esto es así porque lo contrario significaría que una regla de imputación temporal pudiese tener como consecuencia diferencias permanentes en algunos casos, además de un tratamiento asimétrico de las rentas –positivas y negativas– derivadas de un mismo proceso (Cartelle Toimil, 2022, p. 347).

Respecto a las entidades extranjeras, y a la vista de la pluralidad de formas de extinguir las sociedades en los distintos ordenamientos jurídicos, debemos tener en cuenta sus leyes internas. No obstante, seguir esta regla puede significar que el criterio fiscal de

²² Artículos 395 y 396 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.

²³ En este sentido, López-Santacruz Montes (2024, marginal 2730).

integración de la pérdida en la base imponible y la inclusión de la pérdida en contabilidad sean distintos, dando lugar en ciertos casos a las correspondientes diferencias temporarias. La consulta V3057/2023, de 23 de noviembre, ha aclarado que una disolución sin liquidación de una entidad participada, al implicar automáticamente según la normativa extranjera la transmisión del patrimonio al socio único, produce unos efectos análogos a los resultantes de un proceso de reestructuración. Por ello, la DGT, siguiendo una interpretación finalista del artículo 21.8 de la LIS, establece que no podrán integrar las rentas negativas derivadas de la disolución de la entidad participada.

En relación con el grado de flexibilidad de la Administración para entender que está ante un supuesto incluido en el artículo 21.8 de la LIS, podemos mencionar la RTEAC de 24 de noviembre de 2022 (RG 6459/2022). En ella, el TEAC considera que son deducibles las pérdidas obtenidas por la amortización de acciones sin compensación económica en una entidad financiera por la resolución de esta. En definitiva, ese procedimiento de resolución de entidad bancaria supone la anulación de las acciones para sus accionistas, la pérdida irreversible de la inversión y la expulsión definitiva del capital, extinguiéndose la relación entre el socio y la sociedad, por lo que los efectos son muy similares a los que se habrían producido en caso de extinguirse la entidad y las rentas negativas son deducibles. La consulta V2338/2020 también confirma que una operación de disolución y liquidación no es una operación de reestructuración a efectos de entender aplicable el artículo 21.8 de la LIS.

Finalmente, podría surgirnos la duda de si procede aplicar este precepto y considerar que la pérdida para el socio es válida en el caso de que la sociedad participada haya transmitido previamente algunos activos de la misma, pues en ocasiones la entidad puede decidir vender parte de los activos de la sociedad participada y dejar en la sociedad activos con menor valor por los que obtenga una pérdida. A tal respecto, podemos mencionar como referencia la consulta V1543/2024, de 24 de junio. La consulta versa sobre la posible deducibilidad de la pérdida resultante de la extinción de una sociedad debido a que, tras una venta de un importante número de locales comerciales, la entidad socia consideraba que no tenía sentido económico mantener tal sociedad con solamente activos residuales. La contestación de la DGT es que efectivamente la entidad socia puede deducir tal pérdida, lógicamente con las minoraciones previstas en los artículos 21.8 y 62.2 de la LIS, en caso de que procediese su aplicación.

4. Análisis de la posible inconstitucionalidad del tratamiento de las rentas negativas introducido por el Real Decreto-Ley 3/2016

En el último epígrafe del presente trabajo académico procedemos a analizar la posible inconstitucionalidad del tratamiento tributario de las minusvalías de cartera, incorporado a

través de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

Sin duda, este real decreto-ley ha sido objeto de numerosas críticas por las medidas que contiene y el impacto tan relevante que tiene sobre los contribuyentes del IS. Esas medidas iban dirigidas, fundamentalmente, a ensanchar la base imponible del IS, incrementar la recaudación por este impuesto y reducir el déficit público.

El TC, a través de su sentencia 11/2024, de 18 de enero (cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577/2023), declaró inconstitucionales y nulas las medidas contenidas en el artículo 3.1, apartados 1 y 2, del Real Decreto-Ley 3/2016, que habían sido incluidas en la disposición adicional decimoquinta, y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, en la redacción dada por el artículo 3.1, apartados 1 y 2, del Real Decreto-Ley 3/2016. En consecuencia, las medidas cuya inconstitucionalidad fue cuestionada eran tres: la compensación de bases imponibles negativas por grandes empresas, el límite a las deducciones para evitar la doble imposición por parte de las grandes empresas y la obligación de integrar de manera automática en la base imponible los deterioros de participaciones que hubieran sido deducidos en ejercicios anteriores, a razón de una fracción de un quinto por año, durante cinco años.

Dicho esto, los preceptos declarados inconstitucionales no son los relativos al tratamiento de las minusvalías de cartera, sin embargo, creemos procedente llevar a cabo un estudio de la sentencia mencionada por las similitudes y la proyección futura de inconstitucionalidad que podría tener el tratamiento de las rentas negativas que hemos analizado.

La cuestión de inconstitucionalidad fue presentada por la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN al considerar que las medidas adoptadas rebasaban los límites materiales del decreto-ley afectando sustancialmente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, reconocido en el artículo 31.1 de la CE.

Para llegar a la conclusión de que los preceptos cuestionados son inconstitucionales, el TC debió enjuiciar dos motivos planteados por la entidad demandante, uno formal y otro de fondo. El argumento formal se basaba en el improcedente uso de la figura normativa del decreto-ley para regular materias reservadas a leyes, vulnerando el artículo 86.1 de la CE. Por otro lado, el motivo de fondo para cuestionar la constitucionalidad de las medidas mencionadas era la vulneración de los principios de capacidad económica y seguridad jurídica.

Respecto al motivo formal, en el ámbito tributario existe un principio de reserva de ley, consagrado en los artículos 31 y 133 de la CE. No obstante, consolidada doctrina

constitucional considera que las normas aprobadas por el Gobierno de manera provisional, bajo la forma de decreto-ley, pueden regular tributos siempre que se cumplan dos requisitos mencionados en el artículo 86 de la CE²⁴.

El primer requisito es la extraordinaria y urgente necesidad. Para que el decreto-ley en materia tributaria cumpla este requisito, debe existir una situación objetivamente determinante de la necesidad, además de una adecuación proporcional entre la norma aprobada y la mencionada situación.

El segundo requisito se refiere a que la modificación tributaria no afecte al deber de contribuir. Para valorar si el mismo queda afectado, se tienen en cuenta el tributo concernido, es decir, su relevancia en orden a la distribución de la carga tributaria de acuerdo con los principios constitucionales relacionados con el ordenamiento tributario, así como los elementos que han sido reformados o regulados *ex novo*, quedando prohibida «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario»²⁵.

En particular, el tribunal tuvo en cuenta el tributo en cuestión –en este caso, el IS, «pilar básico de la imposición directa en España»²⁶–, la forma en la que se aplica el principio de capacidad económica –la reforma operada incidía en la base imponible del impuesto– y el alcance de la regulación, que el propio decreto-ley consideraba «de relevancia»²⁷. Atendiendo

²⁴ Artículo 86 de la CE:

1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.
2. Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.
3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.

²⁵ A modo de ejemplo, *vid.* la STC 78/2020, de 1 de julio, acerca del Real Decreto-Ley 2/2016, que declaró inconstitucional el sistema de cálculo de los pagos fraccionados del IS para las empresas con una facturación superior a 10.000.000 de euros, apreciando que se había afectado sensiblemente el deber de contribuir.

²⁶ Preámbulo de la LIS, apartado I, párrafo primero.

²⁷ La propia sentencia 11/2024 justifica el alcance de las medidas del Real Decreto-Ley 3/2016 (incluido el tratamiento de las rentas negativas) citando el *Informe anual de recaudación tributaria año 2016* elaborado por la AEAT, que afirma lo siguiente:

a estas cuestiones, y basándose solamente en el motivo formal, el intérprete constitucional declaró inconstitucionales y nulos los preceptos cuestionados, pues afectaban al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, vulnerando el artículo 86.1 de la CE.

No obstante, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad fueron limitados debido al hecho de que la no adecuación al texto constitucional fuese declarada por motivos formales. De esta manera, el tribunal en el FJ 4, considera que no pueden considerarse situaciones susceptibles con fundamento en la sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el IS que, a fecha de dictarse la misma, recaiga sobre ellas sentencia con fuerza de cosa juzgada o resolución administrativa firme. Del mismo modo, tampoco pueden revisarse liquidaciones que no han sido impugnadas a fecha de dictarse la sentencia ni autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a tal fecha²⁸.

En relación con la nueva redacción del artículo 21.6 de la LIS, desarrollada también por el Real Decreto-Ley 3/2016, cabe decir que la sentencia analizada no entra a enjuiciar su posible inconstitucionalidad, aunque la entidad demandante cuestionase la misma. Esto es así porque la solicitud de que se declarara también inconstitucional y nulo se basaba en la conexión o consecuencia del artículo 3.7 del real decreto-ley. No obstante, el TC no considera que exista la posibilidad de que el demandante pueda pedir la declaración de inconstitucionalidad de otros preceptos por «conexión o consecuencia», pues constituye solamente una prerrogativa del intérprete de la Norma Suprema. Asimismo, entiende que esta medida del artículo 21.6 de la LIS tiene carácter independiente del resto de las medidas enjuiciadas, puesto que, aunque se refiere también al tratamiento de las pérdidas en el IS, su contenido es distinto de aquellas.

Al solamente haber declarado inconstitucionales y nulas las medidas incorporadas en los apartados 1 y 2 del artículo 3.1.º del Real Decreto-Ley 3/2016 por una indebida utilización del decreto-ley para regular tales cuestiones, podríamos preguntarnos si podría obtenerse el mismo resultado en caso de que se cuestionara la inconstitucionalidad de los preceptos de la norma mencionada que modificaron el tratamiento de las minusvalías de cartera en el IS.

La base imponible agregada de los principales impuestos aumentó un 4,3 por 100, casi dos puntos más que el año anterior. Una parte significativa de esta subida se relaciona con el impacto alcista que sobre la base del impuesto sobre sociedades tuvieron las medidas adoptadas en el Real Decreto-ley 3/2016.

²⁸ Respecto de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, se emitió un voto particular en el que el magistrado Arnaldo Alcubilla considera que la regla general debe ser que la inconstitucionalidad lleve aparejada la nulidad de la normativa cuestionada. Además, asegura que desde la sentencia 45/1989 el tribunal viene realizando «una interpretación extensiva de sus facultades, al proceder sin expresa habilitación legal a limitar los efectos de sus sentencias que declaran la inconstitucionalidad de un precepto, especialmente en el caso de normas tributarias».

Como los argumentos utilizados por el tribunal para declarar inconstitucionales las medidas del Real Decreto-Ley 3/2016 se basan en motivos formales, y las medidas introducidas relativas a rentas negativas refieren al IS, afectan a la base imponible y son relevantes en términos recaudatorios, es fácil pensar que estas últimas pudieran ser declaradas inconstitucionales siempre que en el futuro se presenten cuestiones de inconstitucionalidad sobre esta normativa.

Entrando en la cuestión de fondo, y preguntándonos si el tratamiento de las rentas negativas en la transmisión puede entenderse inconstitucional, cabría analizar la situación tanto desde un punto de vista global como individual de cada contribuyente.

Desde un punto de vista global, teniendo en cuenta el conjunto de contribuyentes del IS, la no deducibilidad de rentas negativas es la contrapartida a la exención de las rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones. Esto es así porque, si se computaran solamente las pérdidas –y no las ganancias–, habría un déficit recaudatorio respecto al conjunto de los contribuyentes.

No obstante, desde un punto de vista individual de cada contribuyente, no computar las pérdidas en la base imponible del IS podría ser considerado contrario al principio de capacidad económica porque, por una parte, se grava mayor renta que la realmente obtenida y, por otra, no integrar la pérdida no neutraliza la ventaja obtenida por parte de un contribuyente aislado. Siguiendo con esta idea, Sanz Gadea (2024) considera que el método de exención del artículo 21 arroja «imperfecciones insuperables» porque las plusvalías están desligadas de la cifra de fondos propios de la sociedad participada. Aunque pueda justificarse que la exención y no deducción de plusvalías y minusvalías, respectivamente, se base en la neutralidad en sede de la entidad participada, a nuestro juicio, este planteamiento no sería correcto porque supone dejar de lado la protección de los socios de tales entidades.

En conclusión, el sistema de no deducibilidad de rentas negativas podría vulnerar la capacidad económica desde un punto de vista material, además de presentar también argumentos de inconstitucionalidad formal por haber incluido esta reforma tributaria a través de decreto-ley. Por ello, es importante estar atentos a las posibles cuestiones de inconstitucionalidad que se presenten sobre este asunto, sobre todo teniendo en cuenta los argumentos esgrimidos por el TC en la sentencia 11/2024, de 18 de enero.

5. Conclusiones

El análisis realizado en este estudio ha permitido explorar en profundidad el complejo problema de la doble imposición económica que sufren las sociedades cuando perciben dividendos y, en lo que nos hemos enfocado en particular, cuando obtienen rentas derivadas de la participación en otras sociedades.

La doble imposición económica es una consecuencia fiscal a una realidad económica que la mayoría de los países han tratado de mitigar y que se da tanto en un contexto doméstico como internacional. No obstante, su eliminación no es más que una decisión arbitraria del legislador fiscal y, por ello, como hemos comprobado, los contribuyentes no tienen derecho a que esa doble imposición se erradique ni desde un punto de vista de derecho nacional ni desde el derecho de la UE.

El legislador español, desde hace décadas, elimina la doble imposición económica que sufren los dividendos y plusvalías de cartera que obtienen las entidades españolas. No obstante, si bien al principio se utilizaba un método de deducción que en ocasiones podía ser difícil de aplicar, de forma remarcable desde la entrada en vigor de la Ley 27/2014, el método de exención se aplica tanto a dividendos como a plusvalías de cartera.

Este método de exención previsto en el artículo 21 de la LIS puede clasificarse en lo que conocemos en el contexto internacional como *participation exemption*. La *participation exemption*, implementada en la mayoría de los países del mundo, ha demostrado ser efectiva para evitar el sobregavamen que desincentiva la actividad intersocietaria. Sin embargo, se ha señalado que su traslación a las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en entidades ha suscitado retos importantes en materia de coherencia legislativa y aplicabilidad práctica.

El análisis de la evolución legislativa en España revela una clara intención de adecuar el marco normativo a los estándares internacionales favoreciendo la competitividad fiscal del país. No obstante, esta evolución también ha presentado dificultades, especialmente con respecto al tratamiento de las minusvalías de cartera. El Real Decreto-Ley 3/2016, en particular, ha introducido una serie de restricciones al reconocimiento de estas pérdidas con el objetivo de otorgar un tratamiento más simétrico en la fiscalidad de las plusvalías y minusvalías de cartera. En este contexto, se han analizado los efectos del artículo 21.6 de la LIS, el cual establece la no integración de rentas negativas derivadas de participaciones cuyas rentas positivas están exentas. Esto implica que las empresas no pueden deducir pérdidas generadas por activos que, en caso de haber generado ganancias, estarían exentas de tributación, lo que podría desincentivar ciertas inversiones estratégicas.

A través del estudio de la deducibilidad de las rentas negativas en circunstancias específicas, como la transmisión dentro de grupos empresariales o la extinción de la entidad participada, se ha resaltado la complejidad técnica y el potencial impacto negativo que este tipo de restricciones puede tener en el ámbito empresarial. Estos aspectos han sido objeto de discusión en diferentes jurisdicciones europeas, lo que refuerza la necesidad de un mayor análisis comparativo a nivel comunitario.

Finalmente, el trabajo ha abordado el debate sobre la posible inconstitucionalidad de las medidas introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016. Existen argumentos sólidos en contra de este régimen, ya que podría interpretarse que es contrario a los principios constitucionales

de capacidad económica y reserva de ley. Por su parte, las limitaciones impuestas a la deducibilidad de rentas negativas parecen generar desequilibrios en la carga fiscal de las empresas, lo que pone en cuestión la justicia del sistema. El hecho de que el TC se haya pronunciado recientemente acerca de la inconstitucionalidad de algunas medidas introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016 en materia societaria todavía añade más dudas acerca de si en un futuro próximo también se declararán inconstitucionales los preceptos dedicados a las minusvalías de cartera.

En resumen, el análisis realizado muestra que, si bien las medidas legislativas en España han logrado en gran medida reducir la doble imposición mediante la *participation exemption*, el tratamiento de las minusvalías de cartera sigue siendo un tema polémico. La búsqueda de un equilibrio entre los intereses fiscales del Estado y los derechos de los contribuyentes, particularmente en el marco de la imposición societaria, sigue siendo un desafío pendiente que requiere de una reflexión profunda tanto en el ámbito legislativo como en el jurisprudencial.

Referencias bibliográficas

- AEAT (2017). *Informe anual de recaudación tributaria 2016*. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas.
- Ambite Iglesias, A. M.^a y López Arrabe, C. (2012). Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española. *Cuadernos de Formación*, 17, 5-27.
- Arribas Plaza, D. (2022). *La exención de dividendos y plusvalías en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes*. Wolters Kluwer.
- Arribas Plaza, D. (2023). Dividendos y rentas por transmisión de participaciones en la imposición mínima global. Comparativa e interacción con la exención del impuesto sobre sociedades. *Revista Técnica Tributaria*, 141, 81-110.
- Bas Soria, J. (2023). Aplicación práctica del artículo 21 de la Ley del impuesto sobre sociedades (exención de dividendos y plusvalías). *Revista de Contabilidad y Tri-*
- butación*. CEF, 479, 1-38 [digital]. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/11457>
- Borrás Amblar, F. (2017). Modificaciones en el impuesto sobre sociedades establecidas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 3 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 407, 1-35 [digital]. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2017.4367>
- Broemel, K. (2016). Current Developments in the Corporate Taxation of Free-Float Shares Can Participation Exemption Shopping Offer a Way Out? *European Taxation*, 56(4), 145-151. <https://doi.org/10.59403/fehgfw>
- Calderón Carrero, J. M. (1997). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill.
- Cartelle Toimil, C. (2022). Renta negativa obtenida en la transmisión de la participación en una entidad. En C. Fayos Cobos y F. J. Alonso Madrigal (dirs.), *Exención*

- sobre dividendos y plusvalías de cartera análisis crítico del artículo 21 de la Ley del impuesto de sociedades (pp. 325-352). Thomson Reuters Aranzadi.
- Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014). *Informe*. Gobierno de España.
- Cueva González-Cotera, Á. de la (2022). *La exención de los dividendos de fuente extranjera en el impuesto sobre sociedades*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Delgado Pacheco, A. y Calvo Salinero, R. (2020). Eliminación de la doble imposición económica, interna e internacional, por el método de exención: plusvalías y minusvalías de cartera. En E. Sanz Gadea (dir.), *Manual del impuesto sobre sociedades* (4.ª ed.). IEF.
- Deloitte (2024). *International Tax Highlights*. <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>
- Domínguez Rodicio, J. R., Sanz Gadea, E., Bunes Ibarra, J. M. de, Adame Martínez, F. y Juan Peñalosa, J. L. de (2019). *50 años de evolución impositiva: Avanzando juntos, superando barreras*. AEDAF.
- Essers, P. y Rijkers, A. (eds.) (2005). *The Notion of Income from Capital*. EATLP International Tax Series.
- López Espadafor, C. M. (2012). *La doble imposición. Problemática actual*. La Ley.
- López Ribas, S. (2013). Eliminación de la doble imposición internacional en el impuesto sobre sociedades para los dividendos y plusvalías procedentes de la participación en los fondos propios de entidades no residentes. *Cuadernos de Formación*, 16, 111-123.
- López-Santacruz Montes, J. A. (2024). *Memento práctico del impuesto sobre sociedades*. Lefebvre; El Derecho.
- Lucas Durán, M. (2017). La exención de dividendos y plusvalías para corregir la doble imposición en el impuesto sobre sociedades de M.ª Eugenia Simón Yarza. *Anuario de la Facultad de Derecho*, 10, 377-380. Universidad de Alcalá.
- Maisto, G. (2013). *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*. IBFD.
- Molitor, R. (2009). *Sociétés mères et filiales. Études fiscales*. Saint Paul.
- Nieto Miranda, C. (2020). Análisis crítico del artículo 21 de la nueva Ley del impuesto sobre sociedades. *Cuadernos de Formación*, 26, 155-164.
- OCDE (2017). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio: Versión abreviada*. IEF.
- Prada Larrea, J. L. (2001). Una propuesta sobre la eliminación de la doble imposición en las transmisiones de plusvalías tácitas: el ejemplo del nuevo artículo 109.2 LIS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 218, 3-14. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2001.16557>
- PwC (2024). *Worldwide Tax Summaries Online*. <https://taxsummaries.pwc.com/>
- Rubio Guerrero, J. J. (2016). Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional. En I. Corral, (dir.), *Manual de fiscalidad internacional* (4.ª ed., pp. 47-77). IEF.
- Sanz Gadea, E. (1991). *Impuesto sobre sociedades* (3.ª ed.). CEF.
- Sanz Gadea, E. (2015). El resultado financiero en el impuesto sobre sociedades. Dividendos y plusvalías de cartera. Supuestos especiales de aplicación. Rentas negativas (y III). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 391, 43-76. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2015.4935>

- Sanz Gadea, E. (2017). El impuesto sobre sociedades en 2016. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 408, 5-44. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2017.4379>
- Sanz Gadea, E. (2021). El impuesto sobre sociedades en 2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 458, 51-144. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2021.7353>
- Sanz Gadea, E. (2024). La sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, de 18 de enero, y el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 496, 47-90. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22327>
- Ucelay Sanz, I. (2017). Modificaciones introducidas por el Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre en el impuesto sobre sociedades. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 22, 21-27.

Paula Granell Ramírez. Investigadora predoctoral FPU en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València. Graduada en Derecho y ADE por la Universitat de València. Máster en Tributación/Asesoría Fiscal por CEF-UDIMA y Microcredencial Universitaria en Fiscalidad Internacional por la Universitat de València. Miembro del Grupo de investigación ETICCs de la Universitat de València. <https://orcid.org/0009-0005-4148-0703>

La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (I)

Jordi de Juan Casadevall (autor de contacto)

Abogado del Estado.

Doctor en Derecho.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC.

Socio de Crowe (España)

jordi.dejuan@crowe.es

Daniel Tarroja Piera

Socio de Crowe (España)

Gerard Gené Baleyto

Javier Luis de Miguel Marquès

Vicent Arbona Ballester

Víctor Linares Sáez

Marcos López Moya

Abogados de Crowe Legal y Tributario (España)

barcelona@crowe.es

Extracto

En este trabajo, que será objeto de publicación en tres artículos sucesivos, se aborda la rica problemática que plantea la falta de sincronía de los plazos de prescripción tributaria y del delito contra la Hacienda pública, que sobrevive la extinción por prescripción de la deuda tributaria. Es una anomalía jurídica para un tipo penal en blanco que los autores estudian desde sólidas bases dogmáticas para sentar interesantes conclusiones de orden práctico. Es lo que convencionalmente designamos como la prescripción del «quinto año». En este primer artículo se analiza la configuración de la prescripción tributaria y del delito fiscal, con especial referencia al bien jurídico protegido, sobre cuyas bases teóricas se construye toda la investigación jurídica.

Palabras clave: prescripción tributaria; prescripción penal; delito contra la Hacienda pública; ley penal en blanco; bien jurídico protegido.

Recibido: 10-01-2025 / Aceptado: 13-01-2025 / Publicado: 05-02-2025

Cómo citar: Juan Casadevall, J. de, Tarroja Piera, D., Gené Baleyto, G., Miguel Marquès, J. L. de, Arbona Ballester, V., Linares Sáez, V. y López Moya, M. (2025). La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 88-119. <https://doi.org/10.51302/royt.2025.24287>



The regularization of the «fifth year» in tax offense: the unbearable lightness of the statute of limitations (I)

Jordi de Juan Casadevall (corresponding author)

Daniel Tarroja Piera

Gerard Gené Baleyto

Javier Luis de Miguel Marquès

Vicent Arbona Ballester

Víctor Linares Sáez

Marcos López Moya

Abstract

This article, to be published in three consecutive articles, explores the complex issue of the lack of synchronization between the statutes of limitations for tax liabilities and the crime of tax evasion. This discrepancy persists even after the tax debt is extinguished through the statute of limitations, creating a legal anomaly for an open-ended criminal offense. The authors analyze this issue based on solid doctrinal foundations, offering valuable practical insights. This issue is commonly referred to as the «fifth year» statute of limitations. The first article examines the structure of tax statutes of limitations and tax-related crimes, with particular emphasis on the protected legal interest, which forms the theoretical basis for the entire legal investigation.

Keywords: tax; statute of limitations; crime against the public treasury; open-ended criminal law; protected legal interest.

Received: 10-01-2025 / Accepted: 13-01-2025 / Published: 05-02-2025

Citation: Juan Casadevall, J. de, Tarroja Piera, D., Gené Baleyto, G., Miguel Marquès, J. L. de, Arbona Ballester, V., Linares Sáez, V. y López Moya, M. (2025). La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 88-119. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24287>



Sumario

1. Planteamiento: la disfuncionalidad de la prescripción penal versus la prescripción tributaria
2. Configuración legal de la prescripción tributaria: naturaleza y efectos de una causa extintiva de la deuda tributaria
3. El delito contra la Hacienda pública (art. 305 del CP): configuración típica y bien jurídico protegido
 - 3.1. El delito fiscal como «ley penal en desnuda»: la imprescindible integración tributaria de los elementos normativos del tipo
 - 3.2. La necesaria depuración técnica del bien jurídico protegido
 - 3.2.1. Tesis patrimonialistas
 - 3.2.2. Tesis funcionales
 - 3.2.3. Tesis que aluden a deberes de lealtad para con el Estado
 - 3.2.4. Tesis eclécticas
 - 3.2.5. Nuestra posición sobre el bien jurídico tutelado

Referencias bibliográficas

1. Planteamiento: la disfuncionalidad de la prescripción penal versus la prescripción tributaria

Con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente (LDGC), cuya finalidad garantista le valdría el sobrenombre de «Estatuto del Contribuyente», germina en nuestro sistema tributario una preocupación por la seguridad jurídica que le llevará a acotar legalmente la duración máxima de los procedimientos tributarios y a reducir el plazo de prescripción tributaria diseñado en la primitiva Ley general tributaria de 1963, que pasa de los cinco a los cuatro años. El núcleo de la novedosa sensibilidad garantista de ese bienintencionado estatuto del contribuyente será volcado, aunque no en toda su extensión originaria, en la vigente Ley 53/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), cuyo artículo 66 sigue estableciendo para la prescripción tributaria un plazo general de cuatro años.

Sin embargo, esta loable contracción temporal del plazo de prescripción administrativa planteaba un serio desajuste con la respuesta penal a los supuestos más graves de fraude fiscal que incriminaba el artículo 305.1 del Código Penal (CP) y que, por mor de la pena prevista, tenía señalado un plazo de prescripción de cinco años. Hasta ese momento, la sincronía temporal de la prescripción tributaria y penal, que se consumaba en ambos casos a los cinco años de la expiración del periodo voluntario de pago, no había suscitado ningún problema. Pero ahora, la excesiva precipitación del legislador tributario, aguijoneada por una encomiable pulsión garantista, segregaba un efecto colateral imprevisto e indeseado: la pervivencia del delito fiscal más allá de la consumación de la prescripción tributaria. Es lo que, a lo largo de este estudio, designamos con la expresión plástica de «quinto año», es decir, la situación que se produce en el ejercicio fiscal, en tributos periódicos, o en relación con el hecho imponible, en tributos instantáneos, en los que, habiéndose consumado la prescripción tributaria, todavía subsiste la prescripción penal.

Una buena técnica legislativa debería haber procedido a la necesaria reforma isócrona de la prescripción, siquiera fuera de forma sobrevenida, una vez detectado este fenómeno patológico. Pero el parche legislativo no llegó nunca, y la pasiva displicencia, cuando no la abulia legislativa, tendría que ser suplida, como siempre, por los operadores jurídicos y, en particular, por los abogados fiscalistas, que no tardarían en afilar un argumento defensivo de una lógica jurídica aplastante, y es que, con deuda tributaria prescrita, no puede existir delito fiscal. La reacción primaria del TS fue decepcionante, al sostener que la

yuxtaposición de prescripciones no perturbaba la autonomía de la acción penal, de tal suerte que la prescripción de la acción administrativa no empañaba, en absoluto, la pervivencia de la acción penal. De esta forma, fulminaba toda la construcción dogmática de la teoría del delito y la diluía en la teoría procesal de la acción. Y obviando la máxima de Celso, según la cual *nihil liudest actio quam ius quod sibi debeatur persequendi*, decía que una cosa es la acción administrativa y otra la acción penal.

Esta jurisprudencia del TS generaría otra excrecencia disfuncional de esa falta de sincronía de la prescripción penal versus la prescripción tributaria. En efecto, para explicar la subsistencia de un delito fiscal cuando la cuota defraudada se ha extinguido por prescripción, era necesario construir un título jurídico *ad hoc* que justificara la pervivencia de esa acción penal. Para ello, la jurisprudencia penal recurre a la teoría de la mutación del título, una suerte de metamorfosis jurídica –o, quizá mejor, ontológica– en cuya virtud la primitiva cuota tributaria se transforma, una vez franqueado el demiurgo del proceso penal, en una responsabilidad civil derivada de delito. De esta manera, la acción penal puede seguir su curso, aunque se haya extinguido la cuota tributaria por prescripción.

La problemática que describimos se agrava sobremanera con la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se acomete una reforma íntegra de los delitos contra la Hacienda pública. Con la reforma se incrusta un tipo penal agravado en el nuevo artículo 305 bis del CP que, por la pena prevista, tiene un plazo de prescripción penal de diez años¹. Ese plazo de prescripción más dilatado acentúa todavía más su asincronía con la prescripción tributaria, al subsistir el delito fiscal con cuota prescrita desde el quinto al décimo año. Pero la reforma penal no se agota en este punto, sino que exhibe otros flancos vulnerables: (i) consolida la jurisprudencia penal sobre la mutación del título, anticipando su exacción ejecutiva por la vía de apremio al inicio del procedimiento penal; (ii) modifica sustancialmente la regularización voluntaria, alterando su naturaleza jurídica como causa de exclusión de la responsabilidad penal, con unos efectos jurídicos probablemente insospechados en aquel momento; y (iii) con una muy defectuosa técnica legislativa, invade el ámbito de la LGT, disociando de la liquidación la parte vinculada o no a delito y estableciendo su régimen de tramitación, suspensión e impugnación. Este último aspecto provocaría la nueva regulación del título VI de la LGT, dedicado a las «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre; sin duda, una reforma inducida por el propio CP y su desorbitada regulación del procedimiento tributario.

¹ El efecto inmediato de la agravación de la pena, con la previsión de una pena privativa de libertad superior a cinco años, es que la prescripción penal se dispara del plazo general de los cinco años a los diez años. Según el artículo 131 del CP:

1. Los delitos prescriben: [...] A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez. A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año.

En este estudio nos proponemos abordar someramente la problemática jurídica que suscita el pago de la cuota tributaria prescrita cuando subsiste viva todavía la acción penal. Es lo que convencionalmente designamos como prescripción del «quinto año» que, en realidad, se refiere no solo al quinto año, sino a todos los ejercicios fiscales o hechos imposables administrativamente prescritos que van del quinto al décimo año computados desde que se aprecian indicios de delito. Es decir, cubrimos tanto la hipótesis del tipo básico del artículo 305 del CP como la del tipo agravado del artículo 305 bis del CP, aunque, por razones de simplificación de nuestro discurso argumentativo, le llamaremos el «quinto año». Y orientaremos este estudio hacia las dos manifestaciones fenoménicas en las que se manifiesta el pago del «quinto año» así entendido, a saber: la regularización voluntaria que funciona como causa de exclusión de la responsabilidad penal y lo que calificamos, también convencionalmente, como regularización administrativa, es decir, la llamada liquidación vinculada a delito que se formula en la fase preprocesal.

La originalidad de nuestro trabajo se proyecta en una triple dimensión. En primer lugar, la colisión de la prescripción tributaria y penal no ha sido analizada hasta la fecha con la debida profundidad analítica ni por la doctrina penal ni por la tributaria ni, obviamente –y en parte a consecuencia de lo anterior–, se han destilado los relevantes efectos prácticos que, de esa patológica falta de sincronía, se derivan para el obligado tributario perseguido penalmente cuando ha expirado ya su deuda tributaria. Nunca hasta la fecha se ha abordado una reflexión crítica de cómo la prescripción tributaria impacta en un tipo penal en blanco o sobre si sobrevive el bien jurídico zaherido por esa prescripción extintiva. Ni tampoco se ha cuestionado si, en esas condiciones, el delito de los artículos 305 y 305 bis del CP resiste el embate de los límites constitucionales del *ius puniendi*, que, en una posición inédita, nos atrevemos a vincular con el principio de legalidad penal del artículo 25.1 de la Constitución española (CE), con las importantes consecuencias jurídicas que de ello derivan a los efectos de tutela por el recurso de amparo. Tampoco se han estudiado los efectos de la aparentemente inane reforma penal de 2012 sobre la regularización voluntaria de la cuota prescrita ni su relación con la controvertida teoría de la mutación del título. O se ha osado exhumar la histórica acción civil de enriquecimiento injusto, de rancio sabor romanista, pero plenamente vigente según la Sala de lo Civil del TS, para, sobre la base de estas premisas jurídicas, reaccionar ante el pago de una deuda prescrita. Pero, sobre todo, nunca se ha emprendido una lectura constitucional de esta compleja problemática ni se han denunciado los puntos más sensibles de fricción constitucional.

La segunda dimensión de la originalidad de nuestro estudio reside, a nuestro a nuestro modo de ver –y así lo corrobora lo que se lleva dicho hasta el momento–, en su enfoque holístico. Afrontamos un problema poliédrico, con múltiples y enconadas aristas, que convocan a diversos segmentos del ordenamiento jurídico. Es cierto que el problema de base, si debe o no pagarse la deuda tributaria prescrita, parece afectar esencialmente al abogado especializado en fiscalidad contenciosa, pero la respuesta a ese problema no la proporciona el derecho tributario. El abogado fiscalista rendirá armas ante el incomprensible artículo 221.1 c) de la LGT o ante el no menos frustrante artículo 252 de la LGT. La solución

técnica a este singular *zugzwang*² es, obviamente, exógena al derecho tributario, y requiere bucear en la teoría del delito, dejarse llevar por la extravagante mutación del título y, tras apurar el esfuerzo dialéctico necesario para restañar un desplazamiento patrimonial sin causa, hacer una lectura constitucional de este singular delito despojado de bien jurídico. Por ello, nuestro enfoque metodológico, necesariamente holístico, parte del estudio de los efectos particularmente vigorosos de la prescripción tributaria y de la configuración general delito fiscal, para analizar la regularización voluntaria y administrativa, y, finalmente, concluir en una valoración crítica que aporte unas conclusiones sólidas.

En tercer y último lugar, este es un trabajo eminentemente práctico, que nace de nuestra experiencia profesional en la praxis aplicativa de la fiscalidad y que, desde ese ángulo, pretende aportar soluciones jurídicas al problema estudiado. O, más precisamente, es un trabajo que marida armónicamente el conocimiento teórico o dogmático con su vocación aplicativa. Es cierto que el derecho no se dirige en las aulas de una facultad, sino en los tribunales de justicia. Pero también lo es que el mero ejercicio práctico, despojado del imprescindible bagaje dogmático, es estéril, no fecunda la rica realidad jurídica y está condenado al más rotundo fracaso. El derecho es una ciencia dogmática de vocación normativa, en la que, como diría la filosofía kantiana, la razón pura está al servicio de la razón práctica, y no al revés. Por ello, cada paso en nuestro itinerario metodológico, cada afirmación vertida y cada constructo argumental está hilvanado desde la dogmática de la prescripción tributaria, la teoría del delito o los postulados constitucionales que impregnan nuestro ordenamiento jurídico.

