

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 504 | Marzo 2025

ISSN-e: 2792-8306

Jurisprudencia del TJUE en materia del IVA en 2024

Javier Bas Soria

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

Jordi de Juan Casadevall

Referencias con fiscalidad civil en el Antiguo Testamento

Manuel Rojo Alejos

Cuerpo superior de inspectores de Hacienda del Estado (dictamen)

Rafael Enric Herrando Tejero

TEAC: declaración expresa de la caducidad antes de reiniciar un procedimiento

Nuria Puebla Agramunt

Regularización de la cuenta 551 cuando figura en el activo

María Pilar Martín Zamora y

Luis Alberto Malvárez Pascual





PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS



Modalidades

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

La 35.ª edición para las modalidades de:

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

La 11.ª edición para la modalidad de:

- **Educación y Nuevas Tecnologías**

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

Dotaciones económicas

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

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

Lugar y plazo

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

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

Centro de Estudios Financieros

Att.: Secretaría

P.º del Gral. Martínez Campos, 5

28010 Madrid

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

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

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 504 | Marzo 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 Viguera. 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

Evaluadores externos

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

Edita

Centro de Estudios Financieros

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

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

Tel. 914 444 920

Correo electrónico: info@cef.es

Suscripción anual (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

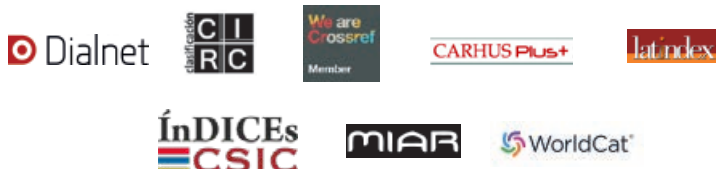
Correo electrónico: revistacyt@udima.es

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.

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

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2024 y su aplicación práctica a nuestro país 5-44

ECJ Case Law on VAT in 2024 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (II) 45-72

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

Jordi de Juan Casadevall, Daniel Tarroja Plera, Gerard Gené Baleyto, Javier Luis de Miguel Marquès, Vicent Arbona Ballester, Víctor Linares Sáez, Marcos López Moya

Un inventario de referencias con fiscalidad civil en el Antiguo Testamento 73-122

An inventory of references to civil taxation in the Old Testament

Manuel Rojo Alejos

Análisis doctrinal y jurisprudencial

El TEAC ante la inactividad de la Administración: las consecuencias de no declarar expresamente la caducidad antes de iniciar de nuevo un procedimiento (Análisis de la RTEAC de 15 de noviembre de 2024, RG 1541/2022) 123-128

Nuria Puebla Agramunt

Casos prácticos

Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo superior de inspectores de Hacienda del Estado) 129-192

Rafael Enric Herrando Tejero

Contabilidad

Estudios

Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios retiran fondos de la sociedad 193-240

Regularisation of account 551, «Current account with equity holders and directors». Accounting and tax consequences when the equity holders withdraw funds from the company

María Pilar Martín Zamora, Luis Alberto Malvárez Pascual

Análisis doctrinal

Cesión a título gratuito de un inmueble por una entidad mercantil a un ayuntamiento (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 137, de abril de 2024) 241-244

Adrián Andrés Casla

Casos prácticos

Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo superior de inspectores de Hacienda del Estado 245-293

Miguel Ángel Gálvez Linares, Ángel Montes Carrillo, Juan Carlos Matallín Sáez

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>

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2024 y su aplicación práctica a nuestro país

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho.

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

El TJUE dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el IVA un impuesto armonizado en el ámbito comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado las sentencias dictadas en 2024, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

Palabras clave: TJUE; IVA; jurisprudencia.

Recibido: 22-01-2025 / Aceptado: 22-01-2025 / Publicado: 14-02-2025

Cómo citar: Bas Soria, J. (2025). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2024 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 5-44. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24313>



ECJ Case Law on VAT in 2024 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

Abstract

Each year, the ECJ enacts an increasing number of rulings (preliminary rulings and infringement procedures). Since VAT is a harmonized tax at EU level, ECJ's interpretation in this field has an important impact on its comprehension and proper application.

This article contains a deep study of the ECJ decisions enacted in 2024 and also an analysis of the main consequences of these judgments.

Keywords: ECJ; VAT; case-law 2024.

Received: 22-01-2025 / Accepted: 22-01-2025 / Published: 14-02-2025

Citation: Bas Soria, J. (2025). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2024 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 5-44. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24313>



Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible
3. Lugar de realización del hecho imponible
4. Devengo
5. Exenciones
6. Base imponible
7. Sujeto pasivo y responsables
8. Tipos
9. Deducciones
10. Devoluciones
11. Otras cuestiones
12. Regímenes especiales



1. Introducción

La UE se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del derecho internacional por su capacidad innovativa en el mundo del derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales, que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que les son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones.

El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece: «Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes». El párrafo tercero del mismo artículo configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».

La característica fundamental de la directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros, sin imponer una uniformidad de estas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho comunitario: la primacía del derecho comunitario (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la STJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, Van Gend und Loos). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

Consecuentemente con estas consideraciones, muchos son los procedimientos consagrados en el ámbito comunitario para garantizar el acomodo de la normativa y de las actuaciones de las Administraciones a las exigencias del derecho comunitario. De entre todos ellos, conviene destacar especialmente dos: los recursos prejudiciales y los recursos de incumplimiento.

La cuestión prejudicial (art. 267 del TFUE) es el instrumento básico de colaboración entre las jurisdicciones nacionales y la jurisdicción comunitaria que permite a las primeras instituirse como jueces comunitarios, manteniendo la unidad interpretativa del derecho comunitario, mediante la petición de un pronunciamiento al Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación o validez de los tratados o de los actos de las instituciones adoptados en virtud. Se produce así un reparto de competencias entre el Tribunal de las Comunidades, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del derecho comunitario, y los tribunales nacionales, a los que les corresponde la aplicación del derecho al caso concreto. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los tratados por parte de los Estados miembros, limitándose a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al derecho comunitario para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El recurso de incumplimiento (arts. 258 y 259 del TFUE) se fundamenta en la obligación de los Estados miembros de adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes del tratado y de los actos de las instituciones. Los incumplimientos de esta obligación pueden derivar tanto de comportamientos activos, consistentes en la adopción de disposiciones contrarias a los objetivos del tratado, como de comportamientos pasivos, por omisión o abstención de la obligación de actuar que pesa sobre los mismos. Cuando la Comisión u otro Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, declarará que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, aunque no puede, por sí mismo, anular o derogar las disposiciones del Estado miembro que ocasionan dicho incumplimiento. El alcance de la resolución es puramente declarativo, quedando el Estado miembro en cuestión obligado a adoptar todas las medidas apropiadas para la ejecución de la sentencia del tribunal que declara el incumplimiento, que deben comprender la eliminación del incumplimiento y de sus consecuencias pasadas y futuras.

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado CEE (actualmente, art. 260 del TFUE) permitiendo que, si la Comisión estimase, transcurrido un periodo de tiempo prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al tribunal, proponiendo una sanción, de tal forma que, si este estima que el Estado ha incumplido las

obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al Estado infractor sobre la base de la propuesta de la Comisión.

Como sabemos, el IVA es un impuesto armonizado en el ámbito comunitario, siendo la norma reguladora fundamental del impuesto, en el ámbito de la UE, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

El control de la correcta interpretación y de la adecuación de la normativa de los Estados miembros a la directiva refundida, así como completar la correcta inteligencia de los preceptos comunitarios y nacionales a partir de las interpretaciones que realiza el TJUE, ha sido y es un elemento fundamental para la correcta aplicación del IVA.

El propósito de este estudio es presentar, ordenados por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2024.

2. Hecho imponible

En Sentencia de 30 de enero de 2024, asunto C-442/22, P sp. z o. o., se cuestiona si puede exigirse el IVA devengado por unas facturas expedidas fraudulentamente por una empleada de una empresa sin el consentimiento de esta.

En concreto, se plantea el caso de una empleada, que había sido despedida por su actuación, que había emitido 1.679 facturas que indicaban un importe del IVA que no se correspondía con ventas reales realizadas por su empleador. Los receptores de dichas facturas fraudulentas habían deducido el IVA indicado en esas facturas. Lógicamente, la entidad ni registró en la contabilidad las facturas ni ingresó el IVA devengado. La Administración tributaria exigió a la entidad el IVA devengado por esas facturas.

Un dato que resulta fundamental en este fallo es que el tribunal que remite la cuestión prejudicial señala que la empresa no actuó con la diligencia debida para evitar la emisión de las facturas controvertidas, dado que el presidente del consejo de administración de la sociedad sabía que se emitían facturas en relación con recibos de caja expedidos por la entidad sin control contable, y habría podido y debido prever que esa forma de funcionamiento facilitaría la emisión de facturas con fines fraudulentos.

El TJUE basa su fallo en que, por una parte, existe un perjuicio a la Hacienda pública, en la medida que las personas que recibieron las facturas fraudulentas pudieron deducir el IVA, y por otra parte, y ante todo, porque la empresa no actuado de buena fe, ya que no ha obrado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de su empleada y evitar, así, que esta pudiera utilizar sus datos de identificación como sujeto pasivo del IVA para emitir facturas falsas con fines fraudulentos. En tal situación, las actuaciones

fraudulentas de su empleada pueden imputarse a la empresa, de modo que debe considerarse que es el sujeto pasivo del IVA devengado en las facturas controvertidas, a menos que el sujeto pasivo hubiera obrado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de la empleada.

Evidentemente, este criterio no es un criterio normativo, sino interpretativo, cuya relevancia queda restringida a supuestos de hechos como el controvertido. La principal limitación que podemos encontrar en su proyección es la acreditación de la omisión de la diligencia, que es la circunstancia esencial sobre la que gira esta sentencia. Desde una opinión muy personal, nos resulta muy difícil valorar el fallo sin manifestar, cuando menos, algo de extrañeza ante la exigencia de un IVA que realmente no se corresponde con entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas, amparándose en una supuesta falta de diligencia ante una actuación ilegítima y abusiva de un empleado. Resulta, cuando menos, curioso en la comparación con todas las sentencias relativas al principio de neutralidad. Por otra parte, la falta de diligencia quizá estará más explicitada en la resolución de remisión que en la sentencia, pero no parece de la gravedad tan extrema como para entender razonable la solución que el TJUE aplica. Como decimos, esto se afirma exclusivamente a título personal y es fruto de la perplejidad que genera esta peculiar sentencia.

En Sentencia de 7 de marzo de 2024, asunto C-341/22, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, se examina la condición de empresario o profesional de una entidad.

En concreto, se examina una disposición particular del ordenamiento italiano, aplicada como medida de prevención del fraude, que califica como «sociedades inoperantes» a aquellas que no alcanzan un importe determinado de ingresos en función del importe de sus activos. Esta calificación como «sociedad inoperante» conlleva, en el ámbito del IVA, la pérdida del derecho a deducir.

El TJUE declara que la condición de empresario o profesional en el IVA no puede quedar condicionada al cumplimiento de un requisito que impone la realización de operaciones sujetas al IVA cuyo importe supere un umbral de ingresos previamente fijado, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de los que dispone esa persona. El único aspecto relevante para la calificación como empresario, afirma el TJUE, es si se realiza efectivamente una actividad económica o si se explota un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Por ello, esa presunción no se ajusta a derecho.

En cuanto al derecho a la deducción, el tribunal recuerda que se puede deducir las cuotas que guarden una relación directa e inmediata con una operación concreta sujeta al IVA, así como otras cuotas que no guarden dicha relación directa e inmediata, pero que formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. Si bien se reconoce que la normativa del IVA prohíbe los montajes puramente artificiales, carentes de realidad

económica, efectuados con el único fin de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a los objetivos de la directiva, se concluye que la presunción de que una sociedad es inoperante y no puede ejercer su derecho a la deducción es contraria a los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.

El ordenamiento español no contiene una medida equiparable a la que se comenta; en este sentido, no parece que la sentencia tenga una incidencia directa, más allá de ejercer como límite a posibles medidas antifraude que se puedan plantear en este sentido.

En Sentencia de 25 de abril de 2024, asunto C207/23, Finanzamt X, se examinan las condiciones de gravamen de los autoconsumos.

En concreto, se trata del caso de una empresa que explotaba una planta de producción de biogás a partir de biomasa. Dicha planta producía energía, que la empresa explotadora vendía, generando asimismo calor residual, que cedió gratuitamente a dos empresarios para utilización en sus actividades: a uno para el secado de madera y a otro para calentar sus campos de espárragos.

Se cuestiona, en primer lugar, si el autoconsumo por la cesión gratuita de bienes (la entrega de calor, a efectos del IVA, es la entrega de un bien corporal) requiere que el destinatario no sea empresario o, al menos, que, si se trata de un empresario, no tenga derecho a deducir.

El TJUE constata que la directiva no impone ninguna condición relativa a la condición del destinatario para determinar la existencia de un autoconsumo. Así, aunque su finalidad última sea evitar que exista un consumo no gravado derivado de bienes por los que se ha deducido el IVA, lo que no ocurriría cuando el destinatario de los bienes a título gratuito sea un empresario con derecho a la deducción, en este supuesto hay que considerar que existe el citado autoconsumo.

A continuación se plantea si la base imponible en el autoconsumo debe incluir no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, y si únicamente deben incluirse en el cálculo de dicho precio los costes gravados por el IVA soportado.

El tribunal destaca que la valoración por el coste es una valoración residual a la valoración por el valor de mercado de los bienes, por lo que debe tratar de ser lo más aproximada a este. En consecuencia, deben tenerse en cuenta todos los costes, tanto los costes de producción y de fabricación directos como los costes indirectos, como los gastos de financiación, hayan sido o no gravados con el IVA soportado.

La primera parte del pronunciamiento se corresponde plenamente con el contenido de nuestra norma, que considera la existencia de un autoconsumo, entre otros supuestos, por la transmisión a título gratuito de bienes del patrimonio empresarial, sin que exista restricción alguna por la condición del destinatario.

En cuanto a la segunda, a pesar de la relevancia del pronunciamiento, su contenido no es novedoso y ya había sido recibido por el TEAC, como pone de manifiesto la Resolución de 9 de julio de 2008 (RG 2011/2005), en la que encontramos idéntico pronunciamiento.

En Sentencia de 4 de julio de 2024, asunto C-87/23, Biedriba Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, se suscita la condición de sujeto pasivo de una asociación que no actúa con ánimo de lucro.

En el caso de autos, la asociación asumió dos proyectos de formación financiados por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional en porcentajes de hasta el 70 %. Para su ejecución, en lugar de contar con medios propios, subcontrató con terceros la ejecución material. A los alumnos les cobró el importe correspondiente del coste del curso, minorado en el importe de las subvenciones percibidas, teniendo un resultado de cero en sus actividades. La Administración puso en cuestión su condición de sujeto pasivo por el desarrollo de esta actividad.

El TJUE destaca que se trata de un empresario o profesional, en la medida que realiza una prestación de servicios a título oneroso, poniendo de manifiesto que la contraprestación puede ser satisfecha tanto por el destinatario del servicio como por un tercero, como ocurre en este caso, en el que las subvenciones percibidas deben considerarse como subvenciones vinculadas al precio y, en consecuencia, deben incluirse en la base imponible.

Además, dicha condición de empresario no queda alterada ni por el hecho de que la asociación haya elegido, en lugar de contratar a su propio personal, asegurarse los servicios de un subcontratista ni porque la actividad económica busque simplemente alcanzar el mero equilibrio de sus cuentas, pues, siempre que desarrolle una actividad económica, se tiene la condición empresario, aunque la actividad resulte ser deficitaria de forma duradera en el tiempo.

No parece que sea esta una cuestión conflictiva en nuestro ordenamiento. Así se deriva de la definición del empresario del artículo 4.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), que establece la sujeción al impuesto con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. De hecho, ya desde los comienzos del impuesto en España, la DGT entendió que las actividades económicas ejercidas por entidades sin ánimo de lucro estaban sujetas al IVA, como se manifiesta en consultas de 9 y 10 de abril de 1986. Otra cosa, que excede de lo que aquí se estudia, es cuando se genera una mínima actividad para abusar del derecho a la deducción, cuestión a la que el TJUE ha dedicado muchas sentencias a partir de la famosísima sentencia Halifax y que también ha originado numerosos pronunciamientos nacionales; sin ir más lejos, constituye el motivo más habitual de conflictos en la aplicación de la norma, según se constata en los informes de la Comisión consultiva publicados por la Administración tributaria.

En Sentencia de 4 de julio de 2024, asunto C-179/23, Credidam, se suscita también la condición de sujeto pasivo de una asociación que no actúa con ánimo de lucro.

Se trata en este caso de una entidad, sin ánimo de lucro, que se dedica a la gestión colectiva de derechos de autor y de derechos afines a los derechos de autor que ejerce su actividad en forma de asociación de artistas intérpretes. Tiene por objeto recaudar y repartir las remuneraciones adeudadas a los artistas intérpretes por los usuarios de sus prestaciones artísticas. Percibe, por este concepto, una comisión de gestión destinada a cubrir sus gastos de funcionamiento.

El TJUE afirma que, aparentemente, existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas; por una parte, las prestaciones de gestión colectiva realizadas por la entidad y, por otra, la prestación dineraria efectuada por dichos titulares consistente en el abono de la comisión de gestión. La comisión solo se devenga en la medida que estas prestaciones de gestión colectiva se realizan y constituye la contrapartida efectiva de estas. Carece de relevancia en este contexto que la entidad de gestión colectiva de la que se trata sea una asociación sin ánimo de lucro, ya que la comisión de gestión solo está destinada a cubrir los gastos de dicha asociación.

Este caso examina una cuestión similar a la que acabamos de ver en la Sentencia de 4 de julio de 2024, a la que nos remitimos en consecuencia.

En Sentencia de 11 de julio de 2024, asunto C-182/23, Makowit, se plantea la sujeción de una transmisión de terrenos por expropiación.

En concreto, se suscita si se encuentra sujeta la transmisión de un terreno por expropiación efectuada por un agricultor de una parcela, a cambio de una indemnización, parcela que había estado afectada a la actividad agrícola y a la que la Administración va a destinar a fines no agrícolas, cuando el agricultor no ha realizado ninguna actividad de promoción sobre dicho terreno.

El TJUE responde que, a pesar de los condicionantes que se incluyen en la cuestión, la transmisión por expropiación de un bien afecto a la actividad empresarial es una entrega de bienes sujeta al impuesto.

No deja de ser sorprendente esta cuestión, pues parece una pregunta de respuesta muy evidente y sencilla como para que haya llegado hasta el TJUE. Es cierto que las expropiaciones de terrenos han generado dudas interpretativas en nuestro país, pero estaban relacionadas con el estado del terreno y su posible exención más que con la propia sujeción de la operación. En nuestro país, la expropiación de un terreno rústico, afecto a una actividad agraria, en principio estaría claramente sujeta, pero exenta, por aplicación del artículo 20.uno.20 de la LIVA, sin perjuicio de la posible renuncia a la exención.

En Sentencia de 17 de octubre de 2024, asunto C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH, se suscita la calificación de las operaciones realizadas por un intermediario en la utilización de puntos de recarga de vehículos eléctricos.

En concreto, la actividad de la sociedad consiste en proporcionar a los usuarios de vehículos eléctricos el acceso a una red de puntos de recarga. Los usuarios obtienen información constante sobre el precio y la disponibilidad de los puntos de recarga que forman parte de la red. Además, el servicio prestado incluye funciones de búsqueda y de localización de puntos de recarga y de planificación de rutas. Los puntos de recarga que forman parte de la citada red no son gestionados por la empresa, sino por operadores con los que esta ha celebrado contratos para permitir que los usuarios de vehículos eléctricos recarguen estos. No obstante, facilita a sus usuarios una tarjeta y una aplicación informática para su autenticación, con la que estos pueden acceder a dichos puntos y recargar. Los operadores que gestionan los puntos de recarga facturan la energía suministrada a la empresa a la que se refiere esta sentencia mensualmente; esta empresa, a su vez, factura a sus clientes, también con periodicidad mensual, ese coste a los usuarios, al que se añade una remuneración por las prestaciones conexas, mediante una tarifa cuyo importe no depende ni de la cantidad de electricidad suministrada y, por tanto, del coste de esa electricidad, ni del número de sesiones de recarga.

Por el TJUE se afirma que el suministro de electricidad para recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga que forma parte de una red pública de puntos de recarga constituye una entrega de bienes. Además, cuando la carga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga públicos a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador de esa red implica que la electricidad consumida es suministrada, en un primer momento, por el operador de dicha red a la sociedad que ofrece el acceso a esta y, en un segundo momento, por esa sociedad al citado usuario, aun cuando este elija la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad, ya que esta sociedad actúa en nombre propio, pero por cuenta del usuario en el marco de un contrato de comisión.

Esta sentencia no supone una gran sorpresa, una vez que el tribunal constatará en Sentencia de 20 de abril de 2023, asunto C-282/22, P. w W., que el servicio de recarga de vehículos eléctricos era una prestación compleja y que cabía calificar como entrega de bienes (criterio que también sustentaba la DGT, como se recoge en la Consulta V0807/2019, de 15 de abril, en la que se entendió que se trataba de un servicio complejo y en el que el elemento predominante era la entrega de energía eléctrica). El paso adicional en este caso es calificar la actuación de la empresa a la que se refiere la sentencia como comisionista en nombre propio en dicha entrega, concluyendo la existencia de sendas entregas.

3. Lugar de realización del hecho imponible

En Sentencia de 18 de enero de 2024, asunto C-791/22, G. A., se cuestiona el lugar de realización del hecho imponible en las importaciones, en concreto, en el caso de una introducción irregular de mercancías realizada por un Estado miembro, pero que ha sido comprobada en otro Estado miembro.

La cuestión concreta se plantea en relación con unas mercancías introducidas irregularmente por Polonia, pero constatada en Alemania. A dicha introducción irregular se le aplicó una disposición especial del Código Aduanero de la Unión (CAU), que permite liquidar los derechos de importación al Estado miembro donde se haya comprobado el nacimiento de la deuda aduanera por una introducción irregular, aunque no sea el Estado miembro de entrada de las mercancías, siempre que el importe de los derechos sea inferior a 5.000 euros. Se cuestiona si dicha disposición permite aplicar también el IVA a la importación por el Estado que comprueba el nacimiento de la deuda de importación.