2. Configuración legal de la prescripción tributaria: naturaleza y efectos de una causa extintiva de la deuda tributaria

El título II de la LGT, que el legislador consagra a los tributos, dedica, en su capítulo IV, los artículos 58 a 82 a la deuda tributaria. Tras su definición legal, enumera sus causas de extinción³ y dedica los artículos 60 a 76 a regular y desarrollar dichas causas de extinción.

En cuanto aquí nos interesa, la regulación sistemática de la prescripción se incorpora a los artículos 66 a 70, de manera que el artículo 66 fija los plazos de extinción de la obligación tributaria por prescripción; el 66 bis vincula y conecta la prescripción con las potestades

² Esta palabra alemana describe una peculiar situación que se dibuja sobre el tablero de ajedrez cuando el rey ha perdido prácticamente toda su movilidad. En esta tesitura, la habilidad del atacante consiste en hacer jaque mate, evitando bloquear o ahogar al rey, lo que supondría unas tablas.

³ Causas que se trasponen en el artículo 32 del Reglamento general de recaudación, aprobado por el Real Decreto 969/2005, de 29 de julio (RGR).

administrativas de comprobar e investigar por parte de la Administración tributaria hechos y magnitudes con trascendencia tributaria correspondientes a ejercicios prescritos; el artículo 67 regula el cómputo de los plazos de prescripción y su *dies a quo*, con particular referencia a la obligación de pago de los responsables tributarios; el artículo 68 regula la interrupción de los plazos de prescripción, y los artículos 69 y 70 abarcan la extensión y efectos de la prescripción.

En una primera aproximación al instituto de la prescripción tributaria, lo primero que se debe poner de manifiesto es el alcance material de esta figura, es decir, qué se entiende por deuda tributaria, que es el sustrato material sobre el que se proyecta la prescripción. Estamos, sin duda, ante un concepto poliédrico, cuyo delimitación material encara el artículo 58 de la LGT⁴ que, de forma diáfana, lo acota a: (i) la cuota tributaria a ingresar, sea derivada de la obligación tributaria principal o de la obligación autónoma de realizar pagos a cuenta de la misma; y (ii) las obligaciones tributarias accesorias, como son el interés de demora (art. 26 de la LGT), los recargos por declaración extemporánea (art. 27 de la LGT), los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 de la LGT) y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Así, aunque no hace mención expresa al concepto de obligación tributaria accesoria, es evidente que la enumeración de sus componentes fija un paralelismo con la definición de obligación tributaria accesoria prevista por el artículo 25.1 de la LGT, por afirmación, y al artículo 25.2 de la LGT por omisión, es decir, en tanto en cuanto excluye de las obligaciones tributarias accesorias a las también excluidas del concepto de deuda tributaria, como son las sanciones tributarias⁵. La purga del concepto legal de deuda tributaria en estos términos constituye la más notable desviación respecto del precepto homólogo y homónimo

⁴ El artículo 58 de la LGT, bajo la rúbrica genérica de «Deuda tributaria», dispone que:

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.
2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:
 - a) El interés de demora.
 - b) Los recargos por declaración extemporánea.
 - c) Los recargos del período ejecutivo.
 - d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.

⁵ Distinción operada por la vigente LGT mediante la supresión del artículo e) del antiguo artículo 58 de la Ley 230/1963, general tributaria, que incluía las sanciones tributarias como parte integrante de la deuda tributaria. Esta distinción ha obligado al legislador al cuidadoso deslinde del régimen de la prescripción de la deuda tributaria y de las sanciones tributarias.

de la precedente LGT de 1963, sin duda, fundada en la diferencia ontológica que abisma la sanción tributaria de la deuda tributaria en sentido estricto⁶.

Por tanto, lo dispuesto en los artículos 66 a 70 de la LGT no agota la amplia regulación de la prescripción tributaria, pues queda por abordar la específica prescripción de las sanciones tributarias, que no integran la deuda tributaria. En rigor, carecen un régimen autónomo en la LGT, que simplemente las incardina bajo el más amplio concepto de extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, y de la propia sanción tributaria, en los artículos 189 y 190 de la LGT, respectivamente.

En definitiva, y en cuanto aquí nos interesa, siguiendo la más cualificada doctrina⁷, podemos afirmar que la prescripción de la deuda tributaria se proyecta sobre tres ámbitos, como son: (i) la prescripción de la obligación tributaria principal, (ii) la prescripción de los demás vínculos derivados del tributo (como la propia recaudación tributaria y las obligaciones formales derivadas del mismo); y (iii) la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias.

Se ha debatido mucho, doctrinalmente, acerca del carácter *sui generis* de la prescripción en el ámbito tributario⁸ no solamente en cuanto a sus singulares características, que la distinguen de la prescripción civil, sino también por el origen de esa singularidad, que radica en la naturaleza jurídico-pública⁹. Y es que, sin ningún género de dudas, estamos ante una prescripción de derecho público.

La regulación de la prescripción ha suscitado también el enconado debate acerca de si puede hablarse, en propiedad, de prescripción de la deuda tributaria o si, por el contrario, debemos hablar de caducidad del derecho de la Administración a liquidarla o exigir su pago. La doctrina sintetiza perfectamente esta controversia jurídica cuando afirma que «o bien no se trata de plazos de prescripción, sino de caducidad, o bien dichos plazos no operan directamente sobre potestades administrativas, sino sobre la obligación a cuya

⁶ A nuestro modo de ver, esta divergente naturaleza jurídica entre la deuda y sanción tributaria, y la consiguiente disociación funcional entre la potestad tributaria y la potestad sancionadora, constituye un efecto inducido de la reforma del procedimiento administrativo emprendida por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, cuyo artículo 138 incorporaba la garantía formal del procedimiento sancionador. La única forma de garantizar ese procedimiento sancionador tributario *ad hoc* fue la regulación del derecho al procedimiento separado que introduce el artículo 34 de la LDGC, y cuyo lógico corolario es la expulsión de la sanción tributaria del concepto legal de deuda tributaria para sujetar su imposición a un cauce procesal diferente.

⁷ Vid. Falcón y Tella (1992, p. 44).

⁸ Como reconoce Falcón y Tella (1992, p. 74), por algunos autores se ha llegado a considerar la prescripción tributaria como un híbrido entre prescripción y caducidad.

⁹ Aunque no se acomoda a esa naturaleza jurídico-pública la defectuosa redacción del artículo 66 de la LGT, cuya literalidad proyecta la prescripción sobre el «derecho a liquidar» y «derecho a recaudar» que, en puridad técnica, no constituyen derechos subjetivos, sino potestades administrativas.

determinación o exigencia dichas potestades se encaminan» (Falcón y Tella, 1992, p. 53). Y no olvidemos que «los derechos subjetivos propiamente dichos son susceptibles tanto de prescripción como de caducidad» (Falcón y Tella, 1992, p. 49). Por tanto, el primer análisis se centra en determinar si lo dispuesto por los citados artículos de la LGT responde al concepto de prescripción o de caducidad, mientras que en una segunda fase se abordará la cuestión acerca de si realmente ha desaparecido meramente la acción de la Administración subsistiendo su objeto o, por el contrario, si dicha acción se ha extinguido como consecuencia de la desaparición de dicho objeto.

A nuestro modo de ver, no cabe duda de que nos encontramos ante una prescripción y no ante una caducidad. Del régimen jurídico diseñado en la LGT puede colegirse que se incardina claramente en el instituto jurídico de la prescripción, y ello por varias razones.

En primer lugar, la prescripción puede interrumpirse porque la referencia de su *dies a quo* es la acción (en este caso, inacción) de la Administración, de manera que, realizada alguna acción por parte de esta, encaminada a liquidar o exigir el pago de la deuda tributaria, se reinicia el cómputo del plazo de prescripción. De hecho, el artículo 68 de la LGT regula los supuestos de interrupción del plazo de prescripción. En cambio, la caducidad opera *ex lege* por el mero transcurso de un plazo temporal predeterminado, y es insusceptible de interrupción por ningún acto o acción del acreedor o del deudor. Como acertadamente se ha advertido «la Ley habla del derecho a liquidar, no del acto de liquidación» (Pont Mestres, 2008, p. 30) y, en ese sentido, la prescripción se produce por «la dejación de la actuación administrativa más allá de un determinado periodo de tiempo, lo que invalida el ejercicio ulterior de dicha función y, en consecuencia, extingue la obligación tributaria» (Pont Mestres, 2008, p. 30).

En segundo lugar, el efecto de la prescripción es la extinción de la deuda tributaria, como bien ponen de manifiesto los artículos 59.1 y 69.3 de la LGT¹⁰, como también el artículo 32 del RGR de 2005¹¹. Aquí se produce efectivamente la extinción de un derecho subjetivo,

¹⁰ Cuyo tenor literal es el siguiente:

Artículo 59. Extinción de la deuda tributaria.

1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

[...]

3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

¹¹ Indica lo siguiente:

Artículo 32. Formas de extinción de la deuda.

Las deudas podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación, deducción sobre transferencias, condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

el crédito tributario, aunque subsista la potestad liquidadora o recaudatoria que, de forma sobrevenida y por el transcurso del tiempo, carece ya de objeto.

Y, por último, la prescripción ha de ser aplicada de oficio, como recoge el artículo 69.2 de la LGT¹². En este punto, y precisamente por los exorbitantes efectos que adornan a la prescripción tributaria frente a la prescripción civil, se mimetiza con la caducidad. Y a esa posible asimilación conceptual no le es ajena la común afirmación de la doctrina administrativista de que las potestades administrativas son imprescriptibles, aunque se sujetan a caducidad.

Sin embargo, el efecto jurídico de la prescripción no es el derecho de la Administración a liquidar o exigir una deuda, pues, en virtud del principio de autotutela administrativa, este mal llamado derecho, que en realidad es una potestad administrativa, es imprescriptible e irrenunciable¹³. Por el contrario, y por efecto de la inactividad administrativa, se produce la prescripción, que es la extinción de la deuda tributaria, de modo que, con ella, esa potestad queda vacía de contenido, se desactiva esa potestad administrativa, por ausencia de materia sobre la que ejercerse, tras el transcurso del plazo de prescripción legalmente establecido. Esta construcción dogmática es unánimemente compartida por la más moderna doctrina tributarista¹⁴.

La aplicación de oficio de la prescripción tributaria, aun cuando se haya pagado la deuda tributaria, además de un indicativo de la diferencia entre la prescripción en el ámbito civil y el tributario, advierte que estamos ante un enérgico efecto extintivo del crédito tributario, de modo que el pago de una deuda prescrita, precisamente por haberse extinguido, constituye, en todo caso, un ingreso indebido, que se podrá solicitar cuando la Administración ha incumplido su deber de apreciar la prescripción de oficio (art. 221.1 c) de la LGT) (Pont Mestres, 2008, p. 28).

¹² Con la siguiente redacción:

Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior.

2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

¹³ Véase, al respecto de esta aparente aporía respecto del objeto de la prescripción, De Juan Casadevall (2007).

¹⁴ Entre otros, Falcón y Tella (1992, p. 44), quien sostiene que:

Más que hablar de prescripción del derecho a liquidar y prescripción de la acción recaudatoria, habría que hablar de prescripción de la obligación tributaria «provocada por» la no actuación del «derecho» a liquidar, en el primer caso, y de prescripción de la obligación tributaria «provocada por» el no ejercicio de la «acción» recaudatoria, en el segundo.

En el mismo sentido, De Juan Casadevall (2007) y Pont Mestres (2008, p. 24).

Una consecuencia lógica de ese vigoroso efecto extintivo del crédito tributario es que, al producirse una auténtica extinción del vínculo obligacional, es irrenunciable. Cuestión en la que difiere notoriamente de la prescripción civil. En este sentido, se ha advertido que existe una:

imposibilidad de trasladar al campo del Derecho tributario la posibilidad, establecida en el artículo 1935 del Código Civil, de renunciar a la prescripción ganada, puesto que esta posibilidad de renuncia deriva lógicamente [...] del hecho de que la prescripción no es, en la sistemática del Código Civil, una causa automática de la extinción de obligaciones (Díez-Alegría, 1967).

En efecto, en el esquema dogmático-civil, la prescripción no se aplica de oficio, debe ser alegada por el deudor *ope exceptionis*, es renunciante (art. 1935 del Código Civil –CC–) y, en consecuencia, y de acuerdo con la doctrina romanista de las obligaciones naturales¹⁵, el pago de la deuda prescrita no conlleva la obligación de devolución (arts. 1901 y 1935 del CC) y, frente a una eventual reclamación ulterior del deudor, puede retener el pago (*solutio retentio*).

En rigor técnico, la prescripción no es una causa de extinción de las obligaciones civiles y, por ello, y a diferencia de lo que ocurre con la prescripción tributaria (art. 59 de la LGT), no aparece enumerada entre las causas de extinción del artículo 1156 del CC¹⁶. Este planteamiento no es extrapolable al ámbito tributario, en el que el artículo 69.3 de la LGT dice claramente que la «prescripción ganada» extingue la «deuda tributaria». Nótese que lo que

¹⁵ En síntesis, esta doctrina sostenía, en cuanto aquí nos interesa, que la prescripción despojaba al acreedor de una *actio civilis* que tutelara su derecho de crédito, pero, si el deudor pagaba su deuda, no podía repetir el pago contra acreedor alegando su prescripción, porque el pago habría sido justo y conforme al *ius naturale*, por lo que el acreedor podía retener el pago efectuado (*solutio retentio*). Nuestra doctrina civilista ha visto un residuo de esta doctrina en la renuncia a la prescripción ganada del artículo 1935 del CC y en la justa causa del artículo 1901 del CC. Algunos autores lo han explicado desde la disociación entre deuda, que subsiste inmune a la prescripción, y responsabilidad, protegida por una acción civil debilitada por la prescripción. A nuestro juicio, este último planteamiento no es trasladable al derecho tributario, por la novedosa referencia a la extinción de la «deuda tributaria» (art. 69.3 de la LGT), mientras que, si bien la potestad liquidadora y recaudatoria sobrevive intacta, carece de forma sobrevenida de objeto, perdiendo toda su funcionalidad instrumental al servicio del interés público (art. 103.1 de la CE).

¹⁶ En efecto, el artículo 1156 del CC se refiere al pago o cumplimiento, la pérdida de la cosa debida, la condonación de la deuda, la confusión de los derechos de acreedor y deudor, la compensación y la novación. Por el contrario, el artículo 1930 del CC alude a la prescripción extintiva de «derechos y acciones», pero en realidad no está añadiendo una causa extintiva, sino reflejando la clásica polémica doctrinal sobre si el objeto de la prescripción es el derecho o la acción, siendo así que habitualmente se sostiene por la doctrina civilista que la prescripción solo debilita la acción, pero deja subsistente la deuda. Esta construcción teórica explicaría la *solutio retentio* del *accipiens* frente a la repetición del pago por el *solvens* de una obligación prescrita, la renuncia a la prescripción ganada o la propia doctrina de las obligaciones naturales.

se extingue o debilita no es la acción ejercitable, a la que se refieren propiamente los artículos 1930 y siguientes del CC, y que en el ámbito tributario representarían las potestades liquidadora y recaudadora, de suyo imprescriptibles pese al tenor literal del artículo 66 de la LGT. Lo que prescribe es la deuda tributaria, el polo pasivo de la relación jurídico-tributaria, refractando de esta manera el esquema dogmático de las obligaciones naturales que, en última instancia, descansa en la disociación entre deuda y responsabilidad.

Y es que existe una diferencia estructural básica entre la prescripción civil y la tributaria, fundada a su vez en la naturaleza del crédito en cuestión, privado y disponible en el primer caso, y público e indisponible en el segundo. La autonomía de la voluntad, como principio general del derecho civil, queda así contrapuesto con el principio de legalidad y el interés público que tutela la Administración a través de la aplicación del ordenamiento tributario.

La doctrina ha corroborado este planteamiento señalando que, en el ámbito del derecho privado: (i) la prescripción no se puede apreciar de oficio¹⁷; (ii) el deudor puede renunciar a ella; (iii) como consecuencia de ello, no hay pago de lo indebido en una deuda prescrita; y (iv) no extingue el derecho (Arroyo i Amayuelas, 2014, p. 243). En este último aspecto se refleja la diferencia entre la prescripción civil y la tributaria. El crédito civil prescrito subsiste y, en caso de ser invocada dicha prescripción, solamente puede hablarse de prescripción del derecho a exigirlo coactivamente (Arroyo i Amayuelas, 2014, p. 253).

Con todo, no han faltado autores que hayan intentado importar al derecho tributario alguna de las características de este esquema dogmático privativo del derecho civil, especialmente en lo relativo a la renunciabilidad de la prescripción ganada. En este sentido, se ha afirmado que:

La tesis de la subsistencia mantiene que a pesar de producirse la prescripción, la obligación tributaria subsiste aunque «debilitada» dado que la Administración ya no puede ejercer sus facultades de autotutela. Esta doctrina parte de la no-consideración de la prescripción como causa de extinción de la obligación (Martínez Giner, 1994, p. 164).

Sin embargo, con ello se adopta una acepción impropia del término «extinción», y se pretende significar que, como en el derecho civil, lo que se extingue es la acción, «la posibilidad de obtener la tutela del derecho, lo que se manifiesta en un debilitamiento de las potestades de gestión y recaudación, pero subsistiendo en todo caso la obligación» (Martínez Giner, 1994, p. 165). Esta tesis, que cuestiona categorías sólidamente establecidas en derecho público, como la imprescriptibilidad de las potestades administrativas, no

¹⁷ «El juez civil no puede intervenir haciendo valer la prescripción no invocada o llamando la atención a las partes sobre la posibilidad de invocarla» (Arroyo i Amayuelas, 2014, p. 246).

es en absoluto baladí, toda vez que considerar una extinción absoluta o relativa, o debilitada, de la deuda tributaria impacta directamente en la solución técnica al problema que aquí nos convoca, que es el relativo a la subsistencia de la deuda tributaria prescrita del «quinto año» a los efectos de su conminación penal.

La tesis de la subsistencia fue inicialmente adoptada por el propio TS hasta 1995 (Martínez Giner, 1994)¹⁸, momento en el que la jurisprudencia iniciaría una nueva singladura. Tanto las STS de 8 de febrero de 1995, que vincula la irrenunciabilidad de la prescripción a su aplicación de oficio, como las de 10 de marzo de 1995 y 14 de febrero de 1997 cambiaron el criterio en favor de la tesis de la irrenunciabilidad de la prescripción ganada. Especialmente ilustrativa es esta última STS de 14 de febrero de 1997, que anuda la irrenunciabilidad de la prescripción ganada a la extinción de la obligación tributaria, razonando en su FJ 5 que:

Difieren la prescripción tributaria y la prescripción civil. [...] La obligación tributaria nace *ex lege*, y por tanto, no hay posibilidad de admitir obligaciones tributarias nacidas *ex contractu* o *ex voluntatis*, tampoco es admisible que producida la prescripción, es decir la extinción de la obligación tributaria, también como consecuencia *ex lege*, pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada, [...] o sea lo contrario de la regulación civil que contempla la prescripción como una excepción al cumplimiento de la obligación, renunciable expresa o tácitamente.

En nuestra opinión, supuesto el efecto extintivo de los artículos 59.1 y 69.3 de la LGT, y aun cuando vinculemos la obligación tributaria a la facultad de exigirla, ello no es óbice para defender que la obligación tributaria se extingue en sí misma, aunque sea como consecuencia del no ejercicio de las potestades administrativas. Las dudas que sombrearon la jurisprudencia anterior a 1995, segregada en el marco normativo de la vieja LGT de 1963, no tendrían sentido en el escenario normativo abierto por la vigente LGT de 2003, cuyo artículo 69.2 proclama que «la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria», y cuyo artículo 221.1 c) habilita la devolución como ingreso indebido de la deuda prescrita pagada. El enérgico efecto extintivo de la deuda tributaria del artículo 69.3 de la LGT, tautológico respecto al artículo 59.1 de la LGT, excluye toda renuncia, expresa o tácita, de la prescripción ganada y aniquila toda posible *solutio retentio* respecto del pago prescrito (art. 221.1 c) de la LGT), extrañando la posible aplicación de la doctrina romanista de las obligaciones natural.

¹⁸ A título de ejemplo, la STS de 6 de junio de 1989, FJ 2, afirmaba que:

había prescrito el derecho de la Hacienda para liquidar, pero también es cierto que la prescripción es renunciable, expresa o tácitamente, por quien la hubiere consumado a su favor, [...] de donde la interposición del recurso de alzada operó aquella renuncia tácita.

Por ello, la conclusión final, que es lo que aquí interesa destacar, es que la prescripción entraña una auténtica extinción de la obligación tributaria, que no puede renacer ni revitalizarse ni por renuncia ni por una inviable aplicación de la doctrina de las obligaciones naturales, que carecería de base jurídica al quedar extinguida la «deuda tributaria» (Martínez Giner, 1994, p. 168)¹⁹. El esquema dogmático iuscivilista no puede extrapolarse al ámbito jurídico-tributario, en el que el régimen jurídico de la prescripción, de una prescripción de derecho público, se construye por oposición al derecho civil, con las siguientes características exorbitantes:

- La prescripción ganada extingue la deuda tributaria de forma automática, *ope legis* (Díez-Alegría, 1967, p. 60). No puede hablarse de una simple inexigibilidad de la deuda ni de una prescripción de la potestad administrativa, de suyo imprescriptible, o de su debilitamiento, sino de una real y efectiva extinción no ya del crédito tributario, sino de la deuda tributaria, que desaparece de la realidad jurídica.
- La prescripción tributaria se aplica de oficio, incluso cuando ya ha sido pagada. Lo que equivale a decir que es irreversible. La deuda tributaria, como hemos dicho, ha perdido su existencia jurídica. Las potestades administrativas para hacerla efectiva, en fase de liquidación o recaudación, han perdido toda su funcionalidad instrumental. Nótese que la potestad administrativa no es un privilegio de la Administración, sino una prerrogativa funcional preordenada a la satisfacción del interés público (art. 103.1 de la CE). Prescrita la deuda tributaria, las potestades liquidadora o recaudatoria no pueden tener otro objeto que la apreciación de oficio de la prescripción concurrente.
- No es posible la renuncia, expresa o tácita, a la prescripción ganada, por ser rigurosamente incompatible con el deber legal de aplicarla de oficio, incluso después de pagada la deuda prescrita.
- Se excluye la *solutio retentio*, que impide a la Administración retener en su patrimonio la deuda tributaria recaudada una vez prescrita, originando el derecho a una devolución de ingresos indebidos ex artículo 221.1 c) de la LGT.

3. El delito contra la Hacienda pública (art. 305 del CP): configuración típica y bien jurídico protegido

El enérgico efecto extintivo de la prescripción tributaria, con todos los atributos legales que lo adornan, impacta forzosamente en el «quinto año», en el que todavía no ha prescrito el delito y subsiste la acción penal para perseguirlo. Pero, para corroborar esta afirmación apriorística, intuitiva si se quiere, debemos verificar la consistencia de los elementos

¹⁹ Según este autor, lo hasta aquí razonado «nos lleva a rechazar la posibilidad de renuncia a la "prescripción ganada", dado que la obligación tributaria ya ha quedado extinguida».

estructurales del delito seriamente dañados por esa prescripción administrativa o, dicho en otros términos, habrá que discernir en qué medida zozobra la propia existencia del injusto penal. Para ello tendremos que despojarnos de nuestro bagaje jurídico-tributario para sumergirnos en la teoría del delito y, desde la dogmática penal, evaluar en qué medida resultan adulterados aquellos aspectos del delito fiscal más permeables a la extinción de la cuota tributaria y que, a nuestro modo de ver, son el bien jurídico protegido y la consideración del artículo 305.1 del CP como ley penal en blanco. Una vez concluido este análisis jurídico penal, intentaremos extraer conclusiones prácticas, penetrando ya en el terreno constitucional, sobre las exigencias del principio de legalidad penal y su tutela en amparo ante el TC.

3.1. El delito fiscal como «ley penal en desnuda»: la imprescindible integración tributaria de los elementos normativos del tipo

El delito contra la Hacienda pública, en su forma arquetípica de delito de defraudación tributaria²⁰, se encuentra esencialmente regulado en los artículos 305 y 305 bis del vigente CP. Se trata de un delito de una enorme complejidad técnica y una extraordinaria densidad normativa, cuya descripción típica condensa la torturada redacción del artículo 305.1 del CP, a cuyo tenor:

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

²⁰ En rigor, el delito de defraudación tributaria constituye una especie del *genus* común delitos contra la Hacienda pública que, bajo el paraguas común del título XIV del libro II del CP, intitulado por su rúbrica como «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», agrupa otros delitos, como el delito contra los presupuestos de la UE (art. 306 del CP), el delito contra la Seguridad Social (arts. 307 y 307 bis del CP), el fraude de prestaciones de la Seguridad Social (art. 307 ter del CP) y el fraude de subvenciones (art. 308 del CP). Un conjunto de delitos que tutelan un bien jurídico macrosocial como es la Hacienda pública que, en el sentido dinámico acuñado por la doctrina científica financiera, se identifica con los flujos financieros de ingresos y gastos del Estado en sentido amplio. La inclusión, bajo el mismo epígrafe, del delito contable (art. 310 del CP) obedece su naturaleza instrumental. Nosotros seguiremos, a lo largo de este trabajo, la asimilación sinonímica entre delito fiscal y delito contra la Hacienda pública para referirnos al delito de defraudación tributaria de los artículos 305 y 305 bis del CP, sin duda, la expresión antonomásica de esta amplia tipología delictiva.

La complejidad técnica proviene esencialmente del sustrato jurídico-tributario sobre el que opera, de suyo, el segmento más complejo del ordenamiento jurídico. La densidad de elementos jurídico-tributarios que conforman esa torturada descripción típica nos lleva a concluir que estamos ante lo que la teoría del delito conoce como una ley penal en blanco.

Para la dogmática penal, la «ley penal en blanco» es aquella disposición contenida en el CP que prevé la sanción que corresponde aplicar a un supuesto típico, pero que no lo contempla de forma completa, sino por remisión a otra norma extrapenal, siendo necesario acudir a otras disposiciones del ordenamiento jurídico al objeto de delimitar con precisión la conducta típica; ejercicio que se conoce con el nombre de «integración normativa».

Para la doctrina, las leyes penales en blanco, también conocidas como «leyes necesitadas de complemento», son preceptos penales principales que contienen la pena, sanción o consecuencia jurídica, pero no expresan íntegramente el supuesto de hecho o conducta típica. En la necesaria integración de la norma penal, el legislador emplaza, o se remite, a normas no penales del mismo o inferior rango (Mir Puig, 2016, marginal 18, p. 76.).

En palabras del TS, «por leyes penales en blanco se deben entender aquellas que solo contienen una amenaza penal para la infracción de otra norma a la cual remiten» (STS 849/1995, de 7 de julio). En el mismo sentido, pero expresado de forma distinta, el TC ha definido esta técnica como «normas penales incompletas en las que la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentre agotadoramente prevista en ellas, debiendo acudirse para su integración a otra norma distinta» (STC 122/1987, de 14 de julio).

Esta construcción dogmática ha sido directamente importada de Alemania y tiene en Binding a su creador, quien ya en 1872 (p. 74) acuñó el concepto de *Blankettstrafgesetz*²¹ para referirse a un particular grupo de delitos respecto de los que la ley general vigente en ese momento, el CP del Reich, solo disponía la sanción correspondiente a una conducta genérica, la norma en blanco, cuya determinación concreta corría a cargo de las legislaciones de los Estados o de las ciudades.

Pese a que esta técnica legislativa genera una tensión evidente con el principio de legalidad penal²², que exige la predeterminación típica de la conducta punible (*lex certa*),

²¹ El concepto de *Blankettstrafgesetz* es de difícil traducción a nuestra lengua. En rigor, debería ser ley penal desnuda o hueca o, en sentido más técnico en el contexto del CP del Reich, ley penal general. Pero no ley penal en blanco, que se correspondería con el alemán *Weisstrafgesetz*. Sin embargo, en español se ha traducido y utilizado siempre el término de ley penal en blanco, aunque su traducción como ley penal hueca o desnuda es quizá más expresiva del vaciamiento descriptivo-normativo que padece.

²² «La teoría de los tipos abiertos debe imaginarse como cerrado, ya que el tipo ha de contener todos, sin excepción, los elementos que contribuyen a determinar el contenido de injusto de una clase de delito» (Jescheck, 1993, p. 335).

actualmente conforma una opción plenamente admitida por la ciencia penal contemporánea²³, especialmente en lo que se refiere al derecho penal económico. Así, se ha dicho que las normas penales en blanco representan un instrumento necesario para evitar la «petrificación» o «anquilosamiento» de la ley. Incluso han sido estimadas como preferibles a los elementos descriptivos, normativos y definiciones legales. Su razón de ser radica en la existencia de supuestos de hecho estrechamente relacionados con otras ramas del ordenamiento, en las que la actividad legislativa es incesante y continua (Abel Souto, 2005, p. 20).

Ahora bien, para que esta perturbadora técnica sea cohonestable con las exigencias principio de legalidad penal y sea admitida en derecho, es necesario que la misma cumpla con determinados requisitos. En nuestro país, la doctrina sostiene que ley penal en blanco únicamente es acorde con los postulados propios del artículo 25 de la CE cuando el reenvío normativo a la norma extrapenal sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal. Adicionalmente, es necesario que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sean satisfechas las exigencias propias de la *lex certa*, esto es, que el precepto penal sea suficientemente concreto y, con ello, la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada, con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite²⁴.

Con la garantía normativa de esos requisitos mínimos, es pacífico que, cuando el legislador penal no puede describir en el precepto penal todos los elementos que confirman la conducta prohibida o exigida, es admisible la remisión a normativa extrapenal a fin de dotar de contenido a elementos concretos de la descripción típica.

Pues bien, el artículo 305.1 del CP dibuja un tipo penal en blanco trufado de elementos normativos de naturaleza jurídico-tributaria, llamados a integrar la descripción típica del injusto. Pese a alguna controversia doctrinal inicial, que consideraba que estábamos ante una figura delictiva con elementos normativos de valoración²⁵, el estatus de norma penal en blanco del delito fiscal es admitido en la actualidad de forma unívoca, prácticamente sin fisuras, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

El TS lo tiene establecido en los siguientes términos:

Debemos partir de la naturaleza del delito fiscal. En este sentido, el art. 349 CP 1973, lo mismo que el vigente art. 305 CP, es una ley penal en blanco, que requiere ser complementada con la ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho, en tanto ésta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es

²³ Entre otros, Tiedemann (2010, p. 129).

²⁴ Entre otras, SSTC 122/1987, de 14 de julio, y 127/1990, de 5 de julio.

²⁵ Vid. Bacigalupo Saggese (2002, pp. 31 y ss.).

constitutiva del delito. Este deber está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponible ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente (STS 13/2006, de 20 de enero, ponente Excmo. Sr. Enrique Bacigalupo Zapater).

En el mismo sentido, pero con otras palabras²⁶, ha sostenido que:

De otro lado, es un precepto penal en blanco (STS 832/2013, de 24 de octubre) en tanto que debe ser completado con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido. El deber cuya elusión constituye la defraudación a la que se refiere el precepto penal, está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto y requiere, en general, que el sujeto pasivo del impuesto ponga en conocimiento de la Administración, con corrección, en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponible ocurridos dentro del ejercicio fiscal correspondiente.

En el ámbito doctrinal²⁷, se ha sostenido que:

El delito de defraudación tributaria –o delito fiscal– es una norma penal en blanco, de manera que para poder determinar el alcance de los distintos elementos del tipo es preciso efectuar una remisión a las leyes tributarias en las que se especifica el hecho que en concreto genera la obligación o deber infringidos. Esta conclusión no implica que la totalidad de sus elementos configuradores estén necesariamente prediseñados o establecidos por las normas extrapenales. Lo que resulta incuestionable es que el tipo penal contiene un presupuesto sobre el que asienta su estructura y condiciona su análisis y aplicación: la existencia de una relación jurídico-tributaria. Esta relación jurídica se erige, pues, en presupuesto de la tipicidad con la consecuencia de que la interpretación del tipo y de su estructura exige integrar categorías dogmáticas propias del Derecho tributario y del Derecho penal²⁸.

²⁶ Entre otras, SSTs de 24 de octubre y de 27 de diciembre de 1990 y 499/2016, de 9 de junio.

²⁷ Vid. Ayala Gómez (2011).

²⁸ Debemos apuntar que, en ocasiones, la normativa fiscal experimenta modificaciones que, de aplicarse retroactivamente, conllevarían la atipicidad de la conducta. Para estos casos, la jurisprudencia ha establecido que los tipos penales de fraude fiscal sancionan las defraudaciones en cada ejercicio fiscal en relación con las normas tributarias vigentes en ese momento (STS de 11 de marzo de 2014 y de 25 de junio de 2010), negando el efecto retroactivo a las normas tributarias, salvo que estas lo prevean expresamente.

En el mismo sentido²⁹, otros autores³⁰ consideran que:

La ilicitud del delito fiscal está constituida por la infracción de un deber de acción determinado por la legislación tributaria. La conducta típica de infracción del deber presupone la existencia de un obligado tributario al pago de un tributo. Ambas cuestiones, la relativa al sujeto activo y la referente al objeto material del delito, no se encuentran expresadas, como se dijo, en la Ley penal. Para poder subsumir un hecho bajo el art. 305 del Código penal hay que remitirse a la ley tributaria que define tanto el hecho imponible como la obligación tributaria que de él se deriva. Se trata, por tanto, de un tipo penal de características especiales, es decir, de una ley penal en blanco.

No nos corresponde aquí analizar en qué medida el diseño de este tipo penal en blanco colma las exigencias constitucionales de predeterminación típica de la conducta punible (art. 25.1 de la CE). Basta advertir, para el limitado objeto de nuestro estudio, que estamos ante una estructura típica muy abierta, especialmente porosa a su integración desde categorías jurídico-tributarias. La elevada densidad de elementos normativos que presenta el artículo 305.1 del CP refleja un notable grado de infiltración del derecho tributario en el tipo penal. Solo desde el derecho tributario puede determinarse qué debe entenderse por tributo, retención, ingreso a cuenta, devolución, beneficio fiscal o cuota defraudada, sin olvidar el concepto mismo de regularización voluntaria que excluye la tipicidad objetiva. Y sobre todo, la cuantificación de la cuota defraudada, y la determinación de si franquea el umbral delictivo de los 120.000 euros, debe realizarse necesariamente desde las leyes fiscales sectoriales que regulan las diferentes figuras tributarias. La eventual existencia de hecho imponible, la calificación jurídica de sus componentes y su cuantificación o liquidación deberá ajustarse a las respectivas leyes tributarias sustantivas.

También los conceptos determinantes de las modalidades comisivas, como la elusión, disfrute indebido o la misma idea de defraudar, verbo rector de la conducta punible, deben integrarse con normas tributarias³¹. En un sentido vulgar, todo delito fiscal envuelve siempre una suerte de cuestión prejudicial de naturaleza tributaria que condiciona, de forma muy cualificada, la existencia de delito.

²⁹ Vid. Ferré Olivé (2018, p. 168) y Terradillos Basoco (2008, p. 29).

³⁰ Vid. Bacigalupo Saggese (2022).

³¹ A nuestro modo de ver, el dolo de defraudación tributaria debiera de construirse a partir de la interpretación auténtica de «medios fraudulentos» que, para el derecho sancionador tributario, realiza el artículo 184.3 de la LGT para calificar una infracción administrativa como muy grave. Por coherencia normativa, y por la funcionalidad operativa de los principios de intervención mínima y *ultima ratio*, no debiera de existir reproche penal si no concurren estos medios fraudulentos autenticados por el legislador tributario. La tozuda realidad de los hechos, espoleada por una exorbitante extensión de la autotutela administrativa a la apreciación de indicios de delito, es muy distinta.

La obvia consecuencia lógica de esta configuración típica abierta es que no puede haber delito fiscal sin una preexistente relación jurídico-tributaria. Y no hay relación jurídico-tributaria, no hay un «conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos» (art. 17.1 de la LGT), cuando la deuda tributaria que funda esa compleja relación jurídica (art. 20.1 de la LGT) se extingue por prescripción (arts. 59 y 69.3 de la LGT). En coherencia con esa configuración típica, la regularización, voluntaria o administrativa del «quinto año», con cuota tributaria extinguida por prescripción, impide hablar en sentido técnico de «cuota defraudada», y cuestiona no solo la exigibilidad de una inexistente cuota tributaria o una responsabilidad civil *ex delicto*, sino la pervivencia misma del delito. La ley penal en blanco se transforma en una ley penal desnuda, o en una ley penal general, en el sentido más prístino con el que se conoció en el derecho alemán.

3.2. La necesaria depuración técnica del bien jurídico protegido

Despojado el «quinto año» de cuota defraudada, la vacuidad extrema de nuestra ley penal en blanco nos emplaza a preguntarnos por la subsistencia del fundamento jurídico-racional del reproche penal. Para ello, debemos, con carácter previo, aislar con precisión cuál es el bien jurídico protegido en el delito fiscal tipificado en el artículo 305.1 del CP.

Según la clásica formulación de Von Liszt, el bien jurídico es el interés jurídicamente protegido por una norma penal o, como se ha sostenido más modernamente, el objeto jurídico protegido por la norma penal que dota de fundamento racional al sistema punitivo (Hormazabal Malerée, 1991, p. 139). La determinación del bien jurídico tutelado en los delitos contra la Hacienda pública ha constituido siempre un terreno abonado para las más enconadas discusiones doctrinales.

Desde la primitiva, embrionaria, y probablemente torpe, tipificación del delito fiscal con la promulgación del CP de 1870³², el espectro cromático de posiciones doctrinales en torno al bien jurídico tutelado ha sido muy amplio. En una primera aproximación dogmática, se llegó incluso a apuntar su inexistencia, sosteniéndose que, más allá del terreno del derecho

³² Publicado en la Gaceta de Madrid el 31 de agosto de 1870. El artículo 331 contemplaba el «Delito de ocultación fraudulenta de bienes e industria», que castigaba la siguiente conducta:

El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo ó parte de sus bienes ó el oficio ó Ja industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos ó por esta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 185 pesetas.

La tosca tipificación de esta ocultación fraudulenta de bienes e industria generó tan solo dos sentencias del TS (SSTS de 5 de febrero de 1898 y de 17 de junio de 1899) durante sus casi 100 años de vigencia. Con la reforma fiscal Fernández Ordóñez de 1977 se modernizaría esta figura delictiva como respuesta penal a los supuestos más graves de fraude fiscal.

positivo, carecía de un contenido material concreto desde una perspectiva axiológica y que, al no reflejar valor social alguno, no merecía la conducta formalmente antijurídica la calificación de delito³³. En palabras de un autor clásico:

[El contribuyente] puede, con total tranquilidad de conciencia, ocultar su patrimonio a la vista y a la persecución del fisco [...] El ciudadano resulta colocado por los impuestos de esta clase (impuestos progresivos), en una situación de legítima defensa y tiene el derecho moral de recurrir a todos los medios para evitar la confiscación torticera y disimulada con la que se le amenaza (Leroy-Beaulie, citado por Norman, G. (s. f.). *Exportation de capitaux et evasion fiscale*, citado por Linares, 2020).

Este inicial planteamiento escéptico –hoy ya anacrónico– ha cedido paso a una multiplicidad de posiciones doctrinales que, con su clónico reflejo en la jurisprudencia penal, pueden clasificarse en tres grandes corrientes: (i) la tesis patrimonialista mayoritaria; (ii) la tesis funcionalista minoritaria; (iii) y la testimonial tesis que vincula el bien jurídico protegido con la infracción de un deber de lealtad hacia el Estado. Frente a este claro deslinde no han faltado tampoco las tesis eclécticas. Nos proponemos analizar a continuación cada una de estas posiciones para, finalmente, fijar nuestra posición y extraer una conclusión a los limitados efectos de nuestro trabajo.

3.2.1. Tesis patrimonialistas

La tesis mayoritaria sostiene que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es el patrimonio de la Hacienda pública, normalmente identificado con el concepto de erario público. En este sentido, y pese a que algún autor ha desfigurado el patrimonio protegido asociándolo a una suerte de patrimonio privado colectivo, la doctrina mayoritaria adscrita a esta tesis identifica el bien jurídico con la defensa de intereses patrimoniales de carácter supraindividual. Con todo, no existe una definición uniforme de este patrimonio supraindividual objeto de tutela jurídica.

Para algunos autores³⁴, este patrimonio se identificaría directamente con el erario público, esto es, con el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración pública³⁵. A este respecto, se ha afirmado que

³³ Tal aproximación la encontramos reseñada por Groizard y Gómez de la Serna (1884, p. 670). La tesis aparece expresamente sostenida por González y Serrano (1885, pp. 244 y ss.).

³⁴ En este sentido, entre otros, Rodríguez Mourullo (1997).

³⁵ Aunque referida a la Hacienda pública estatal, pero extrapolable a la autonómica y local, la definición legal se encuentra en el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria (LGP), que dispone: «1. La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos».

el «bien jurídico protegido en el delito fiscal es el patrimonio, igual que en los delitos de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el Erario Público» (Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese, 2000, p. 43).

Por el contrario, y sin abandonar las tesis patrimonialistas, otros autores han puesto el acento en la recaudación tributaria o la efectividad del derecho de crédito tributario como objeto material tutelado que justificaría la intervención penal³⁶. Se ha dicho también que el patrimonio público constituye el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria, pero solo en la medida en que ese patrimonio está llamado a cumplir determinadas funciones en un Estado de derecho, lo que se vincula con el deber constitucional del artículo 31.1 de la CE.

Algún otro autor³⁷ va un paso más allá y conecta el bien jurídico protegido con la obtención de recursos públicos tributarios en fase de liquidación de tributos, pero no en su fase recaudatoria, en la que, en caso de fraude, su reproche se vehicularía a través de los delitos de frustración de la ejecución.

Con uno u otro elemento diferenciador, desde la concreta perspectiva que impone la tesis patrimonialista, lo protegido sería el interés patrimonial de la Hacienda pública, revestido de una coloración supraindividual, configurándose, en tal mérito, como un bien jurídico institucional de carácter no individualizable.

Es esta singular connotación supraindividual del patrimonio, el erario público, lo que diferencia y eleva la categoría del injusto justifica su ubicación sistemática en el CP y su penalidad asociada. Y es que, a diferencia del patrimonio individual, la afectación del patrimonio colectivo:

socava el presupuesto necesario (el medio de financiación básico) para la asignación equitativa de los recursos públicos y, a la postre, se lesiona el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la Economía y se dificulta el logro de las finalidades de política económica y social que un Estado social y democrático de Derecho está obligado a cumplir» (Martínez Pérez, 1986, pp. 244-245).

Recogiendo el testigo suministrado por la doctrina, nuestros tribunales penales han defendido, también con carácter mayoritario, las tesis patrimonialistas. En efecto, pese a que, como veremos a lo largo del presente epígrafe, han existido pronunciamientos díscolos del propio TS, desde finales de la década de los noventa, la jurisprudencia mayoritaria³⁸ ha

³⁶ Vid. Del Pozo López y Arnau Zorua (1997).

³⁷ Vid. Martínez Buján Pérez (2019).

³⁸ Entre otras, SSTs de 15 de julio de 2002, de 10 de octubre de 2001 y de 5 de diciembre de 2002.

entendido que el bien jurídico objeto de protección en el delito de defraudación tributaria es el patrimonio público, la Hacienda pública.

En este sentido, se puede citar la ya lejana STS de 18 de diciembre 2000 (ponente Excmo. Sr. Juan Saavedra Ruiz), que sobre este particular afirmaba, sin ningún tipo de ambages, que «El tipo previsto en el artículo 305 CP es de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria».

Más recientemente, la STS de 22 de abril de 2019 (ponente Excmo. Sr. Francisco Monterde Ferrer), con invocación de otras tantas sentencias, sostenía que:

Al menos en su modalidad de elusión del pago de tributos el delito fiscal se presenta como un delito de naturaleza patrimonial y de resultado, consistente en el incumplimiento del deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, en el que el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria es el bien jurídico protegido (SSTS 05/12/2002 y 02/06/2005, RJ 2006, 1016).

3.2.2. Tesis funcionales

En abierta contraposición con la tesis patrimonialista, germina la minoritaria tesis funcionalista, que sostiene que el bien jurídico protegido por el delito fiscal no es el patrimonio público, sino que la especial dispensa de tutela penal viene motivada por las concretas funciones que el tributo desarrolla y le son asignadas por el sistema constitucional.

Esta concepción, solo en apariencia novedosa, está genéticamente vinculada a una conocida doctrina tributarista que defiende que:

La protección penal (al menos, en los delitos tributarios), se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias» (Pérez Royo, 1986, p. 64).

De esta forma, la función tributaria se identificaría con la defensa del interés público relativo a la efectiva aplicación de las normas tributarias, orientadas a la realización del reparto de la carga tributaria de conformidad con los principios constitucionales (art. 31.1 de la CE). Por tanto, la intervención penal perseguiría asegurar que el tributo se recauda para realizar las funciones que tiene constitucionalmente asignadas.

A partir de este núcleo común, la tesis funcionalista se diversifica en un elenco de posiciones singulares. Para algunos autores, el delito fiscal constituye una afrenta a la Hacienda pública, cuyas funciones más características serían «la función tributaria (recaudación de ingresos públicos mediante los tributos) y la función financiera (o de realización del gasto público mediante la concesión de beneficios fiscales o subvenciones)» (Arroyo Zapatero, 1987, p. 91). En la medida en que ambas funciones se encaminan al sostenimiento de los gastos públicos y al cumplimiento del mandato constitucional previsto en el artículo 31.1 de la CE, la tutela de su efectiva realización y cumplimiento justificaría la intervención penal.

Otros autores han conectado el artículo 31.1 de la CE con las tres funciones diferenciadas del tributo: la función financiera, la de justicia y la político-económica o social (Gracia Martín, 1990, p. 77). La protección de estas tres funciones constituiría el bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda pública. Ahora bien, como quiera que la efectiva realización de esas funciones del tributo solo puede desplegarse si se produce el ingreso de la deuda tributaria, el bien jurídico estaría constituido por la consecución de esas funciones «materializada en la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario» (Gracia Martín, 1990, p. 77).

En definitiva, esta doctrina ha rechazado la caracterización exclusivamente patrimonialista del delito por desconocer que la Hacienda pública es algo más que un patrimonio supraindividual. En este sentido, se alude a los aspectos sociales que palpitan en el sistema tributario, instrumento de política económica y de financiación del Estado del bienestar (Bustos Ramírez, 1986, p. 159). Desde esta perspectiva, la protección penal se justificaría por el nexo lógico que se establece entre los ingresos del Estado y los servicios públicos que este presta a sus conciudadanos.

En fin, y pese a que las tesis funcionales puedan tacharse de minoritarias, lo cierto es que han tenido un cierto impacto en la jurisprudencia del TS, que en determinadas ocasiones ha acogido como propios estos postulados³⁹. En este sentido, la antigua STS de 27 de diciembre de 1990 (ponente Excmo. Sr. Enrique Ruiz Vadillo) ahondaba en la naturaleza del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria en los siguientes términos:

Desde el punto de vista de lo que puede denominarse filosofía del sistema penal, el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con los artículos 1.1 de la Constitución, que proclama a la Justicia como valor fundamental del Ordenamiento Jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas

³⁹ Entre otras, SSTS de 19 de febrero de 2019 y de 19 de mayo de 2005.

a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme el Ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la Ley positiva.

3.2.3. Tesis que aluden a deberes de lealtad para con el Estado

Aunque formalmente abandonadas en la actualidad por la doctrina –no así en la práctica judicial–, con la tipificación del delito contra la Hacienda pública algunos autores importaron⁴⁰ la tesis acuñada en Alemania⁴¹, según la cual el objeto de tutela jurídica lo constituye la infracción del deber de lealtad con el Estado en materia tributaria.

Para los defensores de esta tesis, el objeto de sanción penal sería una suerte de deslealtad tributaria, que aflora con el quebranto de la relación jurídica establecida entre el Estado y el obligado tributario, una relación de profunda y estrecha colaboración.

El sujeto activo del delito que perpetra la conducta subsumible en el tipo penal infringe un especial deber jurídico de colaboración establecido en beneficio del interés superior del Estado. Los ciudadanos están sujetos a un deber de lealtad para con el Estado, cuya infracción justificaría la intervención estatal desde una perspectiva jurídico-penal.

En palabras de uno de los principales defensores de esta tesis, el objeto de protección penal lo constituye «la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imposables» (Bacigalupo Zapater, 1979, p. 82), que llevaría a sancionar, precisamente, esa falta de «colaboración leal».

Como se ha dicho⁴², esta postura implica la forma más radical de protección estatal, una concepción generalista que se mixtifica con la protección del Estado mismo. El ejercicio del *ius puniendi* se justificaría en la existencia de un deber de lealtad al Estado, lo que conlleva la confusión de la protección supraindividual con la propia protección del Estado.

⁴⁰ Vid. Groizard y Gómez de la Serna (1898, p. 671).

⁴¹ Entre otros, Troeger-Meyer, *Steuerstrafrecht* (Anm. III, pp. 8 y ss.); Ehlers, *Steuerstrafrecht*, en Ehlers y Lohmayer (fundamentalmente en las ediciones anteriores a la reforma de la Abgabenordnung de 1977); Franzen, *Steuerstrafrecht*, ~ 392, en Franzen y Gast (pp. 8 y ss.); *Zur Vollendung der Steuerverkürzung* (p. 188); Ti Edemann, *Nebenstrafrecht einschliesslich Ordnungswidrigkeitenrecht* (p. 976); citados todos ellos por Pérez Royo (1986, p. 74, nota 82).

⁴² Vid. Boix Reig y Mira Benavent (2000, p. 17); según aparecen citados por Linares (2020).

Aun cuando esta tesis se encuentra actualmente abandonada por la doctrina, lo cierto es que sigue constituyendo un recurso socorrido para alguna jurisprudencia a la hora de abordar el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria. Aunque debe apuntarse que las veladas referencias a esta doctrina son tangenciales, enmascaradas bajo el principio de solidaridad tributaria que contempla el artículo 31 de la CE y en cierto modo confundidas con las tesis funcionales.

A título de ejemplo, podemos citar la STS de 3 de abril de 2003 (ponente Excmo. Sr. Cándido Conde-Pumpido Tourón), en la que se razona que:

Lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE)—estrechamente conectado a los de igualdad y justicia (TC SS 27/1981, 19/1987 y 46/2000)—, de cuya efectividad depende la dimensión «social» del Estado que proclama la Constitución (art. 1); es decir, todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales.

Y en el mismo sentido, la STS de 19 de mayo de 2005 (ponente Excmo. Sr. José Antonio Martín Pallín) añade que:

Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisibile vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática.

3.2.4. Tesis eclécticas

Las denominadas teorías o planteamientos eclécticos no se conforman con entender que el delito contra la Hacienda pública tiene un único bien jurídico protegido y lo transforman en un delito pluriofensivo. De esta forma, los defensores de estas tesis traspasan la aparente dicotomía que se plantea por la doctrina entre las teorías patrimoniales y las funcionales, aunándolas bajo un mismo planteamiento que los lleva a defender un bien jurídico dual.

A esta corriente unificadora se han adscrito muchos de los autores que, en un primer momento, habían sostenido de forma enconada una u otra tesis aparentemente encontradas. En este escenario de armonización doctrinal, quienes defendían posiciones funcionales

las han tamizado con la tesis patrimonialista⁴³, y viceversa, las tesis patrimonialistas se han fusionado con las tesis funcionales⁴⁴.

Tal y como ha expuesto de forma brillante uno de los tratadistas que ha abordado esta problemática⁴⁵, para alcanzar este consenso, se acepta la especificidad o funcionalidad del tributo que marca un bien jurídico genérico o *ratio legis*, pero que, en su aplicación práctica, se concreta en un bien jurídico inmediato o específico, es decir, técnico y con consecuencias penales efectivas, en los intereses patrimoniales del Estado.

Estas teorías eclécticas también han impactado en la jurisprudencia del TS, que de forma aislada ha considerado el delito contra la Hacienda pública como pluriofensivo, cuyo bien jurídico protegido serían tanto el patrimonio o erario público como las funciones del tributo.

En este sentido, la STS de 6 de octubre de 2006 (ponente Excmo. Sr. José Ramón Soriano Soriano) se pronunciaba en los siguientes términos:

En los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal sólo indirectamente puede resultar afectado. Las cantidades que, por ejemplo, debió ingresar el procesado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado, como en el delito de malversación, porque no llegaron a tener entrada en él. Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades pública».

3.2.5. Nuestra posición sobre el bien jurídico tutelado

Con el andamiaje doctrinal sucintamente expuesto, estamos ya en condiciones de acometer una depuración técnica del bien jurídico protegido que, a nuestro modo de ver, se identifica esencialmente con la tesis patrimonialista. Su concepción como una ley penal en blanco, densamente poblada de elementos de cuantificación del tributo, y su propia configuración como un delito de resultado, con un umbral cuantitativo que, ora como condición objetiva de punibilidad, ora como elemento del tipo objetivo, discrimina la existencia o no de delito, abonan esta tesis. El delito fiscal protege el crédito tributario ya devengado, un ingreso de derecho público de la Hacienda pública, y constituye, conforme a los principios de *ultima ratio* e intervención mínima, la respuesta penal a los supuestos más graves de fraude fiscal. Las conductas dolosas, con idéntico *animus defraudandi*, cuya cuota

⁴³ Así, Pérez Royo (1986, p. 64).

⁴⁴ Así, Ayala Gómez (2009).

⁴⁵ Vid. Ferré Olivé (2018, p. 117).

defraudada no exceda del umbral delictivo de los 120.000 euros, no adquieren coloración delictiva. *Ergo*, reviste carácter netamente patrimonial.

Otra cosa totalmente distinta es la pretendida agresión a la función constitucional del tributo que, por cierto, se produciría en todo caso, y no solo en aquellas infracciones dolosas con cuota defraudada superior a 120.000 euros. Por lo demás, la realización de la función del tributo no se vincula con la percepción del ingreso público, sino con la ejecución del gasto público. Por ello no constituye un *prius* lógico absorbido por un tipo penal al que solo le preocupa su impago, sino que se integra en una fase posterior del circuito presupuestario, cuya tutela penal habrá que buscar en el fraude de subvenciones o en la malversación de caudales públicos, y cuyo fundamento constitucional no descansa en el artículo 31.1 de la CE, sino en la asignación equitativa de los recursos públicos y en los criterios de eficiencia y economía (art. 31.2 de la CE).

Tampoco tiene mucho sentido fondear el delito fiscal en una infracción de un anacrónico deber de lealtad al Estado, propio de determinados estadios evolutivos del derecho público alemán, pero que se compadece mal con una sociedad democrática. Y aunque es cierto que la tesis de la deslealtad se salvaría conectándola con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la CE), no puede explicar por qué no se quebranta ese deber cuando la cuota defraudada no franquea el umbral delictivo.

En definitiva, y no sin incurrir en una posición aparentemente ecléctica, entendemos que el bien jurídico protegido sería el erario público o, en un sentido técnico más preciso, y más acorde con la disciplina jurídico-financiera que la regula, la Hacienda pública. Para la más clásica doctrina financiera⁴⁶, desde una perspectiva funcional, se concibe la Hacienda pública como el conjunto de actividades que deben desarrollar los entes públicos para la obtención de recursos financieros y para la aplicación de estos a la satisfacción de las necesidades públicas que tienen encomendadas. En rigor, y como admite la generalidad de la doctrina, podemos hablar de Hacienda pública en un doble sentido:

- En un sentido objetivo o estático, el concepto se extiende al conjunto de bienes, derechos, obligaciones de titularidad estatal (art. 2 de la LGP).
- En un sentido subjetivo o dinámico, el concepto alude a la llamada actividad económico-financiera cuya titularidad corresponde a los entes públicos. Es decir, se refiere a la obtención de recursos o ingresos por diversos títulos que se aplican a la realización del gasto público.

Sobre esta base, podemos construir una concepción unitaria del bien jurídico protegido para todos los delitos contra la Hacienda pública, de ahí su agrupación sistemática bajo el

⁴⁶ Vid. Sainz de Bujanda (1993, p. 4).

título XIV del libro II del CP, sin perjuicio de precisarlo en mayor medida para cada una de las figuras delictivas. En esta línea, la doctrina italiana viene distinguiendo entre objeto jurídico genérico y objeto jurídico específico. Partiendo de esta distinción, cabría deslindar un genérico objeto de protección penal, la Hacienda pública, de un específico objeto de protección penal que habría que determinar para cada una de las figuras delictivas tipificadas en el mencionado título XIV del libro II.

Pues bien, sentadas estas premisas, cabe sostener que el objeto de protección penal en el delito de defraudación tributaria es la Hacienda pública, entendida en el doble sentido estático y dinámico, y singularmente, la vertiente dinámica de ingresos que obtiene el erario público. Es decir, la tutela penal que se aloja en el artículo 305 del CP tiene por objeto específico proteger la función pública de naturaleza tributaria. O dicho en otros términos, el bien jurídico protegido es la Hacienda pública en cuanto titular de funciones públicas y, concretamente, de la función tributaria⁴⁷.

Ahora bien, entendemos que se tutela el sistema tributario cualquiera que sea la función asignada al tributo en cuestión, que en un momento determinado puede perseguir una finalidad extrarrecaudatoria, como desincentivar el consumo de determinados productos, o erigirse en un instrumento de política económica (art. 2.1 de la LGT). Por ello, y sin perjuicio de que en alguno de los casos apuntados se desvirtúe el bien jurídico protegido, habrá que entender que el legislador penal tutela la función del tributo en el marco de un Estado social y democrático de derecho.

En definitiva, nos hallamos ante un bien jurídico macrosocial, cuya principal, aunque no exclusiva, legitimación constitucional anida en el artículo 31 de la CE, que, como decía la *Memoria* de la Fiscalía del TS, tiene un matiz eminentemente social.

La conclusión que podemos extraer, a los efectos de nuestro estudio, de ese depurado bien jurídico es obvia. Y es que, si el bien jurídico es la protección patrimonial de la Hacienda pública, el delito fiscal del «quinto año» constituye un anómalo caso de delito sin bien jurídico, porque, extinguida la cuota defraudada por prescripción administrativa, no existe derecho o interés patrimonial susceptible de tutela penal.

⁴⁷ En este sentido, véase Ayala Gómez (1988, pp. 95 y ss.). Sostiene este autor que el delito tributario es un delito que lesiona el interés patrimonial de la Hacienda pública concretado en la recaudación. Afirma que cabe centrar la tutela en la función tributaria como aquella a la que corresponde la consecución del fin recaudatorio de los tributos. En la recaudación se concreta el bien jurídico, interés de la Hacienda pública en la percepción de los tributos de modo exacto y completo.

Referencias bibliográficas

- Abel Souto, M. (2005). Las leyes penales en blanco. *Nuevo Foro Penal*, 68.
- Arroyo i Amayuelas, E. (2014). Efectos de la prescripción extintiva. En VV. AA., *La prescripción extintiva*. Tirant lo Blanch.
- Arroyo Zapatero, L. (1987). *Delitos contra la Hacienda pública en materia de subvenciones*.
- Ayala Gómez, I. (1988). *El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código Penal*. Civitas.
- Ayala Gómez, I. (2009). *Delitos e infracciones contra la Hacienda pública*. Tirant lo Blanch.
- Ayala Gómez, I. (2011). Los delitos contra la Hacienda pública. En *Memento práctico Francis Lefebvre. Penal económico y de la empresa*.
- Bacigalupo Saggese, S. (2002). *Ganancias ilícitas y derecho penal*. Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Bacigalupo Saggese, S. (2022). *Delitos contra la Hacienda pública: fiscal, seguridad social y subvenciones*. Francis Lefebvre.
- Bacigalupo Zapater, E. (1979). El delito fiscal en España. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*.
- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S. (2000). *Delitos contra la Hacienda pública*. Geura.
- Binding, K. (1872). *Die Normen und ihre Übertretung* (tomo I). Verlag Von Wilhelm Engelmann.
- Boix Reig, J. y Mira Benavent, J. (2000). *Los delitos contra la Hacienda pública*. Tirant lo Blanch.
- Bustos Ramírez, J. (1986). Los bienes jurídicos colectivos. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, 11.
- Díez-Alegría, M. (1967). La extinción de la obligación tributaria. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 68.
- Falcón y Tella, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. La Ley.
- Ferré Olivé, J. C. (2018). *Tratado de los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch.
- González y Serrano, J. (1885). *Apéndice a los comentarios del Código Penal. De Don Joaquín Francisco Pacheco*. Editorial Manual Tello.
- Gracia Martín, L. (1990). *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. Trivium.
- Groizard y Gómez de la Serna, A. (1884). *Comentarios al Código Penal de 1870* (tomo II). Editorial Burgos.
- Groizard y Gómez de la Serna, A. (1898). El Código Penal de 1870. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*.
- Hormazabal Malerée, H. (1991). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*. Promociones y Publicaciones Universitarias.
- Jescheck, H. H. (1993). *Tratado de derecho penal* (J. L. Manzanares Samaniego, trad.). Comares.
- Juan Casadevall, J. de (2007). La prescripción de la acción recaudatoria. *Carta Tributaria*, 3, 2-18.
- Linares, M. B. (2020). *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los arts. 305 y 305 bis del CP*. J. M. Bosch Editor.
- Martínez Buján Pérez, C. (2019). *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. Tirant Lo Blanch.

- Martínez Giner, L. A. (1994). La aplicación de oficio de la prescripción: efectos sobre la renuncia a la prescripción ganada. *Anales de la Universidad de Alicante. Facultad de Derecho*, 9, 157-175.
- Martínez Pérez, C. (1986). El delito de defraudación tributaria. En VV. AA., *Comentarios a la legislación penal* (vol. VII).
- Mir Puig, S. (2016). *Derecho penal. Parte general* (10.^a ed.). Reppertor.
- Pérez Royo, E. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. IEF.
- Pont Mestres, M. (2008). *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*. Marcial Pons.
- Pozo López, J. del y Arnau Zorúa, F. (1997). *Anotaciones sobre el delito fiscal. Medidas urgentes de reforma fiscal* (vol. I). IEF.
- Rodríguez Mourullo, G. (1997). El nuevo delito fiscal. *Revista Española de Derecho Financiero*, 15-16, 703-735.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de derecho financiero*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- Terradillos Basoco, J. (2008). Sistema penal y empresa. En *Nuevas tendencias en derecho penal económico*. Universidad de Cádiz.
- Tiedemann, K. (2010). *Parte general del derecho penal económico*. Tirant Lo Blanch.

Jordi de Juan Casadevall. Abogado del Estado y doctor en Derecho. Socio de Crowe y profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Miembro de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Daniel Tarroja Piera. Licenciado en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra. Socio de Crowe. Profesor de Derecho Financiero y Tributario en el CEF.- Centro de Estudios Financieros.

Gerard Gené Baleyto. Licenciado en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra (UPF). Asociado gerente de Crowe. Profesor de Derecho Penal en la Universitat Oberta de Catalunya (UOC) y de Derecho Civil y Penal en la Universitat Ramon Llull-Pere Tarrés.

Javier Luis de Miguel Marquès. Graduado en Derecho y ADE y doctorando en Derecho Tributario. Asociado sénior en FLM Expertos Legales y Contables.

Vicent Arbona Ballester. Graduado en Derecho por Esade. Experto en procedimientos tributarios.

Víctor Linares Sáez. Graduado en Derecho por la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Opositor al cuerpo de abogados del Estado.

Marcos López Moya. Graduado en Derecho por la Universidad Internacional de Catalunya (UIC). Actualmente trabaja en el equipo de Crowe.

Contribución de los autores: Los autores han contribuido de forma conjunta a la elaboración este trabajo.

Regularización íntegra y comprobación de BINS procedentes de periodos prescritos

Análisis de la [STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022](#)

Eva M.^a Cordero González

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Oviedo (España)

ecordero@uniovi.es | <https://orcid.org/0000-0002-7720-0807>

Extracto

En su sentencia de 7 de junio de 2024, el TS interpreta los artículos 115 y 66 bis de la LIS a la luz del principio de regularización íntegra y concluye que las facultades de comprobación sobre periodos prescritos que se derivan de estas normas deben ejercitarse para extraer todas las consecuencias determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente. De este modo, la Administración no puede regularizar una BIN procedente de un periodo prescrito, eliminando una pérdida por deterioro de un crédito, sin tener en cuenta que el ingreso asociado al mismo tampoco debió de haberse declarado. El presente trabajo analiza la doctrina general establecida por el TS en esta sentencia, abundando en sus posibles consecuencias para otros supuestos controvertidos, como la posible determinación administrativa de BINS no declaradas o la aplicación de deducciones por actividades de investigación y desarrollo no consignadas en el periodo de realización de los gastos.

Publicado: 05-02-2025

Cómo citar: Cordero González, E. M.^a (2025). Regularización íntegra y comprobación de BINS procedentes de periodos prescritos. (Análisis de la STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 120-134. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24145>

Nota: El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación PID2023-149797NB-I00 «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración tributaria».

1. Supuesto de hecho

En su sentencia de 7 de junio de 2024, el TS analiza las consecuencias del principio de regularización íntegra sobre la comprobación de elementos procedentes de periodos prescritos, bases impositivas negativas (BINS), en particular. El TS complementa su doctrina anterior sobre el alcance de las potestades administrativas de comprobación de los artículos 66 bis y 115 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), y sostiene que, de acuerdo con el citado principio, la regularización administrativa no puede limitarse a minorar BINS compensadas, al considerar improcedente una provisión por insolvencias, sin tener en cuenta que el ingreso que motivó el registro de la provisión tampoco debió de haberse declarado. La sentencia es relevante porque afirma la necesidad de que la comprobación de elementos procedentes de periodos prescritos comprenda también aquellos que resulten favorables al obligado, fijando una doctrina que, más allá del caso concreto enjuiciado, tiene interés para la comprobación de otras situaciones sobre las que aún no existe un criterio asentado por parte del TS.

El supuesto que da origen a la sentencia comentada se refiere a un procedimiento inspector iniciado en 2012 y relativo al IS de 2008 que, entre otras cuestiones, regularizó la compensación de BINS procedentes de los periodos 2005 y 2007, que la Inspección consideró incorrectas por derivar de una «provisión por insolvencias» no deducible. Al comprobar las BINS, la Inspección cuestionó la forma en la que la sociedad había estado reflejando contablemente las rentas procedentes de un contrato celebrado con otra entidad por el que le cedía un complejo inmobiliario para su explotación como industria hostelera. Aunque algunos inmuebles no eran de su propiedad, la entidad computaba como ingresos los obtenidos de todos los apartamentos cedidos, tanto propios como ajenos, consignando también como gasto el pago de la renta a sus propietarios. La Administración consideró que las cantidades recibidas por el arrendamiento de los apartamentos de los que no era propietaria constituían una mera mediación en el pago, que no tenía la consideración de ingreso, por lo que tampoco podían ser gasto contable las cantidades abonadas a los propietarios, al ser meros movimientos de tesorería. De este modo, aunque hasta el año 2004 la cuenta de resultados «cuadraba exactamente igual que si se hubiera contabilizado correctamente», al restarse de los ingresos los mismos gastos, cuando el arrendatario dejó de pagar las cantidades pactadas y la entidad inspeccionada dotó provisiones por los incumplimientos de ambos tipos de inmuebles, la Administración admitió únicamente las referidas a los apartamentos de los que era propietaria, reduciendo las BINS compensadas en el importe de las provisiones correspondientes a los inmuebles ajenos. En la reclamación presentada frente

a la liquidación, la entidad no discutió este criterio, pero solicitó «la íntegra regularización por las cantidades contabilizadas como ingresos de terceros». Es decir que, si la provisión no se consideraba deducible por estar vinculada al deterioro de un crédito que la entidad no debió de haber registrado, para lograr que la regularización fuera completa y evitar el enriquecimiento injusto, la Inspección debía tener en cuenta que la tributación del ingreso resultaba también improcedente, aunque se hubiera registrado en ejercicios anteriores ya prescritos. La recurrente sostenía, por un lado, que podía instar el derecho a la devolución, puesto que solo pudo conocer el carácter indebido del ingreso una vez que la Administración regularizó la provisión, de acuerdo con el criterio de la *actio nata* utilizado por el TS para el cómputo del plazo de prescripción en su sentencia 741/2020, de 11 de junio (rec. núm. 3887/2017)¹. Solicitaba, en todo caso, que la improcedencia del ingreso se tuviera en cuenta para determinar las BINS de 2005 y 2007 al regularizar el ejercicio 2008, manteniendo el importe de las inicialmente declaradas.

La resolución del TEAR de Canarias de 27 de abril de 2017 desestimó la reclamación con base en dos argumentos: (i) la falta de alegación de esta pretensión en el marco de las actuaciones, en las que la entidad se limitó a mantener la deducibilidad de la provisión de acuerdo con el artículo 12.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), por entonces vigente²; y (ii) el que «no quedara claro» que los ingresos, que la Inspección reconocía que se habían computado, se hubieran devengado o correspondieran a los ejercicios en los que se dedujo el gasto y de los que procedían las BINS y no a otros anteriores también prescritos que no eran objeto de comprobación. El TEAR consideró más probable esta última posibilidad, con lo que desestimó la reclamación. Este criterio fue confirmado por el TEAC en su resolución

¹ En esta sentencia, el TS estimó el recurso relativo a la regularización efectuada por una operación entre partes vinculadas, en un supuesto en el que la Administración, al considerar que no se trataba de un ajuste valorativo, sino de una operación simulada, se limitó a liquidar la deuda a una de ellas sin llamar a la otra al procedimiento ni ordenar de oficio la devolución de ingresos indebidos. Una vez firme la liquidación a la primera entidad, la segunda solicitó la devolución, que se consideró prescrita. El TS estimó el recurso frente a esta resolución aplicando el criterio de la *actio nata* para considerar que el plazo de prescripción del derecho a la devolución solo pudo haberse iniciado una vez firme la liquidación frente a la primera entidad.

² En este sentido, el artículo 12 del TRLIS, en vigor en los periodos en los que se consignaron los ingresos y generaron las BINS, señalaba que serían deducibles:

Las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

de 1 de junio de 2020, que destacó como los ejercicios a los que correspondían los ingresos ni siquiera se identificaban por el contribuyente en la vía económico-administrativa, pero:

que según se desprende del expediente y así afirma el TEAR en la resolución objeto del presente recurso de alzada, deben corresponder a ejercicios anteriores a aquéllos en los que se acreditan las BINS objeto de controversia, ingresos respecto de los cuales, de existir, la Inspección no podrá efectuar regularización alguna.