El TJUE constata que, en el ámbito del IVA, aunque se vincula el nacimiento y exigibilidad del IVA a la importación a los derechos de aduana, no existe ninguna remisión que permita dar entrada a la disposición especial del CAU antes mencionada. En consecuencia, se concluye que no puede alterarse el lugar de realización de la importación, del Estado por donde se haya introducido la mercancía destinándose al consumo, por aplicación de esta disposición aduanera especial.

La LIVA, a diferencia de lo que ocurre con la directiva del IVA, no contiene referencia al lugar de realización del hecho imponible en las importaciones. No obstante, la definición del hecho imponible importación, contenida en el artículo 18 de la LIVA, suple en alguna medida esta deficiencia, pues indica que la importación supone «la entrada en el interior del país» (hubiera sido de mejor técnica legislativa señalar «la entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto (TAI)»), lo que demuestra que la importación solo se entiende realizada en el TAI cuando este es el territorio de introducción de las mercancías, tal y como resulta de la regla de localización contenida en la directiva. Esta parquedad del legislador nacional, desde luego, excluye que se contenga cualquier llamada a la disposición del CAU que el TJUE entiende no aplicable. No obstante, quien deberá estar atento es el aplicador de la norma, que puede sentirse tentado de liquidar el IVA junto con los derechos de aduana en supuestos como el ahora proscrito, lo que evidentemente el TJUE no estimaría correcto.

En Sentencia de 18 de abril de 2024, asunto C68/23, MGbR (Finanzamt O), se plantea la calificación de un bono para la compra de contenidos digitales *online* como univalente o polivalente.

Se trata, en concreto, de un bono que comercializó una entidad residente en Gran Bretaña, a través de su tienda *online*, que permite recargar «cuentas de usuario» destinadas a la compra de contenidos digitales en la tienda *online* de dicha empresa. En el momento del registro de las cuentas se obligaba a los usuarios a identificar su lugar de residencia y los bonos comercializados llevaban un código de país que solo permitía su comercialización a usuarios registrados en ese país. No obstante, dichos bonos fueron transmitidos por la empresa británica a otras empresas, que fueron las que realizaron la transmisión definitiva a los particulares. Se cuestiona si tales bonos deben calificarse como univalentes o polivalentes.

El tribunal destaca que la calificación de un bono como polivalente es residual, pues se trata de todo bono que no sea univalente. Univalente es el bono que, en el momento de su

comercialización, cumple acumulativamente dos condiciones, conocerse el Estado donde se va a producir su consumo y el tipo aplicable a los bienes o servicios que se van a consumir. El TJUE señala que no se ofrece información sobre el tipo aplicable a los bienes o servicios que se van a consumir, pero que, sin embargo, resulta claro que el lugar de consumo final del bono queda especificado según los datos ofrecidos, ya que solo puede ser consumido por clientes finales del país correspondiente al código país del bono. No puede desvirtuarse dicho hecho por la existencia de transferencias anteriores a su consumo del bono, efectuadas entre empresarios, y que afectan a diversos TAI.

Resulta indudable la relevancia de este pronunciamiento, en la medida que sirve para aclarar el alcance del concepto de bono univalente, regulado por la Directiva (UE) 2016/1065. La Resolución de 28 de diciembre de 2018, de la DGT, sobre el tratamiento de los bonos en el IVA, parece estar plenamente adaptada a este pronunciamiento, cuyo contenido es interpretativo de las previsiones normativas recogidas en la directiva citada.

En Sentencia de 13 de junio de 2024, asunto C-533/22, SC Adient, se cuestiona la existencia de un establecimiento permanente.

Entre las distintas cuestiones que se plantean, se trata en primer lugar si puede apreciarse la existencia de un establecimiento permanente por el mero hecho que la entidad destinataria de los servicios pertenezca al mismo grupo que la prestadora cuando esas sociedades están vinculadas entre sí por un contrato de prestación de servicios. Contesta negativamente el TJUE recordando que la existencia de un establecimiento permanente es una cuestión de hecho, en la que debe apreciarse si dispone en un determinado TAI de una estructura suficientemente permanente y apta para permitirle recibir las prestaciones de servicios de las que se trate y utilizarlas para los fines de su actividad económica, y no puede depender únicamente del estatuto jurídico de la entidad.

Se plantea a continuación si el hecho de que determinados medios materiales y humanos de la entidad prestadora del servicio se usen por la destinataria para comercializar los bienes obtenidos con la prestación de servicios puede servir para considerar la existencia de un establecimiento permanente para la recepción de la prestación de servicios. El tribunal responde que se trata de operaciones independientes, la recepción de un servicio y la entrega de bienes, por lo que carece de relevancia esa utilización a los efectos de la posible existencia del supuesto establecimiento.

Finalmente, se cuestiona si los mismos medios que utiliza la entidad prestadora para llevar a cabo su prestación pueden considerarse como medios de la destinataria para la recepción de los mismos, considerando en consecuencia la existencia de un establecimiento permanente de la segunda. El tribunal afirma que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez por un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, para prestar servicios, y por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro para recibir esos mismos servicios en un supuesto establecimiento permanente situado en el primer Estado miembro.

En los últimos años hemos asistido a sentencias muy relevantes sobre la calificación del establecimiento permanente, destacando las Sentencias de 7 de abril de 2022, asunto C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini SRL, y de 29 de junio de 2023, asunto C-232/22, Cabot Plastics Belgium SA, que ya comentamos en años anteriores en esta misma revista. La sentencia que ahora nos ocupa supone una continuidad de las mismas, de hecho, ambas son citadas expresamente.

Como ya destacáramos, se ha reconocido la posibilidad de la existencia del establecimiento permanente en sede del agente dependiente cuando los medios puestos a disposición de la entidad no residente que dan lugar a la existencia del establecimiento permanente son los de otras personas, aunque, como hemos reseñado, dichos medios no deben ser los propios utilizados para la prestación de servicios.

Más dudoso resulta la situación en relación con el conocido como *Spanish approach* (STS de 12 de enero de 2012, rec. núm. 1626/2008, caso Roche Vitaminas) en la identificación de establecimientos permanentes, donde precisamente son una serie de contratos suscritos con una filial en favor de la casa central los que ponen de manifiesto la existencia de un establecimiento permanente. Este pronunciamiento del TJUE sigue poniendo condiciones a dicha aproximación al concepto de establecimiento permanente, que, como sabemos, ha tenido suerte incluso en el ámbito internacional, habiéndose recogido su espíritu en los comentarios OCDE al modelo de CDI.

4. Devengo

En Sentencia de 13 de junio de 2024, asunto C-696/22, C SPRL, se plantean varias cuestiones relativas al devengo del impuesto y a la deducción de las cuotas soportadas.

En relación con el devengo se cuestiona si un servicio prestado de forma continuada en el tiempo por un administrador concursal puede considerarse como servicio de tracto sucesivo y, a continuación, si el devengo del mismo se produce en el momento de su pago.

A la primera cuestión el tribunal responde destacando que, para su caracterización, debemos atender a si el servicio tiene un carácter continuo o recurrente, o si, por el contrario, es puntual y existe un momento preciso que permita comprobar la finalización de su realización con arreglo a la relación contractual entre las partes de la operación en cuestión. Aunque remite a la prueba a realizar por el tribunal que examina el asunto, el tribunal se inclina por considerar este servicio como de tracto sucesivo.

A la segunda cuestión responde que, no existiendo norma que difiera el devengo al momento del pago, debe entenderse producido con la finalización de cada uno de los periodos estipulados de duración del servicio.

Finalmente, se plantea una tercera cuestión, relacionada con la deducción por la entidad prestadora del servicio de los gastos incurridos por un contrato con una firma de abogados, cuya finalidad era dar a conocer la actividad de la empresa y lograr una mayor implantación en el mercado. La Administración consideró este gasto como no relacionado con las actividades y negó su deducibilidad.

El tribunal recuerda su reiterada jurisprudencia, que permite la deducción tanto de las cuotas con una relación directa e inmediata con una operación concreta por la que se repercute el impuesto como otras operaciones que guarden una relación con la actividad general. En esta segunda categoría entiende el tribunal que se encuentra el gasto en cuestión, sin que su deducibilidad pueda quedar supeditada a una prueba de un aumento del volumen de negocios o del volumen de las operaciones gravadas que se espera obtener de la operación que genera el IVA soportado, pues el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas o cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad.

Esta sentencia, en principio, puede resultar chocante no ya por los principios, sino por la existencia de una aparente contradicción en el momento del devengo de los servicios de tracto sucesivo entre la directiva (que fija el momento del devengo con la expiración de los periodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran) y la LIVA (que determina como el momento del devengo en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción). Dicha aparente discrepancia se solventa por la autorización que contiene la directiva y que permite demorar el devengo hasta un momento posterior en estas operaciones, siempre que no exceda del momento del pago. Así lo entendió el TEAC en Resolución de 22 de septiembre de 2015 (RG 366/2013), examinando esta aparente disparidad.

Tampoco resulta nueva en lo que se refiere a la deducción, entroncando en toda la serie de sentencias relacionadas con la neutralidad y el derecho a la deducción de las cuotas relacionadas, aunque sea indirecta o parcialmente, con la actividad.

5. Exenciones

En Sentencia de 29 de febrero de 2024, asunto C-676/22, B2 Energy, se cuestiona la aplicación de la exención para las entregas intracomunitarias de bienes (EIB).

Se plantea, particularmente, si procede aplicar la exención en las EIB en el caso de un proveedor que había remitido las mercancías con destino a otro Estado miembro, si bien había resultado acreditado que los destinatarios que constaban en los documentos fiscales

de remisión de las mercancías no los habían recibido, sino que habían sido recibidos por otros destinatarios situados también en otro Estado miembro.

El TJUE, de acuerdo con una jurisprudencia ya asentada, recuerda que la obligación de identificar al destinatario con su NIF es una obligación formal, que no puede condicionar la procedencia de la exención si se acredita que se cumplen los requisitos materiales para la aplicación de la misma. No obstante, también recuerda que es de incumbencia del contribuyente que aplica la exención acreditar que se cumplen los requisitos materiales para la aplicación de la exención; si bien destaca que, si la Administración sabe, de manera inequívoca, que el destinatario tiene la condición de empresario o profesional, no puede exigirse que se demuestre tal condición con el objeto de excluir de la exención.

La conclusión con la que cierra el tribunal es que procede denegar la exención en las EIB cuando el proveedor no haya demostrado que las mercancías se entregaron a un destinatario que tuviese la condición de sujeto pasivo en otro Estado miembro y que, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de la información facilitada por el proveedor, no se disponga de los datos necesarios para comprobar que dicho destinatario tuviera tal condición.

Esta sentencia tiene un alcance muy limitado, en la medida que se trata de «derecho histórico». Nos explicamos. Ciertamente, este criterio jurisprudencial fue muy relevante, tanto es así que los Estados miembros decidieron modificar el artículo 138 de la directiva del IVA mediante la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, elevando el requisito formal de la necesidad de identificar mediante su NIF IVA al destinatario de una EIB en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349 en España) a la condición de requisito sustancial, sin cuya concurrencia no procede la aplicación de la exención. Dicha modificación ha sido objeto de transposición al ordenamiento español por el Real Decreto-Ley 3/2020, que da nueva redacción al artículo 25 de la LIVA.

Con la nueva regulación legal resulta palmario que en un caso como el cuestionado no resultaría de aplicación la exención.

En Sentencia de 18 de abril de 2024, asunto C-89/23, Companhia União de Crédito Popular SA, se suscita la aplicación de una exención a una eventual prestación accesoria en una operación exenta.

En concreto, se cuestiona la aplicación de la exención prevista para los préstamos con garantía a una comisión percibida por la entidad que concedió el préstamo por ejecutar la subasta de los bienes ofrecidos en garantía cuando se produce el impago del préstamo o no se recuperan los bienes ofrecidos en garantía.

El tribunal recuerda su jurisprudencia sobre la calificación de una operación como accesoria (por oposición a una operación independiente o sustantiva). Una operación se considera como accesoria a otra cuando, desde el punto de vista del consumidor medio, la

accesoria no tenga finalidad autónoma; esto es, cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal.

El tribunal considera que la venta en subasta de los bienes pignorados y la concesión del préstamo con garantía pignoratícia son prestaciones distintas e independientes, sin que, ni material ni formalmente, sean dependientes entre sí. Así, la prestación consistente en la concesión de crédito podría realizarse de la misma manera si la venta en subasta de los bienes pignorados fuera realizada y organizada por un tercero. En consecuencia, no se considera accesoria esta operación y no resulta aplicable la exención.

El criterio que plantea el TJUE no es, en sí mismo, novedoso, siendo la novedad de esta sentencia dictaminar que los servicios en cuestión, concesión de hipoteca y comisión por venta, son servicios independientes; lo que, al menos a nuestro juicio, se asomaba como bastante evidente. No tenemos constancia de que en nuestra nación se haya planteado una duda o controversia similar.

En Sentencia de 5 de septiembre de 2024, asuntos C-639/22 a C-644/22 (acumulados), *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht y otros*, se cuestiona la aplicación de la exención de operaciones financieras para un fondo de pensiones.

En concreto, se suscita la cuestión prejudicial en seis pleitos acumulados entre diversos fondos de pensiones profesionales obligatorios y fondos de pensiones sectoriales que pretenden la aplicación, por equiparación, de la exención que se aplica a los servicios de gestión de los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM; instituciones de inversión colectiva en España). Para ello se fundan en la asunción en la inversión en dichos fondos de ciertas condiciones de riesgo por parte del inversor.

El TJUE, siguiendo su reiterada doctrina sobre la aplicación del principio de neutralidad en materia de exenciones, destaca que dicho principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de manera diferente con respecto al IVA. Por ello dictamina que, para determinar si un fondo de pensiones que no es un OICVM puede acogerse a la exención, no solo se exige efectuar una comparación con ese organismo, sino también apreciar si, a la vista de la situación jurídica y financiera del partícipe con respecto a ese fondo de pensiones, el fondo de pensiones es comparable a otros fondos que, sin constituir OICVM, son considerados por el Estado miembro del que se trata como fondos comunes de inversión en el sentido de la referida disposición, en particular, la asunción del riesgo en la inversión y que el rendimiento esté determinado en función del patrimonio de la entidad.

Parece que, en principio, esta sentencia no debería tener incidencia en nuestro país, en la medida que tales servicios cuestionados se encuentran incluidos en la exención prevista en la letra n) del artículo 20.uno.18 de la LIVA, que dispone la exención para:

La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

Sin embargo, a pesar de la dicción literal del precepto, la DGT ha entendido que esta exención puede restringirse cuando los fondos de pensiones no tengan condiciones análogas a los OICVM. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, la Consulta V0126/2022, en la que, recogiendo la jurisprudencia del TJUE, se afirma:

De acuerdo con dicha sentencia y aplicado al caso concreto de la consulta tendrán la consideración de fondos comunes de inversión todos aquellos fondos de pensiones que constituyan organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios en el sentido de la Directiva OICVM así como aquellos fondos de pensiones que pese a no cumplir los requisitos de la citada Directiva tengan rasgos similares y compitan entre sí.

Resulta cuando menos discutible que pueda limitarse una exención establecida de forma tan clara por la LIVA, aun cuando el alcance de la disposición, a la luz de los pronunciamientos del TJUE, pueda exceder del previsto en la directiva (como sabemos, el TJUE ha reconocido el efecto directo de las directivas en beneficio de los administrados cuando existe un defecto en la transposición de una directiva; no obstante, ha negado el efecto directo inverso para restringir derechos a los contribuyentes basándose en una mala transposición de una directiva).

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-741/22, Casino de Spa SA y otros, se suscita el alcance de la exención para las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero.

En concreto, se plantea si resulta admisible, en aplicación del principio de neutralidad fiscal, una diferenciación de trato entre las loterías, a las que se aplica una exención cualquiera que sea su forma de comercialización, y los juegos de azar o de dinero, a los que se aplica la exención exclusivamente cuando se comercialicen en establecimiento físico, pero no cuando se comercialicen en línea.

El TJUE ratifica su doctrina, a la que ya hemos hecho referencia en el comentario anterior, que señala que las exenciones pueden aplicarse por los Estados miembros con un amplio grado de discrecionalidad, pero limitadas por el principio de neutralidad, que no permite incluir y excluir de las mismas, simultáneamente, a prestaciones equivalentes, esto es, aquellas que presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores.

En cuanto a las loterías y juegos de azar o dinero, el tribunal señala que lo que busca el jugador es ganar, por lo que cuestiones como los límites mínimos y máximos de las apuestas y de los premios, las posibilidades de ganar, los formatos disponibles y la posibilidad de interacción entre el jugador y el juego pueden influir considerablemente en la decisión del consumidor medio, pues el atractivo de los juegos de azar o de dinero reside principalmente en la posibilidad de ganar. Añade además que, en los juegos de azar o de dinero, las aptitudes del jugador, como la habilidad o el conocimiento, pueden influir en las probabilidades de ganar, mientras que, en las loterías, los ganadores se determinan únicamente por obra del azar, sin que sus aptitudes puedan ejercer influencia alguna a tal respecto. Concluye, por tanto, que no se trata de servicios equivalentes.

Concluye el tribunal que el principio de neutralidad no se opone, por tanto, a una normativa nacional que establece una diferencia de trato entre, por un lado, la compra en línea de billetes de lotería y, por otro lado, la participación en otros juegos de azar o de dinero disponibles en línea, excluyendo a esta de la exención del IVA aplicable a aquella.

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-73/23, Chaudfontaine Loisirs SA, se suscita otra vez el alcance de la exención para las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero en Bélgica.

Si en el caso anterior se planteaba la posible vulneración del principio de neutralidad en la comparación entre loterías y juegos de azar o de dinero en línea, en este caso se plantea la vulneración en la comparación entre juegos de azar o de dinero en línea y juegos de azar o de dinero en establecimientos, aplicándose la exención a estos últimos, pero no a los anteriores.

La respuesta que ofrece el tribunal es idéntica, el principio de neutralidad fiscal no se opone a una diferencia de trato entre, por un lado, la compra de billetes de lotería y la participación en otros juegos de azar o de dinero en establecimientos físicos, y, por otro lado, la participación en otros juegos de azar o de dinero distintos de las loterías disponibles en línea, excluyendo a esta de la exención del IVA aplicable a aquellas, siempre que las diferencias objetivas entre estas dos categorías de juegos de azar o de dinero puedan influir de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de esas categorías de juegos.

Esta sentencia, en principio, no afecta a nuestro país, en el que la exención se aplica sin diferenciación entre juego en establecimientos físicos y juego *online*. Cierto es que esta medida ha estado en la agenda política en algunos momentos (así, se incluía, por ejemplo, en el Informe del Comité de Expertos sobre la Reforma del Sistema Tributario en España, encargado por el Gobierno del PP de Rajoy, como propuesta 72). Resulta claro, por tanto, que no existen obstáculos de carácter jurídico a su adopción.

En Sentencia de 7 de noviembre de 2024, asunto C-594/23, Lomoco Development ApS y otros, se cuestiona el concepto de edificios a los efectos de la aplicación de la exención de un terreno.

En concreto, se cuestiona el caso de una entidad que adquirió unos terrenos donde se instalaron conexiones de electricidad, agua, calefacción y alcantarillado y se realizaron obras de cimentación. Esta entidad transmitió la propiedad de diversas parcelas cimentadas a otra sociedad, parcelas que se vendieron posteriormente a particulares. Se cuestiona si la entrega de parcelas con cimentación puede considerarse como una entrega de edificios, en la medida que la directiva define los edificios de una forma amplia, como «toda construcción incorporada al suelo».

El tribunal constata que el concepto de terrenos edificables viene delimitada en un doble sentido. En el límite inferior se encontrarían las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción. En el límite superior se encontrarían los edificios, pues, cuando sobre un terreno se levanta una construcción, el terreno sigue el régimen aplicable a la edificación.

Dado el concepto amplio de edificio que propone la directiva, el TJUE elabora una serie de criterios para delimitar cuál debe ser la magnitud de la construcción unida al terreno. Así, señala que el edificio se caracteriza por estar compuesto de una o varias partes que forman un conjunto destinado a un uso concreto, por lo que, sin ese destino, no puede hablarse de edificación. Es más, el concepto de edificación se vincula al de primera entrega, que no se produce en tanto no se produce la «primera ocupación» del terreno. Destaca además que el tribunal ya ha sentenciado que las obras tendentes a dotar de servicios a un terreno, tales como la conexión a las redes de electricidad, gas o agua, no pueden tener como consecuencia el cambio de la calificación jurídica de estos terrenos a edificio, lo que entiende que se extiende a los cimientos, pues son un medio para fijar una construcción al suelo, y no, como tales, un edificio.

La conclusión final es que la entrega de un terreno dotado, en la fecha de dicha entrega, exclusivamente de cimientos para viviendas constituye una entrega de un terreno edificable y no de un edificio.

El artículo 6 de la LIVA contiene una regulación bastante amplia del concepto de edificación. Aunque no se refiere al caso concreto que nos ocupa, recoge expresamente el criterio que propone el TJUE, ya que demanda del concepto edificación que los bienes en cuestión «sean susceptibles de utilización autónoma e independiente». Igualmente, todos los pronunciamientos existentes que consideran que no es primera entrega la realizada antes de la finalización de las obras que permiten la ocupación encuentran nuevamente apoyo en esta sentencia. En conclusión, un pronunciamiento muy relevante, pero que viene a ratificar el criterio contenido en la transposición e interpretación imperante en nuestro país sobre este concepto.

6. Base imponible

En Sentencia de 29 de febrero de 2024, asunto C-314/22, Consortium Remi Group, se plantean diversas cuestiones en relación con la modificación de la base imponible en caso de impago.

La primera cuestión que se examina es el plazo existente para modificar la base imponible. En particular, se examina en este caso el de una empresa que emitió facturas a diversos clientes, que no las habían hecho efectivas tras un plazo muy prolongado de tiempo.