La SAN de 22 de julio de 2022 desestimó también el recurso planteado frente a esta resolución, limitándose a señalar que:

lo que la Administración regularizó fue la aplicación de BINS de ejercicios prescritos en un ejercicio no prescrito. Por lo tanto, los ingresos de los ejercicios prescritos no pueden ser regularizados ni por vía de íntegra regularización, pues lo que se solicita por la recurrente es que se declare y aplique la disminución de ingresos en unos ejercicios prescritos.

2. Doctrina del tribunal

Recurrida ante el TS la SAN, el auto de admisión de 20 de julio de 2023 fijó como cuestión de interés casacional la de determinar, al hilo de la interpretación de los artículos 9.3 de la Constitución española (CE) y 66 de la LGT:

si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la rectificación de liquidaciones de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente. En particular, si la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de BINS debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos, aunque se hiciera en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de prescripción³.

³ Es importante precisar que, en el momento de desarrollarse el procedimiento, aún no estaban en vigor los artículos 115 y 66 bis.2 de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT. La Administración tributaria regularizó las BINS con fundamento en el por entonces vigente artículo 106.4 de la LGT, según el cual:

en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, conforme al criterio confirmado después por el TS en su sentencia de 19 de febrero de 2015 (rec. núm. 3180/2013).

En su sentencia de 7 de junio de 2024, el TS estima el recurso y recuerda, en primer lugar, que, de acuerdo con su jurisprudencia (STS 1362/2018, de 10 de septiembre, rec. núm. 1246/2017), no cabe limitar el derecho del contribuyente a aportar pruebas o efectuar alegaciones, en este caso la aplicación del principio de regularización íntegra, en sede de revisión económico-administrativa, cuando aquellas o estas no fueron incorporadas o aducidas en el procedimiento de aplicación de los tributos, sin perjuicio del límite del denominado «abuso del derecho procesal», que no concurría en este caso. Este criterio ya había sido mantenido por la SAN de 28 de marzo de 2022 (rec. núm. 781/2019) y la STSJ de Castilla y León de 24 de marzo de 2023 (rec. núm. 28/2022) específicamente en relación con la regularización íntegra.

En cuanto al fondo, el TS reorienta la cuestión de interés casacional al considerar que la pretensión del recurrente no era la «la rectificación de liquidaciones» de los ejercicios prescritos en los que se consignaron los ingresos, que el TS considera inviable debido a la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, de acuerdo con el artículo 66 c) de la LGT, en relación con el artículo 120.3 LGT) y el artículo 126.2 del Reglamento general de gestión e inspección (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio). El debate se centra únicamente, al decir del TS, en el periodo no prescrito al que se refiere la liquidación recurrida, para proyectar sobre el mismo «las apreciaciones y conclusiones que, con dimensión jurídica y económica, haya obtenido la Administración tributaria como consecuencia del ejercicio de sus potestades de comprobación sobre ejercicios prescritos, con independencia de que sean beneficiosas o perjudiciales para el contribuyente»⁴. De este modo, fija como doctrina que:

En las actuaciones de regularización tributaria, la Administración debe tener en consideración todas las consecuencias que, siendo determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, se deriven de sus potestades y funciones de comprobación e investigación sobre ejercicios tributarios prescritos, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente. En particular, si la regularización tributaria afectara al importe de BINS, como consecuencia de proyectar sobre un ejercicio no prescrito la apreciación de que una determinada deducción fue indebidamente aplicada en un ejercicio prescrito, la Administración deberá proyectar, asimismo, sobre el ejercicio regularizado, las consecuencias que se deriven de la ausencia de unos ingresos que se hubieran

⁴ El TS adopta este criterio por venir el recurso referido a la liquidación del periodo no prescrito y no a la autoliquidación del periodo prescrito al que se habrán imputado los ingresos y correspondería la eventual devolución. Hay que decir que esta circunstancia no ha sido, en otras ocasiones, obstáculo para que los tribunales se pronuncien sobre la procedencia de la devolución, anulando regularizaciones que se limitan a liquidar la deuda sin acordarla también de oficio, si bien este caso presenta la particularidad de que, en el momento de iniciarse la comprobación, ya estaban prescritos los periodos en los que presumiblemente se habían declarado los ingresos. *Vid.* sobre este tipo de situaciones nuestro trabajo (Cordero González, 2024, pp. 69 y ss.).

hecho constar indebidamente en esos mismos ejercicios prescritos, siempre que las deducciones se encuentren vinculadas a tales ingresos, al exigirlo así el principio de regularización íntegra.

A la vista de esta doctrina, y dado que la sentencia de instancia desconoció el correcto entendimiento de las facultades de comprobación e investigación y el alcance del principio, sin entrar a valorar «la realidad y cuantificación de los ingresos que se contabilizaron en los ejercicios prescritos» ni indagar en la «relación entre las deducciones rechazadas y los citados ingresos», se ordena la retroacción de actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia para que la sala de instancia valore la concurrencia de estas circunstancias sobre la base del expediente administrativo y la prueba practicada.

3. Comentario crítico

En los últimos años, los órganos jurisdiccionales, y el TS en particular, han avanzado de forma decidida en la aplicación del denominado «principio de regularización íntegra», a pesar de su falta de recepción expresa en la LGT. En su formulación más genérica, este principio exige, como es sabido, que cuando la Administración regulariza la situación tributaria del obligado atienda no solo a aquello que le resulta perjudicial, sino también a lo que pueda serle favorable, de acuerdo con el principio de objetividad que rige sus actuaciones conforme al artículo 103 de la CE (SSTS de 28 de febrero de 2023, rec. núm. 4598/2021; de 31 de marzo de 2014, rec. núm. 2374/2010; y de 5 de noviembre de 2012, rec. 6618/2010, entre otras muchas). La regularización íntegra se ha vinculado en la jurisprudencia tributaria con la prohibición del enriquecimiento injusto y la efectiva consecución de los principios de justicia tributaria en la aplicación de los tributos, en el desarrollo concreto de los procedimientos tributarios, limitando de forma importante la discrecionalidad administrativa en la interpretación de las normas tributarias en los procedimientos de comprobación⁵.

⁵ La STS de 20 de abril de 2022 (rec. núm. 1510/2020) concibe la regularización íntegra como «una traslación en lo funcional o procedimental» de las exigencias de estos principios, resaltando su carácter instrumental o derivado de otros ya consolidados en el tiempo y reconocidos legalmente, como el de proscripción del enriquecimiento injusto, seguridad jurídica, economía procedimental, eficacia de la actuación administrativa y proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, además del de buena administración. La regularización íntegra ha ido adquiriendo, en todo caso, sustantividad propia a raíz de los numerosos pronunciamientos que se han ido dictando en torno al mismo, lo que exige, a nuestro juicio, su incorporación expresa a la LGT, además de a la normativa particular de algunos de los tributos en los que ha mostrado mayor arraigo, como es el caso del IVA. Sobre las características del principio y sus distintas manifestaciones en la jurisprudencia, *vid.*, entre otros, Cordero González (2024); Ramírez Gómez (2021); Villar Ezcurra (2016).

Dentro de sus múltiples manifestaciones, recientemente se han abordado sus implicaciones en relación con las potestades administrativas de comprobación de elementos, hechos u operaciones originados en ejercicios prescritos, pero con relevancia en la cuantificación de obligaciones tributarias no prescritas, de acuerdo con los artículos 115 y 66 bis de la LGT. Se plantea, en particular, si tales potestades pueden ejercerse en beneficio del contribuyente para comprobar aspectos procedentes de periodos prescritos que favorezcan al obligado en la regularización que se está llevando a cabo, aspecto al que se refiere esta sentencia. En ella se aborda también otra cuestión que tradicionalmente se ha vinculado con la regularización íntegra, como es la tributación de las provisiones, pérdidas por deterioro y otros elementos que inciden sobre distintos periodos impositivos en los impuestos sobre la renta y cuya regularización requiere una visión sistemática y conjunta para evitar situaciones de enriquecimiento injusto, tanto de la Administración como de los contribuyentes.

La STS es relevante al establecer, como doctrina general, que las potestades administrativas de comprobación han de ejercerse de acuerdo con el principio de regularización íntegra también cuando afecten a periodos prescritos en los términos de los artículos 115 y 66 bis de la LGT. No cabe, así pues, eliminar una provisión por insolvencias y reducir con ello las BINS compensadas sin tener en cuenta que los ingresos que motivaron su registro tampoco debieron tributar. Así lo destaca el TS cuando señala que:

la correcta aplicación del Derecho tributario reclama no solo excluir la deducción de un determinado concepto cuando resulte improcedente, sino excluir también el ingreso al que esa deducción –incorrectamente ensayada– esté asociada, siempre que la realidad del ingreso y su relación funcional con la deducción resulten acreditadas, dado que ambas magnitudes determinan la cuantificación final de la base imponible de un ejercicio prescrito con vocación de producir sus efectos sobre otros ejercicios no prescritos.

El TS realiza una interpretación finalista de la modificación efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, sobre el régimen de la prescripción, a partir de su preámbulo, según el cual, con estas modificaciones se:

posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales [...], así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

Este criterio enlaza con la concepción de las potestades administrativas de comprobación como potestades-función, que sirven con objetividad los intereses generales de

acuerdo con el artículo 103 de la CE y se dirigen a determinar la verdad material para la correcta aplicación de las normas tributarias, en este caso, las que rigen la cuantificación de las BINS, aunque procedan de periodos prescritos.

Hay que resaltar, además, que esta doctrina la fija el TS con independencia de que los ingresos vinculados con la provisión se hubieran declarado en los periodos en los que se originaron las BINS (2005 y 2007) u otros anteriores, como presumía el TEAC y defendía la Abogacía del Estado. Este aspecto no llega a aclararse en la sentencia, ni siquiera es abordado por el TS en su argumentación, que hace prevalecer la regularización íntegra en todo caso, señalando que la liquidación referida al periodo no prescrito ha de tener en consideración los aspectos favorables al obligado, aunque procedan de periodos prescritos, de acuerdo con los artículos 115 y 66 bis. Las consecuencias concretas de esta doctrina habrán de ser dilucidadas por la sala de instancia a la que el TS retrotrae las actuaciones, para que realice la valoración fáctica de la realidad y la cuantía de los ingresos declarados y verifique su relación con las pérdidas cuya deducción se rechaza, sobre la base del expediente administrativo y de la prueba practicada. En todo caso, de la doctrina general fijada por el TS en su pronunciamiento cabe extraer, a nuestro juicio, diversas conclusiones según el periodo al que fueran imputables los ingresos, además de otras adicionales en relación con la comprobación de BINS y deducciones procedentes de periodos prescritos:

1. Si los ingresos fueran imputables a los mismos periodos de generación de las BINS en los que se tuvo en cuenta la pérdida por deterioro, parece evidente que la comprobación administrativa no podría limitarse a eliminar la primera sin hacer lo propio con el ingreso, puesto que ambos conceptos conforman la BIN que compensar, cuya comprobación se está efectuando de acuerdo con el artículo 66 bis. Así se desprende de la configuración de las facultades administrativas de comprobación en el artículo 115 de la LGT, dirigidas a verificar, como hemos señalado, «el correcto cumplimiento de las normas aplicables», en este caso aquellas que configuran la base imponible del IS y dan lugar a la base negativa. Estas normas habilitan a la Administración a comprobar ejercicios prescritos, siempre que sea preciso para liquidar obligaciones no prescritas. En relación con los denominados «créditos fiscales», el artículo 66 bis.2 de la LGT establece un límite de 10 años para el inicio de su comprobación desde el fin del plazo para declarar el periodo en el que se generaron, comprobación que solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no hubiera prescrito, como era el caso. De este modo, si la Administración tributaria, al comprobar las BINS, se hubiera limitado a eliminar la deducción de la pérdida sin hacer lo mismo con el ingreso imputable al mismo periodo, estaría aplicando indebidamente tanto los artículos 115 y 66 bis de la LGT como las normas reguladoras de la base imponible en el IS (arts. 10 y ss. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre –LIS–).

2. La doctrina del TS tiene consecuencias adicionales en el caso de que los ingresos vinculados con la provisión se hubieran declarado en periodos anteriores a los de generación

de BINS, como sostenía la Abogacía del Estado. El TS descarta la aplicación del criterio de *actio nata* en relación con la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, que considera prescrito. Sin embargo, de su doctrina se deduce la necesidad de que la regularización de la provisión tenga en cuenta que los ingresos tributaron en ejercicios anteriores, manteniendo por esta vía el importe de la BIN declarada. La regularización íntegra operaría en este caso para exigir una valoración global de la pérdida por deterioro en relación con la tributación de los ingresos que la motivaron, tomando en consideración, a la hora de valorar su deducibilidad, datos de periodos anteriores al de la generación de la BIN, de conformidad con el artículo 115 de la LGT.

Hay que decir que el TEAC ha sostenido una interpretación similar *a sensu contrario* en distintas resoluciones en las que se daba la situación inversa, entre otras, en la RTEAC de 26 de abril de 2022 (RG 7366/2019). En ella consideró que la Inspección debía mantener el ingreso derivado de la reversión de una provisión improcedentemente dotada en un periodo anterior ya prescrito al iniciarse las actuaciones, dado que otra solución conduciría a una «clara desimposición», puesto que la entidad habría consolidado la deducción del gasto y al mismo tiempo se beneficiaría de la eliminación del ingreso fiscal derivado de su reversión posterior⁶. También la RTEAC de 2 de abril de 2014 (RG 1554/2011) mantuvo que, si en un ejercicio prescrito se dotó contable y fiscalmente una provisión fiscalmente no deducible, «deberá darse el ingreso fiscal correspondiente a su reversión contable», ya que lo contrario supondría:

un déficit de tributación evidentemente no querido por la norma; esto es, que quede fiscalmente consolidado el gasto en el ejercicio en que se dotó la provisión y no se tenga fiscalmente en cuenta el ingreso en el ejercicio en que dicha provisión revierte.

⁶ En esta resolución, el TEAC señaló que:

El mantenimiento del ingreso por la reversión en 2011 del deterioro dotado en 2010 es consecuencia lógica, y acorde con la operativa contable aplicable al deterioro de gasto deducido contable y fiscalmente correspondiente a la dotación del deterioro en ese ejercicio 2010, que por no haber sido objeto de comprobación, no ha sido eliminado, por lo que la regularización íntegra del deterioro dotado en 2010 se ha llevado a cabo por la propia entidad siguiendo la operativa contable de aplicación, quedando al margen del propio procedimiento inspector.

La resolución se refiere a la doctrina anterior del TEAC que mantuvo, en el mismo sentido, que la:

no deducibilidad de la reversión de provisiones improcedentemente dotadas en ejercicios prescritos, en los supuestos en que una entidad efectúa un ajuste extracontable negativo por la reversión contable de una provisión fiscalmente no deducible que se dotó en un ejercicio prescrito, cuando éste no acredita que en dicho ejercicio en que se dotó la provisión, aunque estuviera prescrito, efectuó un ajuste positivo al resultado contable.

Con cita de las resoluciones de 2 de abril de 2014 (RG 1554/2011) y de 3 de abril de 2008 (RG 329/2007), posteriormente confirmada por la AN en sentencia de 9 de febrero de 2011 (rec. núm. 195/2008).

Este análisis conjunto de la tributación de las provisiones y pérdidas por deterioro a lo largo del tiempo, con fundamento en el principio de regularización íntegra, se ha efectuado también en otros casos para exigir que la Administración no se limite a regularizar una provisión, liquidando una deuda, sin ampliar las actuaciones a los periodos posteriores en los que se produjo su reversión, no prescritos en el momento de iniciarse el procedimiento. Las SSAN de 28 de marzo de 2022 (rec. núm. 781/2019) y de 31 de mayo de 2023 (rec. núm. 629/2019) exigen, efectivamente, que dicha ampliación se lleve a cabo, debiendo acordarse la compensación entre deuda y crédito para evitar exigir la deuda y dilatar la devolución de ingresos indebidos o impedir que se consume la prescripción de este derecho⁷.

3. Del pronunciamiento del TS no queda claro, finalmente, si, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, la Administración podría llegar a incrementar las BIN declaradas aplicando el mismo criterio que ha utilizado en la regularización, eliminando, por ejemplo, otros ingresos de inmuebles ajenos que se hubieran computado de forma indebida y respecto de los que no se hubieran dotado aún pérdidas por deterioro. Ciertamente, la pretensión del recurrente en este caso particular no era incrementar las BINS, sino mantener su importe, por lo que el TS acota la operatividad del principio de regularización íntegra señalando que la Administración debía tener en cuenta la ausencia de ingresos «siempre que las deducciones se encuentren vinculadas a tales ingresos».

Este caso difiere, por ello, del enjuiciado en la sentencia de 22 de julio de 2021 (rec. núm. 1118/2020), en la que el TS rechazó que la Administración tuviera que acceder a la solicitud de rectificación de una autoliquidación para incluir, como pendientes de compensación, las BINS no declaradas en periodos anteriores prescritos y acreditadas a través de la contabilidad, al no poder extenderse al obligado el plazo que los artículos 115 y 66 bis reconocen a la Administración «como facultad de comprobar». En la sentencia de 7 de junio de 2024, aquí comentada, el recurrente no pretendía incrementar las BINS ni, al decir del TS,

⁷ En esta última sentencia, el recurrente alegó la infracción del principio de regularización íntegra, al haber ignorado la Administración la reversión del ajuste practicado en ejercicios posteriores. La sentencia afirmó:

la necesidad de constatar positivamente que esas provisiones no fueron revertidas en los ejercicios siguientes por el contribuyente y, de ser así, atender a esa circunstancia en la regularización de las provisiones por fin de ejercicio que nos ocupan, en garantía de los principios a que alude el TS en la jurisprudencia citada (justicia tributaria, prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración, etc.).

Y añade que, aunque para el TEAC bastaba «con que la información disponible no acredite la infracción del principio de íntegra regularización o que el contribuyente ha podido solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada», ello «no es suficiente, pues debe exigirse a la Administración el cumplimiento efectivo de la corroboración del extremo indicado».

Sobre la jurisprudencia existente al respecto, particularmente en supuestos de errónea imputación temporal de rentas o cuotas por el IVA, cuando la liquidación de una deuda conlleva una devolución de ingresos indebidos por otro periodo o concepto impositivo, *vid.* nuestro trabajo (Cordero González, 2024, pp. 65 y ss.).

«excitar *ex novo*, a modo de un derecho autónomo», las potestades de comprobación e investigación administrativas, que fueron ejercidas de oficio para regularizar el ejercicio 2008⁸.

En nuestra opinión, nada impediría a la Administración determinar BINS no declaradas si así resulta del mismo criterio que la propia Inspección está utilizando para regularizar, siempre que puedan acreditarse a través de la prueba correspondiente, teniendo en cuenta que no se trata de rectificar la autoliquidación del periodo de origen ni de regularizar ejercicios prescritos, sino de extraer sus consecuencias para los ejercicios posteriores (Cordero González, 2024, pp. 268 y ss.). A este respecto, es necesario tener en presente que el artículo 26 de la LIS se refiere a la compensación de BINS «que hubieran sido objeto de autoliquidación o liquidación [...]», por lo que la propia norma prevé su posible cuantificación en el marco de una comprobación administrativa, aunque no hubieran sido autoliquidadas por el obligado.

Hay que recordar, además, que la relevancia de la compensación de BINS en la correcta determinación de la renta de la sociedad de acuerdo con el principio de capacidad económica ha venido reforzada por su configuración como derecho del contribuyente en la STS de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020), que rechaza su caracterización como opción tributaria y resalta su papel como elemento objetivo de cuantificación de la renta del periodo «preexistente a la propia autoliquidación». De este modo, la prescripción del derecho a liquidar el periodo de origen de las BINS no debiera concebirse como un plazo preclusivo para su cuantificación, cuando la propia LGT habilita a la Administración a comprobar su importe en el marco de la liquidación del periodo no prescrito, siempre que su existencia y cuantía puedan justificarse debidamente. No en vano, al fijar su doctrina, la sentencia de 7 de junio de 2024 alude al deber de la Administración de tener en consideración «todas las consecuencias que, siendo determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, se deriven de sus potestades y funciones de comprobación e investigación sobre ejercicios tributarios prescritos», en la medida en que sean relevantes para los periodos no prescritos y «con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente».

Del mismo modo, y apelando a una visión equitativa y coherente de las potestades administrativas de comprobación dentro del nuevo plazo de 10 años establecido en el artículo 66 bis de la LGT, la generalidad de la doctrina ha defendido la posibilidad de reconocer partidas compensables o deducibles no incorporadas a la autoliquidación del periodo prescrito. Así lo ha entendido Fernández López (2016, pp. 151-152), que pone de manifiesto que el derecho del obligado habría de apoyarse en la contabilidad y los soportes

⁸ En el caso abordado por esta sentencia, la entidad había presentado las declaraciones en plazo, pero calculó erróneamente la cuota, al efectuar revalorizaciones contables de activos sin practicar el correspondiente ajuste fiscal. La entidad reformuló las cuentas en el marco de un procedimiento concursal y solicitó corregir el error que le había llevado a no consignar las BINS mediante su inclusión como cantidades pendientes en una autoliquidación posterior, correspondiente a un periodo no prescrito, que ya había presentado, cuya rectificación solicitó.

documentales correspondientes a esos mismos años. También González Martínez (2016, marginal 1440) basa esta interpretación en «una elemental exigencia de coherencia en la regulación del ordenamiento jurídico y una interpretación conforme al principio de capacidad económica». Al igual que Juan Lozano (2016, pp. 39-40), para quien, si la Administración puede comprobar aquello que, con origen en ejercicios prescritos, produce efectos en la liquidación de los no prescritos, entonces lo razonable es conceder que también el obligado tributario pueda solicitar, dentro del procedimiento de inspección o a través del procedimiento específico de rectificación de autoliquidaciones, que se tomen en consideración los elementos o datos procedentes de ejercicios prescritos que operan a su favor. Rozas Valdés y Sánchez Blázquez (2022, pp. 142 y 257 y ss.) precisan, además, que la equiparación o igualdad en las posibilidades de actuación en relación con las bases, cuotas o deducciones que compensar o aplicar en periodos futuros no vendría de acudir al artículo 66 bis.2 de la LGT, que en realidad solo regula la imitación temporal de los 10 años para el inicio del procedimiento de comprobación de oficio por la Administración tributaria, sino al artículo 115.1, párrafo segundo.

Sobre la necesidad de que las BINS hayan sido autoliquidadas para que puedan compensarse, se encuentra pendiente el recurso de casación admitido por auto de 9 de octubre de 2024 (rec. núm. 8368/2023), referido a un procedimiento inspector en el que se regulariza un gasto que la entidad contabilizó y declaró en un periodo (2012) posterior al del devengo. La Inspección entendió que tales cantidades no constituían una indemnización satisfecha al arrendador, sino pagos por el propio arrendamiento, imputables a periodos anteriores, ya prescritos (2001 a 2007). Dado que la inspección que se estaba efectuando sobre el ejercicio 2012 era de alcance general y en dicho periodo se habían consignado BINS pendientes de periodos anteriores (2004-2006), a los que teóricamente eran imputables los gastos, el obligado solicitó que se incrementaran las BINS para tener en cuenta los citados gastos, siguiendo el mismo criterio inspector. La Administración y la sentencia de instancia consideraron que el artículo 19 del TRLIS no permitía corregir el resultado contable incorporando un gasto no contabilizado en tales periodos, por lo que, planteado el recurso, el TS establece como cuestión de interés casacional la de:

Determinar si, cuando en el marco de una comprobación e investigación de alcance general sobre el IS, la Inspección entiende que un determinado gasto debía haberse contabilizado en ejercicios previos a aquel en el que fue efectivamente contabilizado, el principio de inscripción contable (art. 19 TRLIS, actual art. 11 LIS) impide la comprobación de las BINS generadas en aquellos ejercicios previos para los que la potestad de comprobación sigue viva (art. 115 y 66.bis LGT), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto correspondiente a esos periodos⁹.

⁹ En su auto, el TS alude, en todo caso, a dos sentencias previas. La STS de 23 de abril de 2024 (rec. núm. 4382/2022), en la que señaló que:

En interpretación del artículo 19.3 del TRLIS (actual artículo 11.3 LIS), los gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo,

Ciertamente, sobre esta cuestión se ha pronunciado recientemente la STS de 19 de diciembre de 2024 (rec. núm. 2519/2023), según la cual una entidad partícipe en una agrupación de interés económico (AIE) puede aplicarse una BIN no declarada, pero determinada sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE. Este supuesto presenta, sin embargo, la particularidad de que, aunque las actuaciones de comprobación se refieren al periodo de generación de la BIN, se realizan en relación con un sujeto distinto (la AIE), cuyo resultado es relevante para la fijación de las BINS de los partícipes, sujetas a su propio plazo de prescripción, y que no fueron declaradas en su momento. Partiendo del principio de regularización íntegra y del criterio de la *actio nata*, el TS concluye que la entidad solo podrá conocer los datos determinantes de la BIN a partir de la regularización efectuada a la AIE, por lo que no existe ninguna razón jurídica para rechazar su aplicación por la entidad¹⁰.

4. Finalmente, la doctrina fijada por el TS en la sentencia de 7 de junio de 2024 resulta también relevante para abordar la problemática de la aplicación de las deducciones por I+D+i del artículo 35 de la LIS tras el cambio de criterio de la DGT en las consultas V1510/2022 y V1511/2022, de 24 de junio, y V1718/2024, de 11 de julio, que exigen su consignación en

deben imputarse fiscalmente al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo.

Y también a la STS de 22 de marzo de 2024 (rec. núm. 7261/2022) que, en relación con el artículo 11 de la LIS, afirmó que:

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

¹⁰ Lo contrario sería tanto como desconocer el derecho de los contribuyentes a la regularización íntegra de su situación jurídica. En virtud de este principio, los sometidos a regularización tributaria deben ser comprobados de una manera íntegra y global, en un sentido objetivo cuanto subjetivo, de suerte que la comprobación de una entidad que tiene la consideración de sujeto pasivo en el IS, como aquí ha sido el caso, tiene que proyectar sus efectos sobre las situaciones jurídicas vinculadas o dependientes de esta, de manera que las bases imponibles puestas de manifiesto en favor de la AIE deben favorecer a los socios que tributan por ellas, lo que implica, de un lado, que la Administración puede y debe respetar los hechos y decisiones que ella misma toma en cuanto a las consecuencias fiscales de la imputación a los socios; de otro lado, que la base imponible susceptible de ser atribuida al socio puede ser automáticamente trasladada por este a su situación fiscal, porque se trata de un derecho subjetivo que no puede ser desconocido por la Administración. Obviamente, esa lesión del principio de regularización íntegra comporta, por igual razón, la del principio que prohíbe el enriquecimiento injusto, dado que la comprobación efectuada a la AIE, generadora de unas bases imponibles que esta no puede hacer suyas, porque no tributa *per se* en el IS, carecería de sentido si se privara a los partícipes su aprovechamiento partiendo, en todo caso, del principio de *actio nata* y, con él, de la posibilidad de compensar aquellas con bases positivas, ya que, de lo contrario, la Administración haría suyo, apropiándose, sin causa lícita, el valor económico en que se cifran tales créditos fiscales.

el periodo de realización de los gastos para que puedan aplicarse durante el plazo de 18 años previsto en el artículo 39 de la LIS, debiendo, en otro caso, proceder a su rectificación antes del fin del plazo de prescripción¹¹. A nuestro juicio, la interpretación del TS en la sentencia comentada refuerza el criterio que hasta el año 2022 (consultas V0802/2011, de 28 de marzo; V2400/2014, de 11 de septiembre, o V0163/2017, de 24 de enero, entre otras) se había admitido pacíficamente por la DGT y, según el cual, las deducciones por I+D+i podían aplicarse en el periodo de realización de los gastos o, «alternativamente», en los posteriores dentro del plazo establecido por esta norma. Esta es la interpretación lógica que deriva no solo del tenor literal de la norma que, a diferencia de otras deducciones, no condiciona su aplicación en periodos posteriores a la insuficiencia de cuota en el periodo de realización del gasto, sino de las particularidades de este incentivo, ante la conveniencia de contar con un informe que acredite el carácter de los gastos realizados¹². Dado que la emisión de este informe puede demorarse, parece lógico que su aplicación pueda llevarse a cabo una vez obtenido sin necesidad de rectificar las autoliquidaciones de los periodos anteriores, que no siempre será posible si ha transcurrido el plazo de prescripción¹³. Este criterio fue confirmado por la STS 4355/2023, de 24 de octubre, si bien a partir de la vinculación de la Administración a las consultas de la DGT vigentes en el momento de presentarse la declaración, de acuerdo con los principios de buena fe, respeto a los actos propios y buena administración, sin llegar a fijar doctrina (Cordero González, 2024 pp. 283 y ss.)¹⁴.

¹¹ Con este cambio de criterio, la DGT asumió el establecido en la RTEAC de 23 de marzo de 2022 (RG 514/2020), relativa a la deducción por doble imposición internacional, que a su vez se había basado en la STS de 22 de julio de 2021 (rec. núm. 1118/2020), antes referida, y relativa a la acreditación *ex novo* de las BINS.

¹² Como es sabido, el artículo 35 de la LIS prevé que «la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado». Tras fijar el orden de aplicación de las deducciones, después de las reguladas en los capítulos II y III, el artículo 39 añade que las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos que concluyan en los 15 o 18 años inmediatos y sucesivos, sin condicionar esta posibilidad a la insuficiencia de cuota en el primer periodo.

¹³ El artículo 35 de la LIS prevé, además, que:

Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

¹⁴ Tras dictarse esta STS de 24 de octubre de 2023, el TEAC abordó esta cuestión en su resolución de 22 de febrero de 2024 (RG 3132/2022), de nuevo, desde el punto de vista del principio de confianza legítima y vinculación de la Administración a las consultas de la DGT vigentes en ese momento, considerando que el TS no llegó a analizar de forma directa y general si la declaración de la deducción debe efectuarse en la autoliquidación del ejercicio en el que se realizan los gastos e inversiones.

A nuestro juicio, la configuración de las facultades administrativas de comprobación sobre periodos prescritos que se desprende de la sentencia de 7 de junio de 2024, que pueden y deben desplegarse también respecto de los elementos favorables al obligado en la cuantificación de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio de regularización íntegra, refuerza esta interpretación de las deducciones por I+D+i, en las que, como hemos destacado, la problemática no es tanto si la Administración puede determinar en periodos posteriores deducciones que no fueron «debidamente» consignadas por el obligado en el ejercicio de realización de los gastos, sino si la configuración legal del incentivo permite que pueda declararse y aplicarse alternativamente en uno u otro periodo dentro del plazo de 18 años previsto en el artículo 39 de la LIS, dadas las facultades de comprobación del artículo 115 de la LGT. Aunque la STS de 24 de octubre de 2023 ya aludió a la relevancia de esta norma y del principio de regularización íntegra en la interpretación de estos incentivos, este criterio viene, a nuestro juicio, reforzado tras este nuevo pronunciamiento del TS.

Referencias bibliográficas

- Cordero González, E. M.^a (2024). *El principio de regularización íntegra en materia tributaria*. Thomson Reuters-Aranzadi.
- Fernández López, R. I. (2016). *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*. Marcial Pons.
- González Martínez, M. (2016). *La crisis de la prescripción tributaria*. Francis Lefebvre.
- Juan Lozano, A. (2016). Encrucijada y retos de la prescripción tributaria: el deber de buena Administración y el equilibrio de la relación tributaria como criterios de resolución. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 172.
- Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena Fiscal*, 6.
- Rozas Valdés, J. A. y Sánchez Blázquez, V. M. (2022). *La proyección del pasado remoto en la liquidación de los tributos*. AEDAF.
- Villar Ezcurra, M. (2016). La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley general tributaria de 2015. *Quincena Fiscal*, 9.

Comprobaciones de valores basadas en tasaciones hipotecarias

Análisis de la **STS de 4 de diciembre de 2024, rec. núm. 2810/2023**

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM.

Profesora contratada doctora de la UDIMA.

Abogada del ICAM (España)

nuriapuebla@icam.es

Extracto

La Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS ha dictado sentencia en el recurso de casación 2810/2023, recurso que se había admitido por auto de 21 de febrero de 2024. Este auto había encomendado a la Sección de Enjuiciamiento de la Sala 3.^a determinar si la aplicación por la Administración del método del artículo 57.1 g) de la LGT como medio de comprobación de valores exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, y más en concreto si como dicha motivación es admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria. Se trata de la sentencia de 4 de diciembre de 2024, de la que ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde, a la que dedicamos estas páginas.

Publicado: 21-01-2025

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2025). Comprobaciones de valores basadas en tasaciones hipotecarias. (Análisis de la STS de 4 de diciembre de 2024, rec. núm. 2810/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 503, 135-148. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24261>

1. Supuesto de hecho

La sentencia 90/2023, dictada por la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Asturias, había desestimado el recurso número 894/2021, interpuesto contra la resolución del TEAR de Asturias de 30 de septiembre de 2021, desestimatoria de la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias por el concepto de impuesto sobre actos jurídicos documentados y cuantía de 33.050,72 euros.

La compañía recurre en casación, y su recurso, al que se da número 2810/2023, es admitido por auto de la Sección 1.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, apreciando que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia era la siguiente:

1. Determinar si la aplicación por la Administración del método del artículo 57.1 g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, máxime cuando el contribuyente se acogió a los valores aprobados por la propia Administración, como coeficientes multiplicadores del valor catastral.
2. Esclarecer si el valor hipotecario, definido en el artículo 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse sin más al valor real del bien, base imponible del impuesto (art. 10.1 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados –TRLITP y AJD–), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor, atendido, además, el ínfimo rango de dicha norma jurídica.
3. Precisar si, a los efectos del artículo 134.3 de la LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, sin que conste informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado.

La cuestión ha sido resuelta por sentencia de la Sección 2.^a de la Sala 3.^a del TS de 4 de diciembre de 2024, y de ella ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

2. Doctrina del tribunal

La sentencia, en respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión, para resolver la cuestión de interés casacional, afirma:

1. Se completa nuestra doctrina jurisprudencial, establecida con carácter general en las sentencias mencionadas y, en particular, en la STS 75/2023, de 23 de enero (rec. de cas. núm. 1381/2021), relativa a las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios y, en particular, sobre la necesidad de motivar el inicio del procedimiento de comprobación, en el sentido de declarar, en términos similares a los recogidos en la STS de 28 de octubre de 2022 (rec. de cas. núm. 5364/2020), que de la presunción legal de certeza para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 de la LGT) no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido.

Esto es, que esa exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 57.1 g) de la LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo –en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación– y no ha reaccionado frente a este último valor.

2. La Administración, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1 g) de la LGT, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

3. Todo ello sin perjuicio de la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1 g) de la LGT, siendo suficiente, a los efectos de su motivación, la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria, cuando esta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado.

La sala considera que la segunda y tercera cuestiones de interés casacional quedan contestadas, en esencia, con la respuesta dada a la anterior cuestión.

3. Comentario crítico

La sentencia que es objeto del presente comentario es, en el momento de redactar estas líneas, la última resolución del TS sobre comprobaciones de valores de bienes a efectos tributarios.

Hasta la fecha, varias y muy importantes todas, han sido las sentencias que se han dictado sobre el particular, una de las cuales fue recientemente objeto de comentario por quien suscribe en esta misma revista¹.

La que hoy llama nuestra atención es una sentencia que viene a dilucidar si, cuando la Administración va a aplicar el método de comprobación de valores previsto en el artículo 57.1 g) de la LGT, tiene que justificar las razones de la discordancia entre el valor declarado y el valor real y si, más en concreto, le basta para ello con constatar la disparidad entre el valor declarado y el valor que consta en la tasación realizada a efectos hipotecarios y que obra en el expediente.

La situación en la que se encuentran miles de compradores de inmuebles en nuestro país es que, cuando compran una vivienda y han de declarar el valor real como base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), suelen consignar el valor que figura en la escritura de compraventa, no teniendo en consideración la trascendencia fiscal que tiene que, en la misma fecha y en la misma notaría, han firmado una escritura de préstamo con garantía hipotecaria y que, a efectos de dicha hipoteca, una tasadora, normalmente a instancias de la entidad bancaria, ha dado una valoración al inmueble que es superior al precio de compra.

La Administración tributaria tiene en su mano la posibilidad de comprobar el valor de los bienes adquiridos a efectos de corregir la base imponible del impuesto que ha sido

¹ Vid. Puebla Agramunt (2024).

declarada por el contribuyente, y puede para ello utilizar los medios previstos en la LGT, uno de los cuales es precisamente el de utilizar la tasación realizada a efectos hipotecarios.

Muchos hemos defendido que la tasación realizada a efectos hipotecarios no se corresponde con el valor real y, de hecho, la Orden ECO/805/2003, que regula cómo deben realizarse estas tasaciones, dice claramente que el valor de tasación a efectos hipotecarios y el valor de mercado de un bien no son equivalentes, pues son valores que tienen distinta finalidad.

En este sentido, el TSJ de la Comunidad Valenciana, ya en 2019 dictó sentencia en la que sostuvo que «la Orden ECO/805/20031, contiene un régimen legal de valoraciones específico y propio del ámbito financiero (garantía hipotecaria, entre otras finalidades)» y que el artículo 4 de dicha orden recoge la definición de cada uno de estos valores, no siendo en absoluto identificables:

A partir de esta dualidad, difícilmente podemos identificar el valor real o de mercado del bien, con el de tasación hipotecaria pues este viene referido a la posibilidad futura de comerciar con el inmueble. Y para determinar esta cuestión hay que recordar cuál es la función de la tasación y del tipo de subasta, y la relación entre dichos conceptos.

[...]

Por imposición normativa, la tasación hipotecaria es la que ha de servir para la subasta, y este es un albur, que precisa una determinación valorativa que no se identifica con el valor de mercado en la fecha de transmisión. Por tanto la tasación hipotecaria en su saldo final, no determina aquel concepto de valor de mercado del bien en la fecha de la transmisión.

[...]

Una interpretación integradora de las previsiones de la LGT respecto al medio de comprobación del art 57,1 de su apartado g) y la previsión del artículo 10.1. del Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, teniendo en cuenta que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria es un medio de comprobación, solo puede conducir a la conclusión de que la administración podrá acudir a dicho medio cuando en la tasación hipotecaria conste reflejado el valor de mercado del bien en la fecha de transmisión, y solo en dicho caso. Pero lo que no es posible, es identificar el valor de real del bien con el de tasación hipotecaria, pues ya hemos señalado que la valoración tiene una finalidad distinta y el saldo valorativo resultante, no se ajusta pues a las exigencias del artículo 10.1 ya citado².

² Sentencia 956/2019, de 5 de junio, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª (rec. núm. 91/2017), que reitera el criterio de sentencia de la misma sala y sección de 4 de junio de 2019 recaída en el recurso número 284/17.

Tan claro era hasta ahora el asunto que, a raíz de esta sentencia, en la Comunidad Valenciana dejaron de realizarse comprobaciones de valores basadas en este medio de comprobación. En otras comunidades autónomas, como la andaluza, la Agencia Tributaria autonómica se ha incluso allanado a los procedimientos judiciales iniciados contra este método de comprobación de valores³. No así, por ejemplo, en la Comunidad de Madrid, en la que se han venido haciendo estas comprobaciones hasta fechas recientes.

La sentencia que hoy comentamos no entra a analizar todas estas cuestiones, pues el recurso de casación que resuelve no las planteaba, y desde luego, el TS no dice que el valor de tasación sea el valor de mercado ni que sea la base imponible del impuesto. Lo único que esta sentencia analiza es si, a la hora de iniciar una comprobación de valores, es precisa una justificación adicional a la constatada falta de concordancia entre el valor declarado y el valor de tasación hipotecaria.

El TS lleva sosteniendo desde hace varios años que, como las autoliquidaciones gozan de valor presuntivo y son en sí mismas prueba presuntiva o indiciaria del valor del bien adquirido, solo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar esta, sin que baste para ello una presunción inmotivada de desacierto en la asignación de valor⁴.

La STS de 23 de mayo de 2018, de la que fue ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, establecía una necesidad predicable de todos los métodos de comprobación de valores: que era imprescindible motivar las razones por las que se lleva a cabo una comprobación de valores.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, del TS, de 21 de enero de 2021, del magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís, confirmó aquella doctrina con ocasión del método del dictamen de peritos de la Administración, recogido en el artículo 57.1 e) de la LGT.

Y la STS de 23 de enero de 2023, dictada en el recurso de casación número 1381/2021, y de la que es ponente la misma magistrada que dicta la sentencia que hoy es objeto del presente comentario, la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde, ya había confirmado este extremo, en particular, a propósito de la aplicación del método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, recogido en el artículo 57.1 b) de la LGT, y había dicho lo siguiente:

³ Véase, por ejemplo, Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga de 24 de abril de 2023, dictada en el recurso número 779/2022.

⁴ Véanse sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, principalmente la de 23 de mayo de 2018 (rec. de cas. núm. 4202/2017), y las que la han confirmado: SSTs de la misma sala y sección de 5 de junio de 2018 y de 13 de junio de 2018.

La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

Pero con la sentencia de 4 de diciembre de 2024, y al respecto de la aplicación por la Administración del método del artículo 57.1 g) de la LGT, ya no se le exige a la Administración que justifique previamente las razones e indicios de la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, entendiendo la sala que:

puede, utilizando el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT que resulta apto e idóneo a tal fin, comprobar el valor real de la finca, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

Hay que resaltar que la magistrada ponente de la sentencia que se comenta hoy es la misma que dictó la sentencia de 2023, en la que se ratificaba la doctrina existente hasta el momento, y se decía que la justificación previa de esta discrepancia era predicable de todos los medios de comprobación de valores regulados en la LGT. Por ello, en buena lógica hemos de concluir que esta sentencia de diciembre de 2024 es continuista con la jurisprudencia anterior.

Siendo continuista, no puede sino confirmarse la constante y reiterada jurisprudencia sobre el deber de motivación de las comprobaciones de valor de bienes a efectos tributarios. Y, de hecho, se ha ratificado expresamente que «sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacuerdo de la asignación del valor», y que «la Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado».

Y así, aunque se ha confirmado que, respecto del método de comprobación basado en la aplicación de coeficientes sobre valores catastrales,

esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados,

y aunque se ha confirmado, a propósito del recurso que analizaba el particular medio de comprobación por dictamen de peritos, que

la necesidad de que la Administración justifique, antes de comprobar, las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se corresponde con el valor real, es de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el método –de los previstos en el art. 57.1 de la LGT– utilizado por la Administración,

no se ha dicho que, como motivación del inicio de un procedimiento de comprobación de valores, no es admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria.

De lo que puede deducirse de la lectura de la sentencia, la sala no ha analizado que valor de tasación y valor de mercado son valores conceptualmente diferentes, todo ello, conforme los define la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

Lo que hace el TS, en la sentencia de 4 de diciembre de 2024, es recoger la doctrina legal fijada en previa sentencia del mismo tribunal de 7 de diciembre de 2011 (rec. de cas. en interés de ley núm. 71/2010), que básicamente consiste en:

la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT («Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria»), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

La sala afirma que «la doctrina legal que esta sentencia declara no puede considerarse superada», pues «la referida doctrina, plenamente compartida en la actualidad, defiende que no se requiere ninguna carga adicional para la Administración actuante respecto a los demás medios de comprobación de valores». Lo cual lo consideramos lógico y comprensible, ya que, efectivamente, no es un método de comprobación que pueda requerir ni requiera, legalmente, ninguna carga añadida «respecto de los otros métodos» de comprobación de valores. Además, recuerda algo que, entendemos, nadie discute y es que:

La Administración, cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien, como ocurre con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el que, como es sabido,

se trata de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts. 10.1 y 46 del TRLITP), está facultada «en todo caso» para comprobar ese valor real, lo que no implica que no tenga que motivar indiciariamente las razones que justifican el inicio del procedimiento de comprobación.

Lo que creemos que ha ocurrido aquí es que la parte recurrente sustentaba su recurso de casación en que la Administración no ha motivado «debidamente» «la iniciación» del procedimiento de comprobación de valores, entendiendo que tenía que haber justificado las razones para comprobar la posible falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real y que, a estos efectos, es «inadmisible como única motivación la simple referencia a la existencia de la escritura pública de préstamo hipotecario en la que consta un certificado de tasación que arroja un valor superior al declarado».

Resulta que la parte también dijo, y lo copia literalmente la sentencia, que:

La adopción del valor de tasación como valor real tendría que haberse basado en un dictamen técnico propiamente dicho, y no en un certificado de dos páginas de extensión, donde se dice que se ha realizado un informe –que no consta en los autos–, con la finalidad de constituir garantía del préstamo hipotecario, realizado de acuerdo con las disposiciones de la Orden ECO 805/03.

Siendo este el argumentario de la defensa, puede entenderse como razonable la respuesta que ofrece la sala cuando sostiene que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria se basa en un elemento externo al propio bien, pero cuya justificación «como indicio del valor real» está basado en «una regla perfectamente razonable, como es que el valor asignado al bien a efectos de la tasación hipotecaria puede corresponderse, con alto grado de verosimilitud, con el valor real del bien hipotecado». Quizá, nos atrevemos a decir con todo respeto, que una profundización en el articulado de la Orden ECO 805/03 habría arrojado una respuesta no tan contundente acerca de esa correspondencia.

También dice la sala que:

En el presente recurso de casación la parte recurrente agota su argumentación en una petición de principio, insistiendo en que el método no es adecuado porque no se ha demostrado previamente que haya existido alguna circunstancia por la que se pueda cuestionar que el valor declarado, que se corresponde con el que figura en la escritura pública de compraventa, sea irreal o que exista algún tipo de ocultación.

Y aquí sí que hemos de decir que, lógicamente, ante tal defensa, limitada a esa argumentación de principio, la sala no puede sino contestar como lo hace:

De la presunción de certeza, para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido.

Razona la sentencia, como no podía ser de otra forma, que: «el ejercicio de la facultad de comprobar el valor de los bienes para determinar la base imponible no exige, como presupuesto, que existan indicios de ocultación».

En definitiva, creo que ha de estarse de acuerdo en que, hasta aquí, la respuesta de la sala no podía ser otra. Pero, a continuación, se añade un párrafo que ya sí que llama la atención porque rompe con lo que muchos operadores jurídicos habíamos esperado del Alto Tribunal. Afirma la sentencia:

La correcta aplicación de los métodos de comprobación, en el sentido de ser idóneos y aptos en atención a las características del bien sometido a comprobación, y la falta de concordancia entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, que resulta de una escritura pública de préstamo hipotecario –otorgada en la misma fecha que la transmisión– en la que consta un certificado de tasación emitido conforme a lo previsto en la legislación hipotecaria, que arroja un valor superior al declarado, constituye la motivación necesaria que ha exigido esta Sala para el inicio del procedimiento de comprobación, quedando sujeta a la impugnación por parte del obligado.

Por ello, la sentencia viene a concluir que:

Constándole a la Administración la escritura de concesión de un préstamo hipotecario [...] otorgada en la misma fecha y ante el mismo notario que la escritura de compraventa [...] en la que a la finca descrita, sobre la que se constituía una hipoteca, se asignaba como valor de tasación, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, la cantidad [...] superior al fijado en la transmisión, incorporando la escritura el certificado emitido por la entidad [...] en función de los datos suministrados por el solicitante y los que se han obtenido en la visita realizada [...] al inmueble, certificado que figura suscrito por un arquitecto, ha de convenirse que aquella estaba facultada para el ejercicio de la potestad de comprobar el valor real del bien transmitido, sin estar sujeta para entender cumplido el requisito de motivación a la previa acreditación, mediante un dictamen técnico, de que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto.

Y en cuanto a la petición de que debería constar el informe completo de la tasación y no solo el certificado de tasación que lo resume, la sentencia alude al artículo 8 del Real Decreto 716/2009, de 24 de abril, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, y sostiene que: «la certificación es una síntesis del informe técnico de tasación y acredita su existencia, por lo que debe considerarse un documento suficiente para sustentar la motivación del inicio de la comprobación de valores».

La sentencia deja mal sabor de boca, porque no agota la materia; porque, al limitarse a responder a los argumentos de la defensa, no profundiza, como habría sido deseable en una materia en la que era muy importante y muy esperado su razonamiento, porque iba a ser *ius constitutionis* de muchos asuntos. Y es que han sido miles los casos que se han dilucidado en los tribunales sobre esta cuestión y lamentablemente ha accedido a casación precisamente uno en el que no había prueba alguna propuesta por el recurrente ni, al parecer, más argumentos que el transcrito por la sentencia.

De hecho, el TS ha afeado al litigante su pasividad, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, ya que, dice la sentencia, no se ofreció en ninguna de ambas «prueba alguna tendente a desvirtuar el valor comprobado», sino que la defensa únicamente insistió en:

su petición de principio consistente en que el método no es adecuado porque no se ha demostrado previamente que haya existido alguna circunstancia por la que se pueda cuestionar que el precio reflejado en la escritura de compraventa sea irreal o que exista algún tipo de ocultación.

Obviamente, dice la sala que:

La Administración advertida la discrepancia entre la autoliquidación presentada por el obligado tributario, en la que se declara como valor real del bien transmitido, ex art. 10 TRITPAJD, el precio que figura en la escritura de compraventa, y el valor asignado para la tasación de la finca hipotecada, puede, utilizando el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT que resulta apto e idóneo a tal fin, comprobar el valor real de la finca, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

Para inmediatamente después añadir, como es lógico:

Todo ello sin perjuicio de que en vía administrativa pueda el obligado tributario hacer uso de la tasación pericial contradictoria, regulada en el artículo 135 LGT, o que en el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación

derivada de aquel «pueda valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa».

Queda siempre la duda de si la sentencia habría sido distinta de ser otro el litigante y otros sus argumentos, y de haber sido otra sentencia la recurrida en casación. Porque esta sentencia del TS no refleja la situación en la que se encuentran muchos recurrentes, que sí han aportado argumentos y pruebas para defender que el valor de tasación hipotecaria no se correspondía con el valor de mercado. Y porque no analiza los muy acertados argumentos de tribunales de justicia como el ya mencionado de la Comunidad Valenciana o los del TSJ de Madrid, tribunal que también recoge la distinción de la orden ECO antes mencionada entre valor de mercado de un inmueble y valor hipotecario, y que entiende que, si se quiere utilizar el dato de la tasación hipotecaria, debe motivarse por qué en el caso concreto y a la vista de la documentación ese valor se corresponde con el valor real⁵.

Con todo respeto por la dirección letrada del recurso de casación, el único argumento de la defensa no podía ser que el método no es adecuado «porque no se ha demostrado previamente que haya existido alguna circunstancia por la que se pueda cuestionar que el precio reflejado en la escritura de compraventa sea irreal o que exista algún tipo de ocultación». Por eso, lógica fue la respuesta de la sala de instancia a dicho argumento y lógica es la respuesta del TS a dicha argumentación.

Con todo, no puede afirmarse que no se haya consolidado la doctrina jurisprudencial al respecto de las comprobaciones de valores a efectos tributarios y, de hecho, la sentencia dice expresamente que sí se consolida en su FD 5. Si bien:

de la presunción legal de certeza para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido.

Es decir, la Administración tributaria tiene que justificar por qué va a llevar a cabo una comprobación de valores y así se dice expresamente en la sentencia. Pero esta exigencia

⁵ Véase, por ejemplo, sentencia de 31 de mayo de 2021 de la Sección 9.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid (rec. núm. 1666/2019).

puede entenderse cumplida cuando haya un valor de tasación a efectos hipotecarios, conocido por el obligado tributario, frente al que este no haya reaccionado:

Esa exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 57.1.g) LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo –en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación– y no ha reaccionado frente a este último valor.

Gracias a esta sentencia, ha quedado clarificado que:

La Administración, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

Eso sí:

Todo ello sin perjuicio de la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT, siendo suficiente, a los efectos de su motivación, la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria, cuando ésta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado.

En definitiva, la jurisprudencia sobre comprobaciones de valores se consolida y se complementa para el caso de que el método utilizado sea el de utilización de la tasación realizada a efectos hipotecarios. La Administración puede iniciar una comprobación de valores con base en este tipo de tasaciones hipotecarias. Lo cual no significa que, si el contribuyente se opone a ellas, deba prevalecer el valor de tasación, pues queda siempre a salvo la facultad de contradecir ese valor con cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Referencias bibliográficas

Puebla Agramunt, N. (2024). El dictamen pericial inicia el procedimiento de comprobación de valores. (Análisis de la STS de 1 de marzo de 2024, rec. núm. 7146/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 499, 131-141. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22377>



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

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado.

Profesor del CEF.- (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. Convocatoria: Resolución de 29 de diciembre de 2023 [BOE de 8 de enero de 2024]. Sistema de acceso libre).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico extraordinario correspondiente al segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública (convocatoria: Resolución de 29 de diciembre de 2023 [BOE de 8 de enero de 2024]. Sistema de acceso libre). A lo largo del supuesto práctico, estructurado en diez supuestos, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos del IRPF, el 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: 05-02-2025



Supuesto 1 (tipo test)

Enunciado

Doña Clara presentó, con fecha 20 de mayo 2022, su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2021.

Con fecha 15 de mayo de 2023, la AEAT notifica a doña Clara una propuesta de liquidación en la que se le comunica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada. El alcance de dicho procedimiento de comprobación limitada se circunscribe a la comprobación de la correcta declaración de las rentas inmobiliarias imputables por la titularidad de bienes inmuebles a disposición de su titular.

En la propuesta de liquidación se incluye la renta inmobiliaria correspondiente a dos inmuebles urbanos que están a disposición de doña Clara, que no había incluida en su autoliquidación y cuya titularidad, de acuerdo con los datos obrantes en la Administración, es del 100 %.

Transcurrido el plazo de alegaciones sin que doña Clara haya presentado alegaciones, con fecha 30 de julio de 2023, se le notifica liquidación provisional en los mismos términos de la propuesta.

Con fecha 30 de septiembre de 2023, doña Clara presenta rectificación de su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2021 alegando que, en vez de corresponderle la titularidad del 100 % de los bienes inmuebles, sobre los que la Administración procedió a imputar las rentas inmobiliarias, le corresponde el 50 % y, para ello, aporta las escrituras de compra-venta de dichos inmuebles.

Por otra parte, una vez finalizado el procedimiento de comprobación limitada con doña Clara, como consecuencia de una comprobación realizada a su exmarido, don Miguel, se comprueba que ambos tienen la custodia compartida de su hijo menor de edad y que doña Clara se había aplicado la totalidad del mínimo por descendiente.

Pregunta 1

Conforme a lo dispuesto en el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de los tributos (RGAT), ¿puede doña

Clara solicitar, una vez que se ha practicado liquidación provisional en relación con el IRPF del ejercicio 2021, la rectificación de su autoliquidación?:

- a) No, doña Clara solamente hubiera podido solicitar la rectificación de su autoliquidación durante la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, por lo que, terminado dicho procedimiento, no puede rectificar su autoliquidación.
- b) No, solamente se puede solicitar la rectificación de una autoliquidación si como resultado de la misma se origina un mayor ingreso a favor de la Administración y, en el presente caso, doña Clara considera que la misma ha perjudicado sus intereses legítimos.
- c) Sí, siempre se puede solicitar la rectificación de una autoliquidación mientras que no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.
- d) No, porque la liquidación provisional dictada ha sido practicada por el mismo motivo que el invocado en la solicitud de rectificación: la imputación de rentas inmobiliarias.

Pregunta 2

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), ¿puede la Administración tributaria efectuar una nueva regularización en relación con el IRPF del ejercicio 2021 para determinar correctamente la cantidad que le corresponde aplicar por el mínimo por descendiente?:

- a) No, en ningún caso, aunque el objeto comprobado es distinto, ya se ha efectuado una liquidación provisional en relación con el IRPF del ejercicio 2021.
- b) No, porque la liquidación provisional dictada ya es firme.
- c) Sí, aunque en ambos casos se comprueba el IRPF del ejercicio 2021, el objeto comprobado es distinto.
- d) Solamente si esa nueva regularización deriva de un procedimiento de inspección.

Pregunta 3

De acuerdo con los artículos 58 y 61 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), señale en qué supuesto se podría aplicar doña Clara la totalidad del mínimo por descendiente:



- a) Cuando la guarda y custodia del hijo sea compartida, pero conviva con el hijo más tiempo durante el ejercicio.
- b) Cuando tenga la guarda y custodia del hijo en exclusiva y su exmarido preste al hijo alimentos por resolución judicial.
- c) Cuando el otro progenitor le ceda el derecho a aplicar el mínimo por descendiente marcando la opción en la autoliquidación del IRPF.
- d) Cuando la guarda y custodia del hijo sea compartida y a 31 de diciembre de 2021 se encuentre conviviendo con doña Clara.

Solución

Pregunta 1

- d) No, porque la liquidación provisional dictada ha sido practicada por el mismo motivo que el invocado en la solicitud de rectificación: la imputación de rentas inmobiliarias.

Justificación:

El artículo 126.3 del RGAT establece que, cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

Pregunta 2

- c) Sí, aunque en ambos casos se comprueba el IRPF del ejercicio 2021, el objeto comprobado es distinto.

Justificación:

El artículo 140.1 de la LGT establece que, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización

en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Pregunta 3

- b) Cuando tenga la guarda y custodia del hijo en exclusiva y su exmarido preste al hijo alimentos por resolución judicial.

Justificación:

El mínimo por descendientes corresponderá a quien, de acuerdo con lo dispuesto en el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos en la fecha de devengo del impuesto, al tratarse del contribuyente que convive con aquellos. Por tanto, habrá de atenderse al cónyuge que tenga atribuida dicha guarda y custodia en la fecha en la que se produce el devengo.

Los progenitores que no tienen atribuida la guarda y custodia de los hijos, pero les satisfacen alimentos por resolución judicial, podían optar a partir de 2015 por la aplicación del mínimo por descendientes prorrateado por partes iguales, al sostenerles económicamente, o por la aplicación del tratamiento previsto por la LIRPF para las referidas anualidades por alimentos.

No obstante, la RTEAC de 29 de mayo de 2023, dictada en el recurso de alzada para unificación de criterio número 10590/2022, ha establecido que el progenitor que satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos y que no tenga atribuida la guarda y custodia de estos, ni siquiera de forma compartida, aplicará el régimen previsto para las anualidades por alimentos, sin que pueda optar por el mínimo por descendientes.

Supuesto 2 (tipo test)

Enunciado

La empresa Vinomanía, SL está siendo objeto de una comprobación inspectora de carácter parcial, que comprende los ejercicios 2020, 2021 y 2022 por el impuesto especial sobre los productos intermedios, limitada a la comprobación de las diferencias de almacenamiento y de fabricación de sus productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, así como a los destinos de los productos en los años objeto de comprobación.

El obligado tributario ha solicitado expresamente por escrito al actuario que el alcance de las actuaciones sea general respecto al tributo y los periodos afectados.

La empresa se dedica con habitualidad a la fabricación de vinos dulces naturales (productos intermedios) en su establecimiento situado en la calle Solera, n.º 17 de la ciudad de Málaga.

La totalidad de sus ventas de vinos tiene como destino final el ámbito territorial interno, devengándose en todos los casos el impuesto especial sobre los productos intermedios a la salida de los productos de la fábrica, aplicándoles un tipo impositivo de 38,48 euros por hectolitro (tipo impositivo aplicable a productos intermedios con grado alcohólico no superior a 15°).

Los órganos de inspección, entre otras actuaciones, recogen muestras de los productos fabricados por el contribuyente, de cuyos análisis efectuados por el Laboratorio Central de Aduanas resulta que los vinos dulces elaborados por la empresa tienen una graduación alcohólica de 15,3°.

Como consecuencia de los resultados analíticos citados, la Inspección propone la regularización por las salidas de los vinos al tipo impositivo de 64,13 euros por hectolitro, aplicables a los productos intermedios con un grado alcohólico superior a 15°.

Durante las actuaciones inspectoras, y antes de la apertura del trámite de audiencia, el contribuyente ha solicitado determinados periodos de no actuación del procedimiento por motivos personales, que en su conjunto han supuesto un total de 45 días naturales.

Pregunta 4

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149 de la LGT y en el artículo 179 del RGAT, relativos a la solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general, señale la respuesta correcta:

- a) El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.
- b) La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de tres meses desde la solicitud.
- c) Contra el acuerdo de inadmisión de la solicitud podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.
- d) La solicitud realizada por el contribuyente para la ampliación del carácter de las actuaciones interrumpe las actuaciones en curso mientras la misma no sea resuelta por la Administración.

Pregunta 5

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.4 de la LGT, relativo al plazo de duración de las actuaciones, señale la respuesta correcta:

- a) Los periodos de no actuación solicitados por el interesado no podrán exceder en su conjunto de 30 días naturales.
- b) Los periodos de no actuación autorizados no supondrán una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento.
- c) La denegación de la solicitud de periodos de no actuación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.
- d) Durante los periodos de no actuación concedidos al obligado tributario, la Administración podrá seguir efectuando actuaciones con el mismo, debiendo atender en plazo los requerimientos que se le efectúen.

Pregunta 6

De acuerdo con el enunciado del presente supuesto, en función de lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), referido a la base imponible del impuesto, señale la respuesta correcta:

- a) Los impuestos especiales de fabricación devengados como consecuencia de actuaciones realizadas por los órganos de inspección no formarán parte de la base imponible del IVA.
- b) Los impuestos especiales de fabricación que se exijan en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas formarán parte de la base imponible del IVA.
- c) La base imponible del IVA comprenderá los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto los impuestos especiales de fabricación que se exijan en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas.
- d) Los impuestos especiales de fabricación autoliquidados por el obligado tributario dentro del periodo voluntario de declaración, en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas, no formarán parte de la base imponible del IVA.

Solución

Pregunta 4

- a) El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.



Justificación:

El artículo 149.2 de la LGT establece que el obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

Pregunta 5

- c) La denegación de la solicitud de periodos de no actuación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

Justificación:

El artículo 150.4 de la LGT establece que la denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

Pregunta 6

- b) Los impuestos especiales de fabricación que se exijan en relación con los bienes objeto de las operaciones gravadas formarán parte de la base imponible del IVA.

Justificación:

El artículo 78.dos.4.º de la LIVA establece que se incluyen en el concepto de contraprestación los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas (excepto el propio IVA), comprendiendo los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Supuesto 3 (tipo test)

Enunciado

El 1 de junio de 2024, la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guzmán el Bueno de Madrid le notificó al señor Pérez una liquidación en relación con su auto-liquidación del IRPF del ejercicio 2022.

Pregunta 7

El señor Pérez, a la vista de la mencionada liquidación, se planteó, en la medida en que él no se encontraba en territorio español en ese momento, qué otras personas estarían legitimadas a efectuar el pago de la deuda derivada de la misma, de acuerdo con lo previsto en el artículo 33 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR):

- a) Exclusivamente aquellos que tengan interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe el señor Pérez.
- b) Cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el señor Pérez.
- c) Cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, siempre que lo conozca y lo apruebe el señor Pérez.
- d) Exclusivamente aquellos que, no teniendo interés en el cumplimiento de la obligación, lo conozca y lo apruebe el señor Pérez.

Pregunta 8

En la medida en que el señor Pérez, llegado el vencimiento del plazo de pago, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, no atendió al pago, la Agencia Tributaria procederá a la práctica del embargo de los bienes o derechos del citado contribuyente. De acuerdo con lo previsto en el artículo 169 de la LGT y en el artículo 76 del RGR, indique la respuesta correcta:

- a) Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará, en todos los casos, exclusivamente al obligado al pago.
- b) Cuando en la fase de traba o en la de ejecución se presuma que el resultado de la enajenación de los bienes embargados pueda ser insuficiente para cubrir la deuda, no se podrán embargar otros bienes y derechos.
- c) Pese a la comprobación de que el coste de realización de los bienes embargados pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación, se procederá a la realización de estos.
- d) Si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o entidades distintas del obligado, se ordenará, mediante personación en dichos locales, al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

Pregunta 9

De conformidad con los artículos 169 y 173 de la LGT, señale la respuesta correcta en relación con la terminación del procedimiento de apremio:

- a) El procedimiento de apremio termina cuando se realice el pago del importe de la deuda no ingresada y los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso.
- b) El procedimiento de apremio termina con el acuerdo en el que se declare exclusivamente fallido al deudor principal.
- c) El procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
- d) El procedimiento de apremio termina cuando se realice el pago del importe de la deuda no ingresada, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso y las costas del procedimiento de apremio.

Solución

Pregunta 7

- b) Cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el señor Pérez.

Justificación:

El artículo 33.1 del RGR establece que puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago.

Pregunta 8

- d) Si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o entidades distintas del obligado, se ordenará, mediante personación en dichos locales, al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

Justificación:

El artículo 76.1 del RGR establece que, si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o entidades distintas del obligado, se ordenará, mediante personación en dichos locales, al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

Pregunta 9

- c) El procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

Justificación:

El artículo 173.1 b) de la LGT establece que el procedimiento de apremio termina con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

Supuesto 4

Enunciado

Don Antonio tiene dos inmuebles de su propiedad.

El inmueble A constituye su vivienda habitual. Fue adquirido en mayo de 2013 por un importe de 90.000 euros. Pagó además 10.000 euros en concepto de gastos y tributos inherentes a dicha adquisición. Para su adquisición, solicitó un préstamo hipotecario de 60.000 euros, a un tipo de interés fijo del 2,5 %. En enero de 2023 transmite el inmueble por importe de 140.000 euros. En el momento de la venta tenía pendiente de amortización 10.000 euros del citado préstamo hipotecario. Destina parte del dinero de la venta a amortizar dicho préstamo. En febrero de 2023 compra una nueva vivienda habitual (inmueble C) por importe de 120.000 euros.

El inmueble B es un apartamento que fue su vivienda habitual durante cinco años. Lo adquirió en el año 2008 por importe de 49.000 euros, y 1.000 euros de gastos como consecuencia de la compra. Se financió con un préstamo hipotecario. Durante el año 2023

ha pagado 3.500 euros en concepto de amortización de capital y 2.400 en concepto de intereses. Se considera que el capital y los intereses son constantes todos los meses.

El mes de enero de 2023 ha estado vacío. Desde el 1 de febrero hasta el 31 de diciembre de 2023 se lo ha alquilado a su sobrino Juan por importe de 200 euros al mes. Juan utilizó el apartamento como vivienda habitual. El apartamento nunca se había arrendado con anterioridad. El valor catastral del inmueble es de 30.000 euros, de los que 18.000 euros corresponden al suelo y 12.000 euros a la construcción. Dicho valor catastral no ha sido revisado en los últimos 14 años. Los gastos del inmueble a lo largo del periodo considerado son los siguientes:

- Comunidad: 50 euros/mes.
- IBI: 600 euros.
- Reparación eléctrica en el mes de febrero: 300 euros.

Don Antonio ha presentado la declaración correspondiente al IRPF del ejercicio 2021 el día 15 de septiembre de 2023, con un resultado a ingresar de 2.000 euros.

Pregunta 1

Determinar el importe que se debe integrar en la base imponible de don Antonio en el ejercicio 2023 como consecuencia de la transmisión del inmueble A y la adquisición del inmueble C. Determinar el tipo de renta, la cuantía y la base en la que se integra.

Pregunta 2

Determinar el importe que integrar en la base imponible de don Antonio en el ejercicio 2023 derivado del inmueble B, especificando los distintos tipos de renta que genera, la cuantía de cada una de ellas y la parte de la base imponible en la que se integra.

Pregunta 3

Respecto a la declaración presentada el 15 de septiembre de 2023 por don Antonio:

- a) Explicar detalladamente las consecuencias tributarias de dicha presentación considerando que:

1. Se produce el ingreso de los 2.000 euros en el momento de presentar la autoliquidación.
 2. No se produce el ingreso de los 2.000 euros en el momento de la liquidación.
- b) Explicar si las consecuencias hubieran sido distintas si dicha declaración se hubiera presentado el 15 de septiembre de 2022.

Solución

Pregunta 1

El artículo 34.1 de la LIRPF establece que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, don Antonio ha obtenido en el ejercicio 2023 una ganancia de patrimonio, derivada de la transmisión onerosa del bien inmueble A, por importe de 40.000 euros (140.000 – 100.000), que se integrarán en la renta del ahorro, al derivar de la transmisión de un elemento patrimonial.

No obstante lo anterior, el artículo 38 de la LIRPF dispone que podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

A tales efectos, el artículo 41.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), dispone que la reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión. Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella.

El artículo 41.1 del RIRPF establece que, cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

Dado que el enunciado nos indica que quedan por amortizar 10.000 euros de un préstamo hipotecario que solicitó para la adquisición de la vivienda habitual, debemos considerar como importe total obtenido la diferencia entre el valor de transmisión y el importe del préstamo pendiente de amortizar, es decir, 130.000 euros (140.000 – 10.000).

A estos efectos, la STS 3049/2020, de 1 de octubre (recaída en el rec. de cas. núm. 1056/2019), establece que, para aplicar la exención por reinversión, no es necesario que se produzca una reinversión material efectiva de los fondos obtenidos en la transmisión de la vivienda habitual –lo que conllevaría que solo se podrían considerar reinvertidas las cantidades desembolsadas de forma efectiva en la nueva vivienda, pero no el importe financiado–, sino que la reinversión ha de entenderse en sentido económico considerando la totalidad del valor de adquisición de la nueva vivienda con independencia de si su importe ha sido satisfecho o financiado.

Dado que el precio de adquisición de la nueva vivienda habitual (120.000 euros) es inferior al total percibido en la transmisión (130.000 euros), únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida:

- Ganancia de patrimonio exenta: $40.000 \times (120.000/130.000) = 36.923,08$ euros.
- Ganancia de patrimonio no exenta: 3.076,92 euros.

Pregunta 2

El inmueble B genera rendimiento del capital inmobiliario durante los 11 meses que está alquilado, que se integrará en la base imponible general, tal y como establece el artículo 45 de la LIRPF:

Rendimiento íntegro (200 × 11)	2.200 €
Gastos deducibles:	–3.850 €
– Intereses (2.400 × 11/12) ⁽¹⁾	2.200 €
– IBI (600 × 11/12)	550 €
– Comunidad (50 × 11)	550 €
– Gasto reparación	300 € ⁽¹⁾
– Amortización (3% × 50.000 × 40% × 11/12)	550 €





Rendimiento neto	-1.650 €
Reducción rendimiento neto ⁽²⁾	0 €
Rendimiento neto reducido	-1.650 €
Rendimiento mínimo parentesco ⁽³⁾	550 €

⁽¹⁾ De conformidad con lo establecido en el artículo 23 de la LIRPF, la suma de los gastos financieros y los gastos de reparación y conservación no podrá exceder, para cada inmueble, de la cuantía del rendimiento íntegro. El exceso se podrá deducir en los 4 periodos impositivos siguientes, respetando el mismo límite.

Gasto financiero (2.200 €) + Gasto reparación (300 €)	2.500 €
Límite (rendimiento íntegro)	2.200 €
Exceso a deducir en los 4 periodos impositivos siguientes	300 €

⁽²⁾ No resulta aplicable la reducción del 50 % por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF, dado que el rendimiento neto del capital inmobiliario es negativo.