El TJUE ratifica su jurisprudencia anterior destacando que resulta obligatoria la modificación de la base imponible en los supuestos de impago, salvo en aquellos casos en los que el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación, o bien meramente provisional. Además, ni el principio de neutralidad ni la regulación en la directiva de esta modificación se oponen al establecimiento de periodos de caducidad para efectuar esta modificación, siempre que sean suficientemente amplios desde que acontezca el impago que da lugar a la modificación, de forma que se restrinja dicho derecho a los contribuyentes que no hayan sido suficientemente diligentes.

El legislador español ha previsto la existencia de un plazo de cuatro años para la modificación de la base imponible desde que concurra cualquiera de las circunstancias del artículo 80 de la LIVA, que incluye el impago (art. 89 de la LIVA). Con ello, parece bastante evidente que se cumplen las dos exigencias que el TJUE ha subrayado para el establecimiento de un plazo máximo para el ejercicio del derecho a la modificación de la base imponible; por una parte, el mismo no comienza a contar sino a partir de que concurra la causa de modificación, en este caso, el impago, y, además, el plazo es suficientemente dilatado, de cuatro años, como para calificar al contribuyente que no ha modificado la base imponible en dicho periodo de negligente, tal y como exige el tribunal.

También se examina si resulta contrario a los principios de neutralidad y proporcionalidad supeditar la reducción de la base imponible a la rectificación de la factura inicial por el sujeto pasivo y a la comunicación previa al deudor de su intención de modificar la base imponible para que este último tenga conocimiento de ello para rectificar la deducción inicialmente practicada. Aunque el TJUE declara que estas exigencias son, en principio, compatibles con el IVA, pues tienden a garantizar la correcta percepción del impuesto, tal y como ya había declarado en sentencias anteriores, en un caso como el que se cuestiona, en el que las empresas deudoras habían sido liquidadas, el tribunal concluye que dichas exigencias van más allá de lo necesario para garantizar la correcta percepción de los ingresos cuando a ese sujeto pasivo le resulte imposible efectuar tal rectificación a tiempo y siempre que esa imposibilidad no le sea imputable.

En nuestro ordenamiento nacional esta segunda cuestión no aparece tan claramente resuelta. El artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), condiciona la disminución de la base imponible o a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo la remisión. Como hemos visto, este punto es conforme con los principios de neutralidad y proporcionalidad, con carácter general; si bien en la presente sentencia el TJUE admite la posible concurrencia de circunstancias excepcionales en las que no resultaría exigible dicha remisión. El RIVA no regula excepción alguna. Sin duda, ante casos

excepcionales, como es el consultado en este recurso, debería ser una actuación razonable de la Administración la que exceptionara la aplicación del precepto reglamentario. El tiempo dirá, pero la realidad de las resoluciones administrativas que se conocen a través de la jurisprudencia, especialmente cuando los actos emanan de los órganos de gestión tributaria, hace que podamos albergar pocas esperanzas de un comportamiento razonable en el que se excepcione el tenor literal del precepto aun cuando concurren circunstancias excepcionales que, evidentemente, no son el supuesto que pretendía cubrir el legislador al establecer una concreta exigencia formal.

Finalmente, se cuestiona si la modificación de la base imponible puede dar lugar a devoluciones del IVA (recordemos que es un menor impuesto repercutido y no una deducción, estrictamente) y si, además, la falta de devolución en un plazo razonable puede generar el derecho a percibir intereses. El tribunal contesta afirmativamente a ambas cuestiones y concluye que, en el caso de no existir una regulación específica, la fecha a partir de la cual hay que abonar intereses es la de la declaración relativa al periodo impositivo en la que el sujeto pasivo haga valer su derecho a esa reducción en la base imponible.

En este punto, no parece que nuestra regulación presente especiales lagunas, ya que el artículo 89 de la LIVA contiene una regulación amplia de la rectificación de la repercusión, incluyendo cuando la misma traiga causa de cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 80 de la LIVA; incluyendo las cuotas modificadas como un componente más en la autoliquidación del periodo en el que concurra la causa determinante de la modificación.

En Sentencia de 21 de marzo de 2024, asunto C-606/22, B. sp. z o. o., se cuestiona la modificación de la base imponible en los supuestos de expedición de factura simplificada (tiques).

Se plantea, en concreto, si resulta aceptable la práctica de un Estado miembro que, ante un error en la aplicación del tipo, condiciona la posibilidad de modificar la base imponible en los supuestos en los que no se ha expedido una factura, sino un tique (factura simplificada). El tribunal contesta que los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de igualdad de trato se oponen a dicha práctica.

El ordenamiento español, como ya hemos señalado, contiene en el artículo 89 de la LIVA una regulación amplia de la rectificación de la repercusión. Dicho precepto recoge en su apartado tres los supuestos en los que no se puede modificar la base imponible (incremento de repercusión a particulares por causas distintas del art. 80 de la LIVA o incremento de repercusión con participación en tramas de fraude) sin que se incluyan supuestos como el examinado en esta sentencia.

En Sentencia de 8 de mayo de 2024, asunto C241/23, P. sp. z o. o. (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie), se cuestiona el importe de la base imponible en una aportación no dineraria.

En este caso, dos socios realizaron una aportación no dineraria a una sociedad de diversos inmuebles, que se valoraron por un tercero independiente, recibiendo a cambio acciones de la sociedad que recibe la aportación, siendo que el valor de las acciones se estima como más elevado que el valor nominal.

Se cuestiona si la base imponible de una aportación de bienes inmuebles efectuada por una sociedad al capital de otra sociedad a cambio de acciones de esta última debe determinarse en función del valor nominal de las acciones cuando esas sociedades hayan acordado que la contraprestación de la aportación al capital estará constituida por el valor de emisión de dichas acciones, concluyendo el tribunal que, efectivamente, debe valorarse por el valor de la contraprestación realmente recibida a este efecto por el sujeto pasivo, cuyo valor es el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos.

A pesar de la importancia del pronunciamiento, no parece que la normativa española ofrezca ninguna duda en esta cuestión; de hecho, tras varios pronunciamientos del TJUE, se incluyó como base imponible en las operaciones cuya contraprestación no sea dineraria, precisamente, una mención que encaja perfectamente con el valor subjetivo que expresa el tribunal: «En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes».

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-248/23, Novo Nordisk A/S, se plantea la modificación de la base imponible como consecuencia de un pago de carácter legal que se debe hacer a la Administración por la comercialización de medicamentos en Hungría.

En concreto, se cuestiona si debe considerarse como reducción de la contraprestación un pago que se efectúa *ex lege* al organismo del seguro de enfermedad estatal en función del volumen de negocios obtenido por productos farmacéuticos que cuenten con financiación pública.

El TJUE ratifica su jurisprudencia existente por la materia señalando que, en definitiva, parece que, como consecuencia de dicho pago, la entidad no pudo disponer libremente de la totalidad del precio recibido por la venta de sus productos a los mayoristas, en la medida que la parte del precio de venta de los medicamentos subvencionados que Novo Nordisk abona al organismo público está fijada de antemano y tiene carácter obligatorio, por lo que no puede considerarse que forme parte de la contraprestación económica de las entregas de esos medicamentos realmente recibida por Novo Nordisk.

A la vista de lo expuesto, se concluye que la parte de su volumen de negocios procedente de sus ventas de productos farmacéuticos financiados con fondos públicos que una empresa farmacéutica está obligada a abonar, en beneficio del organismo del seguro de enfermedad estatal, debe otorgar el derecho a reducir *a posteriori* la base imponible.

El caso que se estudia en esta sentencia es ciertamente muy particular, por lo que sus efectos no pueden extenderse al caso español, en principio, al no existir un pago equiparable. No obstante, al tratarse de un pronunciamiento general sobre las condiciones en los que determinados pagos impuestos por la Administración pueden dar lugar a la modificación de la base imponible, los criterios expresados son relevantes. Ciertamente, como constata el tribunal, estos principios ya se expusieron en Sentencias de 24 de octubre de 1996, asunto C-317/94, Elida Gibbs, y de 20 de diciembre de 2017, asunto C-462/16, Boehringer Ingelheim Pharma, lo que resta relevancia a este pronunciamiento.

En Sentencia de 28 de noviembre de 2024, asunto C-622/23, RHTB, se suscita la inclusión en la base imponible de las cantidades percibidas por el desistimiento por el destinatario de un servicio en ejecución.

En concreto, se plantea si se encuentran sujetas al IVA las cantidades percibidas por un empresario que había contratado con otro la prestación de un servicio de ejecución de obra inmobiliaria cuando, una vez comenzada la ejecución, el destinatario del servicio desiste de su continuación. Conforme al derecho austriaco, el prestador tiene derecho a percibir el precio íntegro estipulado, del que se debe deducir los gastos pendientes de realizar por parte del prestador del servicio.

El tribunal señala que existe una prestación de servicios individualizable y el prestador había comenzado los trabajos acordados que estaba dispuesto a ejecutar en su totalidad para llevar así a buen término el contrato. Si no ha sucedido así es porque el beneficiario ya no deseaba recibir los servicios de dicho prestador, por razones no imputables a este. En consecuencia, el importe adeudado al referido prestador de servicios corresponde al previsto contractualmente para la ejecución completa de la prestación de servicios, previa deducción de los importes ahorrados debido a la no realización de la obra. No se considera tal importe como indemnización a tanto alzado destinada a reparar el perjuicio sufrido y, en consecuencia, se sujeta al IVA.

El aspecto más llamativo de esta resolución es su comparación con la conocidísima Sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, en la que se estableció que las arras destinadas a compensar el perjuicio sufrido por un prestador de servicios como consecuencia de la anulación de una reserva por un cliente constituían una indemnización a tanto alzado del perjuicio sufrido por el prestador de servicios a raíz de la resolución del contrato por el beneficiario de la prestación de servicios, y que no se incluían en la base imponible del IVA.

El propio tribunal compara una y otra situación destacando que en este caso existe un servicio en ejecución, que se interrumpe, mientras que en el de las arras se produce un desistimiento sin que se haya ejecutado, ni siquiera parcialmente, el servicio.

Puede resultar sorprendente este pronunciamiento, más que nada, como ya hemos dicho, por su comparación con la citada sentencia *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*. No obstante, se sigue la línea iniciada en la Sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-43/19, *Vodafone Portugal*, citada en esta sentencia, en la que ya se consideraron sujetas al impuesto las cantidades que debe pagar el cliente en caso de incumplimiento del periodo de permanencia en un servicio de telecomunicaciones, basándose en la realidad económica del contrato. Como ya destacáramos, este principio es coincidente con el principio de calificación que rige la interpretación de las normas tributarias y que postula una calificación de los hechos tributarios con arreglo a su verdadera naturaleza, es decir, su fondo económico, independientemente de la calificación jurídica otorgada por las partes.

7. Sujeto pasivo y responsables

En Sentencia de 14 de noviembre de 2024, asunto C-613/23, KL, se cuestiona sobre la compatibilidad con la normativa del IVA de una responsabilidad solidaria establecida en el derecho neerlandés.

La medida en cuestión obliga a los administradores de entidades a comunicar la incapacidad de las sociedades de hacer frente en plazo a determinados impuestos, entre los que se cuenta el IVA, con el riesgo, en otro caso, de incurrir en una responsabilidad. Se cuestiona si esta medida resulta amparada por el artículo 273, párrafo primero, de la directiva del IVA, que permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

El TJUE constata que este mecanismo de responsabilidad solidaria pretende facilitar la recaudación de los importes del IVA que no han sido pagados en los plazos establecidos, de modo que contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA, por lo que queda amparado en el margen de apreciación del que gozan los Estados miembros en la aplicación del artículo 273 de la directiva. Añade que el establecimiento de la responsabilidad debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre las dos personas afectadas, a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, y que no podría aplicarse cuando el responsable, que es persona distinta del deudor, actuara de buena fe y empleando toda la diligencia de un operador informado, que adoptase toda medida razonable a su alcance para evitar su participación en un abuso o un fraude. Esto se cumple, ya que no parece excesivamente difícil para un administrador cumplir la obligación de notificación prevista por el derecho neerlandés y evitar de este modo que se genere la responsabilidad, por lo que el incumplimiento de esta obligación constituye una conducta culposa.

Otra vez, no existe en el derecho español un supuesto de responsabilidad similar, por lo que no hay una incidencia directa en nuestro país. Sin embargo, llamamos la atención sobre que el supuesto de responsabilidad que se está aplicando no es una responsabilidad propia

del IVA, sino un supuesto general aplicable a diversos impuestos (como los supuestos de responsabilidad contemplados en los arts. 42 y 43 de la LGT) y, no obstante, se realiza un juicio sobre su validez con base en los principios generales aplicables en el IVA por el TJUE. Ciertamente, dichas exigencias no son diferentes que las que se vienen aplicando en nuestra normativa, en las que las responsabilidades responden siempre a comportamientos culpables del responsable, tanto en su formulación legal como en las exigencias impuestas para su aplicación al caso concreto, proscribiéndose las responsabilidades objetivas.

En Sentencia de 12 de diciembre de 2024, asunto C331/23, *Dranken Van Eetvelde NV*, se plantean diversas cuestiones sobre un supuesto de responsabilidad previsto para participantes en operaciones constitutivas de fraude.

La legislación belga establece, en su legislación del IVA, un supuesto de responsabilidad solidaria para los participantes en el fraude por el que estos deberán responder de las deudas pendientes dejadas de ingresar por los sujetos pasivos de las entregas o prestaciones constitutivas del fraude.

Se suscita, en primer lugar, si tal responsabilidad puede ser contraria al principio de proporcionalidad, ya que se responde de la totalidad de la deuda, sin que pueda ser modulado por la participación de cada interviniente en el fraude. El tribunal recuerda que la responsabilidad para las personas que, en el momento en el que se efectuó la operación en la que participaron, sabían o tendrían que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, puede basarse en presunciones a este respecto, siempre que tales presunciones no se formulen de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario. El supuesto de responsabilidad, a juicio del tribunal, no parece objetivo, puesto que el responsable solo responde solidariamente junto al sujeto pasivo si sabía o hubiera debido saber que participaba en un fraude del IVA.

En este marco, exigir que se module la obligación del responsable solidario de pagar el IVA adeudado en función de su parte de responsabilidad implicaría, en un supuesto de fraude, que el Tesoro Público y, en su caso, el juez competente para controlar la acción de aquel determinasen previamente las contribuciones respectivas de todas las personas implicadas en dicho fraude, lo que no resulta posible. En consecuencia, no se considera que exista ningún exceso por no incluir tal modulación.

También destaca el TJUE que el establecimiento de la responsabilidad es independiente de que el sujeto pasivo tenga o no el derecho a la deducción del IVA devengado o pagado sobre el que se declara la responsabilidad.

Finalmente, y dado que el recurrente había participado durante numerosos ejercicios en el fraude, se habían seguido distintos procedimientos en los que se habían impuesto sanciones administrativas y penales en diversos ejercicios. Por ello se cuestiona si este proceder

vulnera el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que establece el principio *non bis in idem*. El TJUE concluye que dicho principio no se opone a la normativa nacional que permite la acumulación de sanciones penales y de sanciones administrativas de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos de la misma naturaleza, pero que han tenido lugar en ejercicios fiscales sucesivos, que son objeto de actuaciones administrativas de carácter sancionador en un ejercicio fiscal y de diligencias penales en otro ejercicio fiscal.

Resulta evidente que este pronunciamiento tiene una incidencia directa para nuestra nación, donde se aplica un supuesto de responsabilidad similar al cuestionado. En la medida que el TJUE ha considerado ajustada a derecho la legislación belga, equiparable a la española, este pronunciamiento sirve de ratificación a la normativa nacional.

8. Tipos

En Sentencia de 11 de enero de 2024, asunto C-433/22, HPA-Constuições SA, se cuestiona el alcance del tipo reducido aplicable a los servicios de renovación y reparación de viviendas particulares.

Se plantea, en concreto, si resulta aplicable el tipo reducido a un servicio de reparación en un inmueble en el que se dispone de una autorización para su uso como vivienda, pero no está efectivamente habitado como vivienda en el momento de la prestación de dichos servicios.

La respuesta del tribunal es que, efectivamente, el tipo reducido queda restringido a los inmuebles que estén efectivamente ocupados como vivienda. Excluye, desde luego, los que se destinan a fines comerciales o a la ocupación temporal, de tipo hotelero. No obstante, el pronunciamiento queda en alguna medida matizado al señalar el TJUE que el destino a vivienda se cumple, aunque la misma se utilice solo durante algunos periodos del año, y que el hecho de que una vivienda particular esté desocupada durante un determinado periodo no altera su carácter de vivienda particular.

Esta cuestión prejudicial tiene incidencia directa en nuestro país, en el que también se aplica el tipo reducido para las ejecuciones de obra de renovación y reparación de viviendas que se destinen para su uso particular. Los pronunciamientos administrativos deben confrontarse con el criterio del TJUE, así, el TEAC, en Resolución de 21 de octubre de 2021 (RG 6367/2021), ha señalado que los destinatarios de estas operaciones solo pueden ser particulares o comunidades de propietarios o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales y se destinen a vivienda habitual, y, si bien es indudable que la vivienda habitual cumple la condición exigida por el TJUE, es un concepto más restringido que lo que permite el TJUE. Por su parte, la DGT, en la Consulta V1740/2010, ha señalado

que son viviendas las destinadas a la morada o sede la vida doméstica de las personas que los habiten, sin requerir el añadido que sea la residencia «habitual». En todo caso, resulta claro que, en adelante, deberá entenderse como vivienda toda la destinada a morada, aunque sea en periodos no continuos durante el año.

En Sentencia de 8 de febrero de 2024, asunto C-733/22, Valentina Heights EOOD, se suscita el tipo aplicable a un establecimiento hotelero que carece del certificado administrativo de clasificación como tal.

En este caso concreto, la Administración tributaria entendió que no resultaba aplicable el tipo reducido, pues, aunque su actividad se califica como actividad hotelera, carecía de tal licencia administrativa.

El TJUE funda su sentencia en el principio de neutralidad, que se opone a que, ante la ausencia de condicionantes previstos específicamente en la normativa, prestaciones de servicios similares y que, por tanto, compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Por consiguiente, considera contrario a dicho principio que la aplicación del tipo reducido se supedite a que el establecimiento hotelero cumpla la obligación administrativa de disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional.

Este pronunciamiento no resulta novedoso. El TJUE ha analizado la aplicabilidad del principio de neutralidad en materia de tipos en varias sentencias, como las Sentencias de 22 de abril de 2021, asunto C-703/19, Katowicach; de 9 de septiembre de 2021, asunto C-406/20, Phantasialand, y de 3 de febrero de 2022, asunto C-515/20, B AG, con idénticos pronunciamientos a los que aquí se contienen.

Resulta interesante la precisión que incluye el TJUE relativa a que, para que dicha limitación fuera aplicable, sería necesario que la directiva contemplara, o bien directamente, o bien por remisión a determinadas condiciones, que los Estados miembros pueden limitar el alcance del tipo reducido. Tal pronunciamiento recuerda los producidos en relación con la aplicación del principio de neutralidad en materia de exenciones, donde el TJUE no ha permitido limitaciones introducidas por los Estados miembros entre bienes y servicios que compiten entre sí (por ejemplo, Sentencias de 5 de marzo de 2020, asunto C-211/18, Idealmed III-Serviços de Saúde SA, y de 7 de abril de 2022, asunto C-228/20, I GmbH, referidas a la exención sanitaria), salvo en el caso de que la propia normativa del IVA comunitaria prevea que los Estados miembros puedan condicionar la misma a algún tipo de reconocimiento administrativo (en este sentido, Sentencia de 28 de abril de 2022, asunto C-612/20, Happy Education SRL, sobre la exención para los servicios educativos en el caso de unas actividades extraescolares llevadas a cabo por un organismo que no tiene la condición de organismo reconocido según la normativa del Estado miembro). Consideramos que estos pronunciamientos nos ofrecen una guía de cómo debemos interpretar estos preceptos.

9. Deducciones

En Sentencia de 11 de enero de 2024, asunto C-537/22, Global Ink Trade Kft, se plantea, por una parte, la aplicación del principio de primacía del derecho comunitario, como fundamento para separarse de la jurisprudencia nacional que vincula a un órgano revisor, y, por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción en relación con operaciones fraudulentas y el alcance de la diligencia exigible al contribuyente para comprobar la identidad de aquellos con quienes realiza las operaciones.

Esta cuestión prejudicial se plantea en el curso de un litigio planteado en Hungría. La Administración tributaria realizó una comprobación a una entidad constatando que no ejercía ninguna actividad económica real ni había cumplido con sus obligaciones tributarias. Además, el gerente de la misma reconoció no haber emitido factura alguna ni mantenido ningún tipo de correspondencia con la entidad parte en ese litigio. La Administración también comprobó que la entidad recurrente había mantenido todas las relaciones a través de un correo electrónico que no se correspondía con el correo de la supuesta emisora de las facturas. A la vista de estos hechos, la Administración consideró que las facturas supuestamente emitidas por la entidad comprobada a favor de la recurrente no eran fidedignas y, en consecuencia, denegó su deducibilidad.

En primer lugar, por el tribunal que remite la cuestión prejudicial se pone de manifiesto que, en su apreciación, el criterio mantenido por la Administración tributaria se apoyaba en una circular administrativa, conocida por los ciudadanos, y que recogía la doctrina jurisprudencial emanada de órgano superior al mismo, que entendía contraria a la interpretación dada por el TJUE en diversos casos sobre la cuestión y referidos, además, a Hungría, planteando si el principio de primacía le permite separarse del precedente nacional vinculante. El TJUE contesta que, efectivamente, el principio de primacía le obliga a aplicar de manera preferente el derecho de la Unión, según la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia. Sin embargo, el TJUE señala que no resulta contrario al derecho de la Unión la exigencia nacional que demanda del juez que se separa del precedente motivar su resolución.

La segunda parte de la sentencia es la que versa directamente sobre el IVA y el ejercicio del derecho a la deducción. El TJUE reafirma su jurisprudencia, basada en los principios de neutralidad y seguridad jurídica, así como en la teoría del conocimiento, que prescriben que existe un derecho general a la deducción del IVA soportado, que puede limitarse no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido un fraude del IVA, sino también cuando el sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de unos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude, debiendo la Administración tributaria acreditar estas circunstancias mediante elementos objetivos de conformidad con las normas en materia probatoria del derecho nacional, aunque tales normas nacionales no podrán menoscabar la eficacia del derecho de la Unión.

Una limitación adicional es que el destinatario de la factura no puede verse obligado a realizar comprobaciones sobre la otra parte contratante que, en principio, no le incumben, y que solo pueden realizarse por la Administración, aunque reconoce que debe extremarse la diligencia cuando se acredita, como es el caso, la existencia de indicios de fraude.

Una cuestión adicional que se plantea es que las autoridades nacionales húngaras han emitido una circular poniendo de manifiesto los criterios que se deben seguir para completar la prueba en la deducción. El TJUE acepta tales circulares, que suponen además un criterio objetivo para los administrados, aunque limita su alcance en coherencia con la jurisprudencia que hemos señalado: los criterios deben ser objetivos, no deben imponer la carga de realizar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre la otra parte contratante ni pueden dispensar a la Administración la carga que le incumbe de acreditar de modo suficiente en derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA o que sabía o debería haber sabido que la operación de la que se trate formaba parte de un fraude.

Finalmente, el TJUE se refiere a la relevancia de que una operación esté incluida en un fraude de tipo carrusel, reiterando también en este punto su jurisprudencia, que resume el tribunal en los dos puntos siguientes: no se puede excluir el derecho a la deducción cuando la Administración se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular, y la Administración tributaria debe caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo ha participado activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude, aunque no sea estrictamente necesario para ello identificar a todos los actores que participaron en el fraude y sus respectivas actuaciones.

Esta sentencia tiene una gran relevancia por su esfuerzo de compendio, aunque realmente no expone ni nuevos principios generales ni nuevas exigencias. Especialmente destacado es el examen de las eventuales manifestaciones de criterios administrativos. No disponemos en nuestro país de una circular semejante a la que aquí se cuestionaba, por lo que su relevancia nacional es escasa.

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-243/23, L BV (Drebers), se suscita el plazo de regularización de las deducciones.

En concreto, se cuestiona si unas obras de mejora y renovación en un bien inmueble, calificadas como prestación de servicio, deben ser objeto de regularización en el plazo que corresponde a los bienes inmuebles (10 años en España).

El TJUE destaca, por una parte, que el artículo 190 de la directiva del IVA permite a los Estados miembros considerar como bienes de inversión los servicios que tengan características similares a las que normalmente se atribuyen a los bienes de inversión a los efectos

del plazo de regularización y, por otra, que los Estados miembros son libres de hacer uso o no de la facultad que les confiere el artículo 190 de la directiva del IVA, pero, cuando lo hacen, deben respetar el derecho de la Unión y, especialmente, la finalidad de dicho artículo y, en particular, el principio de neutralidad fiscal. Así, la circunstancia que tiene presente el legislador comunitario para fijar un plazo ampliado es la vida útil de los bienes y de los servicios, por lo que debe atenderse a si, desde el punto de vista de la vida útil de sus efectos, el servicio en cuestión puede resultar, de hecho, más próximo a un bien inmueble de inversión que a un bien de inversión distinto de un inmueble. En este caso, en concreto, se trataba de una renovación importante del inmueble y también a su ampliación mediante la adición de un anexo acristalado y un hueco de ascensor, importancia de las obras que resulta avalada por su coste de casi 2 millones de euros.

En consecuencia, el TJUE señala que, habiendo previsto la equiparación a los bienes inmuebles de determinados servicios, cabe considerar que el periodo de regularización ampliado resulta aplicable a obras inmobiliarias, calificadas como prestaciones de servicios, que suponen una ampliación importante o una renovación sustancial del inmueble afectado por dichas obras y cuyos efectos tengan una vida útil coincidente con la de un edificio nuevo.

Se plantea también si esta interpretación puede tener efecto directo, al tratarse de una práctica administrativa restrictiva de un derecho para el particular, a lo que el tribunal contesta también afirmativamente.

A pesar de la gran relevancia de este pronunciamiento, en el caso español no tiene incidencia, toda vez que el legislador ha decidido no hacer uso de la habilitación que contiene el artículo 190 de la directiva y excluir del concepto de bienes de inversión a los servicios. Así se deduce del artículo 108 de la LIVA, que establece que:

A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-429/23, NARE-BG EOOD, se examina el plazo para el ejercicio del derecho a deducir.

En particular, se cuestiona en este caso si el plazo de 12 meses previsto por la normativa búlgara para el ejercicio del derecho a la deducción debe considerarse que hace demasiado difícil esta ante unas circunstancias como las que ocurrieron en 2020, año en el que por la pandemia de la COVID-19 se sufrieron restricciones de movilidad que afectaron al desempeño de los trabajos, así como si resulta contrario al principio de equivalencia que se permitieran plazos ampliados de declaración en el IS y que no se ampliaran los plazos en el IVA.

El TJUE contesta que ninguna de estas circunstancias afecta al plazo de 12 meses para el ejercicio del derecho a la deducción, pues las restricciones no afectaron más que a una parte del plazo.

Esta sentencia ofrece una clara impresión del futuro que cabría esperar para cualquier alegación en este sentido en España, no solo porque el plazo previsto en la normativa española es mucho más amplio, de cuatro años (art. 99.tres de la LIVA), sino porque las mismas medidas de prórroga que se adoptaron en otros impuestos se aplicaron, sin distinción alguna, en el IVA. Queda, pues, esta sentencia como una pequeña curiosidad recuerdo de los aciagos tiempos en los que vivimos durante la pandemia, y quizá no pase de pequeña nota a pie de página que, ante tanta inoperancia, ineptitud e iniquidad como mostraron los gobernantes, de casualidad, no se haya trasladado su mal hacer al ámbito del IVA.

En Sentencia de 4 de octubre de 2024, asunto C-475/23, Voestalpine Giesserei Linz GmbH, se suscita el derecho a la deducción de bienes usados de manera indirecta en la actividad.

En concreto, se cuestiona el derecho a la deducción del IVA soportado por una empresa que adquirió una grúa que instaló en el establecimiento permanente en Rumanía de otra empresa. La empresa propietaria puso a disposición de un contratista, que elaboraba piezas para la misma, el local y la grúa de su propiedad, de forma gratuita. La Administración consideró que no se habían aportado pruebas que acreditasen que la adquisición de la grúa se había realizado para su actividad económica y denegó la deducción del IVA correspondiente a dicha adquisición.

El TJUE, después de enunciar su doctrina general sobre el derecho a la deducción, que demanda tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones de las que se trate, para determinar si las operaciones están objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo, considera que, en un caso como el consultado, no habría sido posible el procesamiento de las piezas moldeadas, cuyo peso es superior a diez toneladas, de modo que la adquisición de la grúa era indispensable para llevar a cabo dicho procesamiento y que, por consiguiente, a falta de tal adquisición, la propietaria de la grúa no habría podido ejercer su actividad económica, consistente en la venta de piezas moldeadas.

Concluye el tribunal que si la puesta a disposición de la grúa se limitó a lo que era necesario para realizar los trabajos para la propietaria de la grúa, el derecho a deducir debería reconocerse para el conjunto de los gastos en los que se haya incurrido por su adquisición. No obstante, si dicha puesta a disposición fue más allá de lo que era necesario para garantizar el procesamiento de las piezas moldeadas, se rompe parcialmente la existencia de una relación directa e inmediata entre la adquisición de la grúa, por un lado, y las operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas, por otro, de manera que solo debe reconocerse el derecho a la deducción por el IVA soportado que hubiese gravado la parte

de los gastos en los que se incurrió por la adquisición de la grúa en cuestión que era objetivamente necesaria para permitir a la propietaria realizar sus operaciones gravadas o ejercer su actividad económica.

Incluye esta sentencia un segundo pronunciamiento relevante, pues también se invocaba como causa de exclusión de la deducibilidad la falta de llevanza de una contabilidad separada en el establecimiento permanente en Rumanía.

Concluye el tribunal que si, a pesar de la falta de contabilidad, se puede disponer de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales para efectuar la deducción, no deben exigirse requisitos adicionales para el ejercicio del derecho a la deducción cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

La primera parte de la sentencia, a nuestro juicio al menos, plantea en unos términos bastante complejos lo que es una cuestión que podía haberse solucionado de una manera más simple. La única constatación necesaria, que realmente es lo que propone el tribunal después de dar muchas vueltas, es que el precio pagado por los servicios por quien encarga los trabajos es más barato porque le procura su grúa que si el contratista hubiera tenido que procurarse su propia grúa. Todo lo demás son puros fuegos de artificio y líos propios de juristas.

La segunda parte, aunque mucho menos desarrollada, la apreciamos como muy relevante. Es relativamente frecuente, a pesar de la obligación expresa de llevanza de contabilidad separada que impone el artículo 22 del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (TRLIRNR), que los establecimientos permanentes incumplan con su obligación de llevanza de contabilidad separada y que, en consecuencia, sea difícil apreciar la magnitud de su actividad en el país donde esté. Sin embargo, esta circunstancia, por sí sola, no basta para excluir la deducibilidad de las cuotas, según el pronunciamiento que ahora ha evacuado el TJUE.

En Sentencia de 21 de noviembre de 2024, asunto C-624/23, SEM Remont EOOD, se examina el ejercicio del derecho a la deducción en un caso de factura incompleta.

En concreto, se trata de una empresa búlgara que contrató unos servicios con una empresa rusa, que le facturó la cantidad correspondiente sin IVA. La empresa rusa fue objeto de una comprobación, resultando deudora por el IVA devengado, al haber incumplido la obligación de registro por superar al volumen de operaciones fijado en la normativa búlgara. La empresa búlgara pretendió deducir ese IVA sin una factura rectificada, con el contenido del acta de inspección, lo que denegó la Administración tributaria.

El TJUE considera correcta la normativa y la práctica búlgara que privan del derecho a deducir ese impuesto en el supuesto de que el proveedor, por una parte, haya incumplido su obligación, establecida por la normativa nacional, de presentar una declaración de registro

a efectos del IVA y haya emitido a la atención del destinatario facturas que no mencionan el IVA, y de que, por otra parte, se haya levantado, durante una inspección fiscal, un acta en la que se menciona el correspondiente IVA y en la que se presentó al proveedor también como destinatario de esa entrega.

El conjunto de circunstancias particulares que se presentan en este caso no permite, a nuestro juicio, una respuesta clara sobre la posibilidad de deducir un IVA que no se haya mencionado en la factura y que haya sido puesto de manifiesto por la Administración en una comprobación, utilizando como documento de deducción la citada resolución. En todo caso, no parece que deba ser de gran preocupación para nuestros empresarios o profesionales, en la medida que el criterio para la rectificación de las facturas es bastante generoso, y la interpretación administrativa sobre los plazos para ello muy flexible, lo que permite obtener una factura cuando se ha realizado una comprobación; tal y como demuestra, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018 (RG 2996/2015).

En Sentencia de 12 de diciembre de 2024, asunto C527/23, Weatherford Atlas Gip SA, se suscita la deducibilidad de las cuotas soportadas por servicios intragrupo.

Se trata, en concreto, de servicios de apoyo a la gestión (administrativos, legales, contables y otros) prestados por otras entidades del grupo a la recurrente, cuya deducibilidad se negó por la Administración debido a que no se había aportado ningún acto o documento para demostrar la relación entre los servicios adquiridos y la actividad del sujeto pasivo controlado que pretendía su deducción y, por otra parte, a que de los documentos aportados no se desprendía la naturaleza de los servicios prestados ni la identidad de las personas que prestaron esos servicios ni el periodo durante el que se prestaron ni la necesidad de dichos servicios para la entidad. Sin embargo, al plantear la cuestión prejudicial, el tribunal que conoce de la cuestión simplemente cuestiona si es correcto excluir la deducibilidad de las cuotas cuando se constate que todos los gastos contabilizados por los servicios adquiridos han sido incluidos dentro de los gastos generales del sujeto pasivo, que este realiza únicamente operaciones gravadas, que la prestación de los servicios está expresamente confirmada por el órgano tributario y que el tratamiento fiscal aplicado es el de la autoliquidación.

El tribunal, ratificando el criterio establecido en Sentencia de 7 de marzo de 2024, asunto C-341/22, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, antes estudiada, afirma que no genera tal derecho a la deducción la parte de los gastos en que incurra el sujeto que no esté relacionada con las operaciones realizadas por el propio sujeto pasivo, sino con operaciones realizadas por un tercero. Por ello, el hecho de que los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal se presten simultáneamente a varios beneficiarios parece carecer de pertinencia, sin embargo, debe comprobarse que la parte proporcional de los costes correspondientes a esos servicios, soportada por el sujeto pasivo, se refiera efectivamente a los servicios de los que este se ha beneficiado para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

La cuestión que se plantea en este recurso es de indudable relevancia, aunque también es cierto que ha tenido mucho mayor tratamiento en el ámbito de la imposición directa que en el IVA. La respuesta que ofrece el TJUE está mediatizada por la pregunta que se le hace, pues las causas de exclusión de deducibilidad que se invocan por la Administración parece que se dirigen, precisamente, a constatar que la parte del servicio imputado se corresponde con las necesidades del destinatario.

En todo caso, el criterio que se emana puede entenderse coincidente con el vigente en las operaciones vinculadas, en particular, el que se aplica para los servicios conjuntos y que se contiene en el apartado 5 del artículo 18 de la LIS:

Quando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias (este criterio además es una llamada a todo el desarrollo que sobre el particular se contiene en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia).

También echamos de menos que el TJUE nos hubiera dado una indicación sobre si la parte del servicio imputada que no se corresponde con necesidades propias de la entidad a la que se factura, cuando el servicio es objeto de autorrepercusión, genera un IVA devengado por la totalidad del servicio imputado y una deducción de parte del mismo (con lo que se generaría una cuota a ingresar) o solamente considerar como servicio recibido la parte correspondiente.

10. Devoluciones

En Sentencia de 5 de septiembre de 2024, asunto C-83/23, H GmbH, se suscita una cuestión sobre la devolución de un IVA indebidamente percibido.

En concreto, se examina si el destinatario de una prestación puede solicitar directamente a la Administración tributaria del Estado miembro en cuyo territorio está establecido la devolución del IVA que ha pagado al proveedor de esa prestación, que ha facturado erróneamente el IVA nacional y lo ha ingresado, cuando la Administración ya haya devuelto el IVA al proveedor de la prestación que es objeto de un procedimiento concursal, lo que hace previsible que no pueda reintegrárselo al destinatario de la prestación.

El TJUE, a pesar de toda la jurisprudencia que se invoca en la petición de decisión prejudicial relativa al derecho a la devolución del destinatario, constata que tal devolución obligaría al Estado miembro en cuestión a devolver dos veces el mismo IVA, lo que le causaría un quebranto. Añade, además, que no resulta exigible a la Administración comprobar, antes de la devolución, el hecho de que el prestador del servicio esté inmerso en un procedimiento concursal del que previsiblemente se derive la imposibilidad para el destinatario de los servicios de obtener el regreso del IVA que le pagó al prestador.

A la vista de lo señalado, el TJUE no detecta incumplimiento alguno y ve correcto que no se practique la segunda devolución solicitada.

Aunque se trata de un caso muy peculiar, una circunstancia como esta podría plantearse ante la Administración española, en la medida que la normativa de la devolución de ingresos indebidos permite el inicio del procedimiento tanto por parte del sujeto pasivo como por parte del destinatario de la repercusión. Como decimos, es una situación un poco rocambolesca, pero no tenemos ninguna duda de que, habiendo practicado una devolución, la Administración no ejecutaría otra, remitiendo al destinatario de los servicios a las acciones civiles que procedan contra el sujeto pasivo que no le hubiera reintegrado el IVA, como correspondería. A la luz del presente pronunciamiento, comprobamos que tal proceder sería correcto.

En Sentencia de 5 de diciembre de 2024, asunto C-680/23, Modexel, se analiza el plazo para obtener la devolución de los excedentes del IVA en un caso de cese de actividad.

En concreto, se cuestiona el caso de una empresa portuguesa, que cesó en su actividad el primer trimestre de 2015, y reanudó su actividad en el segundo trimestre de 2016. En el momento del cese, la entidad presentó una declaración con un saldo a compensar, cuya devolución no se instó. Al reanudar la actividad, pretendió compensar el saldo que tenía pendiente.

La normativa portuguesa, aunque prevé, con carácter general, el traslado de los saldos a compensar a periodos siguientes, establece, como disposición específica, la obligación de solicitar la devolución de los saldos en un plazo de 12 meses desde el cese. No habiendo actuado así la empresa, se denegó la compensación solicitada.

El TJUE examina esta situación a la luz del principio de neutralidad, que exige liberar de toda la carga del IVA soportado, incluso en los casos de cese, señalando que los procedimientos nacionales para ello no pueden hacer que la recuperación del IVA sea demasiado difícil o imposible.

En este caso, el tribunal constata que, estableciendo un plazo de caducidad de 12 meses para solicitar la devolución a contar desde el periodo impositivo en el que se ha generado el excedente del IVA, no parece que se haga imposible en la práctica o excesivamente difícil para un sujeto pasivo ejercer su derecho a la devolución de tal excedente.

La LIVA no contempla una disposición similar, pudiendo ejercerse el derecho a la devolución por las entidades que quedan inactivas de la misma manera que las restantes entidades, en un plazo de cuatro años. De hecho, si las entidades inactivas mantienen de alta las obligaciones, se permite que trasladen su excedente del IVA de un periodo a otro, con el límite del plazo de caducidad de cuatro años para la compensación que establece el artículo 99 de la LIVA. Una vez caducado el derecho a la compensación, de acuerdo con el criterio elaborado por el TS, se abriría un nuevo plazo de cuatro años para solicitar la devolución. No parece que en estas condiciones este pronunciamiento pueda suponer problema alguno a nuestra normativa y práctica administrativa.

11. Otras cuestiones

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-709/22, *Syndyk Masy Upadlosci A*, se examina un mecanismo particular del derecho polaco, autorizado por la Decisión de ejecución 2019/310, de recaudación del impuesto al que cabe calificar como una obligación formal particular.

Supone este mecanismo una forma especial de pago del impuesto. Los contribuyentes están obligados a cobrar, en cuentas bancarias separadas, el precio de los bienes y servicios (base imponible) y la cuota del IVA devengada. La cuenta donde se percibe el IVA solo puede utilizarse para el pago de la deuda tributaria por el IVA o para el pago de las cuotas soportadas que les sean repercutidas por otros empresarios o profesionales. Las retiradas de fondos de dicha cuenta especial deben ser autorizadas por la Administración tributaria.

Así las cosas, un empresario pretendió utilizar dicha cuenta para el pago de otro impuesto distinto del IVA, lo que no autorizó la Administración tributaria polaca, cuestionándose si dicha negativa se ajustaba a la normativa del IVA.

El TJUE señala, por una parte, que dicho mecanismo de recaudación del IVA estaba autorizado por la mencionada Decisión de ejecución 2019/310 y, por otra parte, que el pago de un impuesto con fondos depositados en una cuenta del IVA separada del sujeto pasivo no está regulado por las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, por lo que ese mecanismo no constituye una «aplicación del derecho de la Unión».

Evidentemente, este pronunciamiento atiende al funcionamiento de este particular mecanismo de percepción y aseguramiento del IVA vigente en Polonia, sin traslado posible a nuestra nación, donde no hay nada similar.

En Sentencia de 19 de diciembre de 2024, asunto C573/22, *A, B, Foreningen C*, se analiza la vigencia de una derogación de la normativa prevista para Dinamarca.

Se plantea, en concreto, la vigencia de la sujeción de las actividades de un organismo público de radiotelevisión financiadas mediante una tasa, establecida para Dinamarca, por venir aplicándola antes de la adhesión de este país. El pleito se centra en la vigencia de esta derogación como consecuencia del cambio en el ámbito de la tasa, que pasó de gravar los aparatos de televisión y radio a gravar otros dispositivos que permiten la recepción de emisiones, como teléfonos móviles.

El TJUE mantiene la vigencia la medida de excepción, aunque por las innovaciones tecnológicas habidas se haya adaptado el marco de la tasa, y que tampoco excluye esta conclusión el hecho que la tasa se destine también la financiación de organizaciones de medios de comunicación y cinematográficas que contribuyen a las actividades de radio y televisión, aunque no las ejercen por sí mismas.

Evidentemente, tratándose de una derogación específica aplicable en Dinamarca, este pronunciamiento no afecta al caso de nuestra nación.

12. Regímenes especiales

En Sentencia de 11 de abril de 2024, asunto C-122/23, Legafact EOOD, se plantea el ámbito de aplicación del régimen especial de franquicia.

En concreto, se suscita si resulta admisible la cláusula establecida por un Estado miembro que prevé que queden excluidos del régimen especial aquellas entidades que superen un determinado volumen de operaciones, existiendo un umbral anual, y otro por periodos de dos meses consecutivos, para atender a las actividades de temporada. El TJUE admite esta cláusula.

Igualmente se plantea si la práctica de una liquidación administrativa en los casos en que se haya superado dicho umbral y no se haya presentado la declaración, lo que se afirma que no es una sanción, es acorde con la normativa del IVA, a lo que también contesta afirmativamente el TJUE.

Esta sentencia tiene un interés muy relativo en el caso español, ya que, como sabemos, el legislador español ha decidido no hacer uso de la opción concedida en la directiva, por lo que en España no se aplica el régimen de franquicia.

En Sentencia de 11 de julio de 2024, asunto C-184/23, S (Finanzamt T II), se plantea una cuestión sobre el régimen de grupo de entidades.