⁽³⁾ Resulta aplicable el artículo 24 de la LIRPF, dado que el arrendatario es un sobrino de Antonio, es decir, un pariente dentro del tercer grado. El rendimiento mínimo que hay que 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 × 2 % (no revisado últimos 10 años)

Rendimiento mínimo = 30.000 × 2 % × 11/12 = 550 €

Por otra parte, el inmueble B genera imputación de rentas inmobiliarias durante el mes de enero de 2023 en el que el inmueble está vacío, que se integrará en la base imponible general, tal y como establece el artículo 45 de la LIRPF:

Imputación rentas inmobiliarias = Valor catastral × 2 % (no revisado últimos 10 años)

Imputación rentas inmobiliarias = 30.000 × 2 % × 1/12 = 50 €

Pregunta 3

a)

1.

Importe que ingresar: 2.000 euros.

Fecha límite de presentación: 30 de junio de 2022.

Fecha efectiva de presentación: 15 de septiembre de 2023.

Procede aplicar un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la AEAT, regulado en el artículo 27 de la LGT, del 15 %, dado que el retraso es superior a 12 meses (y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse), ascendiendo dicho recargo a 300 euros (15 % × 2.000 €).

Además, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. Por tanto, se exigirán intereses de demora por el periodo transcurrido entre el 1 de julio de 2023 y el 15 de septiembre de 2023.

No procede aplicar recargo del periodo ejecutivo (art. 28 de la LGT), dado que el importe autoliquidado se ingresa en el momento de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

2.

Importe que ingresar: 2.000 euros.

Fecha límite de presentación: 30 de junio de 2022.

Fecha efectiva de presentación: 15 de septiembre de 2023.

Procede aplicar un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la AEAT, regulado en el artículo 27 de la LGT, del 15 %, dado que el retraso es superior a 12 meses (y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse), ascendiendo dicho recargo a 300 € ($15\% \times 2.000$ €).

Además, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. Por tanto, se exigirán intereses de demora por el periodo transcurrido entre el 1 de julio de 2023 y el 15 de septiembre de 2023.

A diferencia del caso anterior, sí que procede la exigencia del recargo del periodo ejecutivo (art. 28 de la LGT), dado que el importe autoliquidado no se ingresa en el momento de la presentación extemporánea de la autoliquidación y el periodo ejecutivo se inicia el día siguiente a la presentación extemporánea de la autoliquidación (art. 161.1 b) de la LGT), es decir, el 16 de septiembre de 2022.

b)

Importe que ingresar: 2.000 euros

Fecha límite de presentación: 30 de junio de 2022.

Fecha efectiva de presentación: 15 de septiembre de 2022.

De conformidad con lo establecido en el artículo 27.2 de la LGT, el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la AEAT será un porcentaje igual al

1 % más otro 1 % adicional por cada mes completo de retraso con el que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe que ingresar resultante de las autoliquidaciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación.

Por tanto, procede aplicar un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la AEAT, regulado en el artículo 27 de la LGT, del 3 % (dado que hay dos meses completos de retraso), ascendiendo dicho recargo a 60 € ($3\% \times 2.000\text{ €}$).

Supuesto 5

Enunciado

Don Juan y doña Juana son un matrimonio con régimen económico de gananciales.

Don Juan es empleado por cuenta ajena de la empresa AAA, donde está contratado de forma indefinida desde el 1 de enero de 2002. El 1 de noviembre de 2023 pacta con su empresa la salida de la misma, percibiendo la cantidad de 320.000 euros.

Los datos facilitados por la empresa en el certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF son los siguientes:

- Ingresos íntegros dinerarios: 50.000 euros (5.000 euros mensuales).
- Retenciones del IRPF: 15.000 euros.
- Cotizaciones a la Seguridad Social: 4.000 euros (400 euros mensuales).

Doña Juana trabaja en la entidad AAA, empresa que se dedica al alquiler de viviendas y locales de negocios, y ha realizado durante el ejercicio 2021 operaciones de ambos tipos por las siguientes cuantías:

- Alquiler de locales: 275.000 euros.
- Alquiler de viviendas: 175.000 euros.

En el año 2022 ha continuado con su actividad. Las operaciones realizadas han sido las siguientes:

- Alquiler de locales: 320.000 euros.
- Alquiler de viviendas: 80.000 euros.

El IVA soportado en 2022 por los gastos correspondientes a los inmuebles, tanto locales como viviendas, ha sido de 40.000 euros en los tres primeros trimestres. En el cuarto trimestre ha sido de 2.500 euros.

Pregunta 4

Determinar el rendimiento neto reducido del trabajo de don Juan.

Pregunta 5

Teniendo en cuenta que la entidad AAA aplica la regla de prorrata general, se pide efectuar el cálculo del IVA soportado deducible durante el ejercicio 2022 y el ajuste que realizar al aplicar la prorrata definitiva del ejercicio.

Pregunta 6

Como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada notificado a doña Juana con fecha 3 de marzo de 2023, se comprueba que la misma no ha incluido en su declaración rendimientos de trabajo por importe de 2.500 euros. A la vista de los siguientes datos, determinar si dicha conducta es sancionable y, en ese caso, calcular el importe de la sanción que sería aplicable, previa calificación de la misma como leve, grave o muy grave. Se pide calcular el importe de la sanción teniendo en cuenta todas las posibles reducciones aplicables.

Para ello se tendrán en cuenta los siguientes datos:

- Se supone un tipo medio de gravamen después de la regularización del 25 %.
- Se supone una cuota ingresada de 1.200 euros.
- Vamos a suponer que no existen deducciones ni pagos a cuenta.

Solución

Pregunta 4

El cálculo del rendimiento neto del trabajo de don Juan en el ejercicio 2023 es el siguiente:

Rendimiento íntegro (50.000 + 320.000) ⁽¹⁾	370.000 €
Reducción 30 % ⁽²⁾	-90.000 €
Rendimiento íntegro reducido	280.000 €
Gastos deducibles (4.000 + 2.000)	-6.000 €
Rendimiento neto	274.000 €
Reducción artículo 20 LIRPF ⁽³⁾	0 €
Rendimiento neto reducido	274.000 €

⁽¹⁾ No procede aplicar la exención de la indemnización por despido contemplada en el artículo 7 e) de la LIRPF, dado que se trata de una indemnización por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

⁽²⁾ El artículo 18 de la LIRPF dispone que los rendimientos íntegros se reducirán en un 30 %, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la LIRPF que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único periodo impositivo.

La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Por su parte, el artículo 12.1 f) del RIRPF dispone que se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

⁽³⁾ 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 5

Para calcular el IVA soportado deducible en los 3 primeros trimestres de 2022, utilizaremos, de forma provisional, el porcentaje de prorrata definitivo de 2021, tal y como establece el artículo 105 de la LIVA.

- Cálculo del porcentaje de prorrata definitivo de 2021 (art. 104 de la LIVA):

% (275.000/450.000 = 61,11 %)	62 %
IVA soportado 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022	40.000 €
IVA soportado deducible 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022	
(40.000 × 62 %)	24.800 €

Para calcular el IVA soportado deducible en el cuarto trimestre de 2022 utilizaremos el porcentaje de prorrateo definitivo de 2022.

- Cálculo del porcentaje de prorrateo definitivo de 2022 (art. 104 de la LIVA):

% (320.000/400.000)	80 %
IVA soportado 4T/2022	2.500 €
IVA soportado deducible 4T/2022 (2.500 × 80 %)	2.000 €

Sin perjuicio de lo anterior, en la autoliquidación del IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2022 se deberá efectuar una regularización del IVA soportado deducido en los 3 primeros trimestres de 2022, dado que de forma provisional se aplicó el porcentaje de prorrateo de 2021, que es del 62 %, y el porcentaje de prorrateo definitivo de 2022 (el 80 %) es distinto del provisionalmente aplicado:

IVA soportado deducido 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022 (40.000 × 62 %).....	24.800 €
IVA soportado deducible 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022 (40.000 × 80 %)	32.000 €
Diferencia (incremento del IVA soportado deducible en el 4T/2022)	7.200 €
Total IVA soportado deducido 1T/2022, 2T/2022 y 3T/2022	24.800 €
Total IVA soportado deducido 4T/2022	9.200 €
Total IVA soportado deducido 2022 (24.800 + 9.200) ...	34.000 €

Pregunta 6

Doña Juana ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación correspondiente al IRPF, dado que ha dejado de ingresar 625 euros (25 % × 2.500 €) y se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad en su conducta (el enunciado nos indica que doña Juana no ha incluido en su declaración rendimientos de trabajo por importe de 2.500 euros).

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, es decir, 625 euros.

La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 %.

En el caso que nos ocupa, dado que el enunciado no indica la existencia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción tributaria, la infracción tributaria del artículo 191 de la LGT se calificará como leve, dado que la base de sanción (625 euros) no es superior a 3.000 euros.

Por tanto, el importe de la sanción correspondiente será el siguiente:

Artículo aplicable	191.2 de la LGT
Base de la sanción	625 €
Calificación de la infracción	Leve
Total porcentaje de sanción	50 %
Importe sanción previa	312,5 €
Reducción 30 % conformidad (312,5 × 30 %) ⁽¹⁾	–93,75 €
Reducción 40 % pronto pago (218,75 × 40 %) ⁽²⁾	–87,5 €
Total sanción efectiva	131,25 €

⁽¹⁾ 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.

⁽²⁾ 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.

Supuesto 6

Enunciado

La sociedad Montalvo, SL ha sido objeto de actuaciones inspectoras, con carácter general y referidas al IS, periodo 2019. El contribuyente había declarado una base imponible

negativa de 10.000 euros y había obtenido una devolución de 3.000 euros, por el importe de los pagos fraccionados que había realizado. El tipo impositivo aplicable es del 25 %.

La Inspección comprobó que Montalvo, SL había deducido gastos por importe de 25.000 euros, no deducibles de acuerdo con la normativa del impuesto. De este modo, Montalvo, SL debió haber presentado una declaración con una base imponible de 15.000 euros, con una cuota del ejercicio de 3.750 y una cuota diferencial, al restar los pagos fraccionados, de 750 euros.

El importe de la cuota del acta de inspección es de 3.750 euros: 750 que debió haber ingresado en su declaración, de haberla presentado correctamente, y 3.000 euros del importe de la devolución indebidamente obtenida.

En la conducta del contribuyente la Inspección apreció la existencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

La sociedad firmó en disconformidad el acta y, posteriormente, le fue notificado al contribuyente el acuerdo de liquidación, que piensa recurrir interponiendo un recurso de reposición o una reclamación económico administrativa.

Pregunta 7

Asumiendo que se ha apreciado culpabilidad en la conducta del contribuyente, indique en qué infracción o infracciones, de las contempladas en la LGT, ha incurrido y cuál es la base de la sanción.

Pregunta 8

En el caso de que la sociedad decida interponer un recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación, indique:

- a) La compatibilidad o no de dicho recurso con la reclamación económico-administrativa.
- b) El plazo para la interposición del recurso de reposición.
- c)Cuál es el órgano competente para conocer y resolver el recurso de reposición.

Pregunta 9

Respecto a la reclamación económica administrativa:

- a) Indique, en el ámbito de competencias del Estado, cuáles son los órganos económico-administrativos.
- b) Señale cuál es el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa.
- c) ¿La interposición de la reclamación económico-administrativa suspende la ejecución del acuerdo de liquidación?

Solución

Pregunta 7

Por un lado, la sociedad Montalvo, SL ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 195 de la LGT, consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, dado que determinó improcedentemente una base imponible negativa de 10.000 euros.

Esta infracción tributaria será grave y la base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, es decir, 10.000 euros.

Por otro lado, el artículo 191.5 de la LGT dispone que, cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 %.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de la LGT, consistente en obtener indebidamente una devolución.

Por tanto, la sociedad Montalvo, SL ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, dado que ha dejado de ingresar 3.750 euros.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, es decir, 3.750 euros (el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente, que asciende a 3.000 euros, la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación, que asciende a 750 euros).



Pregunta 8

a)

El artículo 222 de la LGT dispone que el recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

Si el interesado interpusiera el recurso de reposición, no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo.

b)

De conformidad con lo establecido en el artículo 223.1 de la LGT, 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.

c)

De conformidad con lo establecido en el artículo 225.1 de la LGT, será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido.

Pregunta 9

a)

El artículo 228 de la LGT establece que, en el ámbito de competencias del Estado, son órganos económico-administrativos:

- a) El Tribunal Económico-Administrativo Central.
- b) Los tribunales económico-administrativos regionales y locales.

También tendrá la consideración de órgano económico-administrativo la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

b)

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 notificación del acto impugnado o desde el día siguiente a aquel en el que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

c)

El artículo 39.1 del RGRVA dispone que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa.

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la LGT, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 del Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA).
- b) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del RGRVA.
- c) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.
- d) Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si el tribunal que conoce de la reclamación contra el acto considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Supuesto 7

Enunciado

Un equipo de una Dependencia Regional de Inspección tiene cargado en su plan de inspección a doña Marina, por el IRPF del ejercicio 2020, y a la sociedad Patrimonio Marina, SL, por el IS 2020, de la que es doña Marina socia única y administradora.

Las comunicaciones de inicio de actuaciones se firmaron, ambas, el día 21 de febrero de 2023 y se procedió a notificar las dos comunicaciones.

En el caso de la sociedad, se puso la notificación en su dirección electrónica habilitada única (DEHú), pero, a fecha 3 de marzo de 2023, transcurridos ya 10 días desde la puesta a disposición de la notificación, el contribuyente no había accedió a ella. No tuvo conocimiento del contenido de la notificación hasta el día 15 de marzo de 2023, fecha en la que por fin accedió a la notificación.

Respecto a la notificación de la comunicación de inicio a doña Marina, un agente de la Hacienda pública intentó su notificación en el domicilio fiscal de doña Marina, una vivienda unifamiliar en la que reside. Atendió al agente una persona que trabajaba en la finca como jardinero, pero que manifestó que no estaba autorizado para hacerse cargo de ninguna notificación. El agente dejó un aviso en el buzón.

Doña Marina solo declara en su IRPF la imputación de rentas inmobiliarias, pero Patrimonio Marina, SL tiene un importe neto de la cifra de negocios de 1.000.000 de euros (importe inferior al señalado para auditar cuentas).

Durante el transcurso de las actuaciones, el equipo de inspección se percató de que las mismas imputaciones de renta inmobiliarias que doña Marina declaró en 2020 se deberían haber declarado en 2018 y 2019 sin que se hubiera hecho, por esto, con fecha 25 de junio de 2023, emite una comunicación de ampliación de actuaciones ampliando las actuaciones al IRPF 2018 y 2019.

Tras intentar notificar la comunicación de ampliación de actuaciones conforme al procedimiento previsto en la norma en el domicilio fiscal de doña Marina sin que se hubiera conseguido, se acudió a la notificación por comparecencia, sin que nadie compareciera ante la Agencia Tributaria.

Pregunta 10

En el caso de Patrimonio Marina, SL, indique cuándo se entienden iniciadas las actuaciones inspectoras. Respecto a la comunicación de inicio de actuaciones sobre doña Marina, analice el intento de notificación realizado e indique si es correcto. En caso de que lo considere infructuoso, indique cómo se debe proceder para lograr la correcta notificación de la comunicación de inicio de actuaciones.

Pregunta 11

Indique cuál es, de acuerdo con el artículo 150 de la LGT, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Señale, en el caso de doña Marina y de Patrimonio Marina, SL, cuál será dicho plazo.

Determine si afecta al plazo máximo de duración del procedimiento inspector iniciado con doña Marina el hecho de que se hayan ampliado actuaciones a dos periodos no incluidos en la comunicación de inicio de actuaciones.

Pregunta 12

En función de los hechos descritos, indique si el equipo de inspección, en relación con doña Marina, puede regularizar todos los periodos objeto de la comprobación.

Determine con qué documento/s terminaría el procedimiento inspector.

Solución

Pregunta 10

Las actuaciones inspectoras llevadas a cabo con la entidad Patrimonio Marina, SL se entienden iniciadas en fecha 3 de marzo de 2023, por el transcurso del plazo de 10 días naturales, a contar desde la puesta a disposición de la notificación, tal y como establece el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), que establece que, cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido elegida expresamente por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

Por lo que se refiere a la comunicación de inicio de actuaciones sobre doña Marina, cabe señalar que el jardinero de la finca sí que estaba legitimado para recibir la notificación, dado que el artículo 111.1 de la LGT dispone que, cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

En cualquier caso, no cabe considerarlo como un rechazo de la notificación (lo cual implicaría que se tuviera por efectuada la notificación, tal y como dispone el art. 111.2 de la LGT), dado que la persona que rechazó la notificación no era el interesado ni su representante, sino que cabe considerarlo como un intento de notificación infructuoso.

Por tanto, cabe concluir que el primer intento de notificación de la comunicación de inicio de actuaciones resulta ajustado a derecho, dado que se realizó en el domicilio fiscal de doña Marina y, como nadie se hizo cargo de la notificación, el agente tributario dejó el aviso en el buzón.

Para lograr la correcta notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, la AEAT debe proceder conforme a lo dispuesto en el artículo 42 de la LPACAP, que establece que, si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las 15 horas, el segundo intento deberá realizarse después de las 15 horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44 de la LPACAP (notificación por comparecencia).

Pregunta 11

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 concorra 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.

Tanto en el caso de doña Marina como en el de la entidad Patrimonio Marina, SL, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 18 meses, dado que no concurre ninguna de las circunstancias contempladas en la letra b) del artículo 150.1 de la LGT.

El hecho de que se hayan ampliado actuaciones a dos periodos no incluidos en la comunicación de inicio de actuaciones no afecta al plazo máximo de duración del procedimiento inspector iniciado con doña Marina, al no estar contemplada esta circunstancia en el artículo 150 de la LGT.

Pregunta 12

El equipo de inspección no puede regularizar todos los periodos objeto de la comprobación, dado que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación habrá prescrito, por lo que se refiere al IRPF 2018, en la fecha de notificación de la comunicación de ampliación de actuaciones.

El enunciado indica que la comunicación de ampliación de actuaciones al IRPF 2018 y 2019 se emitió en fecha 25 de junio de 2023, que no se pudo notificar en el domicilio fiscal de doña Marina y que se acudió a la notificación por comparecencia, sin que nadie compareciera ante la Agencia Tributaria. Dado que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por lo que se refiere al IRPF 2018, finaliza en fecha 1 de julio de 2023, en la fecha de notificación de la comunicación de ampliación de actuaciones ya habrá prescrito dicho derecho.

Por lo que se refiere a la terminación del procedimiento inspector, el artículo 185.1 del RGAT establece que concluido, en su caso, el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección que, a efectos de su tramitación, pueden ser con acuerdo, de conformidad o de disconformidad.

Por su parte, el artículo 189.1 del RGAT dispone que el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo.

Ahora bien, por lo que se refiere al IRPF 2018, dado que ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, y conformidad con lo establecido en el apartado 4 del artículo 189 del RGAT, el procedimiento inspector terminará mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento.

Supuesto 8

Enunciado

La sociedad Inversiones Estrella, SL ha sido objeto de actuaciones inspectoras de carácter general, relativas al IS 2020 y 2021 y al IVA, desde el primer trimestre de 2020 hasta el cuarto trimestre de 2021.

El equipo de inspección considera que ya tiene todos los datos necesarios para regularizar la situación tributaria del obligado tributario y procede a conceder el trámite de audiencia.

Para ello, ha citado al contribuyente para que comparezca mediante su representante legal o mediante su representante autorizado en las oficinas de la Inspección. En dicha comparecencia se le pondrán de manifiesto al contribuyente una serie de hechos y circunstancias constatados por la Inspección y se le concederá el trámite de audiencia.

El representante autorizado ante la Inspección, transcurridos tres días desde el inicio del trámite de audiencia, solicitó la ampliación de dicho plazo.

Finalmente, el representante autorizado comunicó a la Inspección que firmaría las actas en conformidad.

Pregunta 13

En relación con el trámite de audiencia, indique cuál es el plazo que puede conceder la Inspección al contribuyente. Indique también si la Inspección puede acceder a la petición de ampliación del plazo y, por cuanto tiempo.

Pregunta 14

Indique qué tipo de documento utilizará la Inspección para hacer constar, en la comparecencia del contribuyente, los hechos y circunstancias constatados y la concesión del trámite de audiencia. Indique cuál debe ser el contenido mínimo de dicho documento.

Pregunta 15

Respecto a la tramitación del acta de conformidad, indique cuál será la tramitación para los dos siguientes supuestos:

- a) En el plazo de un mes desde la firma del acta, el inspector jefe no ha comunicado ningún acuerdo al contribuyente.
- b) El inspector jefe, dentro del plazo de un mes desde la firma del acta, ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias.

Solución

Pregunta 13

El artículo 82.2 de la LPACAP regula el trámite de audiencia disponiendo en su apartado 2 que los interesados, en un plazo no inferior a 10 días ni superior a 15 días, podrán alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

Por lo que se refiere a la petición de ampliación del plazo, la Inspección puede acceder a la misma, dado que el artículo 91 del RGAT dispone que el órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos, sin que se pueda conceder más de una ampliación del plazo respectivo.

Para que la ampliación pueda otorgarse, serán necesarios los siguientes requisitos:

- a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.
- b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
- c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

Pregunta 14

El documento que utilizará la Inspección para hacer constar, en la comparecencia del contribuyente, los hechos y circunstancias constatados y la concesión del trámite de audiencia, es una diligencia, ya que, de conformidad con lo establecido 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 15

a)

El artículo 187.3 del RGAT establece que, de no notificarse alguno de dichos acuerdos en el plazo citado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

b)

El artículo 187.3 c) del RGAT establece que si se ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

Supuesto 9

Enunciado

El 1 de mayo de 2024, la Agencia Tributaria le notificó a la empresa sociedad A una liquidación por 6.000 euros relativa al IS (modelo 200) del ejercicio 2022. Esta sociedad tenía reconocido, pero no pagado, un crédito a su favor, por valor de 5.000 euros, por parte del Ministerio de Industria y Turismo, por lo que presentó ante la Agencia Tributaria el 18 de junio de 2024 una solicitud de compensación.

Pregunta 16

¿Qué datos deberá contener y qué documentos deberá acompañar la solicitud de compensación presentada a instancia de la sociedad A?

Pregunta 17

- a) En el supuesto de que la solicitud de compensación presentada por la sociedad A no cumpla con los requisitos previstos en la normativa, ¿cómo deberá actuar la Agencia Tributaria?

- b) ¿Qué ocurriría si la sociedad A no atendiera a las actuaciones instadas por la Agencia Tributaria?
- c) Y si atendiera a las actuaciones instadas por la Agencia Tributaria, pero no de forma correcta, ¿qué consecuencias tendría para la sociedad A?
- d) ¿Qué efectos tendría que la Agencia Tributaria acreditara que en realidad no existe el crédito ofrecido por la sociedad A?

Pregunta 18

- a) ¿Cuál sería el plazo que tiene la Agencia Tributaria para notificar la resolución de la solicitud de compensación presentada por la sociedad A?
- b) ¿Qué efectos tendría el incumplimiento, por parte de la Agencia Tributaria, del plazo legalmente previsto para notificar la resolución de la solicitud de compensación presentada por la sociedad A?
- c) Si se acordara la compensación por parte de la Agencia Tributaria, ¿cuáles serían los efectos?

Solución

Pregunta 16

De conformidad con lo establecido en el artículo 56.1 del RGR, el obligado al pago que inste la compensación deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud, que contendrá 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 cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe, concepto y fecha de vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario.
- c) Identificación del crédito reconocido por la Hacienda pública a favor del solicitante cuya compensación se ofrece, indicando al menos su importe, concepto y órgano gestor.
- d) Lugar, fecha y firma del solicitante.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 56 del RGR, a la solicitud de compensación se acompañarán los siguientes documentos:

- a) Dado que la deuda tributaria cuya compensación se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta debidamente cumplimentado.
- b) Justificación de haber solicitado certificado de la oficina de contabilidad del órgano u organismo gestor del gasto o del pago, en el que se refleje la existencia del crédito reconocido pendiente de pago, la fecha de su reconocimiento y la suspensión, a instancia del interesado, de los trámites para su abono en tanto no se comunique la resolución del procedimiento de compensación.

Pregunta 17

a)

Tal y como establece el artículo 56.3 del RGR, si la solicitud de compensación no reúne los requisitos o no se acompañan los documentos que se señalan en este artículo, el órgano competente para la tramitación del procedimiento requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

b)

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 56.3 del RGR, si en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento la entidad no subsanara el defecto o no aportara los documentos preceptivos, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

En el caso que nos ocupa, dado que la solicitud de compensación ha sido presentada en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizará con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario, en caso de que el requerimiento no sea atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

c)

Tal y como establece el artículo 56.3 del RGR, cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado, pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de compensación.

d)

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 56.3 del RGR, el requerimiento de subsanación no será efectuado cuando, examinada la solicitud y contrastados los datos indicados en esta con los que obren en poder de la Administración, quede acreditada la inexistencia del crédito ofrecido. En este supuesto se tendrá por no presentada la solicitud de compensación y se procederá a su archivo sin más trámite.

Pregunta 18

a)

De conformidad con lo establecido en el artículo 56.7 del RGR, la resolución de la solicitud de compensación presentada por la sociedad A deberá notificarse en el plazo de seis meses.

b)

Tal y como dispone el artículo 56.7 del RGR, transcurrido el plazo de seis meses sin que haya notificado la resolución de la solicitud de compensación, la sociedad A podrá considerar desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente o esperar la resolución expresa.

c)

El artículo 59 del RGR regula los efectos de la compensación disponiendo que, adoptado el acuerdo de compensación, se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente (en el caso que nos ocupa, la cantidad concurrente asciende a 5.000 euros). Dicho acuerdo será notificado al interesado y servirá como justificante de la extinción de la deuda.

Además, dado que el crédito (5.000 euros) es inferior a la deuda (6.000 euros), la parte de deuda que exceda del crédito (que asciende a 1.000 euros) seguirá el régimen ordinario, iniciándose el procedimiento de apremio, si no es ingresada a su vencimiento, siendo posible practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a favor del obligado al pago.

Supuesto 10

Enunciado

A la empresa sociedad B, el 18 de marzo de 2024, la Dependencia de Gestión Tributaria le notifica una liquidación por un importe de 50.000 euros, relativa al IVA del ejercicio 2022.

La citada dependencia, a la vista de que la sociedad B no realizó el pago, dentro del periodo voluntario, le notificó la providencia de apremio el 10 de mayo de 2024.

Realizadas las actuaciones ejecutivas, legalmente previstas, la Agencia Tributaria constata la inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito de la sociedad B.

Pregunta 19

Indique los efectos que produce la notificación de la providencia de apremio.

Pregunta 20

Indique razonadamente los motivos de oposición a la providencia de apremio que tiene la sociedad B, así como los efectos del impago de la deuda dentro del periodo ejecutivo.

Pregunta 21

- a) En la medida en que la Agencia Tributaria constató la inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables cuyo titular fuera la sociedad B, procedió a declarar a esta sociedad fallida total. ¿Esta declaración de fallido total es correcta con base en la información que se facilita?
- b) ¿La declaración de fallido podría haber sido por insolvencia parcial?
- c) Indique los efectos de la baja provisional por insolvencia de la sociedad.

Solución

Pregunta 19

De conformidad con lo establecido en el artículo 167 de la LGT, la notificación de la providencia de apremio inicia el procedimiento de apremio. Además, en la providencia de apremio se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos del periodo ejecutivo a los que se refiere el artículo 28 de la LGT y se requerirá al obligado tributario para que efectúe el pago.

La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

Pregunta 20

Tal y como dispone el artículo 167.3 de la LGT, contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Por lo que se refiere a los efectos del impago de la deuda dentro del periodo ejecutivo, el artículo 167.4 de la LGT establece que, si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de la LGT, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

Pregunta 21

a)

El artículo 61.1 del RGR dispone que se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito.

El enunciado indica que, realizadas las actuaciones ejecutivas legamente previstas, la Agencia Tributaria constató la inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito de la sociedad B.

Por tanto, cabe concluir que la declaración de fallido total de la sociedad B es correcta en base a la información que se facilita.

b)

Tal y como establece el artículo 61.1 del RGR, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

El enunciado indica que, realizadas las actuaciones ejecutivas legamente previstas, la Agencia Tributaria constató la inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito de la sociedad B.

Por tanto, la declaración de fallido no podría haber sido por insolvencia parcial con base en la información que se facilita.

c)

El artículo 62 del RGR regula los efectos de la baja provisional por insolvencia, disponiendo que la declaración total o parcial de crédito incobrable determinará la baja en cuentas del crédito en la cuantía a que se refiera dicha declaración.

Dicha declaración no impide el ejercicio por la Hacienda pública contra quien proceda de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

La declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil será anotada en este en virtud de mandamiento expedido por el órgano de recaudación competente. Con posterioridad a la anotación el registro, comunicará a dicho órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación.

Declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago.

Alfabetización financiera de las personas emprendedoras y el efecto Dunning-Kruger

Roberto Graña-Álvarez

*Profesor ayudante doctor. Departamento de Economía y Administración de Empresas.
Universidad de Burgos (España)*

rgrana@ubu.es | <https://orcid.org/0000-0003-2571-4918>

José Berbel-Vera

*Profesor ayudante doctor. Departamento de Contabilidad.
Universidad de Valencia (España)*

jose.berbel@uv.es | <https://orcid.org/0000-0001-9982-7531>

Ernesto López-Valeiras (autor de contacto)

*Profesor titular de universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidade de Vigo. ECOBAS (España)*

elvaleiras@uvigo.es | <https://orcid.org/0000-0003-1576-7207>

Marcos Álvarez-Espino

*Investigador predoctoral. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidade de Santiago de Compostela (España)*

marcos.alvarez.espino@usc.es | <https://orcid.org/0000-0002-9514-7544>

Lucía Rey-Ares

*Profesora ayudante doctora. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidade de Santiago de Compostela (España)*

lucia.rey.ares@usc.es | <https://orcid.org/0000-0002-5165-742X>

Sara Fernández-López

*Catedrática de universidad. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidade de Santiago de Compostela. ECOBAS (España)*

sara.fernandez.lopez@usc.es | <https://orcid.org/0000-0003-2496-4333>

Extracto

Este artículo tiene como objetivo principal investigar la presencia del efecto Dunning-Kruger en emprendedores, con un enfoque específico en su nivel de competencias contables y financieras, es decir, su alfabetización financiera. El efecto Dunning-Kruger es un fenómeno psicológico que se manifiesta en la incapacidad de las personas para evaluar con precisión su propio nivel



Cómo citar: Graña-Álvarez, R., Berbel-Vera, J., López-Valeiras, E., Álvarez-Espino, M., Rey-Ares, L. y Fernández-López, S. (2025). Alfabetización financiera de las personas emprendedoras y el efecto Dunning-Kruger. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 187-215. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22395>



de competencia sobre un tema en concreto. Adicionalmente, se analizan los antecedentes y consecuencias de este fenómeno. Se utiliza una base de datos propia formada por las respuestas de 194 emprendedores inscritos en programas de apoyo y estímulo al emprendimiento en España. Los resultados sugieren que los emprendedores con menores competencias financieras tienden a sobreestimar sus habilidades, mientras que aquellos con mayores competencias tienden a subestimarlas. Esta inexactitud en la autoevaluación impacta en aspectos clave de la gestión empresarial, como la disposición a delegar tareas contables y financieras y la motivación para seguir formándose en esta área. Además, se observa que la edad y el nivel educativo del emprendedor están negativamente asociados con la presencia del efecto Dunning-Kruger, sugiriendo que emprendedores más educados y mayores son menos propensos a este sesgo.

Palabras clave: competencias contables y financieras del emprendedor; alfabetización financiera; sesgos cognitivos.

Recibido: 15-06-2024 / Aceptado: 11-11-2024 / Publicado: 21-01-2025



Financial literacy of entrepreneurs and the Dunning-Kruger effect

Roberto Graña-Álvarez

José Berbel-Vera

Ernesto López-Valeiras (corresponding author)

Marcos Álvarez-Espino

Lucía Rey-Ares

Sara Fernández-López

Abstract

This article aims to investigate the presence of the Dunning-Kruger effect in entrepreneurs, with a specific focus on their level of accounting and financial competencies, *i. e.*, their financial literacy. The Dunning-Kruger effect is a psychological phenomenon that manifests as an inability of individuals to accurately assess their own level of competence in a particular subject. Additionally, the antecedents and consequences of this phenomenon are analyzed. A proprietary database consisting of responses from 194 entrepreneurs enrolled in support and stimulation programs for entrepreneurship in Spain is utilized. The results suggest that entrepreneurs with lower financial competencies tend to overestimate their abilities, while those with higher competencies tend to underestimate them. This inaccuracy in self-assessment impacts key aspects of business management, such as the willingness to delegate accounting and financial tasks and the motivation to continue training in this area. Moreover, it is observed that the age and educational level of the entrepreneur are negatively associated with the presence of the Dunning-Kruger effect, suggesting that more educated and older entrepreneurs are less prone to this bias.

Keywords: entrepreneur's accounting and financial competencies; financial literacy; cognitive biases.

Received: 15-06-2024 / Accepted: 11-11-2024 / Published: 21-01-2025

Citation: Graña-Álvarez, R., Berbel-Vera, J., López-Valeiras, E., Álvarez-Espino, M., Rey-Ares, L. y Fernández-López, S. (2025). Alfabetización financiera de las personas emprendedoras y el efecto Dunning-Kruger. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 187-215. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22395>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Literatura previa
 - 2.1. La alfabetización financiera en contextos organizativos
 - 2.2. El efecto Dunning-Kruger
- 3. Metodología
 - 3.1. Población, muestra y método de recogida de datos
 - 3.2. Medición de las variables
 - 3.3. Método empírico y procedimiento estadístico
- 4. Resultados
 - 4.1. Análisis descriptivo
 - 4.2. Análisis econométrico
- 5. Discusión y conclusiones
- Anexo. Instrumento de medida de la alfabetización financiera
- Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido elaborado por el grupo de investigación «Accounting and Finance for Entrepreneurship Monitor, AFFE», 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.

Agradecimientos: Los autores agradecen el apoyo económico recibido por parte del CEF.- Centro de Estudios Financieros a través de la III Convocatoria Grupos de Investigación en Contabilidad y reconocen el apoyo del proyecto PID2022-139974NB-I00 financiado por MICIU/AEI/ 10.13039/501100011033 y por FEDER/UE. Marcos Álvarez-Espino agradece el apoyo económico del Ministerio de Universidades de España a través del programa FPU (Ayudas para la Formación del Profesorado Universitario) [FPU21/03287].

1. Introducción

Es habitual que las personas tengan dificultades para estimar con precisión sus habilidades en un tema específico. Concretamente, los individuos con conocimientos limitados tienden a sobreestimar sus habilidades, mientras que aquellos con conocimientos más avanzados tienden a subestimarlas. Este sesgo cognitivo, conocido como efecto Dunning-Kruger, fue identificado por los psicólogos David Dunning y Justin Kruger a finales de los años noventa (Kruger y Dunning, 1999).