En particular, se trata de un supuesto en el que una fundación es la entidad dominante de una universidad, que también gestiona un centro médico universitario, estando sus

actividades parcialmente sujetas, y de otra sociedad que prestó a la fundación servicios de limpieza, higiene y lavandería, así como de transporte de pacientes. La Administración consideró que los servicios de limpieza prestados por la entidad dominada constituían prestaciones realizadas dentro de la unidad fiscal y que dichas prestaciones no estaban sujetas al IVA, y que, en la medida que dichas prestaciones se habían realizado para las actividades de S respecto de las cuales no se la consideraba sujeto pasivo, se habían proporcionado «para fines ajenos a la empresa» y habían dado lugar, a favor de la entidad dominante, a una «prestación de servicios a título gratuito, asimilada a una prestación de servicios a título oneroso».

Se cuestiona al tribunal si los servicios prestados dentro de un grupo fiscal pueden dar lugar al hecho imponible y si dicha respuesta puede depender de la existencia o no del derecho a la deducción del impuesto soportado.

El TJUE constata que el régimen de grupo encuentra su fundamento en la previsión para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, lo que implica que las entidades que se hallen vinculadas entre sí de esa manera dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA para serlo como sujeto pasivo único. En consecuencia, cada uno de los miembros del grupo no puede ser considerado, a título individual, como un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo que constituye el grupo a efectos del IVA.

Como quiera que la existencia de una prestación de servicios presupone un relación jurídica, que está sujeta al IVA si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario, lo que requiere que el prestador realice una actividad económica independiente, en concreto, porque asume el riesgo económico derivado de su actividad.

Esto no ocurre en el régimen de grupo, en el que, al considerar que existe un único sujeto, el prestador no cumple el requisito de independencia, y tal prestación no puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del IVA. No cabe hacer diferencias por el hecho que el prestador o el destinatario de tal servicio no puedan invocar el derecho a deducir el IVA devengado o pagado, ya que el derecho a deducir el IVA devengado o pagado se confiere al propio grupo y no a sus miembros.

En consecuencia, se concluye que las prestaciones realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un mismo grupo a efectos del IVA no están sujetas al IVA, ni siquiera en el supuesto de que el IVA devengado o pagado por el beneficiario de esas prestaciones no pueda deducirse como impuesto soportado.

El régimen de grupos ha sido objeto de un complejo y particular desarrollo en el caso español. De sus dos niveles, el básico no afecta en medida alguna a las operaciones

intragrupo. En el nivel avanzado, aunque sin duda resulta beneficioso para los contribuyentes, el artículo 163 *octies* de la LIVA sujeta, de forma indubitada, las prestaciones de servicios intragrupo, con una cuantificación especial de la base imponible, y generando el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. No hay que ser ningún linco para apreciar que el encaje de estas previsiones con el pronunciamiento del TJUE resulta, por decirlo de una forma eufemística, complejo.

En Sentencia de 4 de octubre de 2024, asunto C-171/23, UP CAFFE, se analiza la exclusión de régimen especial de franquicia por una práctica abusiva.

Se cuestiona, en concreto, el caso de una sociedad que ejercía una actividad de restauración, acogida al régimen de franquicia, y que constituyó otra entidad para seguir ejerciendo la actividad manteniendo el beneficio del régimen de franquicia. La Administración tributaria consideró que no se produjo en la práctica ninguna interrupción de actividad de la sociedad primera y que la constitución de la nueva sociedad era en realidad ficticia.

El TJUE concluye que si la creación de la sociedad constituye una práctica abusiva destinada a que la sociedad continúe disfrutando del régimen de franquicia para una actividad que ejercía anteriormente otra sociedad que disfrutaba de ese régimen, la citada directiva exige que la sociedad creada de ese modo no pueda disfrutar del mismo régimen, aun a falta de disposiciones específicas que consagren la prohibición de tales prácticas abusivas en el ordenamiento jurídico nacional.

Esta sentencia consagra, una vez más, la proscripción de las prácticas abusivas contrarias al espíritu de la directiva, aun en ausencia de una disposición específica en el ordenamiento nacional. En nuestro país, contamos con cláusulas generales antiabuso aplicables en todos los impuestos (esencialmente, el conflicto y la simulación, y, aun no tratándose realmente de cláusula antiabuso, en ocasiones, juega dicho papel la propia calificación). Esta sentencia y su llamada contra los abusos son una ratificación más de la posibilidad de utilizar estas cláusulas generales antiabuso en materia del IVA.

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



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

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

Este artículo constituye la segunda parte de un trabajo colectivo que aborda, desde sólidas bases teóricas, las consecuencias prácticas de la falta de sincronía temporal de la prescripción tributaria y penal. En particular, se estudia ahora la vinculación del bien jurídico con el principio de legalidad penal, susceptible de amparo constitucional, y sus efectos jurídicos en el delito fiscal con cuota prescrita. Tras exponer la llamada «teoría de la mutación del título», y su cristalización normativa por la reforma penal de 2012, se analiza qué ocurre con la regularización voluntaria de ejercicios fiscales prescritos administrativamente, suscitado el problema de su posible recuperación, que se estudiará en la tercera y última parte del trabajo.

Palabras clave: prescripción penal; prescripción tributaria; legalidad penal; mutación del título; regularización voluntaria.

Recibido: 10-01-2025 / Aceptado: 13-01-2025 / Publicado: 14-02-2025

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 (II). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 45-72. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24291>



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

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 is the second part of a collaborative work that, grounded in solid theoretical principles, examines the practical consequences of the temporal mismatch between tax and criminal statutes of limitations. Specifically, it explores the relationship between the protected legal interest and the constitutionally safeguarded principle of criminal legality, as well as its legal effects on tax crimes involving tax liabilities subject to statute of limitations. After outlining the «theory of title mutation», and its normative codification through the 2012 criminal reform, the article delves into the implications of voluntary regularization of administratively prescribed tax periods, raising the issue of its potential recovery, which will be addressed in the third and final part of the work.

Keywords: criminal statute of limitations; tax statute of limitations; criminal legality; title mutation; voluntary regularization.

Received: 10-01-2025 / Accepted: 13-01-2025 / Published: 14-02-2025

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 (II). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 45-72. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24291>



Sumario

- 4. Bien jurídico y legalidad penal
 - 4.1. La tutela del bien jurídico como fundamento jurídico material del principio de legalidad penal
 - 4.2. La relevancia constitucional de la prescripción tributaria en un delito fiscal desprovisto de bien jurídico
- 5. El delito fiscal con cuota defraudada tributariamente prescrita
 - 5.1. La teoría de la mutación del título y su cristalización normativa con la Ley orgánica 7/2012
 - 5.2. La regularización voluntaria tras la reforma de 2012
 - 5.2.1. El «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria»
 - 5.2.2. Naturaleza jurídica de la exclusión de la responsabilidad penal del artículo 305.4 del CP

Referencias bibliográficas

4. Bien jurídico y legalidad penal

4.1. La tutela del bien jurídico como fundamento jurídico material del principio de legalidad penal

El delito tiene por objeto la exclusiva protección de bienes jurídicos y ello «obliga a concebir el delito como un ataque a un bien jurídico penal» (Mir Puig, 2016, p. 148). La desvinculación genética del delito fiscal con el bien jurídico que en su momento alumbró esa tutela penal plantea un serio problema para la conminación penal del «quinto año», pero produce también otros efectos colaterales de orden práctico.

La necesaria existencia de un bien jurídico¹ objeto de protección penal constituye un límite material para el ejercicio legítimo del *ius puniendi*². No se trata de una fatua elucubración dogmática o de un requisito caprichosamente exigido por la doctrina académica, sino de identificar el fundamento jurídico-racional del delito, que, como tal, y a nuestro modo de ver, está embebido en el mismo principio de legalidad penal.

La embrionaria formulación de la teoría del bien jurídico aparece a finales del siglo XIX de la mano de Birnbaum, que sostenía que, si se concebía el delito como una lesión jurídica, la primera tarea del jurista era construir un concepto de delito que se basara en un valor o bien concreto, que debía ser protegido de dicha lesión.

Desde posturas conservadoras y positivistas se considerará que «bien jurídico» es todo objeto que la ley, y concretamente la ley penal a través de los respectivos tipos penales, considera digno de protección jurídica (Luzón Peña, 2016, p. 326). Es decir, definían el bien

¹ Aunque existe cierto consenso en torno al concepto de bien jurídico, cumple destacar que no existe unanimidad en su definición, dadas las divergencias existentes en torno al cometido jurídico penal de la protección de bienes jurídicos. Por ello, hoy en día, el concepto material de delito y la teoría del bien jurídico siguen encontrándose entre los «problemas básicos menos clarificados con exactitud del Derecho penal» (Roxin, 1997, p. 71).

² Sobre el particular, véase Bustos Ramírez (1989, pp. 44 y ss.).

jurídico como todo lo que el legislador protegía mediante norma, siendo determinante la voluntad del legislador de otorgar protección jurídica a un bien jurídico en concreto. En definitiva, es el legislador quien crea, en cada momento, los objetos jurídicos que merecen ser protegidos (Binding, 1916).

Desde otra posición crítica y reformista, otros autores defienden que los bienes jurídicos son intereses vitales (*Lebensinteressen*), preexistentes e independientes al ordenamiento jurídico, trascendentes al sistema penal positivo, pero cuyo reconocimiento, mediante su normativización por este último, los eleva a la categoría de bien jurídico (Von Liszt, 1916, p. 6).

Tan solo desde los postulados teóricos de la llamada escuela de Kiel, ideológicamente identificada con el nacionalsocialismo, se diluye la exigencia de protección del bien jurídico en una cuestión secundaria meramente metodológica (Bustos Ramírez, 1994, pp. 105-106; Mir Puig, 2003, p. 115). Desde este planteamiento ideológico-jurídico, el bien jurídico desaparece como elemento nuclear para la construcción del delito y es relegado a una concepción que reduce el delito como una mera contravención de un deber (Alcácer Guirao, 2003, p. 38).

En la actualidad, y dentro de una concepción material del bien jurídico, algunos autores (Jescheck, 2014, pp. 379-380) sostienen que el bien jurídico es reconocido como la «base de la estructura y de la interpretación» de los tipos penales, aunque no debe ser equiparado con la *ratio legis*, sino que debe poseer en sí mismo un decidido contenido real preexistente a la norma penal. Es decir, el bien jurídico debe entenderse como un valor abstracto del orden social protegido jurídicamente, en cuya defensa está interesada la comunidad, y cuya titularidad puede corresponder a un individuo o a la colectividad. De esta manera, el tipo penal parte de la norma y esta lo hace del bien jurídico (Jescheck, 2014, p. 378).

Para la más autorizada doctrina de nuestro país, el bien jurídico, o más precisamente, el bien jurídico-penal (Mir Puig, 2003, p. 172), debe basarse en el aspecto funcional de los objetos realmente protegidos en atención a su dimensión social, traduciéndose como el conjunto de condiciones necesarias que determinan, o condicionan, las posibilidades de participación del individuo en los sistemas sociales. Otros, en cambio, ofrecen una visión más amplia del concepto que acoge los puntos más esenciales de las distintas perspectivas, definiendo el bien jurídico como el conjunto de condiciones necesarias para el desarrollo del individuo y de la sociedad. Dichas condiciones pueden ser objetos materiales o inmateriales, intereses o derechos, que en cualquier caso son socialmente valiosos y, por ende, dignos de protección jurídica (Luzón Peña, 1991, p. 46).

En cualquier caso, y como ya hemos señalado, existe consenso doctrinal en que el fin legítimo del *ius puniendi* es la exclusiva protección de bienes jurídicos. Desde esta perspectiva, la doctrina rechaza de forma unánime que mediante la intervención del derecho penal deban protegerse normas morales, religiosas o ideológicas, cuya vulneración no tenga repercusiones sociales, pues la protección de tales normas no se compadece en absoluto a las funciones del Estado democrático de derecho (Roxin, 1997, p. 63).

Los tipos delictivos están orientados hacia uno o varios bienes jurídicos, pero, desde una perspectiva liberal democrática, se niega la existencia de delito sin conexión alguna con un bien jurídico (Jescheck, 2014, p. 381). Por otro lado, la más autorizada doctrina sostiene que el Estado de derecho, y el principio de legalidad material que impone, sugiere que los diferentes objetos jurídicos cuya lesión pueda determinar la intervención del *ius puniendi* se concreten, de manera bien diferenciada, en un catálogo de bienes jurídicos específicos correspondientes a los distintos tipos de delito, siendo insuficiente una referencia a cláusulas generales como, por ejemplo, la «perturbación del orden social», el «perjuicio social» u otras ideas genéricas o vagas.

A nuestro juicio, y desde una concepción inmanentista positiva, o incluso desde una antagonista visión trascendentalista de corte iusnaturalista o político-criminal, el criterio más certero para la identificación de un bien jurídico susceptible de tutela penal no es otro que su conexión con valores constitucionales. El orden valorativo de lo penal coincidiría con el orden valorativo que proclama la Constitución (vida, libertad, patrimonio, etc.), cuando menos, en su aspecto nuclear, según algunos (Bustos Ramírez, 1994, p. 51), aunque, a nuestro modo de ver, ese paralelismo axiológico sería de amplio y fecundo recorrido. Como señalara la mejor doctrina, «el ilícito penal puede concretarse exclusivamente en una lesión significativa de un valor constitucionalmente relevante», entendiéndose por relevancia constitucional de un bien «la asunción del mismo entre los valores explícita o implícitamente garantizados por la Carta Constitucional» (Bricola citado por Bustos Ramírez, 1994, p. 51).

Desde esta perspectiva, el bien jurídico protegido por el artículo 305 del Código Penal (CP) –la Hacienda pública en el sentido que hemos esbozado anteriormente– presenta una relación umbilical con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con unos postulados de justicia tributaria (art. 31.1 de la Constitución española –CE–). También nuestra jurisprudencia constitucional anuda el delito a la protección de un bien jurídico y asigna, de forma categórica, al derecho penal «la finalidad de dotar de la necesaria protección a valores, bienes o intereses, que sean constitucionalmente legítimos en un Estado social y democrático de Derecho» (STC 107/1988, de 8 de junio). Y, con una mayor profundidad analítica, la STC 24/2004, de 24 de febrero, razonaba en los siguientes términos:

En segundo lugar, y acudiendo ahora a los principios generales limitadores del ejercicio del *ius puniendi*, la prohibición penal de tener armas no puede suponer la creación de un ilícito meramente formal que penalice el incumplimiento de una prohibición administrativa, sino que ha de atender a la protección de un bien jurídico (la seguridad ciudadana y mediatamente la vida y la integridad de las personas, como anteriormente señalamos) frente a conductas que revelen una especial potencialidad lesiva para el mismo. Y además, la delimitación del ámbito de lo punible no puede prescindir del hecho de que la infracción penal coexiste con una serie de infracciones administrativas que ya otorgan esa protección, por lo que, en virtud del carácter de *ultima ratio* que constitucionalmente ha de atribuirse a la

sanción penal, sólo han de entenderse incluidas en el tipo las conductas más graves e intolerables, debiendo acudirse en los demás supuestos al Derecho administrativo sancionador, pues de lo contrario el recurso a la sanción penal resultaría innecesario y desproporcionado.

Con estas premisas teóricas, no es arriesgado sostener que la protección del bien jurídico está embebida en el principio de legalidad penal. Como es sabido, la regla *nullum crimen nulla poena sine lege*, acuñada por el jurista alemán Feuerbach, ha sido definido por nuestro TC como aquel principio en cuya virtud nadie puede ser condenado o sancionado por acciones y omisiones que no constituyan delito, falta, o infracción administrativa, según la legislación vigente, en el momento de la comisión del hecho antijurídico (STC 150/2015, de 6 de julio, Sala 1.^a).

Sin embargo, se trata de un principio esencialmente formal, que presenta la misma filiación jurídica que el principio de legalidad administrativa, presupuestaria y tributaria, aunque su contenido no sea absolutamente intercambiable con estas otras manifestaciones fenoménicas del Estado de derecho³. Si queremos dotarlo de un contenido material propio, habrá que reconducirlo a la protección material de un bien jurídico de relevancia constitucional que, en una sociedad democrática, se erige en un límite material del *ius puniendi* del Estado. De esta forma, el principio de legalidad penal, que expresa el celeberrimo brocardo *nullum crimen nulla poena sine lege penale* llevaría implícito, como contenido material específico, el principio de lesividad de un bien jurídico o *nullum crimen sine iniuria*. De lo contrario, el principio de legalidad penal queda reducido a una regla formal normativista o a un mero pretexto metodológico en línea con el pensamiento de la escuela de Kiel, el armazón formal de un derecho penal de autor o de creencias o ideologías.

Solo garantizando la conexión del delito con bienes y valores constitucionales se pueden trazar límites materiales al *ius puniendi* revistiéndolo de legitimidad democrática. Y al mismo tiempo solo así se garantiza su tutela constitucional, toda vez que en nuestro sistema jurídico-constitucional existe un auténtico derecho subjetivo a la legalidad penal, proclamado en el artículo 25.1 de la CE, que, por su ubicación sistemática en la sección 1.^a del capítulo II de la Constitución de 1978, es susceptible protección a través del recurso de amparo ante el TC (art. 53.2 de la CE).

³ El principio de legalidad penal tiene su propio radio de acción, conexo al principio de tipicidad y, en particular, a la necesaria predeterminación típica de la conducta punible y a la rigurosa irretroactividad de la ley penal desfavorable, asociados a una inveterada tradición jurídica que, en el mundo anglosajón, se remonta al *due process of law* de la Carta Magna. Y aún no agota en este aspecto medular toda su virtualidad jurídica. Ello no significa que el principio de legalidad tributaria no tenga también su propio y privativo fundamento (el principio de autoimposición de los ciudadanos a través de sus representantes), distinto del que sirve de basamento al de legalidad presupuestaria (control del Ejecutivo y autorización legislativa del gasto público), o de la genérica legalidad administrativa, que impone una vinculación administrativa al Legislativo como reflejo natural del imperio de la ley. Solo afirmamos que tiene un contenido diferente y, probablemente, más rico.

Esta tesis, original e inédita en el panorama de la dogmática penal, pero que a nosotros se nos antoja una ilación lógica de una concepción material del bien jurídico como fundamento jurídico racional del sistema punitivo, tiene importantes consecuencias prácticas para nuestro estudio, a saber: la desconexión del bien jurídico en el reproche penal del «quinto año» hurta al delito de fundamento jurídico racional, despoja al principio de legalidad penal de todo contenido material, franqueando las herméticas puertas del TC para recurrir en amparo ante una eventual condena penal por un delito que, por efecto de la prescripción tributaria, ya no protege ningún bien jurídico.

4.2. La relevancia constitucional de la prescripción tributaria en un delito fiscal desprovisto de bien jurídico

Hemos sostenido en el anterior epígrafe la doctrina que engloba la necesaria protección de un bien jurídico dentro del principio de legalidad penal, al que provee de un contenido material específico. Si la protección de un bien jurídico se erige en un límite material del *ius puniendi*, parece razonable pensar que también se incardina materialmente en el formalista principio *nullum crimen nulla poena sine lege penale*. Se trata de una doctrina ciertamente novedosa, y desconocida en el actual estado de la ciencia jurídico-penal, que tiene un efecto práctico inmediato en términos de tutela constitucional al abrir la vía del recurso de amparo (art. 53.2 en relación con el art. 25.1 de la CE).

Nos proponemos ahora analizar sucintamente su relevancia constitucional, es decir, en qué medida prosperaría un recurso de amparo frente a una condena penal por el «quinto año» cuando el delito fiscal se desconecta, por prescripción tributaria, de su bien jurídico. Para ello, y buscando no tanto una analogía *iuris in bonam partem* como una sólida guía hermenéutica, hemos de descender a la jurisprudencia constitucional.

Tradicionalmente se había sostenido que la apreciación en cada caso concreto de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad penal constituye una cuestión de legalidad ordinaria y que, por ende, su examen no corresponde a la jurisdicción constitucional⁴. Esta granítica jurisprudencia constitucional quiebra con una histórica STC 63/2005, de 14 de marzo, que vincula la prescripción penal con el derecho fundamental a la legalidad penal del artículo 25.1 de la CE estimando el recurso de amparo interpuesto. Y en el mismo sentido, una posterior STC 63/2011, de 17 de marzo, advierte que, «una vez que el legislador ha configurado libremente la institución de la prescripción como causa de extinción de la responsabilidad criminal, su aplicación en el caso concreto puede ser objeto de examen constitucional en sede de amparo». La STC 29/2008, de 20 de febrero, nos recuerda que no

⁴ Véanse las SSTC 195/2009, de 28 de septiembre, FJ 2; o 206/2009, de 23 de noviembre, FJ 2; por remisión a las SSTC 63/2001, de 17 de marzo, FJ 7; 63/2005, de 14 de marzo, FJ 2; 82/2006, de 13 de marzo, FJ 10; 79/2008, de 14 de julio, FJ 2, y 195/2009, de 28 de septiembre, FJ 2.

puede desconocerse que la resolución judicial desestimatoria de la prescripción penal abre paso a la posibilidad de dictar una sentencia condenatoria que, por su propio contenido, implica la privación de bienes jurídicos protegidos constitucionalmente (arts. 17 y 25 de la CE). Y precisamente por ello es reiterada la jurisprudencia constitucional que entiende que el análisis de la suficiencia de la tutela judicial es distinta y más exigente o reforzada cuando, a pesar de que la decisión judicial no verse directamente sobre un derecho a la tutela judicial efectiva, estén implicados otros derechos fundamentales, distintos al de la propia tutela judicial, y que puedan verse afectados por la sentencia condenatoria⁵.

Una solución de una impecable lógica jurídica, toda vez que, como tiene establecido la STC 12/2016, de 1 de febrero, la prescripción penal supone una autolimitación o renuncia del Estado al ejercicio del *ius puniendi* en consideración a la incidencia que tiene el transcurso del tiempo en las funciones y fines de la intervención penal. En definitiva, razones de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) aconsejan fijar un límite temporal para que no se dilate indefinidamente la incertidumbre de la inculpación o de la persecución penal.

Pues bien, nos atrevemos a sugerir que un planteamiento muy similar sería extrapolable a la prescripción tributaria en un delito fiscal, por su potencialidad lesiva para bienes o derechos constitucionalmente protegidos, porque la *ratio iuris* es la misma y porque una condena penal por el «quinto año» lesionaría los mismos derechos fundamentales a la libertad (art. 17.1 de la CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 de la CE).