Existen evidencias que sugieren que los emprendedores podrían tener dificultades para evaluar con precisión el nivel de sus propias competencias contables y financieras (López-Valeiras *et al.*, 2023). La posible existencia de este efecto Dunning-Kruger en la alfabetización financiera de los emprendedores tendría implicaciones significativas en este contexto. Primero, la sobrestimación de las capacidades podría materializarse en toma de decisiones poco informadas, en decidir no formarse en este tema o en comportamientos arriesgados sin ser consciente de ello. Incluso podría generar conflictos interpersonales cuando las personas no están dispuestas a aceptar críticas o consejos de aquellos que tienen más experiencia o conocimientos en esta área. Por el contrario, los emprendedores con un alto nivel de alfabetización financiera podrían subestimar sus propias habilidades en este ámbito, lo que podría derivar en una falta de confianza para explorar nuevas oportunidades de inversión o para asumir riesgos calculados en el crecimiento de sus negocios. Además, a mayor grado de alfabetización, los emprendedores podrían tender a ser más críticos consigo mismos, limitando su capacidad para tomar decisiones audaces y llevar a cabo estrategias innovadoras.

El objetivo principal de este artículo es investigar la presencia del efecto Dunning-Kruger entre la población emprendedora, con un enfoque específico en su nivel de alfabetización financiera. Adicionalmente, se estudia el efecto de nivel de estudios y edad como variables antecedentes de este sesgo y el efecto de la presencia de Dunning-Kruger en dos elementos clave para la continuidad y éxito del proyecto emprendedor: el grado de control de tareas contables y financieras y el grado de motivación del emprendedor. Para dar respuesta a estos objetivos, se utiliza una base de datos compuesta por respuestas de 194 personas inscritas en programas de apoyo al emprendimiento en España, obtenida mediante la colaboración con diversas organizaciones del ámbito público-privado vinculadas al ecosistema emprendedor de ámbito nacional (López-Valeiras *et al.*, 2023).

Este trabajo trata de contribuir a la literatura de contabilidad y finanzas en contextos de emprendimiento. Los trabajos previos que analizaron la presencia del efecto Dunning-Kruger en el ámbito de las competencias financieras se centraron en el ámbito de las finanzas personales y familiares (Balasubramnian y Sargent, 2020; Gignac, 2022; Xin *et al.*, 2024) y sus resultados son inconsistentes. La aplicación de este fenómeno en el contexto empresarial, especialmente en relación con los emprendedores y sus decisiones financieras, sigue siendo un área poco explorada. Por lo tanto, este estudio busca extender el conocimiento existente sobre la presencia del efecto Dunning-Kruger, así como sus potenciales antecedentes y consecuencias. De igual modo, ofrece contribuciones al ámbito práctico empresarial. En primer lugar, aporta datos concretos sobre la alfabetización financiera de los emprendedores, orientando el desarrollo de programas de formación específicos y adaptados a las necesidades identificadas. En segundo lugar, facilita una comprensión más profunda de cómo la diferencia en la percepción de habilidades financieras se genera y puede afectar la toma de decisiones, permitiendo a los emprendedores y los responsables públicos tomar medidas concretas para mitigar posibles sesgos cognitivos. Por último, estos hallazgos muestran mecanismos a través de los cuales desarrollar prácticas empresariales más viables al vincular la distancia entre alfabetización financiera autopercebida y objetiva con la toma de decisiones informada y estratégica de sus proyectos.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente manera. En el epígrafe 2 se presenta una síntesis de la literatura relacionada con la alfabetización financiera y el efecto Dunning-Kruger, con especial atención a los contextos de emprendimiento. En el epígrafe 3 se expone la metodología y en el 4 se muestran los resultados. Por último, en el epígrafe 5 se discuten los resultados y se sintetizan las conclusiones.

2. Literatura previa

2.1. La alfabetización financiera en contextos organizativos

La alfabetización financiera se refiere al conocimiento financiero y a la aplicación de dicho conocimiento en situaciones relacionadas con finanzas personales o empresariales (Graña-Álvarez *et al.*, 2024)¹. Se considera que un individuo está alfabetizado financieramente cuando comprende conceptos financieros y puede aplicar este conocimiento para tomar decisiones informadas y responsables.

La literatura existente ha identificado determinados factores que contribuyen al desarrollo de la alfabetización financiera en contextos organizativos (Fernández-López *et al.*, 2023;

¹ Es importante realizar una distinción entre los conceptos de alfabetización y educación financiera. La educación financiera es el proceso formativo destinado a mejorar la comprensión de un individuo.

Graña-Álvarez *et al.*, 2024). Estos antecedentes incluyen la educación en general y la educación financiera en particular. Asimismo, existe cierto consenso sobre el importante rol desempeñado por los factores culturales y específicos del contexto. Es decir, el contexto cultural y socioeconómico en el que una persona emprendedora se encuentra puede influir significativamente en su nivel de alfabetización financiera (Rostamkalaei *et al.*, 2022). También ciertas características empresariales como el tamaño organizacional han sido asociadas con la alfabetización financiera de sus gestores (Fernández-López *et al.*, 2023).

En el ámbito de las consecuencias de la alfabetización financiera, las escasas evidencias disponibles en entornos organizativos² sugieren una posible relación directa con actitudes y comportamientos financieros, así como con capacidades y rendimiento organizativo (Graña-Álvarez *et al.*, 2024a; Molina-García *et al.*, 2023). Los resultados muestran que la alfabetización financiera se correlaciona con actitudes financieras hacia el uso de deuda, tolerancia al riesgo o aversión a las pérdidas. Como ejemplo de comportamiento financiero asociado a la alfabetización financiera del emprendedor se encuentra la intensidad de uso de sistemas de contabilidad y control de gestión, mientras que algunas de las capacidades organizativas identificadas en la literatura que podrían verse influenciadas por el nivel de alfabetización financiera son la accesibilidad financiera, la innovación, la competitividad o la capacidad de internacionalización. Por último, existe una corriente de investigación minoritaria que relaciona de forma directa la alfabetización financiera del emprendedor con el rendimiento organizativo en términos de crecimiento, supervivencia y desempeño financiero y no financiero.

La alfabetización financiera puede ser medida mediante pruebas cognitivas objetivas (en adelante, alfabetización financiera objetiva) o mediante una autoevaluación subjetiva (en adelante, alfabetización financiera autopercebida).

En el primer caso, se utilizan una serie de tareas cognitivas estructuradas. Estas tareas pueden abarcar una amplia gama de temas financieros, desde la comprensión de los términos básicos hasta el análisis de estados financieros y la evaluación de estrategias de inversión (Trombetta, 2023).

En el segundo caso, el individuo califica su nivel de conocimientos y habilidades financieras según su percepción personal. Esta autoevaluación puede estar influenciada por una variedad de factores, como la confianza en uno mismo, las experiencias previas o las expectativas individuales. La literatura previa sugiere que las personas podrían no ser del todo precisas al evaluar sus propias habilidades financieras (Xin *et al.*, 2024). Esta imprecisión es un fenómeno psicológico conocido como efecto Dunning-Kruger (Kruger y Dunning, 1999).

² Existe una amplia literatura centrada en estudiar las consecuencias de la alfabetización financiera en contextos de finanzas personales (Lusardi y Mitchell, 2014).

2.2. El efecto Dunning-Kruger

El efecto Dunning-Kruger posee una doble vertiente. Por un lado, se manifiesta cuando personas con habilidades limitadas en un campo tienden a sobreestimar sus propias capacidades, lo cual puede llevar a decisiones inadecuadas (Shepherd *et al.*, 2015)³. Esta incompetencia también puede privar a las personas de la capacidad de reconocer la calidad de las respuestas producidas por otros individuos (Dunning y Kruger, 1999).

Por otro lado, el efecto Dunning-Kruger también se identifica entre individuos con mayores competencias, que, en este caso, tienden a subestimarlas. A medida que aumentan sus conocimientos y habilidades sobre un tema, también aumenta su conciencia sobre la complejidad del campo y las posibles limitaciones que puedan tener. Este fenómeno de subestimación puede conducir a que individuos altamente competentes duden de sus capacidades y, por ende, subvaloren sus contribuciones y eviten tomar riesgos necesarios para el crecimiento profesional y personal (Ehrlinger *et al.*, 2008). Es decir, la subestimación de las propias capacidades puede ser perjudicial, ya que inhibe la confianza y la iniciativa, elementos clave para el desarrollo y la innovación en cualquier área de conocimiento.

La mayoría de las iniciativas encaminadas a identificar la presencia del efecto Dunning-Kruger en relación con la alfabetización financiera han sido realizadas en el ámbito de las finanzas personales. Aunque la gran mayoría de los resultados previos apuntan a la existencia de este fenómeno (Balasubramnian y Sargent, 2020; Xin *et al.*, 2024), hay otros trabajos que ponen en duda su existencia (Gignac, 2022).

Aunque estos resultados en el ámbito de las finanzas personales son valiosos para nuestro conocimiento, las características propias del contexto organizativo y de emprendimiento impiden que puedan ser directamente aplicados a las personas emprendedoras. Las evidencias sobre la presencia del efecto Dunning-Kruger en este contexto son muy limitadas (López-Valeiras *et al.*, 2023). Por tanto, extender el conocimiento en este ámbito resulta muy relevante por las implicaciones de este efecto, tanto en casos de sobreestimación como de subestimación de las habilidades.

En el caso de una persona emprendedora con baja alfabetización financiera, esta puede creer que entiende suficientemente, por ejemplo, la gestión de los flujos de caja, lo que podría llevarle a tomar préstamos innecesarios o a no prever adecuadamente los gastos futuros, resultando en dificultades de liquidez. Del mismo modo, podría tender a confiar más en su juicio personal que en asesoramiento profesional, lo cual puede aumentar el riesgo

³ Dunning (2011) sugiere una doble vertiente en relación con la sobreconfianza. Si bien esta puede tener consecuencias negativas si no se equilibra con una planificación adecuada en las fases iniciales del negocio, también podría ser un factor que favoreciese la persistencia y la energía emprendedora en fases de ejecución estratégica.

de errores financieros graves (Xin *et al.*, 2024). Este fenómeno puede observarse cuando emprendedores con reducidas aptitudes en esta área rechazan la contratación de expertos contables o financieros, confiando en su capacidad para manejar por sí mismos complejas tareas contables, lo cual puede llevar a inconsistencias y errores que afecten la salud financiera de la empresa.

En el segundo caso, la infravaloración de las habilidades podría limitar la disposición de quienes emprenden para asumir riesgos calculados e innovar en la gestión de sus finanzas empresariales. Es decir, podría darse la paradoja de que un emprendedor con un sólido conocimiento en finanzas podría subestimar su capacidad para manejar inversiones o expandir su negocio, optando por decisiones excesivamente conservadoras que podrían limitar el crecimiento y la competitividad de su empresa.

3. Metodología

En este epígrafe se detalla la metodología empleada en el estudio, abordando los aspectos relacionados con la población y la muestra, así como el método de recogida de datos. Posteriormente, se describen las variables utilizadas en la investigación y el método empírico empleado para analizar los datos recopilados.

3.1. Población, muestra y método de recogida de datos

El presente estudio se enmarca en un proyecto más amplio que ha contado con la colaboración de organizaciones público-privadas vinculadas con el ecosistema emprendedor español⁴. El nivel de análisis se centra en la figura de la persona emprendedora participante en un programa de incubación de empresas.

La recogida de datos se realizó antes del inicio de los citados programas de apoyo y el instrumento elegido fue la encuesta.

Para el diseño de esta se siguió, en la medida de lo posible, las indicaciones de Dillman (2011), considerando en todo momento aspectos como simplicidad, brevedad y relevancia. Desde el diseño del formulario hasta el tratamiento de los datos obtenidos se estableció como prioridad garantizar tanto el rigor metodológico como un buen diseño y desarrollo de la investigación, adecuada a los objetivos planteados en este estudio.

⁴ Los autores agradecen en especial el apoyo de FUNCAS, del Instituto Galego de Promoción Económica (IGAPE) y de la Escuela de Organización Industrial (EOI).

En primer lugar, se diseñó un borrador inicial de cuestionario (pretest), sometido al criterio de personas expertas relacionadas con la administración y la contabilidad desde diferentes ópticas como la académica, la directiva o la emprendedora. Este pretest redujo el número de preguntas incluidas en el cuestionario final. En la presentación del cuestionario definitivo participaron las organizaciones promotoras de los programas de apoyo al emprendedor y su difusión se realizó de manera virtual y presencial, por lo que se necesitó un servicio *online* que soportara ambas funcionalidades. El periodo de recogida de encuestas abarcó de abril a octubre de 2022.

Se recurrió a las buenas prácticas habituales en estudios de esta índole para aumentar la tasa de respuesta a los cuestionarios. Primero, se decidió garantizar la confidencialidad de los datos recogidos en la encuesta mediante un proceso de agregación y separación de datos personales, tanto de los individuos como de la información relativa a las organizaciones colaboradoras. Segundo, se ofreció información amplia sobre la importancia, el creciente interés y la relevancia de una investigación de este tipo en torno a la alfabetización financiera de quienes emprenden. Finalmente, las entidades colaboradoras apoyaron de manera informal animando a los emprendedores a participar en el estudio respondiendo al cuestionario. De los 250 cuestionarios enviados, se logró extraer una muestra válida de 194 personas.

3.2. Medición de las variables

A) Alfabetización financiera objetiva

Los conocimientos contables y financieros fundamentales en el contexto organizativo (Trombetta, 2023), así como conceptos y productos financieros básicos (Lusardi y Mitchell, 2014), fueron integrados para la composición de una escala de medida del grado de alfabetización financiera objetiva del emprendedor. Así, conceptos diversos como interés compuesto, riesgo, inflación, amortización, rentabilidad económica frente a financiera, identificación de la deuda como alternativa de financiación, habilidad de cálculo, conocimiento de productos financieros, entre otros, fueron considerados.

Se diseñaron 12 preguntas, de las cuales 7 valoran el grado de alfabetización financiera básica y 5 el grado de alfabetización financiera avanzada (véase el anexo), cuyas respuestas correctas totalizaban una puntuación de 100, siguiendo el criterio de Graña-Álvarez *et al.* (2021). Por tanto, al totalizar 12 preguntas, a cada pregunta con respuesta correcta se le asignaron $100/12 = 8,33$ puntos. Para evitar la aleatoriedad en las respuestas, se penalizó la respuesta incorrecta con una disminución en la puntuación de $8,33/(j - 1)$ puntos, siendo j el número de alternativas en la respuesta, excluyendo las alternativas «No estoy seguro/a» y «Prefiero no responder», con j en un rango de 2 a 4 alternativas posibles. Las respuestas «No estoy seguro/a» y «Prefiero no responder» computaron como 0. La puntuación final obtenida se calculó sumando

las puntuaciones individuales de cada pregunta. Posteriormente, se recodificó en una escala 1 a 7 para facilitar la comparación con la alfabetización financiera autopercebida.

B) Alfabetización financiera autopercebida

Siguiendo la propuesta de Trombetta (2023), para la medición de esta variable se utilizó la siguiente pregunta: «¿En qué medida considera que su nivel actual de alfabetización financiera es adecuado para desempeñar adecuadamente su trabajo o desarrollar un proyecto emprendedor?» (1 = muy inadecuado; 7 = muy adecuado).

C) Educación financiera

A la hora de considerar si el emprendedor participó en programas de educación financiera, se tuvo en cuenta tanto la formación reglada como no reglada. Por consiguiente, esta variable recoge la participación de la persona encuestada tanto en programas reglados como en programas no reglados relacionados con temas financieros.

En el caso de programas formativos reglados⁵, los currículos escolares suelen abordar la educación financiera de manera directa o indirecta, introduciendo conceptos sobre finanzas personales y su gestión eficaz a través de diversas materias y áreas de estudio. En España se ofrece educación financiera reglada desde Primaria y Secundaria, si bien es en la educación superior donde, desde el punto de vista del emprendimiento, esta materia puede adquirir mayor relevancia. En el ámbito universitario, el alumnado tiene acceso directo al conocimiento, la innovación y una formación sólida relacionada con proyectos e iniciativas emprendedoras, que puede impactar transversalmente en la etapa más próxima a la incorporación al mundo profesional.

Por otra parte, organizaciones gubernamentales y no gubernamentales, así como entidades financieras y aseguradoras, ofrecen acceso a iniciativas y programas de educación financiera no reglada que incluyen programas de capacitación, asesoramiento financiero y campañas de concienciación, así como recursos educativos presenciales y en línea.

Para la medición de esta variable se incluyeron dos preguntas en la encuesta. La primera pregunta hace referencia a los contenidos en materia de finanzas y contabilidad de los estudios reglados seguidos por el encuestado mediante la pregunta: «¿Incluían las titulaciones oficiales cursadas asignaturas en el ámbito de las finanzas o la contabilidad?». La segunda hace referencia a formación no reglada recibida por el encuestado mediante la pregunta: «Indique las horas de asistencia a cursos o seminarios en los dos últimos años

⁵ La formación reglada en materia financiera está regulada en España desde 2014.

sobre temáticas relacionadas con finanzas y contabilidad (excluir la formación recibida durante sus estudios oficiales)». Las respuestas se recodificaron como una variable dicotómica o *dummy*, tomando el valor 1 en el caso de que la respuesta a la primera pregunta fuera «Sí» o hubiera contestado con un número de horas distinto de 0 a la segunda pregunta. La variable toma el valor 0 en el caso de que la respuesta a la primera pregunta fuera «No» y hubiera contestado 0 a la segunda pregunta.

D) Nivel de estudios

Para la medición de esta variable se utilizó una *dummy* que puede tomar valores 1 (nivel educativo alto) o 0 (nivel educativo bajo), obtenida a partir de la recodificación de las respuestas obtenidas en el cuestionario. Esta variable refleja el nivel más alto de estudios oficiales completados. El criterio para asignar los valores de la variable fue: 1 cuando el emprendedor disponía de una titulación universitaria (diplomatura/licenciatura/grado, máster/posgrado o doctorado); 0 en caso contrario.

E) Experiencia laboral en el sector actual

Se preguntó a las personas encuestadas por los años de experiencia en su sector actual de actividad (sector principal en el que está trabajando o tiene planificado trabajar).

F) Edad

Se preguntó por la fecha de nacimiento de la persona encuestada. Esta variable puede ser determinante en el conocimiento de diversos temas relacionados con la alfabetización financiera como, por ejemplo, la inflación (Lusardi y Mitchell, 2014), especialmente en sujetos pertenecientes a colectivos como los *baby boomers*, quizá menos expuestos a su impacto a lo largo del tiempo.

G) Género

Se solicitó a las personas encuestadas que indicaran el género con el que se identificaban. Como en los casos anteriormente detallados, se configuró una variable *dummy*, tomando el valor 1 si la persona emprendedora se identificaba con mujer y 0 con hombre.

H) Grado de control de tareas contables y financieras

Las responsabilidades financieras y contables de proyectos emprendedores se centran en controlar cuestiones como la liquidez, la deuda, las inversiones, los impuestos o la

comunicación con inversores. Estas labores pueden ser asumidas por un miembro del equipo emprendedor, un empleado con conocimientos financieros o un gestor externo. Se consultó a los emprendedores sobre el nivel de delegación en estas áreas y se estableció una variable categórica (1-3), donde «(1) bajo control» indica que la gestión será realizada por una entidad externa; «(2) control parcial», cuando no es el emprendedor quien la realiza directamente, sino uno de sus empleados; y «(3) alto control» señala que el emprendedor se encarga personalmente de las labores financieras y contables de su empresa.

l) Motivación

La motivación se midió con una escala de 1 a 7 basada en las respuestas a la siguiente pregunta: «¿En qué medida está interesado/a en seguir mejorando sus habilidades relacionadas con finanzas y contabilidad para la gestión de empresas?» (1 = muy poco interesado/a; 7 = muy interesado/a).

3.3. Método empírico y procedimiento estadístico

Para responder a la pregunta sobre la existencia de efecto Dunning-Kruger en el ámbito de la alfabetización financiera de los emprendedores, se analiza la distancia entre la alfabetización financiera autopercebida y la alfabetización financiera objetiva.

Para responder a la pregunta sobre los antecedentes que pueden explicar el efecto Dunning-Kruger, se plantea el modelo 1.

En este modelo se propone como variable dependiente la variable calculada como la diferencia entre la alfabetización financiera autopercebida y la alfabetización financiera objetiva. Como variables independientes se consideran la educación financiera, el nivel de estudios, la experiencia laboral, la edad y el género.

Modelo 1

$$\text{AF autopercebida} - \text{AF objetiva} = \beta_0 + \beta_1 \text{Educación financiera} + \beta_2 \text{Nivel de estudios} + \beta_3 \text{Experiencia laboral} + \beta_4 \text{Edad} + \beta_5 \text{Género} + \varepsilon$$

Para responder a la pregunta sobre las consecuencias del efecto Dunning-Kruger, se plantean dos modelos. En el modelo 2 se considera como variable dependiente el grado de control de tareas contables y financieras. La variable independiente es la variable calculada como la diferencia entre la alfabetización financiera autopercebida y alfabetización financiera objetiva. Se introducen como variables de control la educación financiera, el nivel de estudios, la experiencia laboral, la edad, el género y la motivación.

Modelo 2

$$\text{Grado de control de tareas contables y financieras} = \beta_0 + \beta_1 (\text{AF autopercibida} - \text{AF objetiva}) + \sum \beta_j \text{Variables de control} + \varepsilon$$

En el modelo 3 se considera como variable dependiente la motivación. La variable independiente es la variable calculada como la diferencia entre la alfabetización financiera autopercibida y alfabetización financiera objetiva. Se introducen como variables de control la educación financiera, el nivel de estudios, la experiencia laboral, la edad, el género y el grado de control de tareas contables y financieras.

Modelo 3

$$\text{Motivación} = \beta_0 + \beta_1 (\text{AF autopercibida} - \text{AF objetiva}) + \sum \beta_j \text{Variables de control} + \varepsilon$$

Para testar empíricamente los modelos, se realizaron las correspondientes regresiones lineales utilizando el método de mínimos cuadrados ordinarios.

4. Resultados

En primer lugar, se realiza un análisis descriptivo que permite comprender la composición de la muestra, evaluar su representatividad y detectar patrones o tendencias iniciales, facilitando así una interpretación más precisa de los resultados empíricos.

En segundo lugar, se presentan los resultados del análisis econométrico, que tratan de dar respuesta a las preguntas de investigación. Esto permite tanto examinar las relaciones entre las variables como modelar y comprender las causas e implicaciones del efecto Dunning-Kruger en la alfabetización financiera de los emprendedores.

4.1. Análisis descriptivo

La tabla 1 revela que más de la mitad de las personas emprendedoras (53,6 %) han recibido algún tipo de educación financiera durante su vida. Asimismo, el 59,6 % afirma poseer estudios universitarios, una experiencia laboral media de 15,40 años y una edad promedio cercana a los 41 años. Respecto al género, se observa una proporción ligeramente mayor de mujeres (62,7 %). Asimismo, se indica que, en promedio, los emprendedores optan por retener internamente el control de las tareas contables y financieras (1,897). En concreto, el 73,2 % afirma que estas tareas serían desarrolladas por ellos mismos o por empleados, mientras que tan solo el 26,8 % la externalizaría. La motivación de los emprendedores para mejorar sus capacidades es relativamente alta (4,604). En cuanto a la alfabetización

financiera, tanto la autopercebida (3,890) como la objetiva (3,969) muestran un nivel que supera ligeramente la mitad del valor máximo.

Tabla 1. Estadísticos descriptivos de las variables de estudio

Variable análisis/estadístico	Media	σ	Mín.	Máx.	n
1. Educación financiera	0,536	0,500	0	1	194
2. Nivel de estudios	0,596	0,492	0	1	183
3. Experiencia laboral	15,40	9,552	0	40	194
4. Edad	40,84	9,308	23	62	181
5. Género	0,627	0,485	0	1	185
6. Grado control contable-financiero*	1,897	0,652	1	3	194
7. Motivación	4,604	1,881	1	7	169
8. AF autopercebida	3,890	1,580	1	7	191
9. AF objetiva	3,969	2,030	1	7	194

* Grado control contable-financiero: 1 (control externo), $n = 52$, 26,8 %; 2 (empleados), $n = 110$, 56,7 %; 3 (autocontrol), $n = 32$; 16,5 %.

Los resultados de la tabla 2 revelan varias correlaciones significativas entre las variables estudiadas. En primer lugar, se destaca una correlación positiva entre ambos tipos de alfabetización financiera. En el siguiente epígrafe se analizará en mayor profundidad esta relación para identificar la posible presencia del efecto Dunning-Kruger. El nivel de estudios y la educación financiera también presentan una correlación positiva, indicando que, como es de esperar, a medida que el nivel educativo aumenta, también lo hace la participación en actividades formativas, regladas o no, con contenidos en materia contable y financiera. Además, se encuentran correlaciones significativas entre la educación financiera y la alfabetización financiera, tanto autopercebida como objetiva, sugiriendo que una mayor educación financiera se relaciona con una mayor percepción subjetiva y un conocimiento objetivo más sólido.

En segundo lugar, se observa una correlación positiva y estadísticamente significativa entre la alfabetización financiera objetiva y el nivel de estudios y la edad, indicando que tanto el nivel educativo como la edad pueden influir en el conocimiento objetivo en finanzas. Además, se detecta una correlación negativa significativa entre el género y dos variables: el grado de control de tareas contables y financieras y la alfabetización financiera autopercebida.



Estos resultados sugieren posibles diferencias de género en el grado de autoconfianza relativo a tareas de gestión vinculadas al proyecto emprendedor.

Por último, se destaca una correlación positiva significativa entre la alfabetización financiera autopercibida tanto con el grado de control de tareas contables y financieras como con la motivación. Esto puede indicar que las personas emprendedoras que consideran tener unas mayores habilidades tienden a delegar menos la gestión de sus proyectos y están más motivadas a desarrollar sus capacidades.

Tabla 2. Correlaciones

	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Educación financiera								
2. Nivel de estudios	0,129							
3. Experiencia laboral	-0,069	0,027						
4. Edad	-0,094	0,112	0,103					
5. Género	-0,099	0,070	0,056	0,101				
6. Grado control contable-financiero	0,068	-0,025	-0,036	-0,081	-0,178			
7. Motivación	0,011	0,027	-0,019	-0,024	0,124	-0,037		
8. AF autopercibida	0,304	0,111	-0,005	-0,025	-0,182	0,215	0,320	
9. AF objetiva	0,223	0,279	0,015	0,183	-0,111	0,045	-0,123	0,207

Coeficientes de correlación por encima de |0,122| son significativas a un nivel de confianza del 95 % (bilateral).

4.2. Análisis econométrico

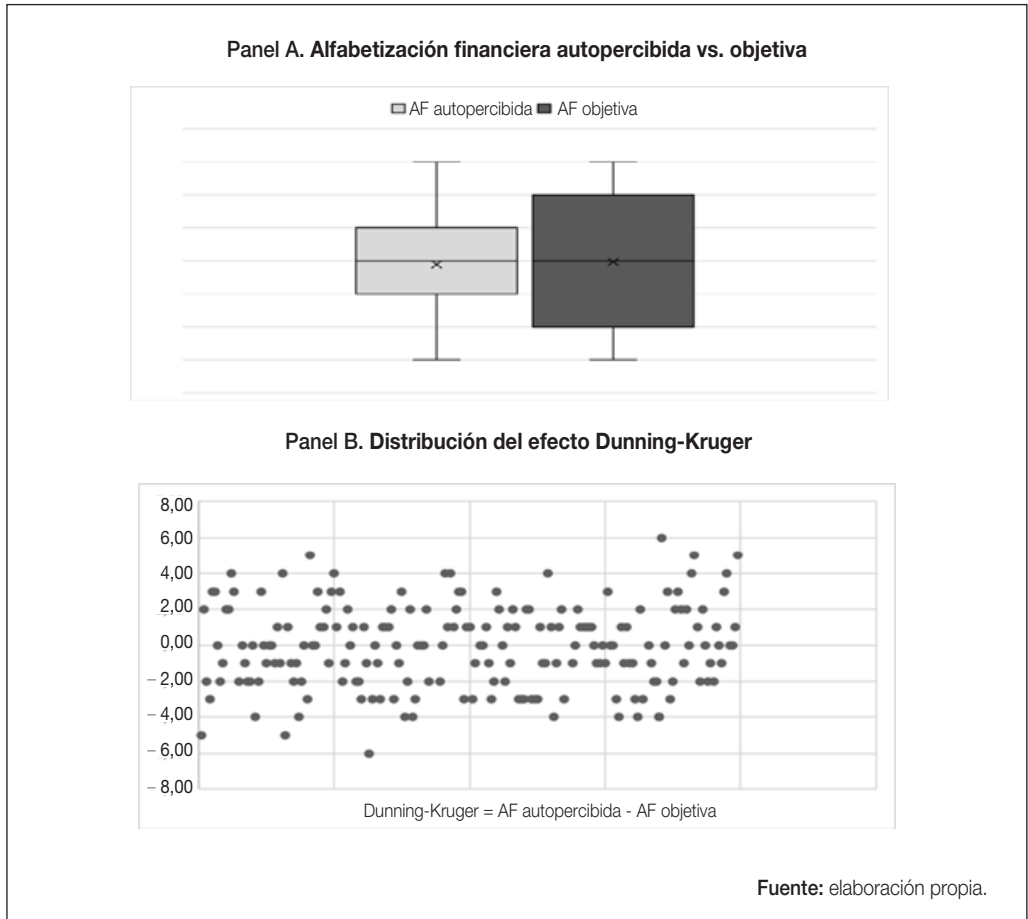
A) Existencia del efecto Dunning-Kruger

Tal como se puede apreciar en la figura 1, existe efecto Dunning-Kruger en la alfabetización financiera de las personas emprendedoras. El panel A refleja como la distancia entre la alfabetización financiera autopercibida y objetiva se produce en los polos de la distribución (p25 y p75). En la mediana, las puntuaciones coinciden, lo que implica que los emprendedores con un conocimiento financiero mediano tienen una percepción ajustada a la realidad. No obstante, en la parte elevada de la distribución (p75), los emprendedores que poseen una mayor alfabetización financiera objetiva perciben disponer de un menor nivel del que

realmente tienen. Este fenómeno se corresponde con uno de los dos mecanismos contenidos en el efecto Dunning-Kruger, en concreto, el vinculado a la cautela. En el lado opuesto, la parte más baja de la distribución (p25), se constata que los emprendedores con menor alfabetización financiera objetiva perciben un mayor nivel del que objetivamente disponen. Este hallazgo también se alinea con el postulado del efecto Dunning-Kruger vinculado al optimismo.

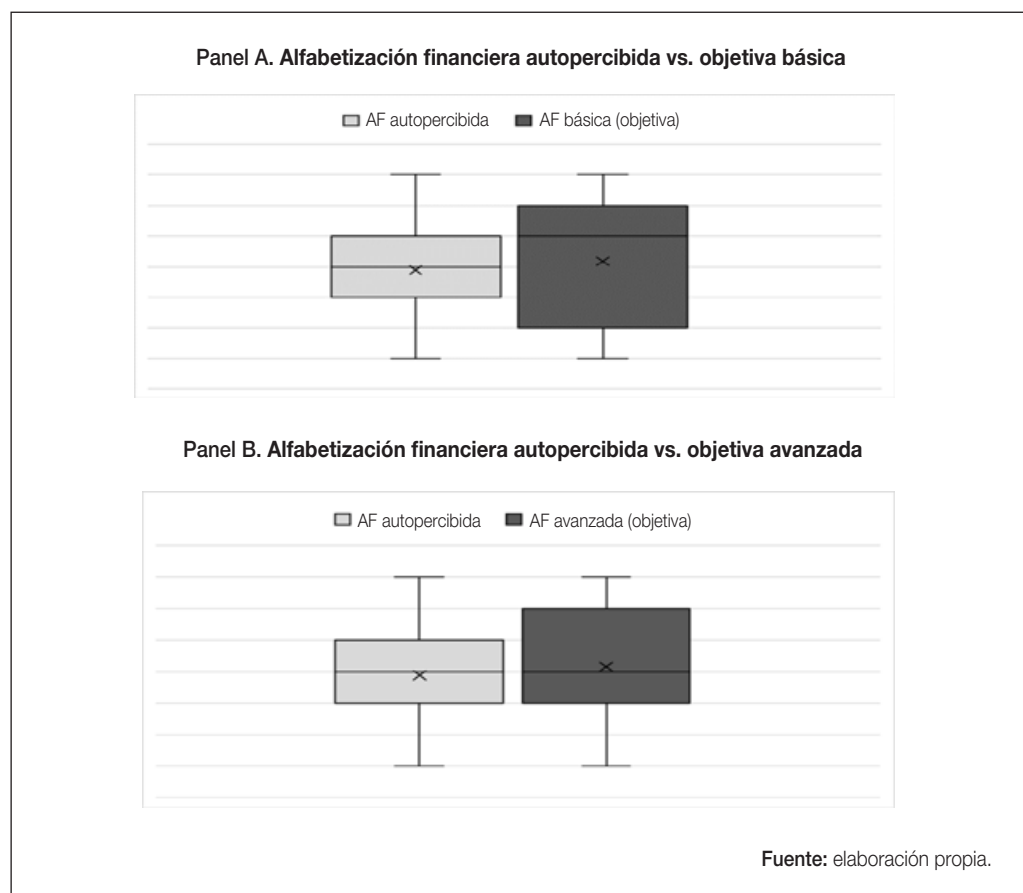
En el panel B se presenta un gráfico de dispersión. Se observa una escasez de casos con percepciones extremadamente opuestas a la realidad, lo que sugiere una percepción moderadamente ajustada entre los emprendedores de su nivel de alfabetización financiera. A pesar de ello, puede observarse, del mismo modo que en el panel A, el fenómeno del efecto Dunning-Kruger en ambos polos de la distribución.

Figura 1. Dunning-Kruger en la alfabetización financiera de los emprendedores



Para completar este análisis, se aprovecha que los emprendedores fueron evaluados de su nivel de alfabetización financiera a través de preguntas básicas y avanzadas (véase el epígrafe 3.2, «Medición de las variables»). La figura 2 compara la alfabetización financiera objetiva básica y avanzada con la alfabetización financiera autopercebida. Este análisis posibilita la evaluación de potenciales diferencias del efecto Dunning-Kruger en función del grado de complejidad de la temática correspondiente.

Figura 2. **Desagregación entre alfabetización financiera objetiva básica y alfabetización financiera objetiva avanzada**



El panel A muestra un valor diferente de la mediana, observándose un ensanchamiento en la alfabetización financiera básica. Esto implica que, al tratarse de conocimientos básicos, personas emprendedoras que poseen una menor alfabetización financiera objetiva perciben un mayor nivel de la que realmente tienen. Probablemente, al ser conceptos sobre

los que han oído hablar, tales como el tipo de interés o la inflación, creen que los dominan cuando realmente no es así.

Por tanto, el efecto optimismo postulado por Dunning-Kruger sucede en el nivel básico de la alfabetización financiera de los emprendedores. El panel B proporciona más hallazgos en este sentido, dado que refleja como, en el p25, aquellos emprendedores con menor alfabetización financiera avanzada perciben un conocimiento más ajustado a la realidad. Es decir, el optimismo desaparece al tratar conocimientos avanzados. Del mismo modo, el efecto cautela mostrado en la figura 1 puede observarse tanto en el panel A como en el B de la figura 2.

Esto implica que no existen diferencias entre el conocimiento básico y avanzado a este respecto; esto es, los emprendedores que poseen mayor alfabetización financiera objetiva tienden a subestimar sus propias habilidades, independientemente del grado de complejidad de la materia.

B) Antecedentes del efecto Dunning-Kruger

Como se ha evidenciado, existe un efecto Dunning-Kruger en la alfabetización financiera de las personas emprendedoras. Sin embargo, aún carecemos de evidencia que aclare sus causas y las implicaciones que conlleva para la gestión de proyectos emprendedores. Para el estudio de las causas nos basaremos en el marco propuesto por Graña-Álvarez *et al.* (2024), que identifica factores educativos y demográficos, como educación financiera, nivel de estudios, experiencia, edad y género.

La tabla 3 muestra los resultados de la regresión lineal correspondiente al modelo 1⁶. Dichos resultados reflejan que tanto el nivel de estudios como la edad se encuentran negativamente asociados con el efecto Dunning-Kruger en la alfabetización financiera de los emprendedores. Esto es, a mayor nivel de estudios, menor distancia entre la alfabetización financiera autopercebida y la alfabetización financiera objetiva. Entre aquellos emprendedores que carecen de estudios universitarios, la percepción de su conocimiento en finanzas aumenta en comparación con su conocimiento real.

Sucede el mismo fenómeno al considerar la variable edad. Por tanto, aquellos emprendedores más jóvenes y sin estudios universitarios son más optimistas respecto a su alfabetización financiera, sobreestimando sus capacidades reales.

⁶ Estudios que analizan los determinantes de la alfabetización financiera y sus implicaciones en el comportamiento financiero de los emprendedores reportan valores bajos de R^2 (Finke *et al.*, 2017; Graña-Álvarez *et al.*, 2024b). Esto se debe a la multitud de factores que influyen en las decisiones financieras, muchos de los cuales son difíciles de modelar estadísticamente. Esta situación no necesariamente refleja una falta de relevancia o precisión del modelo.

Tabla 3. Regresión lineal del modelo 1

	Variable dependiente AF autopercebida – AF objetiva Coeficiente (estadístico t)
Educación financiera	0,248 (0,351)
Nivel de estudios	– 0,809 (0,358)**
Experiencia laboral	– 0,005 (0,017)
Edad	– 0,032 (0,019)*
Género	0,035 (0,361)
Constante	1,639 (0,863)
Observaciones	173
R ²	0,055

Nivel de significación: *** p < 0,01, ** p < 0,05, * p < 0,10 (bilateral).

C) Consecuencias del efecto Dunning-Kruger

El análisis de las consecuencias del efecto Dunning-Kruger en el emprendimiento se centra en dos conceptos clave para el desarrollo de un proyecto emprendedor; a saber: el grado de control de tareas contables y financieras y la motivación del emprendedor.

La tabla 4 presenta los resultados obtenidos de la regresión del modelo 2, que explica el comportamiento de la variable relativa al grado de control de tareas contables y financieras. Destaca una relación estadísticamente significativa y positiva entre el Dunning-Kruger y el grado de control de las tareas contables y financieras. Este resultado se alinea con todos los hallazgos previos, ya que pone de manifiesto que el hecho de tener una percepción superior a la real sobre los conocimientos en contabilidad y finanzas lleva a los emprendedores a gestionar en mayor proporción su proyecto de manera independiente, aunque quizá esto no sea lo más conveniente. Se aprecia, en sentido contrario, que aquellos emprendedores con un conocimiento objetivo más elevado, pero con tendencia a subestimarlos, deciden delegar en mayor medida las tareas contables y financieras de su negocio.

Estos resultados se ajustan con las implicaciones del efecto Dunning-Kruger sugeridas en la literatura psicológica y económica al estudiar diferentes temáticas, en tanto que, a la hora de tomar decisiones, aquellos individuos con mayores conocimientos son más cautelosos y aquellos con menores conocimientos, más decididos.

Tabla 4. Regresión lineal del modelo 2

	Variable dependiente Grado control de las tareas contables y financieras (estadístico t)
AF autopercebida – AF objetiva	0,044 (0,026)*
Controles	
Educación financiera	0,063 (0,111)
Nivel de estudios	(0,011) (0,115)
Experiencia laboral	0,001 (0,005)
Edad	–0,004 (0,006)
Género	–0,188 (0,115)
Motivación	–0,018 (0,031)
Constante	2,170 (0,316)
Observaciones	157
R ²	0,060
Nivel de significación: *** p < 0,01, ** p < 0,05, * p < 0,10 (bilateral).	

Por último, la tabla 5 presenta los resultados del modelo 3, que analiza la motivación del emprendedor a seguir formándose en este ámbito. A la luz de los resultados, se vuelve a poner de manifiesto el efecto optimista del sesgo Dunning-Kruger en la alfabetización financiera de los emprendedores, encontrándose una asociación positiva entre este y la motivación. Los emprendedores que presentan una mayor diferencia positiva entre su alfabetización financiera autopercebida y alfabetización financiera objetiva (sobreestimación de sus conocimientos y capacidades financieras) muestran un mayor entusiasmo para desarrollarse en el ámbito contable y financiero. Por el contrario, los individuos con alfabetización financiera subestimada estarían menos predispuestos a seguir formándose para aumentar sus capacidades. Este resultado se alinea con los del modelo 2, en los que se constataba que estos individuos tienden a delegar estas funciones contables y financieras.

Por tanto, podría entenderse que estos emprendedores consideran que el nivel de conocimiento que poseen es adecuado para sus necesidades actuales, pero prefieren delegar tareas financieras a expertos, creyendo que otros están mejor capacitados para manejarlas.

Tabla 5. Regresión lineal del modelo 3

	Variable dependiente Motivación Coeficiente (estadístico t)
AF autopercebida – AF objetiva	0,309 (0,064)***
Controles	
Educación financiera	– 0,149 (0,289)
Nivel de estudios	0,467 (0,298)
Experiencia laboral	– 0,005 (0,015)
Edad	– 0,003 (0,016)
Género	0,310 (0,300)
Grado control contable-financiero	– 0,124 (0,213)
Constante	4,660 (0,864)
Observaciones	157
R ²	0,145

Nivel de significación: *** p < 0,01, ** p < 0,05, * p < 0,10 (bilateral).

5. Discusión y conclusiones

Este artículo tiene como objetivo el análisis de la presencia del efecto Dunning-Kruger en la alfabetización financiera de las personas emprendedoras, profundizando en sus posibles antecedentes y consecuencias. Los resultados confirman el efecto Dunning-Kruger, aportando evidencias de la existencia de un sesgo cognitivo en la autoevaluación de las capacidades financieras. Se confirma, además, la presencia de una doble vertiente en la cual aquellos emprendedores con menor alfabetización financiera objetiva tienden a sobreestimar significativamente sus habilidades, mientras que los emprendedores con un mayor dominio del tema suelen subestimar sus competencias.

Respecto a los antecedentes, se puede concluir que el perfil del emprendedor condiciona la presencia del efecto Dunning-Kruger, especialmente su edad y su nivel de estudios. Ambas magnitudes se encuentran negativamente asociadas a la presencia de dicho efecto, por lo que, a mayor edad y nivel de estudios, menor es la imprecisión de los emprendedores a la hora de autoevaluar sus capacidades.

En relación con las consecuencias de la presencia del efecto Dunning-Kruger en los emprendedores, encontramos dos relaciones significativas con factores clave para la viabilidad del proyecto emprendedor. En este sentido, los emprendedores que subestiman su alta alfabetización financiera tienden a delegar más las funciones de contabilidad y finanzas en su empresa, lo que puede llevar a una gestión menos directa de estos aspectos críticos. Además, estos emprendedores están menos motivados a seguir formándose en el ámbito financiero, lo que podría limitar su capacidad para tomar decisiones informadas y estratégicas.

En contraste, aquellos que sobreestiman sus competencias financieras muestran una mayor inclinación a gestionar estas funciones por sí mismos y a continuar su educación financiera. Esta sobreestimación de habilidades puede llevar a una confianza excesiva en la toma de decisiones financieras, resultando en una mayor propensión a asumir riesgos sin la preparación adecuada. La falta de reconocimiento de sus propias limitaciones también puede conducir a una gestión ineficaz e ineficiente de los recursos financieros, incluyendo la posibilidad de ignorar el asesoramiento profesional o la implementación de sistemas de control y seguimiento financiero adecuados. Por tanto, tanto la sobreestimación como la subestimación de las propias capacidades pueden exponer a la empresa a vulnerabilidades y decisiones imprudentes que podrían haberse evitado con una evaluación más precisa de sus competencias.

Este trabajo tiene implicaciones prácticas para quienes deciden iniciar un proyecto emprendedor, así como para entidades públicas o privadas que fomentan y apoyan el emprendimiento. Por un lado, desde la perspectiva del emprendedor, es importante reflexionar sobre la autoevaluación y la toma de conciencia sobre las propias competencias financieras al abordar un proyecto. Esta reflexión resultará útil para promover decisiones más informadas y efectivas, contribuyendo al éxito y supervivencia de los proyectos emprendedores.

Por otro lado, desde la perspectiva de las entidades responsables de fomentar programas de emprendimiento, se deben considerar programas de educación financiera que vayan más allá de la mera transferencia de conocimientos técnicos, es decir, que incluyan formación en habilidades metacognitivas que permitan reflexionar a los emprendedores sobre sus propias competencias y ser conscientes de sus limitaciones. Siguiendo las recomendaciones de Kruger y Dunning (2009), los programas de formación deberían incluir ejercicios de autoevaluación y *feedback* continuo, para ayudar a los individuos a calibrar mejor sus percepciones y a mejorar su autoconciencia. La implementación de simulaciones y estudios de caso realistas puede ser útil, ya que permite a los emprendedores tomar decisiones en un entorno controlado y obtener retroalimentación sobre su desempeño. Este enfoque no solo mejoraría la autopercepción de las habilidades financieras, sino que también fomentaría una cultura de aprendizaje y adaptación continua, esencial para el éxito a largo plazo en el ámbito empresarial.



Aunque consideramos que este trabajo supone una aportación relevante en el estudio de la alfabetización financiera de las personas emprendedoras, no está exento de ciertas limitaciones que podrían servir de base para la elaboración de futuras investigaciones. En particular, elaborar un perfil más completo de la persona emprendedora podría mejorar la comprensión de efecto Dunning-Kruger y apoyar el diseño de políticas públicas más eficaces. Asimismo, el enfoque central de nuestro estudio se orienta hacia los riesgos asociados con la falta de alfabetización financiera, en lugar de hacia los posibles beneficios de la sobreconfianza sugeridos por Dunning (2011). Este enfoque es más coherente con las evidencias identificadas por organismos internacionales que destacan la necesidad de reforzar la educación financiera de los emprendedores. Trabajos futuros de diseño longitudinal podrían analizar la evolución de las ratios de rendimiento de las empresas en los años siguientes a su constitución en función del nivel de autoconfianza del emprendedor respecto a sus competencias financieras. El diseño longitudinal y la inclusión de variables adicionales en el análisis podría ayudar a superar una de las limitaciones principales del presente estudio, relacionada con la capacidad explicativa del modelo, tal y como sucede en otros estudios en este ámbito.

Anexo. Instrumento de medida de la alfabetización financiera

Preguntas	Respuestas (en negrita la correcta)
1. Invertir en acciones de una única empresa suele generar una rentabilidad más segura que invertir en participaciones de un fondo de inversión.	Verdadero, Falso , No estoy seguro/a, Prefiero no responder
2. Imagine que dispone de una cuenta de ahorro cuyo tipo de interés anual es del 1 %. La tasa de inflación anual es del 2 %. Pasado un año, con el dinero que tiene en la cuenta y los intereses percibidos, sería capaz de comprar:	Más que a día de hoy, Exactamente lo mismo que a día de hoy, Menos que a día de hoy , No estoy seguro/a, Prefiero no responder
3. Suponga que necesita pedir prestados 100 €. ¿Cuál es la cantidad menor a devolver de las siguientes opciones?	105 €, 100 € + 3 % , No estoy seguro/a, Prefiero no responder
4. Supongamos que usted tiene 100 € en una cuenta de ahorro con un tipo de interés del 20 % anual y nunca ha retirado dinero (ni del importe inicial ni de los intereses recibidos). Después de 5 años, ¿cuánto dinero debería tener en esa cuenta?	Más de 200 € , Exactamente 200 €, Menos de 200 €, No estoy seguro/a, Prefiero no responder
5. Si usted invirtiese 1.000 € en un fondo de inversión, podría tener menos de 1.000 € cuando quisiese retirar su dinero.	Verdadero , Falso, No estoy seguro/a, Prefiero no responder
6. Una hipoteca a 15 años requiere mayores pagos mensuales que una a 30 años; sin embargo, la cuantía total de intereses pagada es menor.	Verdadero , Falso, No estoy seguro/a, Prefiero no responder
7. Si alguien compra un bono de la empresa B...	... posee una parte de la empresa B, ... le ha prestado dinero a la empresa B , ... pasa a ser responsable de las deudas de la empresa B, ... ninguna de las anteriores es cierta, No estoy seguro/a, Prefiero no responder
8. No tener deuda es siempre una situación deseable para una empresa.	Verdadero, Falso , No estoy seguro/a, Prefiero no responder
9. Cuando las ventas aumentan, significa necesariamente que la empresa goza de buena salud.	Verdadero, Falso , No estoy seguro/a, Prefiero no responder
10. Si el efectivo al final de un determinado periodo (día, mes, año) es mayor que al comienzo del periodo, significa que la empresa ha generado un beneficio positivo.	Verdadero, Falso , No estoy seguro/a, Prefiero no responder





Preguntas	Respuestas (en negrita la correcta)
11. Una empresa acaba de adquirir un bien de equipo por el que ha pagado 200 €. El bien será utilizado durante 5 años. El beneficio del ejercicio actual se verá reducido en...	... más de 200 €, ... menos de 200 € , ... exactamente 200 €, No estoy seguro/a, Prefiero no responder
12. La rentabilidad sobre activos se conoce como ROA y la rentabilidad sobre los fondos propios invertidos por los accionistas en la empresa se conoce como ROE. Por regla general, el nivel de deuda es más sostenible si:	ROA > ROE, ROA < ROE , ROA = ROE, No estoy seguro/a, Prefiero no responder
Nota: En negrita, los ítems correspondientes a la alfabetización financiera básica; en cursiva, los ítems correspondientes a la alfabetización financiera avanzada.	

Referencias bibliográficas

Balasubramnian, S. y Sargent, M. (2020). Impact of Inflated Perceptions of Financial Literacy on Financial Decision Making. *Journal of Economic Psychology*, 80, 102306. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2020.102306>

Dillman, D. A. (2011). *Mail and Internet Surveys: The Tailored Design Method-2007 Update with New Internet, Visual, and Mixed-Mode Guide*. Wiley.

Dunning, D. (2011). The Dunning-Kruger Effect: On Being Ignorant of One's Own Ignorance. En J. M. Olson y M. P. Zanna (eds.), *Advances in Experimental Social Psychology*, 44, 247-296. Academic Press. <https://doi.org/10.1016/B978-0-12-385522-0.00005-6>

Ehrlinger, J., Johnson, K., Banner, M., Dunning, D. y Kruger, J. (2008). Why the Unskilled Are Unaware: Further Explorations of (Absent) Self-Insight among the Incompetent. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 105(1), 98-121. <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2007.05.002>

Fernández-López, S., Álvarez-Espino, M. y Rey-Ares, L. (2023). Las características empresariales como determinantes de la alfabetización financiera de las personas empresarias. *The Journal of Globalization, Competitiveness, and Governability*, 17(3), 73-88. <https://doi.org/10.58416/GCG.2023.V17.N3.03>

Finke, M. S., Howe, J. S. y Huston, S. J. (2017). Old Age and the Decline in Financial Literacy. *Management Science*, 63(1), 213-230.

Gignac, G. E. (2022). The Association between Objective and Subjective Financial Literacy: Failure to Observe the Dunning-Kruger Effect. *Personality and Individual Differences*, 189, 111224. <https://doi.org/10.1016/j.paid.2021.111224>

- Graña-Álvarez, R., Gómez-Conde, J., López-Valeiras, E. y González-Loureiro, M. (2024b). Management Control Systems, Business Financial Literacy and Financial Leverage in Business-Incubated Start-Ups. *The British Accounting Review*, 56(6), 101427.
- Graña-Álvarez, R., López-Valeiras, E., González-Loureiro, M. y Coronado, F. (2024a). Financial literacy in SMEs: A Systematic Literature Review and a Framework for Further Inquiry. *Journal of Small Business Management*, 62(1), 331-380. <https://doi.org/10.1080/00472778.2022.2051176>
- Graña-Álvarez, R., López-Valeiras, E., González-Loureiro, M., Coronado, F. y Malagueño, R. (2021). *Alfabetización financiera en empresas incubadas y sus implicaciones organizativas*. FUNCAS.
- Kruger, J. y Dunning, D. (1999). Unskilled and Unaware of It: How Difficulties in Recognizing One's Own Incompetence Leads to Inflated Self-Assessments. *Journal of Personality & Social Psychology*, 77(6), 1121-1134. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.77.6.1121>
- Kruger, J. y Dunning, D. (2009). Why People Fail to Recognize Their Own Incompetence. *Current Directions in Psychological Science*, 12(3), 83-87. <https://doi.org/10.1111/1467-8721.01235>
- López-Valeiras, E., Graña-Álvarez, R., Martínez-Cobas, X., Fernández, L. y Rodríguez-Lourido, S. (2023). *Programas de educación financiera para emprendedores: evaluación de resultados y potencial de mejora*. FUNCAS.
- Lusardi, A. y Mitchell, O. (2014). The Economic Importance of Financial Literacy: Theory and Evidence. *Journal of Economic Literature*, 52(1), 5-44. <http://dx.doi.org/10.1257/jel.52.1.5>
- Molina-García, A., Diéguez-Soto, J., Gala-che-Laza, M. T. y Campos-Valenzuela, M. (2023). Financial Literacy in SMEs: A Bibliometric Analysis and a Systematic Literature Review of an Emerging Research Field. *Review of Managerial Science*, 17, 787-826. <https://doi.org/10.1007/s11846-022-00556-2>
- Rostamkalaei, A., Nitani, M. y Riding, A. (2022). Self-Employment, Financial Knowledge, and Retirement Planning. *Journal of Small Business Management*, 60(1), 1-30. <https://doi.org/10.1080/00472778.2019.1695497>
- Shepherd, D. A., Williams, T. A. y Patzelt, H. (2015). Thinking about Entrepreneurial Decision Making: Review and Research Agenda. *Journal of Management*, 41(1), 11-46. <https://doi.org/10.1177/0149206314541153>
- Trombetta, M. (2023). Accounting and Finance Literacy and Entrepreneurship: An Exploratory Study. *Journal of Accounting and Public Policy*, 42(2), 107078. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2023.107078>
- Xin, Z., Xiao, B., Wang, L. y Xiao, H. (2024). Individuals' Differences in Self-Assessment: The Relationship between Subjective and Objective Financial Literacy. *Metacognition and Learning*, 19, 365-379. <https://doi.org/10.1007/s11409-024-09375-0>

Roberto Graña-Álvarez. Profesor en el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Burgos. Su labor académica analiza cómo los sistemas de contabilidad y control interactúan con los rasgos del emprendedor, como la alfabetización financiera, y cómo estos condicionan la toma de decisiones. Su tesis doctoral abordó esta temática, obteniendo el grado de doctor con calificación de sobresaliente *cum laude* y mención internacional. Los resultados de la tesis han sido publicados en revistas académicas de alto impacto, como *The British Accounting Review* y *Journal of Small Business Management*. Asimismo, han sido divulgados a través de la colaboración con instituciones como AECA y FUNCAS, contribuyendo con artículos divulgativos, libros y capítulos de libro. <https://orcid.org/0000-0003-2571-4918>

José Berbel-Vera. Profesor de Contabilidad de Gestión en la Universidad de Valencia, director del área de innovación digital de grados en EDEM, Escuela de Empresarios, y director de comunicación en la Asociación Iberoamericana de Control de Gestión, AICOGestión. Miembro del Observatorio AFFE (Contabilidad y Finanzas para el Emprendimiento), cuenta con una amplia experiencia en el sector de las tecnologías de la información y la consultoría empresarial para pymes. Desde una perspectiva investigadora, su interés se centra en los procesos de transformación digital de las organizaciones, así como en el impacto de la disrupción tecnológica en el área de las finanzas y la contabilidad. Imparte docencia en diversos programas de máster relacionados con la tecnología, la contabilidad y control de gestión. <https://orcid.org/0000-0001-9982-7531>

Ernesto López-Valeiras. Profesor de Contabilidad de Gestión en el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Vigo. Es autor de varios libros y artículos sobre alfabetización financiera. Su labor investigadora se centra en la contabilidad y control de gestión, especialmente en contextos de emprendimiento y pequeñas empresas. Es coordinador del Observatorio AFFE (Contabilidad y Finanzas para el Emprendimiento) y vocal en la Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Imparte docencia en diversos programas de educación financiera para emprendedores. <https://orcid.org/0000-0003-1576-7207>

Marcos Álvarez-Espino. Investigador predoctoral en el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Santiago de Compostela, a través del contrato FPU21/03287 del Ministerio de Universidades, y miembro del Observatorio AFFE. Sus intereses de investigación cubren las áreas de la capacitación financiera y la vulnerabilidad financiera tanto en el ámbito de los hogares como de las pequeñas empresas, donde ha conseguido más de 10 publicaciones en revistas indexadas, más de 10 contribuciones a congresos nacionales e internacionales y participación en libros y capítulos de libros. Ha participado también en dos proyectos y dos contratos de investigación competitivos. En la divulgación de los resultados de su investigación ha colaborado con instituciones como FUNCAS. <https://orcid.org/0000-0002-9514-7544>

Lucía Rey-Ares. Profesora permanente laboral en el Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Santiago de Compostela, además de miembro del Observatorio AFFE y del proyecto *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM) Galicia. Su línea de investigación principal se centra en las finanzas personales, continuando el trabajo iniciado en su tesis doctoral, galardonada con el Premio Extraordinario de Doctorado en 2018. En particular, su investigación se enfoca en el estudio de la alfabetización financiera en los ámbitos de los hogares y las empresas. Cuenta con más de 30 publicaciones en revistas científicas indexadas y más de 40 contribuciones en congresos nacionales e internacionales, así como diversos informes técnicos sobre el estado del emprendimiento en Galicia. Asimismo, ha sido miembro del equipo de investigación en 7 proyectos y 20 contratos de investigación competitivos. <https://orcid.org/0000-0002-5165-742X>

Sara Fernández-López. Catedrática en Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Santiago de Compostela y miembro de ECOBAS. Durante las dos últimas décadas, ha concentrado sus líneas de investigación en los ámbitos del emprendimiento y la alfabetización financiera. Entre sus contribuciones, destacan más de 100 artículos en revistas indexadas en JCR (55) y Scopus, acumulando, en enero de 2025, más de 4.300 citas en Google Scholar. Ha sido investigadora en más de 20 proyectos (tres de ellos como IP) y otros tantos convenios y contratos de investigación (también tres de ellos como IP), ayudando a captar una financiación que supera los 1,5 millones de euros. Destaca como coautora de más de 25 informes técnicos utilizados por Administraciones y organismos públicos en el diseño de políticas públicas. Finalmente, ha contribuido a la formación de más de 15 investigadores (mediante contratos y/o becas competitivas). <https://orcid.org/0000-0003-2496-4333>

Contribución de los autores

Ernesto López-Valeiras: conceptualización, investigación, metodología, redacción: borrador original, redacción: revisión y edición.

Roberto Graña-Álvarez: conceptualización, curación de datos, análisis formal, investigación, metodología, redacción: borrador original, redacción: revisión y edición.

José Berbel-Vera: investigación, metodología, redacción: borrador original, redacción: revisión y edición.

Marcos Álvarez-Espino: redacción: borrador original, redacción: revisión y edición.

Lucía Rey-Ares: redacción: borrador original, redacción: revisión y edición.

Sara Fernández-López: redacción: borrador original, redacción: revisión y edición.

Diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio

(Análisis de la [consulta 4 del BOICAC 136, de diciembre de 2023](#))

Javier López Jerez

Profesor de CEF.- UDIMA (España)

Extracto

Aplicación práctica de la consulta 4 del BOICAC 136, de diciembre de 2023, que plantea diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista de socio.

Publicado: 05-02-2025

Consulta 4

Sobre diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio.

Respuesta

La consulta plantea la siguiente situación: la sociedad A fue adquirida en junio de 2021 por la sociedad X. En el año 2021, la sociedad A obtuvo un beneficio de 200 um, correspondiendo 100 um al periodo previo a la adquisición por la sociedad X y 100 um al periodo comprendido entre la fecha de adquisición por X y el cierre del ejercicio 2021, teniendo unas reservas previas por importe de 300 um. El 30 de junio de 2022, la junta general de accionistas de A aprueba un reparto de 200 um. con cargo a los resultados de 2021. Durante el ejercicio 2022, y hasta la fecha de aprobación del dividendo, la sociedad A ha generado beneficios por importe de 150 um. Teniendo en cuenta esta situación, se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si según el supuesto planteado, de acuerdo con el artículo 31 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 (RICAC de sociedades), los resultados que se deben tener en cuenta para establecer el eventual exceso respecto de los resultados que distribuir son los generados desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 2021 (*i. e.*, 100) o hasta el 30 de junio de 2022 (*i. e.*, 250, que harían que la

totalidad de los dividendos aprobados se reconocieran como ingresos), es decir, de acuerdo con el balance aprobado o hasta la fecha de aprobación del dividendo.

Si la respuesta a esta cuestión fuera que los resultados que se deben tener en cuenta abarcan hasta la fecha en la que se acuerda el reparto del dividendo, se plantean una serie de cuestiones adicionales:

2. La forma de documentar dichos resultados «preliminares».
3. Si los resultados generados hasta la fecha de aprobación del dividendo deben considerar solo el periodo que media entre el cierre del ejercicio anterior y la fecha de aprobación del dividendo o si se requiere un estado contable previsional hasta el cierre del ejercicio, para verificar que dichos resultados se han generado de forma efectiva.
4. Si tiene algún impacto la ocurrencia de un acontecimiento no previsto posterior a la fecha de aprobación del dividendo que pudiera revertir, total o parcialmente, los resultados generados hasta la fecha de la aprobación.
5. Cómo habría que aplicar este criterio, cuando el inversor tenga una inversión minoritaria y no tenga la capacidad de obtener la información sobre los resultados generados desde la fecha de cierre hasta la aprobación del dividendo.
6. Si cambia la respuesta si, con anterioridad a la aprobación del dividendo, se acordara el reparto de un dividendo a cuenta del ejercicio 2022, y cómo se computarían en ese caso el dividendo a cuenta y el dividendo ordinario.

Sobre la aplicación del resultado, el artículo 273 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, dispone lo siguiente:

Artículo 273. Aplicación del resultado.

1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.
2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.
3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

Con fecha 11 de marzo de 2019 se publicó en el BOE la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

En relación con la aplicación del resultado, la citada resolución dedica sus artículos 28 a 31, ambos inclusive. En particular, el artículo 31 recoge la contabilización de la aplicación del resultado por parte del socio indicando lo siguiente (énfasis añadido):

1. Los dividendos discrecionales devengados con posterioridad al momento de la adquisición de las acciones o participaciones se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los instrumentos de patrimonio se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos ya acordados previamente por el órgano competente en el momento de la adquisición.

Sin embargo, cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición *hasta el momento en que se acuerde el reparto*, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

2. Cualquier reparto de reservas disponibles o, en su caso, de la prima de emisión, se calificará como una operación de distribución de beneficios y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

3. *El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición*, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

[...]

Por lo tanto, de acuerdo con el literal del artículo 31 de la RICAC, los resultados que se deben tener en cuenta para la calificación como ingreso o recuperación de la inversión por parte del socio abarcan hasta la fecha en la que se acuerda el reparto del dividendo, para lo que habrá que tener en cuenta la mejor información disponible. En función de las circunstancias, por ejemplo, para el caso de un inversor minoritario, es posible que esta información sea la que luzca en el balance cerrado a 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior.

Sin embargo, de esta forma de razonar no puede deducirse que la norma contable imponga ninguna de las cautelas a las que apunta el consultante, como la elaboración de un estado previsional. Del mismo modo, es claro que el tratamiento contable en el socio no se verá afectado por el impacto patrimonial que los hechos posteriores a la fecha de reparto puedan originar en la sociedad participada.

Por otro lado, el TRLSC regula el dividendo a cuenta en el artículo 277, «Cantidades a cuenta de dividendos», como sigue:

La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos sólo podrá acordarse por la junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:

a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.

b) *La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio*, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados.

Este régimen legal tiene por objetivo velar por que el acuerdo de reparto de un dividendo a cuenta se soporte en la efectiva generación de beneficios hasta la fecha en que se adopta esa decisión.

La regulación en materia de registro de un dividendo en el socio persigue otra finalidad. El artículo 31 de la RICAC de sociedades fija el criterio que debe aplicar el socio para reconocer el resultado o las reservas distribuidas como un ingreso o como una recuperación de la inversión, a cuyo efecto se toman en consideración la fecha de adquisición y la fecha en que se acuerda el reparto del dividendo.

En consecuencia, si antes de aprobarse un dividendo ordinario se repartiese un dividendo a cuenta de los beneficios del ejercicio 2022, ambas regulaciones no son excluyentes, sino que se deberían aplicar de forma simultánea en relación con su exclusivo y concreto alcance, en los términos que se han detallado.

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.

Ejemplo

Supongamos que entidad Xilófono adquiere en junio de 2021 el 100 % de las acciones ordinarias de la sociedad Alertas.

En el año 2021, la sociedad Alertas obtuvo un beneficio de 2.000 um, correspondiendo 1.000 um al periodo previo a la adquisición por la sociedad Xilófono y 1.000 um al periodo comprendido entre la fecha de adquisición por Xilófono y el cierre del ejercicio 2021, teniendo unas reservas previas por importe de 3.000 um.

El 30 de junio de 2022, la junta general de accionistas de Alertas aprueba un reparto de 2.000 um con cargo a los resultados de 2021.

Durante el ejercicio 2022, y hasta la fecha de aprobación del dividendo, la sociedad Alertas ha generado beneficios por importe de 1.500 um.

Sobre la base de que en todo momento se cumplen los criterios recogidos en los artículos 273 y 277 del TRLSC,

Se pide:

Registrar en la sociedad Xilófono el dividendo percibido en los siguientes casos:

- a) La sociedad Alertas no proporciona información sobre la evolución del resultado del ejercicio 2022.
- b) La sociedad Alertas proporciona información sobre la evolución del resultado del ejercicio 2022.
- c) La sociedad Alertas proporciona información sobre la evolución del resultado del ejercicio 2022 y además, del reparto de beneficios de 2021, con carácter previo, la sociedad Alertas aprueba en junio de 2022 el reparto de un dividendo a cuenta por importe de 1.000 euros, cumpliendo todo lo preceptuado en el artículo 277 del TRLSC.

Consideraciones

Puesto que en nuestro supuesto partimos del cumplimiento de los artículos 273 y 277 del TRLSC, nuestro análisis jurídico debe centrarse en la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que en su artículo 31 dispone:

1. Los dividendos discrecionales devengados con posterioridad al momento de la adquisición de las acciones o participaciones se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los instrumentos de patrimonio se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos ya acordados previamente por el órgano competente en el momento de la adquisición.

Sin embargo, cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición *hasta el momento en que se acuerde el reparto*, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

2. Cualquier reparto de reservas disponibles o, en su caso, de la prima de emisión, se calificará como una operación de distribución de beneficios y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

3. *El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición*, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

[...]

Posteriormente, el ICAC incluye dos párrafos sobre cómo debe ser la interpretación del artículo 31 de la precitada resolución:

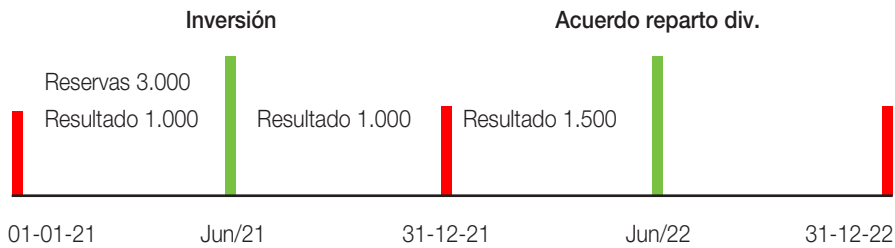
Por lo tanto, de acuerdo con el literal del artículo 31 de la RICAC, los resultados a tener en cuenta para la calificación como ingreso o recuperación de la inversión por parte del socio abarcan hasta la fecha en la que se acuerda el reparto del dividendo, para lo que habrá que tener en cuenta la mejor información disponible. En función de las circunstancias, por ejemplo, para el caso de un inversor minoritario, es posible que esta información sea la que luzca en el balance cerrado a 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior.

Sin embargo, de esta forma de razonar no puede deducirse que la norma contable imponga ninguna de las cautelas a las que apunta el consultante, como la elaboración de un estado previsional. Del mismo modo, es claro que el tratamiento contable en el socio no se verá afectado por el impacto patrimonial que los hechos posteriores a la fecha de reparto puedan originar en la sociedad participada.

En ellos se señala que habrá que tener en cuenta la mejor información posible y pone como ejemplo el caso de un socio minoritario, si bien la consulta trata de la adquisición total de la empresa y no de la participación de un socio minoritario.

Continúa el ICAC analizando que de lo anterior no debe desprenderse una obligación de elaborar un «estado previsional», y señala igualmente que es claro que el tratamiento contable en el socio no se verá afectado por el impacto patrimonial que los hechos posteriores a la fecha de reparto puedan originar en la sociedad participada.

A la vista de la consulta, y de acuerdo con el supuesto que nos ocupa, en el momento de la compra, junio de 2021, no existen dividendos acordados, ya que en este caso se registrarían de manera independiente y no daría pie a la consulta.



Solución

a)

En este caso, como no se proporciona información sobre los resultados generados en el ejercicio 2022, y que ascienden a 1.500, atendemos únicamente a los datos de 2021, de modo que los 2.000 um que se reparten como dividendos corresponden 1.000 al primer semestre de 2021 (previos a la adquisición y, por tanto, minorarán el valor contable de la inversión) y 1.000 al segundo semestre (ingresos, puesto que son posteriores a la compra).

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c, euros	2.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.000
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		1.000

b)

En este caso, el ICAC señala que habrá que tener en cuenta la mejor información disponible. Por lo tanto, si se tiene información de los resultados devengados desde la adquisición hasta el acuerdo de reparto en el ejercicio 2022, habrá que ver si se dispone de recursos generados o no.

En este caso tenemos 1.000 generados en 2021 y 1.500 generados en el primer semestre de 2022, por lo que podríamos reconocer ingresos hasta 2.500, si bien solo se acuerdan repartir 2.000 um.

En este caso, todo el resultado tendría la consideración de ingreso.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c, euros	2.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		2.000

c)

Por lo que se refiere al dividendo a cuenta de los resultados de 2022, y teniendo en cuenta la dispuesto por el ICAC:

En consecuencia, si antes de aprobarse un dividendo ordinario se repartiese un dividendo a cuenta de los beneficios del ejercicio 2022 ambas regulaciones no son excluyentes, sino que se deberían aplicar de forma simultánea en relación con su exclusivo y concreto alcance, en los términos que se han detallado.

Se generaría el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c, euros	1.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.000

De este modo, y conforme indica el ICAC:

Los resultados a tener en cuenta para la calificación como ingreso o recuperación de la inversión por parte del socio abarcan hasta la fecha en la que se acuerda el reparto del dividendo, para lo que habrá que tener en cuenta la mejor información disponible.

Los resultados que se deben tener en cuenta, es decir, desde la compra hasta la fecha actual, ascienden a 3.500 euros, con el desglose expuesto en el gráfico.

De ellos, 1.000 euros ya se han repartido a cuenta, de modo que quedan 2.500 euros de resultados sin repartir.

De estos 2.500 sin repartir, 1.000 euros se generaron en antes de la adquisición de la cartera, y lo que resulta esencial, 1.500 euros se generaron desde la compra hasta que se acuerda el dividendo, por lo que el asiento será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c, euros	2.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.500
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		500