5. El delito fiscal con cuota defraudada tributariamente prescrita

5.1. La teoría de la mutación del título y su cristalización normativa con la Ley orgánica 7/2012

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 109 del CP, la comisión de un hecho tipificado como delito obliga a la reparación de los daños y perjuicios irrogados. De esta forma, la responsabilidad civil *ex delicto* aparece inextricablemente anudada a la preexistencia de un delito que causa, o del que deriva, un perjuicio patrimonial resarcible⁶. Y así lo ha subrayado la jurisprudencia de la Sala 2.^a del TS, que en su reciente sentencia 467/2018, de 15 de

⁵ Véase la STC 11/2004, de 9 de febrero, FJ 2, vinculado a la STC 180/2005, de 4 de julio, FJ 7, conectado a las SSTC 25/2000, de 31 de enero, FJ 2; 11/2004, de 9 de febrero, FJ 2, y 71/2004, de 19 de abril, FJ 4.

⁶ Como advierte la más cualificada doctrina penalista:

Si se considera la responsabilidad civil derivada de delito desde una perspectiva normativa, esto es, tal como se regula en el Código penal, aquélla se asocia al daño «causado» por el delito (art. 109 CP) o «derivado» del hecho (art. 116 CP), y sólo a dicho daño (Silva Sánchez, 2001, p. 3).

octubre (ponente Excmo. Sr. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre), y con invocación de otras sentencias previas, extrae dos importantes consecuencias de esa conexidad penal de la responsabilidad civil:

- El conocimiento de la acción civil dentro del proceso penal tiene carácter eventual, al estar condicionada por la existencia de una previa responsabilidad penal. Por tanto, ejercitada la acción civil en el propio procedimiento penal para el resarcimiento del perjuicio estrictamente derivado del delito objeto de condena (art. 109.1 del CP), es en el propio proceso penal en el que debe ventilarse la reparación de los daños y perjuicios ocasionados. De ello se deriva que la sentencia absolutoria por no ser los hechos constitutivos de delito impide resolver reclamación civil en el proceso penal y hace necesario plantear tal indemnización en la jurisdicción civil (SSTS 1061/2005, de 30 de septiembre; 1288/2005, de 28 de octubre) y que el ejercicio previo al inicio del proceso penal de la acción civil en la propia jurisdicción civil impide que se resuelva en el primero la misma (STS 1052/2005, de 26 de septiembre).
- La responsabilidad civil derivada de un hecho ilícito exige, como elemento estructural de la misma, una relación de causalidad entre la acción u omisión delictiva y el daño o perjuicio sobrevenido; relación de causalidad que deber ser probada (STS 1095/2005, de 28 de septiembre).

Por consiguiente, y según esta jurisprudencia penal, la responsabilidad *ex delicto* requiere la preexistencia de un hecho antijurídico con relevancia penal y, además, que entre uno y otra concorra una relación de causalidad, de tal suerte que el hecho delictivo sea la causa del daño o perjuicio que conforma la responsabilidad civil.

Sin embargo, la responsabilidad civil derivada de la comisión de delito fiscal, que se identifica inicialmente con el concepto legal de deuda tributaria (art. 305.7 del CP)⁷, no se acomoda

⁷ Decimos que en una aproximación inicial se identifica con el concepto legal de deuda tributaria, pero no es exactamente así, porque, como profundizaremos más adelante, el precepto penal registra una importante exorbitancia respecto de la deuda tributaria al abarcar también la deuda tributaria prescrita, que, como hemos visto, ya no es deuda tributaria, sino una deuda extinguida. Pero lo que sí es cierto es que en el artículo 305.7 del CP, en sintonía con el apartado 4 del mismo precepto penal, la responsabilidad civil no se proyecta sobre la cuota tributaria, sino sobre el concepto más complejo y amplio de tributaria. En efecto, según aquella proposición normativa:

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.

de forma pacífica a este esquema dogmático. En primer lugar, porque el carácter *ex lege* del crédito tributario (arts. 20.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria –LGT– y 31.3 de la CE) le confiere naturaleza indisponible (arts. 17.5 y 18 de la LGT) y, por ende, la acción penal va siempre acompañada, de forma indefectible e inexorable, del simultáneo ejercicio de la acción civil. En segundo lugar, porque, tratándose de un ingreso de derecho público, no es imaginable su ejercicio ante la jurisdicción civil, sino que, en su determinación, e incluso en su exacción ejecutiva, están involucradas potestades administrativas que, tras la reforma operada por la Ley orgánica 7/2012, o bien actúan de forma inmediata, o bien quedan en situación de latencia hasta el pronunciamiento de una sentencia firme. Y, en tercer y último lugar, porque el *quantum* defraudado presenta una naturaleza ambivalente: como presupuesto objetivo del delito, sea como elemento del tipo o como condición objetiva de punibilidad, y como efecto económico resarcible del mismo delito (art. 305.1 del CP⁸); ambivalencia que recrea la controversia sobre la naturaleza jurídica de la cuota defraudada.

Nos interesa ahora este tercer aspecto con el que nos adensamos en un problema estructural irresoluble. Y es que si, según la invocada jurisprudencia penal, la responsabilidad civil *ex delicto* demanda la conexión causal con un antecedente de hecho antijurídico penalmente relevante, la preexistencia de la deuda tributaria no es tanto el efecto patrimonial del delito como su presupuesto fáctico y lógico jurídico, más su causa que su efecto. En este sentido, una doctrina penal, muy relevante por su posible permeabilidad jurisdiccional, ha venido subrayando el carácter genético de la deuda tributaria en el delito fiscal, que lo aproximaría a lo que ocurre con otras figuras delictivas, como el otrora llamado alzamiento de bienes, en que la preexistencia de una deuda impagada sería no tanto la responsabilidad civil dimanante del delito como su presupuesto causal⁹. Y no estamos ante una

⁸ La descripción típica de la conducta punible, que aborda este precepto penal, es la siguiente:

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.

⁹ Antonio del Moral, magistrado de la Sala 2.^a del TS, ha sostenido que:

Hace muchos años que vengo defendiendo, con ningún eco, que los delitos contra la Hacienda Pública no deben comportar una condena al abono de la cuota defraudada como responsabilidad civil por la potísima razón de que no se trata de una deuda nacida del delito. La deuda tributaria es el presupuesto del delito, pero no su consecuencia. Y en el proceso penal solo es exigible la responsabilidad civil nacida del delito (art. 109 y ss. del Código Penal). [...] La jurisprudencia (STS 1940/2000, de 18 de diciembre) y la praxis judicial más extendida vienen considerando que estos delitos deben llevar aparejada por vía de responsabilidad civil y como

posición aislada, sino que la propia doctrina especializada en delitos económicos se ha hecho eco de ese desajuste funcional del delito fiscal¹⁰.

En realidad, esa confusión estructural entre cuota tributaria defraudada y responsabilidad civil derivada de delito ha impregnado la configuración del delito y la concreta determinación administrativa del *quantum* defraudado a lo largo de nuestra historia legislativa.

Sin embargo, en los últimos tiempos, y al socaire de la reducción del plazo de prescripción tributaria con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, y con la vigente LGT, el debate sobre la naturaleza jurídica de los efectos patrimoniales del delito fiscal se ha revitalizado tanto en el ámbito doctrinal como en el jurisprudencial. En efecto, la disfuncionalidad que supone la contracción de la prescripción administrativa a cuatro años frente al impasible mantenimiento de la prescripción penal a los cinco años tuvo su inmediato reflejo en nuestra jurisprudencia, que se afanó en precisar que una cosa es la acción administrativa y otra muy distinta la acción penal¹¹.

Este descarnado problema, agravado hoy tras el tipo cualificado incrustado en el artículo 305 bis del CP por la Ley orgánica 7/2012, que desplaza la prescripción penal a los diez años¹², exige determinar en virtud de qué título jurídico es exigible la responsabilidad civil de una deuda tributaria prescrita, todavía perseguible penalmente. Y la solución técnica, aun a costa de sacrificar no pocos problemas dogmáticos de la teoría del delito y de tensionar el concepto mismo de responsabilidad civil *ex delicto*, no ha sido otra que la llamada «teoría de la mutación del título».

indemnización la condena al pago del importe de la cuota defraudada. La doctrina me parece cuestionable por cuanto se trata de una obligación que no nace con el delito, sino que ha nacido previamente. Pienso que igual que sucede con el delito de alzamiento de bienes la responsabilidad civil no debe abarcar esa cantidad impagada (Del Moral García, s. f., pp. 6-7).

¹⁰ Según Silva Sánchez (2001, p. 9):

En los pronunciamientos de responsabilidad civil «derivada» de delitos contra la Hacienda pública (art. 305 y ss. CP) rige, categóricamente, el criterio extensivo, de modo que la Jurisprudencia entiende unánimemente que aquélla comprende el importe de la deuda tributaria. Ahora bien, dado que es innegable que la obligación tributaria no deriva del delito, sino que, por el contrario, constituye su presupuesto, no es fácil fundamentar que la responsabilidad civil derivada de delito fiscal integre el montante de la misma.

¹¹ Cabe citar, por todas, la STS 1940/2000, de 18 de diciembre (rec. núm. 4538/1998), así como la STS 2069/2003, de 5 de diciembre (rec. núm. 594/2001).

¹² Según su exposición de motivos, la reforma penal crea un tipo agravado que:

ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de la prescripción de las infracciones más graves sea de diez años.

En síntesis, la tesis del TS, con un tibio apoyo doctrinal, sostiene que el procedimiento penal provee a la Hacienda pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria en sede penal. Su coloración delictiva transforma una obligación *ex lege*, la primitiva obligación tributaria, en una novedosa obligación *ex damno*, la responsabilidad civil derivada de delito.

Esta teoría se acuña por el TS por razones obvias de economía y eficiencia procesal, ya que la solución contraria, respetuosa con la construcción dogmática de la responsabilidad civil *ex delicto*, hubiera conllevado la imposibilidad de anudar a la condena por delito contra la Hacienda pública el pago de la deuda tributaria, máxime tratándose de deuda tributaria prescrita que, no lo olvidemos, conforma el elemento de la defraudación típica a efectos penales. Y no solo por la prescripción de la cuota tributaria del quinto año todavía exigible penalmente, sino también porque, oscilando la duración media de un procedimiento por delito fiscal hasta sentencia entre los cuatro o cinco años desde su incoación, el riesgo de prescripción tributaria exigible después de sentencia sería más que evidente¹³.

Para soslayar estas dificultades técnicas, el TS construye la teoría de la mutación del título, en la que el delito filtra la naturaleza jurídica de la cuota tributaria y la metamorfosea en responsabilidad civil derivada del delito. Sin embargo, su origen jurisprudencial es más remoto, y habría que rastrearlo en la STS de 3 de diciembre de 1991. En dicha sentencia, el TS casó la inicial SAP de Barcelona que había denegado la condena al pago de la deuda tributaria como responsabilidad civil, al entenderse que la misma no arranca del delito, sino que es antecedente de la infracción penal. En su sentencia revocatoria, el Alto Tribunal realiza una formulación embrionaria de esta tesis de la mutación del título en los siguientes términos:

[La determinación de la cuota defraudada] es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19, 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio *non bis in idem*, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título –judicial– para hacer efectiva la deuda tributaria. Estas razones, implícitamente aceptadas por reiteradas sentencias de esta Sala y, paladinamente, en las sentencias de 21 de enero y 5 de noviembre de 1991, conducen a la estimación del motivo interpuesto.

¹³ Con la lógica salvedad de que los indicios de delito hubieran aparecido en el seno de un procedimiento de inspección, en cuyo caso, *ex artículo 150 de la LGT*, y como vertiente procesal del *ne bis in idem* del artículo 180 de la LGT, la prescripción tributaria habría quedado interrumpida. En cualquier caso, y para obviar este tipo de situaciones, con la Ley orgánica 7/2012 se facilita sobremanera el cobro de la deuda tributaria defraudada al permitir su simultánea ejecución administrativa durante la sustanciación del proceso penal. No en balde, la exposición de la ley reformadora pretende «incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal».

Con posterioridad, dicha tesis se absorbió de forma cuasi granítica por el TS y floreció en toda su jurisprudencia posterior, siendo especialmente relevante, por su claridad expositiva, la STS 2069/2002, Sala 2.^a (ponente Excmo. Sr. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca). En lo que aquí interesa, en el procedimiento penal de instancia se aducía por la defensa que, al no existir cuota tributaria por haber prescrito administrativamente a partir del cuarto año, el delito perseguido entre el cuarto y el quinto año no podría generar responsabilidad civil alguna. Frente dicho razonamiento lógico, el TS opone la teoría de la mutación del título en los siguientes términos:

Finalmente se alega que, al no existir la cuota defraudada, el delito perseguido entre el cuarto y el quinto año carecería de responsabilidad civil. Si, como venimos declarando, la acción penal no prescribe al mismo tiempo que la acción administrativa, la responsabilidad civil por el delito puede exigirse coetáneamente con la responsabilidad penal, con lo que no se plantearía problema alguno en el sentido sugerido por el recurrente. Además, un amplio sector doctrinal y jurisprudencial, como antes ya hemos puesto de relieve, considera el delito fiscal como un delito de resultado. Desde esa perspectiva la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito, como sostiene el recurrente, sino del delito mismo, por lo que se ha afirmado que «forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (artículo 109, 110 y 116 CP) la indemnización correspondiente o *quantum* del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria» (STS 1940/2000, de 18 de diciembre).

Esta jurisprudencia penal sobre la mutación del título se reitera, entre otras muchas, en las SSTs de 30 de mayo de 2003, 18 de diciembre de 2000, 15 de julio de 2002, 5 de diciembre de 2002, 15 de julio de 2004 y 19 de mayo de 2005, siempre con el mismo problema jurídico de fondo: la exigencia por vía de responsabilidad civil de una cuota tributaria administrativamente prescrita.

En el sinuoso vaivén de la jurisprudencia penal merece destacarse una sonora excepción en el enjuiciamiento del llamado caso Inverbroker, en el que la prescripción tributaria adquiere relevancia penal. En efecto, esta singular metamorfosis del título jurídico es seriamente cuestionada al configurarse el hecho imponible tributario como un requisito de procedibilidad del tipo penal –lo que es harto discutible– en la STS, Sala 2.^a, de 10 de octubre de 2001 (ponente Excmo. Sr. Enrique Bacigalupo Zapater), que razonó en los siguientes términos:

En tanto la determinación del hecho imponible eludido constituye un presupuesto procesal o de procedibilidad derivado directamente del art. 132.2 CP., del principio acusatorio y del derecho de defensa, la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación de la deuda tributaria (art. 64 a) LGT) tiene efectos sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal por un delito

fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad (el texto legal dice impropriadamente «el derecho») de la Administración de determinar la deuda tributaria.

En consecuencia: si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP, cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo.

Se trata de un pronunciamiento díscolo y aislado, que sería rápidamente sepultado por las SSTs de 15 de julio y 5 de diciembre de 2002, auspiciando el feliz retorno a la doctrina de la mutación del título.

La tesis de la metamorfosis de la naturaleza jurídica de la cuota defraudada, aunque con alguna posición aislada¹⁴, ha sido duramente censurada por la doctrina tributarista¹⁵, perfectamente alineada con la doctrina penal¹⁶, que, de nuevo, se ha mimetizado de forma inmediata

¹⁴ Merino Jara (2013, pp. 63-65) aduce que la defraudación fiscal se configura como un delito de resultado (el daño patrimonial producido), por lo que la cantidad defraudada deja de ser, en puridad, una obligación tributaria, y no se ejecuta en virtud de una potestad de autotutela, sino en régimen de colaboración con el poder público. Considera, por lo tanto, que su naturaleza es de responsabilidad *ex delicto*.

¹⁵ Desde la más depurada dogmática tributaria y, a nuestro juicio, apuntando al núcleo del problema –que no es otro que con cuota prescrita no puede haber delito–, se ha sostenido que:

No existe ningún fundamento para esta extravagante construcción, pues el delito no puede ser una causa de extinción ni de novación de la obligación incumplida. Por tanto, la obligación tributaria no se extingue ni se transforma, sino que sigue siendo una obligación derivada del hecho imponible, y por tanto previa al delito. Pero ello obligaría a reconocer trascendencia penal a la prescripción tributaria, y no se ha querido dar este paso, lo que genera problemas artificiales como el planteado (Falcón y Tella, 1992).

¹⁶ Del Moral García (s. f., p. 7) ha sostenido:

El falso mito de que un proceso penal es mecanismo más eficaz para el cobro que impulsó el establecimiento expreso de responsabilidad civil en el delito de impago de pensiones (art. 227.3 del Código Penal) –otro caso en que la deuda no es consecuencia del delito sino su presupuesto y que, por tanto, en rigor, no debiera arrastrar responsabilidad civil– ha movido primero a la jurisprudencia y luego al legislador a anudar a la comisión de los delitos contra la Hacienda Pública el pago de la cuota defraudada con lo que, entre otras cosas, queda absolutamente blindada la necesidad de esperar al final del proceso penal para conseguir el pago. Y, lo que es menos asumible, se llega a una suerte de transformismo de la deuda tributaria. Lo que era una obligación legal regida por las normas tributarias y por tanto con unos plazos de caducidad o prescripción y unas personas responsables, pasa a convertirse en responsabilidad civil *ex delicto* con otros plazos de prescripción y, sobre todo, otros responsables que desplazan a los reales.

con una doctrina legal aislada de la Sala 2.^a del TS. En efecto, con la STS 277/2018, de 8 de junio, caso Noós, en la que es ponente el Excmo. Sr. Antonio del Moral García, se acomete una crítica feroz de esta peculiar tesis en los siguientes términos:

No rige respecto de esa deuda la previsión del art. 122 CP que no va anudada a la capacidad económica (que inspira la determinación del deudor tributario y el monto de su obligación), ni se corresponde con las personas que la ley tributaria considera responsables cuando se elude el pago de impuestos. Ese régimen no varía por el hecho de que se haya producido un delito. Sería absurdo un travestimiento de la deuda tributaria y la mutación de sus obligados (unos son sustituidos por otros que no estaban y aparecen) por el dato de que la cuantía rebase los 120.000 euros. Como absurda e inexplicable sería luego una eventual reconversión a sus términos iniciales, en ejemplo muy gráfico propuesto por algún tratadista, por una vicisitud como la muerte del responsable penal que lleva a archivar el proceso penal y reabrir la vía recaudatoria original mutándose otra vez absurdamente su régimen jurídico, y los obligados al pago en un ir y venir sin sentido.

La evolución del régimen de la supuesta responsabilidad civil nacida de los delitos de defraudación tributaria ha sido tortuosa. Hoy puede considerarse aclarado (también para el pasado: no es un cambio de concepción pues solo podía ser esa la correcta), tras muchas vueltas y revueltas, que estamos ante una responsabilidad tributaria –regida por la norma tributaria y no la penal–, que, aunque no ha nacido directamente del delito, es ejercitable en el proceso penal (en la actualidad y tras la reforma de 2012 solo excepcionalmente y con muchos matices, contra excepciones, y vericuetos procedimentales). Pero, es deuda tributaria a fin de cuentas (art. 305 CP); lo que nunca dejó de ser. Subsiste alguna aislada previsión que parece distorsionar esta concepción, pero la normativa actual parece dejarlo mucho más diáfano que los textos que la precedieron.

La deuda tributaria es el presupuesto del delito; no su consecuencia. Eso no impidió que la jurisprudencia (por todas, STS 1940/2000, de 18 de diciembre) y la praxis judicial abrumadoramente mayoritaria consideraran que estos delitos debían dar lugar en el mismo proceso penal a la condena al pago del importe de la cuota defraudada. La doctrina era discutible. Razones obvias de economía y eficiencia procesal impusieron esa solución que, sin embargo, no podía significar que se olvidasen y arrumbasen como inservibles las reglas de la legislación tributaria.

El legislador quiso respaldar la interpretación que llevaba al proceso penal la exigencia de la deuda tributaria con una modificación legal que dejó claramente sentada la necesidad de anudar a la condena por la comisión de los delitos contra la Hacienda Pública el pago de la cuota defraudada. Se alentaba, no obstante, el peligro de provocar una suerte de transformismo de la deuda tributaria, de transustanciación escribió algún comentarista echando mano de una expresiva

terminología que tomaba prestada de la teología sacramentaria¹⁷. Pero eso era solo un riesgo, no una conclusión indefectible. Lo que era una obligación legal regida por las normas tributarias y por tanto con unas personas responsables, podría ser tratada absurdamente como responsabilidad civil *ex delicto* con otros obligados que sustituyen a los reales. La deuda dejaría de regirse por los principios tributarios y se convertiría en algo sustancialmente diferente (transustanciación).

Es una sentencia aislada, no constitutiva de jurisprudencia en el sentido técnico-legal acuñado por el artículo 1.6 del Código Civil (CC), que carece de la virtualidad práctica de la teoría de la mutación del título que, al conferir a la Administración un nuevo y distinto título jurídico para hacer efectivo su crédito insatisfecho, permite exigir como responsabilidad civil las cuotas tributarias de ejercicios prescritos, una vez extinguida la deuda tributaria y decaídas las potestades administrativas para hacerlas efectivas (Alonso Gallo, 2013). En contra, se ha sostenido que, en caso de exacción en vía penal de la deuda tributaria prescrita, «se produce [...] una mutación del título jurídico. No existe deuda tributaria. Por tanto, no puede ser el responsable el sujeto pasivo. Existe deuda nacida del delito. Y sería obligado a pagar la misma el responsable penal» (Blázquez Lidoy, 2020, p. 44).

Al margen de esta enconada discusión dogmática, aparentemente estéril, aunque no del todo inane, lo cierto y verdad es que no cabe duda de la calificación legislativa de la cuota o cuotas defraudadas como responsabilidad civil derivada de delito. Los antecedentes histórico-legislativos, la propia disposición adicional décima de la LGT en sus diversas versiones¹⁸ o, ya más claramente, el artículo 305.7 del CP¹⁹ corroboran que estamos

¹⁷ Siguiendo el símil teológico, y sin ánimo de incurrir en herejía, quizá el fenómeno lo explicaría mejor la teología de la reforma y, en lugar de transustanciación, habría que hablar de representación o de cosustanciación, y entender, respectivamente, con la teología luterana o la calvinista, que la responsabilidad civil representa la cuota tributaria o que la responsabilidad civil es al mismo tiempo cuota tributaria. O quizá, y en el mismo terreno teológico, pero no ya sacramentario, entender que la responsabilidad civil es hipóstasis de la deuda tributaria.

¹⁸ En su versión originaria, la disposición adicional décima, en su apartado 1, aclaraba: «En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio». En su redacción actual, operada por la Ley 34/2015, el inciso normativo homónimo dispone, en términos muy similares:

En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

Ahora bien, en ambos casos, la norma refleja esa hipóstasis híbrida, al habilitar la vía de apremio para la exacción ejecutiva de lo que, en principio, es una responsabilidad civil.

¹⁹ La primitiva versión de este precepto legal, introducida por la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, establecía:

ante una responsabilidad civil *ex delicto*. Ahora bien, y a nuestro modo de ver, este precipitado normativo no autoriza a sostener que se opere una metamorfosis jurídica. No hay ninguna base legal para defender que se produce una novación extintiva de la primitiva obligación tributaria defraudada o una novación modificativa que alumbraba una nueva obligación de naturaleza jurídico-civil. Lo que ocurre simplemente es que la responsabilidad civil constituye, procesal o funcionalmente, una manifestación hipostática de la primitiva deuda tributaria. Y quizá por ello, y como resistencia atávica a despojarla de su exorbitante ropaje de prerrogativas, la disposición adicional décima de la LGT, y el propio artículo 305.7 del CP, mantienen intacta la perturbadora exacción ejecutiva de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio²⁰. O, sencillamente, y lejos de todo rigor jurídico, porque una irresistible pulsión recaudatoria franquea la entrada, en un ámbito o esfera jurídico-civil, a una potestad administrativa.

Otra cosa es que pueda mantenerse que la cuota tributaria prescrita pueda ser conceptualmente exigible como responsabilidad civil porque se ha «novado» –o «innovado»– su naturaleza jurídica, ahora investida de una «renovada» ultraactividad más allá de su extinción *ope legis*²¹. Esta tesis solo puede sostenerse diluyendo el efecto extintivo *ipso iure* de

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.

Y en la reformada versión de la Ley orgánica 7/2012, actualmente vigente, dispone:

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.

²⁰ La *summa divisio* de los recursos económicos constitutivos de la Hacienda pública es la que distingue entre ingresos de derecho privado y de derecho público (art. 5.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria –LGP–), pero solo estos últimos son exigibles por el procedimiento administrativo de apremio (arts. 10.1 y 12 de la LGP), mientras que los ingresos jurídico-civiles se harán efectivos «con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado» (art. 19.1 de la LGP). En este sentido, no deja de ser inconsistente que una responsabilidad civil se haga efectiva por el procedimiento administrativo de apremio.

²¹ Nótese que, aun cuando haciendo abstracción de su inicial naturaleza tributaria, sostuviéramos que estamos ante una figura jurídica híbrida, una novada obligación civil (responsabilidad civil) a la que se incrusta una exorbitante potestad pública (exacción ejecutiva por la vía de apremio), nacida de un título jurídico específico (art. 305.7 del CP y disp. adic. décima), tropezaríamos con la infranqueable prescripción de cuatro años del artículo 25 de la LGP.

la prescripción tributaria, que puede y debe apreciarse de oficio, y no es susceptible de renuncia, expresa o tácita, del obligado tributario. El derecho tributario, transido del valor constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), no conoce la categoría civilista de las obligaciones naturales que puede revitalizar una obligación civilmente prescrita. Y, *a fortiori*, si la deuda tributaria prescrita se transformara en responsabilidad civil, eso significaría que la Hacienda pública podría ejercitar siempre la acción civil para reclamar la cuota prescrita, haya o no haya delito, lo que no parece razonable ni se compadece con el régimen jurídico de la prescripción tributaria. Y es que la coloración penal de la cuota defraudada no añade nada a la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil derivada de delito, cuya única singularidad es funcional o procesal, y consiste en su eventual ejercicio potestativo en el seno del proceso penal o en un proceso civil separado (arts. 100 y ss. de la Ley de enjuiciamiento criminal), pero que no es otra cosa que la acción indemnizatoria de daños y perjuicios (arts. 1089 y 1092 del CC en relación con los arts. 1902 y ss. del mismo cuerpo legal), eso sí, nacida de un ilícito penal.

5.2. La regularización voluntaria tras la reforma de 2012

Tras la reforma del delito fiscal operada por la Ley orgánica 7/2012, el nuevo artículo 305.1 del CP excluye la responsabilidad penal cuando se produzca su regularización voluntaria, cuyo alcance y extensión determina el también reformado artículo 305.4 del CP, a cuyo tenor:

Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias.

Respecto de su precedente normativo inmediato, su homólogo y homónimo artículo 305.4 del CP, en redacción anterior a la reforma, introduce tres modificaciones sustanciales de calado: (i) la extensión de la regularización a la «deuda tributaria», superando el más estricto concepto de «cuota tributaria» acuñado por su inmediato precedente normativo; (ii) la exigencia de su «completo reconocimiento y pago»; y (iii) una alteración sustancial de su naturaleza jurídica, que deja de configurarse ya como una excusa legal absoluta para convertirse en un causa de atipicidad a la que, en el marco de la teoría del delito, se anudan unos efectos jurídicos muy relevantes.

5.2.1. El «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria»

La exigencia de «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria» fue inicialmente incorporada al artículo 180.2 de la LGT por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que parecía conferir a la Administración tributaria la apreciación de la concurrencia de esa causa de exclusión de la responsabilidad penal. Con una más depurada técnica legislativa, esta locución se incrusta en el CP con la Ley orgánica 7/2012, y se desarrolla –y esto ya nos parece más dudoso, tratándose de una exclusión de responsabilidad penal cubierta por reserva material de ley orgánica– en el artículo 252 de la LGT.

Por el contrario, ese desarrollo legislativo por la LGT, en gran medida inducido por la reforma del CP de 2012, podría haber constituido una ocasión idónea para expresar las diferentes posibilidades que ofrece el ordenamiento tributario, toda vez que el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria bien podría producirse a través de la compensación prevista en el artículo 72 de la LGT, pues constituye una de las causas de extinción de la deuda tributaria previstas en la LGT, o, como también se ha defendido, a través de un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda (ex art. 65 de la LGT) (Ayats Vergés y De Juan Casadevall, 2013).

En cualquier caso, y a diferencia de su inmediato precedente penal, el artículo 305.4 del CP refiere la regularización no a la cuota defraudada –que, por lo demás, y ex art. 305.1 del CP, es la que se considera a efectos de determinar el umbral delictivo de los 120.000 euros–, sino a la deuda tributaria²². Para conjurar cualquier género de duda razonable, así lo clarifica el artículo 252 de la LGT, que, despejando también los problemas prácticos que suscitaban los tributos que no se exigen por autoliquidación, dispone:

La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria.

²² El artículo 305.4 del CP, anterior a la reforma de la Ley orgánica 7/2012, disponía: «Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo». Pero el artículo 305.1 del CP, al que se remitía, se refería en todo momento a la cuota defraudada, que parece que habría que identificar con la cuota tributaria en sentido estricto.

Tal y como apuntábamos al inicio del presente estudio, el concepto de deuda tributaria en nuestro ordenamiento jurídico está integrado por los componentes que el legislador ha definido en el artículo 58 de la LGT. Así, la deuda tributaria se configura como el importe o cantidad a la que el obligado tributario debe hacer frente a la Hacienda pública como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones materiales que derivan de la relación jurídico-tributaria. Entre los diferentes componentes que integran la deuda tributaria, tenemos la cuota tributaria, que resulta de la obligación tributaria principal y que viene determinada por la normativa propia de cada tributo, así como las obligaciones de realizar pagos a cuenta que constituyen obligaciones autónomas respecto a la obligación tributaria principal, como podrían ser los pagos fraccionados, las retenciones y los ingresos a cuenta. También integran la deuda tributaria 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 cuotas a favor del Tesoro Público²³, todos ellos componentes de la deuda tributaria por su condición de obligación tributaria accesoria a la principal.

Por tanto, estamos ante un concepto legal muy preciso, determinado por la normativa tributaria, y que supone una ampliación notable del objeto de la regularización. Precisamente, con relación a estos componentes de la deuda tributaria, los recargos e intereses, se plantea el problema práctico de su liquidación. Nótese que, en el esquema de nuestra LGT, esa regularización voluntaria consiste en la presentación por el obligado tributario de una autoliquidación complementaria en los términos del artículo 27 de la LGT, mientras que la liquidación de los intereses correspondía realizarlo a la Administración tributaria. Tampoco se previó inicialmente que no todas las deudas tributarias derivadas de diferentes conceptos tributarios por los que se pudiera incurrir en un ilícito penal se rigen por el mecanismo de la autoliquidación, como bien podría ocurrir en el IAE.

Esta doble problemática se vio finalmente corregida a través de la Orden HAC/530/2020, que fue publicada en el BOE el 16 de junio de 2020, por la que fueron aprobados los modelos 770 y 771, por la que se crearon los modelos de autoliquidación de los intereses de demora y recargos para la regularización voluntaria prevista en el artículo 252 de la LGT, así como para aquellos casos en los que no existiese un modelo de autoliquidación de cuotas por conceptos y ejercicios disponible en la sede electrónica de la AEAT, especialmente conflictivo, como apuntábamos, en aquellos supuestos en los que no existía un modelo de autoliquidación porque operaba el régimen de liquidación administrativa, como ocurre en

²³ Entre los recargos exigibles legalmente sobre bases o cuotas a favor del Tesoro Público, podemos encontrar, entre otros, los recargos que establezcan las comunidades autónomas sobre los tributos del Estado (arts. 4.1 e) y 12 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, o el recargo de hasta el 50 % de la cuota líquida del IBI para los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente (art. 72 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de haciendas locales).

algunas figuras impositivas de nuestro ordenamiento jurídico, especialmente en el ámbito de la tributación local. Otra cosa es el juicio crítico que nos plantea su utilización práctica, que, en materia tan sensible, no deja de ser un formulario de autoincriminación.

La segunda cuestión que concita el artículo 305.4 del CP es el alcance semántico que hay que atribuir a la locución «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Es obvio que el precepto penal, como hiciera antes el legislador tributario, está reaccionando contra algunas corruptelas de avispados asesores fiscales. Ya no vale una autoliquidación complementaria sin ingreso, o una autoliquidación inveraz o incompleta, de carácter parcial para reducir la deuda tributaria por debajo del umbral cuantitativo de delito. Es necesario que se ingrese la totalidad de la «deuda tributaria» resultante de una autoliquidación complementaria «completa». Y es aquí donde surge la duda con lo que nosotros hemos designado como «quinto año». En otras palabras, ¿deben regularizarse también aquellos ejercicios fiscales prescritos, es decir, el quinto año cuando concurre el tipo penal del artículo 305 del CP, o los ejercicios fiscales que van del quinto al décimo año si se aprecia que la conducta punible es subsumible en el tipo agravado del artículo 305 bis del CP? En una primera aproximación, puramente dogmática, la respuesta debiera ser negativa, porque el contundente efecto extintivo de la prescripción tributaria determina la inexistencia de deuda tributaria, y el completo reconocimiento y pago del artículo 305.4 del CP va referido a la «deuda tributaria». Sin embargo, no es esta la solución técnica adoptada por el artículo 252 de la LGT, que, en relación con la regularización voluntaria, tiene establecido:

Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago a que se refiere el primer párrafo de este artículo, la Administración Tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

El tenor literal del precepto tributario engloba la deuda tributaria prescrita dentro del «completo» reconocimiento y pago. Y el artículo 221.1 c) de la LGT, en redacción dada por el Real Decreto-Ley 2/2012, lo corrobora al conjurar la devolución, como ingreso indebido, de la cuota prescrita.

A nuestro juicio, la validez jurídica del artículo 252 de la LGT es muy discutible. Y no solo porque realiza una interpretación extensiva *in malam partem* de una estricta norma aclaratoria de una causa de exclusión de la responsabilidad penal (el apdo. 4 en relación con el 1 del art. 305 del CP), sino también porque penetra en un ámbito de reserva material de

ley orgánica vedado al legislador tributario. Ahora bien, y en tanto que este precepto legal no sea filtrado constitucionalmente, y convenientemente purgado de nuestro ordenamiento jurídico por el legislador negativo, parece inexcusable regularizar también los ejercicios fiscales prescritos si no queremos que la regularización voluntaria sea tachada de incompleta y se pierda la exclusión de la responsabilidad penal.

5.2.2. Naturaleza jurídica de la exclusión de la responsabilidad penal del artículo 305.4 del CP

La relevancia práctica de la categorización dogmática de la regularización voluntaria en el marco de la teoría del delito radica en que de su naturaleza jurídica depende directamente la existencia del delito y la responsabilidad civil que dimana del mismo. Por tanto, no es una cuestión meramente teórica, sino que tiene una enorme repercusión práctica.

Para la doctrina clásica (Mir Puig, 2016, pp. 148 y ss.), el delito es una acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible²⁴. Desde esa perspectiva dogmática, podemos hablar de hecho delictivo, de un injusto penal, cuando una acción u omisión rebasa el plano de la antijuridicidad. Es decir, el delito queda consumado una vez que la acción es típica (se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos del tipo) y antijurídica (no concurren causas de justificación). La culpabilidad se evalúa con posterioridad –aunque no faltan autores que la engloben en la tipicidad, dolosa o culposa– y su núcleo está constituido por la imputabilidad, es decir, la capacidad del sujeto activo de conocer la significación antijurídica de una conducta típica. Por último, aparece la punibilidad, la pena que se anuda al injusto, y que, en determinadas circunstancias, puede excluirse por razones político-criminales, o de otra naturaleza, pero en cualquier caso exógenas al hecho típicamente antijurídico.

Este breve excurso teórico no tiene otra finalidad que determinar la naturaleza jurídica de la regularización voluntaria del artículo 305.4 del CP. En su redacción originaria, el CP de 1995, siguiendo los antecedentes normativos inmediatos, parecía configurarla como una causa de exclusión de la punibilidad, una excusa legal absolutoria. Sin embargo, tras la reforma emprendida con la Ley orgánica 7/2012, y la nueva redacción dada al artículo 305.1 y 4 del CP, la cuestión no es tan pacífica, y la doctrina se halla dividida entre quienes postulan que seguimos estando ante una exclusión de la punibilidad y quienes sostienen que estamos ante un elemento negativo del tipo penal.

Como hemos apuntado, no es una cuestión baladí, sino que de su respuesta depende que, en caso de producirse una regularización voluntaria, podamos hablar de la concurrencia de un delito consumado o no. En efecto, si consideramos que estamos ante una causa de atipicidad, la regularización implica que no ha existido nunca un hecho

²⁴ Este concepto procede de Von Liszt (1916, pp. 262 y ss.).

delictivo. Por el contrario, si opera como una simple causa de exclusión de la punibilidad, el hecho delictivo existe y se consume y, aunque no sea punible, genera responsabilidad civil *ex delicto*²⁵.

Esta última era la opción legislativa del artículo 305.4 del CP en su redacción originaria. La regularización voluntaria constituía una excusa legal absolutoria, es decir, una causa de exclusión de la punibilidad de una conducta típica, antijurídica y culpable que, por ende, no excluía el injusto penal, pero sí podaba su consecuencia punitiva. En sentido técnico penal, una excusa legal absolutoria es una causa específica establecida por el legislador por razones político-criminales por la que, aun cumpliéndose los requisitos de la tipicidad objetivos y subjetivos y no concurriendo causas de justificación que excluyan la antijuridicidad típica ni causas de inimputabilidad excluyentes de la culpabilidad, no se impone una pena al sujeto activo del delito.

La concreta finalidad de política criminal de esa excusa legal absolutoria no sería otra que incentivar la autodenuncia y el pago voluntario, insertándose en el texto legislativo por razones de utilidad, política criminal y prevención²⁶. Y a ello probablemente tampoco sería ajena una finalidad extrapenal de naturaleza recaudatoria.

Si bien hasta la reforma de 2012 era pacífico que la regularización tributaria estaba configurada legalmente como una causa de exclusión de la punibilidad, con la Ley orgánica 7/2012 se abandona esta tesis y se hace tránsito hacia su configuración como causa de atipicidad «suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria», como reconoce, *expressis verbis*, su propia exposición de motivos. En términos de dogmática penal, asistimos a un giro copernicano que ha sido saludado con una resistencia atávica por alguna doctrina que mantiene la inmutabilidad de su naturaleza jurídica (entre otros, Martínez Buján Pérez, 2019; Simón Acosta, 2017), censura la manipulación de las

²⁵ Insistimos en que no estamos ante un vacuo ejercicio doctrinario, puramente teórico o especulativo, sino que de esa construcción dogmática deriva un efecto práctico inmediato, reconocido unánimemente por la doctrina penalista y la jurisprudencia. Y que, en definitiva, deriva de los artículos 116 y 118 del CP, en relación con el artículo 20 del mismo cuerpo legal, que recoge un elenco de supuestos de exclusión de la imputabilidad (menor edad, incapacidad) y de antijuridicidad (legítima defensa, cumplimiento del deber, estado de necesidad) que, sin embargo, dejan incólume la responsabilidad civil. Con la excusa legal absolutoria ocurre algo similar: hay injusto penal, pero no hay pena porque opera una exclusión de la punibilidad y, desde luego, al concurrir un hecho típicamente antijurídico, hay responsabilidad civil derivada del injusto. Luego, que la regularización voluntaria sea una causa de atipicidad o una mera excusa legal absolutoria no es un fatuo ejercicio intelectual, sino que es fundamental para determinar si existe o no responsabilidad civil.

²⁶ En relación con la redacción anterior a la reforma, *vid.* la Circular de la Fiscalía General del Estado 2/2009, de 4 de mayo, sobre interpretación del término «regularizar», en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del CP.

estructuras lógico-sistemáticas del derecho penal (Bacigalupo Zapater, 2013) o defiende, de forma numantina, la autonomía de la doctrina frente a un inane voluntarismo legislativo (Serrano González de Murillo y Merino Jara, 2013)²⁷.

Sin embargo, no podemos olvidar que, en derecho, no es la razón práctica la que está al servicio de la razón pura, sino justamente al revés. Y que su irresistible vocación normativa no nos permite hacer abstracción de los abundantes argumentos legales que abonan que la naturaleza jurídica de la regularización voluntaria ha mudado desde la reforma de 2012.

En nuestra opinión, la «regularización voluntaria» contemplada en el artículo 305.4 del CP es un elemento negativo del tipo, cuya concurrencia excluye el delito y que opera en el plano de la tipicidad. Para este sector doctrinal (Muñoz Cuesta, 2013), la regularización se correspondería con una suerte de desistimiento de la tentativa. En este sentido, se ha afirmado que, «al regularizar, el obligado tributario estaría actuando antes de la consumación del delito, en una especie de desistimiento voluntario de la tentativa de defraudación que eliminaría la tipicidad de la conducta globalmente considerada» (Montero, 2020, p. 310).

En una primera aproximación, abona esta tesis la ubicación sistemática de la regularización voluntaria en la descripción típica que despliega el denso artículo 305.1 del CP. Una interpretación literal de esta primera proposición normativa también nos lleva a esta conclusión. Su estructura morfosintáctica es la propia de una oración subordinada condicional, con un nexos que abre una prótasis excluyente de la conducta típica, previa y cuidadosamente descrita²⁸. Esa estructura condicional «salvo que se hubiere regularizado», situada al mismo nivel que la descripción típica, corrobora que estamos ante un elemento negativo de la tipicidad.

²⁷ Según estos autores:

Los actuales términos típicos también permiten entender que la incorporación de la ausencia de regularización al precepto penal que describe la conducta prohibida no implica un cambio en su naturaleza jurídica, por mucho que el legislador se arrogue la función de cultivador de la ciencia penal y en la EM (léase preámbulo) descarte expresa y oblicuamente la de excusa absolutoria. Se invoca así el viejo debate sobre si debe prevalecer la voluntad del legislador, o la voluntad de la propia ley (tenor literal del art. 305.1 y 4 CP) (pp. 17-18).

²⁸ El precepto penal reza:

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, [...], salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

En esta oración condicional, la apódosis se corresponde con la detallada descripción típica y la prótasis con la atipicidad asociada a la regularización voluntaria.

El contraste con el antecedente histórico-legislativo es notable. En efecto, el precedente artículo 305.4 del CP se abría con una locución que no permitía albergar dudas sobre su naturaleza de excusa legal absolutoria («Quedaría exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria...») y que sería extirpada del precepto penal por la Ley orgánica 7/2012.

Y agotando los recursos hermenéuticos a nuestro alcance, si sondeamos la *voluntas legislatoris* exteriorizada en la exposición de motivos de la ley orgánica reformadora, llegaremos a la misma conclusión cuando leemos:

Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptualaban como una excusa absolutoria.

La hondura del cambio normativo operado no obedece a una caprichosa e inopinada pulsión dogmática del legislador penal, sino al deliberado propósito de excluir la tipicidad y, por ende, el delito antecedente en el blanqueo de capitales que conllevaba la propia regularización voluntaria²⁹. Sin embargo, ese loable propósito produce un efecto colateral insospechado para el delito fiscal: la desaparición del primer eslabón de la secuencia lógico-dogmática que conforma el delito, que es la tipicidad, de tal manera que la regularización voluntaria se convierte en una sobrevenida causa de atipicidad que pone fin a la «lesión provisional del bien jurídico protegido». Como ha advertido la doctrina, «no se realizará el delito hasta que

²⁹ En efecto, la consideración del delito fiscal, hecho típico y antijurídico, como delito antecedente a efectos del delito de blanqueo, fue reconocido por primera vez a raíz de la importante STS 974/2012, de 5 de diciembre, recaída en el mediático caso «ballena blanca». En este contexto, la regularización voluntaria excluía el delito fiscal, como hecho típico y antijurídico; aunque exento de responsabilidad penal, valía como ilícito antecedente a efectos de blanqueo de capitales, de modo que, a efectos prácticos, toda regularización voluntaria por delito fiscal se convertía en una autodenuncia por blanqueo. Para extirpar tan contraproducente efecto, el legislador penal opta por convertir la regularización voluntaria en un elemento negativo del tipo, de manera que, sin hecho típico, tampoco había delito antecedente a efectos de blanqueo.

se enerve la posibilidad de regularizar con el requerimiento de la autoridad. Por tanto, si la regularización elimina la tipicidad, impide el nacimiento del delito» (Sánchez Huete, 2016).

En definitiva, y como conclusión preliminar, estamos ante una causa de atipicidad o un elemento negativo del tipo, que excluye el injusto penal, con importantes consecuencias, como veremos, para el «quinto año», ahora desposeído de título jurídico que ampare el ingreso de la cuota prescrita.

Referencias bibliográficas

- Alcácer Guirao, R. (2003). *¿Lesión de bien jurídico o lesión de deber? Apuntes sobre el concepto material del delito*. Atelier.
- Alonso Gallo, J. (2013). El delito fiscal tras la Ley orgánica 7/2012. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 34, 15-38.
- Ayats Vergés, M. y Juan Casadevall, J. de (2013). *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Bacigalupo Zapater, E. (2013). La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012. *Diario La Ley*, 8076.
- Binding, K. (1916). *Die Normen und ihre Übertretung* (3.ª ed.). Félix Meiner Verlag.
- Blázquez Lidoy, A. (2020). Inexistencia de liquidación y remisión a la sede penal por delito contra la Hacienda pública. *Revista de Contabilidad y tributación. CEF*, 449-450, 5-50. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3717>
- Bustos Ramírez, J. (1989). *Manual de derecho penal. Parte general*. Ariel.
- Bustos Ramírez, J. (1994). *Manual de derecho penal. Parte general*. Promociones y Publicaciones Universitarias.
- Falcón y Tella, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. La Ley.
- Jescheck, H. H. (2014). *Tratado de derecho penal. Parte general*. Instituto Pacífico.
- Luzón Peña, D. M. (1991). *Alcance y función del derecho penal*. Estudios Penales.
- Luzón Peña, D. M. (2016). *Curso de derecho penal*. Universitas.
- Martínez Buján Pérez, C. (2019). *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. Tirant Lo Blanch.
- Merino Jara, I. (2013). Consideraciones sobre el delito fiscal y el procedimiento sancionador tributario. *Forum Fiscal de Álava*, 155, 47-70.
- Mir Puig, S. (2003). *Introducción a las bases del derecho penal*. Editorial B de f.
- Mir Puig, S. (2016). *Derecho penal. Parte general* (10.ª ed.). Reppertor.
- Montero, F. (2020). La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva. *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, 2.
- Moral García, A. del (s. f.). *Responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda pública*. https://www.mjusticia.gob.es/en/EIMinisterio/Organigrama/Documents/1292342419979-Ponencia_de_Antonio_del_Moral_Garcia.PDF



- Muñoz Cuesta, J. (2013). La reforma del delito fiscal operada por la LO 7/2012. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 11, 37-48.
- Roxin, C. (1997). *Derecho penal. Parte general* (tomo I, *Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*). Civitas.
- Sánchez Huete, M. Á. (2016). La Administración tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria. *Quincena Fiscal*, 7, 21-46.
- Serrano González de Murillo, J. L. y Merino Jara, I. (2013). Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en derecho penal. *Diario La Ley*, 8052.
- Silva Sánchez, J. M.^a (2001). ¿Ex delicto? Aspectos de la llamada «responsabilidad civil» en el proceso penal. *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, 3.
- Simón Acosta, E. (2017). *Delitos contra la Hacienda pública*. Manuales Universitarios Aranzadi.
- Von Liszt, F. (1916). *Tratado de derecho penal* (tomo II). Editorial Reus.

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.



Un inventario de referencias con fiscalidad civil en el Antiguo Testamento

Manuel Rojo Alejos

Diplomado en Teología Bíblica.

Licenciado en Derecho.

Universidad a Distancia de Madrid (España)

manuelrojoalejos@gmail.com | <https://orcid.org/0009-0000-5355-3301>

Extracto

En el ámbito académico no existe una recopilación de las referencias que poseen alguna característica tributaria y se hallen contenidas en la sacrosanta Biblia. Aquí solo se recogen las menciones fiscales de carácter no religioso. A los textos canonizados objeto de estudio, se añaden deuterocanónicos y apócrifos. En ningún momento se considera de utilidad la ayuda de la inteligencia artificial. El inventario elaborado permite acreditar, entre otros puntos, el establecimiento de impuestos sobre la renta y patrimonio, prestaciones personales civiles y militares, exenciones, actividades administrativas de recaudación y sanción por incumplimiento de normas tributarias. La no completitud del inventario trae causa de la indefinida terminología impositiva empleada en los idiomas originales. Ello da lugar a que un término fiscal tenga múltiples traducciones, las cuales, a su vez, obstaculizan su identificación tributaria. Con el fin de paliar estas dificultades se hace uso de las ediciones más relevantes del texto base.

Palabras clave: inventario; fiscal; tributo; impuesto; biblia; apócrifo; civil; laico; Antiguo Testamento.

Recibido: 23-01-2025 / Aceptado: 23-01-2025 / Publicado: 04-03-2025

Cómo citar: Rojo Alejos, M. (2025). Un inventario de referencias con fiscalidad civil en el Antiguo Testamento. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 73-122. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24319>



An inventory of references to civil taxation in the Old Testament

Manuel Rojo Alejos

Abstract

In the academic sphere, there is no collection of the references that have any taxation characteristics and are contained in the Holy Bible. Only non-religious tax references are collected here. In addition to the canonized texts under study, deuterocanonical and apocryphal texts are added. At no time is the help of Artificial Intelligence considered useful. The inventory compiled makes it possible to prove, among other things, the establishment of taxes on income and wealth, civil and military personal benefits, exemptions, administrative collection activities and penalties for non-compliance with tax regulations. The incompleteness of the inventory is due to the undefined tax terminology used in the original languages. This results in a tax term having multiple translations, which in turn hinder its tax identification. To alleviate these difficulties, use is made of the most relevant editions of the basic text.

Keywords: inventory; fiscal; tribute; tax; bible; apocryphal; civil; lay; Old Testament.

Received: 23-01-2025 / Accepted: 23-01-2025 / Published: 04-03-2025

Citation: Rojo Alejos, M. (2025). Un inventario de referencias con fiscalidad civil en el Antiguo Testamento. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 73-122. <https://doi.org/10.51302/royt.2025.24319>



Sumario

1. Proemio
 2. Preámbulo
 3. Introducción
 4. Prestaciones personales
 5. Naciones/países tributarios
 6. Ciudades tributarias
 7. Ciudadanos obligados tributarios
 8. Establecimiento de impuestos
 9. Exenciones
 10. Recaudación
 11. Sanción por incumplimiento de normas, incluidas las fiscales
 12. Elevados tributos
 13. Resultados
- Anexo. Siglas de Sagradas Escrituras
- Referencias bibliográficas

1. Proemio

El propósito consiste en mostrar una antología de referencias fiscales laicas explícitas de contenido bíblico. No es una historia de los tributos laicos en el Israel bíblico¹. Tampoco es un corpus de referencias tributarias, en parte, debido a dificultades de traducción y terminología. «El uso del término "cargas" en el texto bíblico podría ser una referencia a los impuestos, a los que en las antiguas escrituras se hacía referencia más a menudo como una carga, a veces como un yugo» (Adams, 2001, p. 27)².

La perspectiva soteriológica de la teología define la sacrosanta Biblia como una historia de salvación, una historia de amor. Una historia sobrenatural con desarrollo terrenal que tiene lugar dentro de unas dimensiones espacio temporales correspondientes al Creciente Fértil del Oriente Próximo en la Edad Antigua.

En la cambiante escenografía de su desarrollo, de vez en cuando aparecen algunas pinceladas fiscales. Estas pueden ser de carácter laico (civil, secular, seglar) o religioso (sagrado). Aquí solo se enumeran algunos ejemplos de fiscalidad civil, laica.

En la Edad Antigua resulta muy difícil distinguir entre religioso y laico. Sus entidades se hallan intensamente entrelazadas. No obstante, con la llegada de la monarquía, al menos es clara la distinción visual entre el templo de la divinidad y el palacio del rey, entre lo sagrado y lo profano, aunque continúen existiendo importantes interrelaciones³.

Si se atiende a la cronología bíblica, es posible identificar, en primera aproximación, dos etapas antes de la monarquía. La primera puede limitarse al tramo temporal del Pentateuco (Génesis, Éxodo, Levítico, Números, Deuteronomio) y la segunda, a la época en la que se conquista la tierra prometida (Josué, Jueces).

¹ Una breve historia de la fiscalidad en el Israel bíblico, desde la supuesta esclavitud en Egipto hasta la diáspora establecida por el emperador Adriano el año 135, se encuentra en Adams (2001, pp. 25-44). Una exposición resumida de su fiscalidad se puede encontrar en Miller (2015, pp. 356, col. 2-360, col. 2).

² Por ejemplo, en las cuatro ediciones de la Biblia textual y todos los textos bíblicos de Casiodoro Reina [Cipriano Valera], entre otros.

- «carga» (Éxodo 6:6, Isaías 14:25, Oseas 8:10, Amós 5:11).
- «yugo» (I Reyes 12:4, 9, 10, 11, 14 || II Crónicas 10:4, 9, 10, 11, 14).

³ Por ejemplo, incluso actualmente en el Ejército de Israel (García Gascón, 2019, 2021).

Salvo raras excepciones, la etapa del Pentateuco es claramente religiosa. La intervención divina es casi absoluta⁴. No es tan evidente durante la segunda etapa, la conquista, la

⁴ Esmeralda Medina Mejorada (Red Latinoamericana de Economía de Francisco, 2024, 55:39) califica el relato bíblico del Éxodo del pueblo de Israel, la acampada y travesía del desierto liderados por Moisés, como un episodio de economía «paternalista». El dios padre YHWH suministra diariamente de forma preternatural o milagrosa, durante cuarenta años, agua (Éxodo 17:5-6, Números 20:7-11) y comida (maná [Éxodo 16:14, Números 11:9] y codornices [Éxodo 16:8, 11-3, Números 11:21-2, 31-3]), para unas seiscientas mil familias, unos dos o tres millones de personas (Éxodo 12:37, 38).

- Número de personas:

Éxodo 12:37, 38

37 los israelitas partieron de Ramsés hacia Sukkot, unos 600.000 hombres de a pie, sin contar los niños.

38 Salió también con ellos una muchedumbre abigarrada y grandes rebaños de ovejas y vacas.

- Agua:

Éxodo 17:5-6

5 Respondió Yahveh a Moisés: «Pasa delante del pueblo, llevando contigo algunos de los ancianos de Israel; lleva también en tu mano el cayado con que golpeaste el Río y vete,

6 que allí estaré yo ante ti, sobre la peña, en Horeb; golpearás la peña, y saldrá de ella agua para que beba el pueblo». Moisés lo hizo así a la vista de los ancianos de Israel.

Números 20:7-11

7 Yahveh habló con Moisés y le dijo:

8 «Toma la vara y reúne a la comunidad, tú con tu hermano Aarón. Hablad luego a la peña en presencia de ellos, y ella dará sus aguas. Harás brotar para ellos agua de la peña, y darás de beber a la comunidad y a sus ganados».

9 Tomó Moisés la vara de la presencia de Yahveh como se lo había mandado.

10 Convocaron Moisés y Aarón la asamblea ante la peña y él les dijo: «Escuchadme, rebeldes. ¿Haremos brotar de esta peña agua para vosotros?».

11 Y Moisés alzó la mano y golpeó la peña con su vara dos veces. El agua brotó en abundancia, y bebió la comunidad y su ganado.

- Maná:

Éxodo 16:14, 31

14 Y al evaporarse la capa de rocío apareció sobre el suelo del desierto una cosa menuda, como granos, parecida a la escarcha de la tierra. 31 La casa de Israel lo llamó maná. Era como semilla de cilantro, blanco, y con sabor a torta de miel.

Números 11:9

9 Cuando, por la noche, caía el rocío sobre el campamento, caía también sobre él el maná.

- Codornices:

Éxodo 16:8, 11-13

8 Y añadió Moisés: «Yahvé os dará esta tarde carne para comer, y por la mañana pan en abundancia; porque Yahvé ha oído vuestras murmuraciones contra él; pues ¿qué somos nosotros? No van contra nosotros vuestras murmuraciones, sino contra Yahvé».

11 Y Yahvé habló a Moisés, diciendo:

transición a la monarquía. Bajo esta última forma de gobierno se facilita algo la distinción entre los entes laicos y los religiosos.

Pueden presentarse las referencias en orden canónico, cronológico o temático fiscal. El orden canónico no es el mismo para todas las Iglesias. El cronológico plantea dificultades de precisión en las épocas más remotas. Por ello se ha escogido el orden temático con indicación de su cronología estimada. Como cualquier clasificación, resulta discutible. Además, dado que un mismo evento puede encajar en más de una categoría, con el fin de evitar repeticiones, se sitúa en solo una de ellas.

Las referencias se agrupan en dos grandes apartados, Antiguo y Nuevo Testamento.

No se considera relevante la diferenciación entre textos canonizados, apócrifos y deutero-canonizados. Ello se debe a que, generalmente, tal distinción se hace con base en criterios subjetivos de carácter teológico. Además, en el ámbito académico, hoy día se admite que cada texto no canonizado raramente se limita a completar y ampliar la teología de su texto bíblico fuente. Por otro lado, se va consolidando la tendencia a valorar de forma semejante el texto masorético canonizado (TM) del Antiguo Testamento protestante o Biblia hebrea y sus otras tres fuentes no canonizadas:

- Biblia griega o Septuaginta (+LXX).
- Pentateuco samaritano (PS).
- Biblia de los Manuscritos del Mar Muerto (BMMM).

12 «He oído las murmuraciones de los israelitas. Diles: Al atardecer comeréis carne y por la mañana os hartaréis de pan; y así sabréis que yo soy Yahvé, vuestro Dios».

13 Aquella misma tarde vinieron las codornices y cubrieron el campamento; y por la mañana había una capa de rocío en torno al campamento.

Números 11:21-22, 31-33

21 Moisés respondió: «El pueblo en que estoy cuenta 600.000 de a pie, ¿y tú [YHWH] dices que les darás carne para comer un mes entero?»

22 Aunque se mataran para ellos rebaños de ovejas y bueyes, ¿bastaría acaso? Aunque se juntaran todos los peces del mar ¿habría suficiente?».

31 Ahora bien, el Señor envió un viento que trajo codornices desde el mar y las dejó caer por todo el campamento. Las codornices volaban por kilómetros en todas las direcciones a la altura de un metro sobre la superficie de la tierra.

32 Así que el pueblo salió y atrapó codornices todo el día, a lo largo de la noche y también todo el día siguiente. ¡Nadie recogió menos de dos mil kilos! Entonces las pusieron a secar por todo el campamento (NTV, 2010, p. 121, col. 2).

33 Pero apenas estaban masticando los israelitas la carne de las codornices, cuando el Señor se enfureció contra ellos y los castigó, haciendo morir a mucha gente (+DHH, 2003, p. 93, col. 1).

Se han cotejado las referencias citadas en las cuatro fuentes, comprobándose que apenas hay diferencias fiscales significativas. Cuando existen, se indican.

Si no se especifica el origen de una referencia, corresponde a la segunda edición de la católica Biblia de Jerusalén (1976). Es bastante literal y contiene los libros deuterocanonizados. Las notas están actualizadas, son las de la quinta edición (+BJ5, 2019).

2. Preámbulo

A) Una explicación del origen de los impuestos

Según una aproximación de la antropología evolutiva, en las guerras entre bandas de cazadores-recolectores y aldeas de agricultores-pastores, es más productivo matar a los prisioneros que ponerlos a trabajar como esclavos. El cautivo es más útil como alimento que como productor de alimento. Ello es debido a que, por sus bajos niveles de productividad, no son capaces de generar grandes excedentes. Un prisionero solo es una boca más que alimentar. Por el contrario, cuando se evoluciona hasta las sociedades estatales, estas pueden controlar las tribus vencidas y exigirles un «tributo» o tomar a los prisioneros como esclavos. Además, renunciar al canibalismo bélico del cautivo tiene la ventaja psicológica de presentar menor resistencia en el combate (Harris, 1990, pp. 291-292).

De forma un tanto anacrónica, dos apócrifos del Antiguo Testamento (ca. 130 AEC), el Libro de los Jubileos (vr. 12) y su fragmento hebreo paralelo Midras Wayyisau (última frase), mencionan por primera vez el pago de tributos en el momento de la muerte de Esaú (ca. 1791-1644 AEC), en la Edad del Bronce Nuevo.

Mientras el Libro de los Jubileos y el Midras Wayyisau describen la muerte de Esaú, el Libro del Génesis en la sacrosanta Biblia no lo hace.

- Jubileos 38:2, 9-14:

2 Entonces Jacob tendió su arco, disparó una flecha, hirió a su hermano Esaú en la tetilla derecha y lo mató.

9 Los hijos de Jacob los persiguieron hasta el monte Seir. Jacob enterró a su hermano en la colina que hay en Adoram y volvió a casa.

10 Sus hijos rodearon a los hijos de Esaú en el monte Seir y humillaron su cerviz hasta convertirlos en sus siervos.

11 Mandaron recado a su padre preguntando si hacían la paz con ellos o los mataban.

12 Jacob respondió a sus hijos que hicieran la paz, y la hicieron, colocando sobre ellos el yugo del servicio: darían tributo a Jacob y sus hijos perpetuamente.

13 Estuvieron pagando tributo a Jacob hasta el día en que bajó a Egipto:

14 hasta ese día los hijos de Edom [o Idumea, Esaú] no se sustrajeron al yugo de servicio que les habían impuesto los doce hijos de Jacob (LJB –ca. 130 AEC– [Díez Camacho, 1983, p. 169]).

- Midras Wayyisau:

[...] Al día siguiente despojaron sus cadáveres los hijos de Jacob y los persiguieron y los cercaron en la montaña de Seir, en el alto de los escorpiones. Salieron los hijos de Esaú y todos aquellos hombres que habían huido y, cayendo ante los hijos de Jacob, se prosternaron ante ellos y les suplicaron hasta que les concedieron la paz. Y les impusieron un tributo de sumisión (Midras Wayyisau –ca. 130 AEC– [Díez Camacho, 1983, p. 193]).

3. Introducción

Israel, el pueblo elegido, cuando se halla estructurado según el sistema social de jueces (aldeas y jefatura), pide al profeta Samuel un rey que los gobierne (I Samuel 8:5-7, 9)⁵. Durante la época del Libro de los Jueces (ca. 1190-1025 AEC), cinco de los seis jueces menores ⁶ no solo administran justicia, sino que además gobiernan. «Fue una institución política intermedia entre el régimen tribal y el régimen monárquico» (+BJ5, 2019, p. 258, col. 1). Es

⁵ I Samuel (8:5-7, 9):

5 y le dijeron: «Mira, tú te has hecho viejo y tus hijos no siguen tu camino. Pues bien, ponnos un rey para que nos juzgue, como todas las naciones».

6 Disgustó a Samuel que dijeran: «Danos un rey para que nos juzgue» e invocó a Yahveh.

7 Pero Yahveh dijo a Samuel: «Haz caso a todo lo que el pueblo te dice [...]».

9 Escucha, sin embargo, su petición. Pero les advertirás claramente y les enseñarás el fuero del rey que va a reinar sobre ellos».

⁶ Tolá y Yaír (Jueces 10:1-5); Ibsán, Elón y Abdón (Jueces 12:8-15):

Jueces 10:1-5

1 Después de Abimélek surgió para salvar a Israel Tolá, hijo de Puá, hijo de Dodó. Era de Isacar y habitaba en Samir, en la montaña de Efraím.

2 Fue juez de Israel veintitrés años; murió y fue sepultado en Samir.

3 Tras él surgió Yaír, de Galaad, que fue juez de Israel veintidós años.

4 Tenía treinta hijos que montaban treinta pollinos y tenían treinta ciudades, que se llaman todavía hoy los Aduares de Yaír, en el país de Galaad.

5 Murió Yaír, y fue sepultado en Camón.

coincidente con la visión de la antropología evolucionista, lo habitual es pasar de aldeas y jefatura a reino y su Estado (Harris, 1992, pp. 363-381). Bajo este, «Los impuestos son el combustible que hace funcionar la civilización» (Adams, 2001, p. 1). También facilitan la acción de las correspondientes élites extractivas o extractoras políticas y religiosas, según queda recogido a lo largo de diversos trabajos (Acemoglu y Johnson, 2013; Acemoglu y Robinson, 2014; Rogozinski, 2024).

Es el dios YHWH, por boca de su profeta Samuel, quien enumera algunas consecuencias del solicitado sistema fiscal regio y laico (Stevens, 2006, p. 110).

- Prestaciones personales:

I Samuel 8:10-13, 16-17

10 Samuel repitió todas estas palabras de Yahveh al pueblo que le pedía un rey.

11 diciendo [el dios YHWH por boca de su profeta Samuel]: «He aquí el fuero del rey que va a reinar sobre vosotros.

Tomará vuestros hijos y los destinará a sus carros y a sus caballos y tendrán que correr delante de su carro.

12 Los empleará como jefes de mil y jefes de cincuenta; les hará labrar sus campos, segar su cosecha, fabricar sus armas de guerra y los arreos de sus carros.

13 Tomará vuestras hijas para perfumistas, cocineras y panaderas.

16 Tomará vuestros criados y criadas, y vuestros mejores bueyes y asnos y les hará trabajar para él.

17 [...] y vosotros mismos seréis sus esclavos».

- Confiscaciones:

I Samuel 8:14

14 Tomará vuestros campos, vuestras viñas y vuestros mejores olivares y se los dará a sus servidores.

Jueces 12:8-15

8 Después de él [Jefté] fue juez en Israel Ibsán de Belén.

9 Tenía treinta hijos y treinta hijas. A éstas las casó fuera y de fuera trajo treinta mujeres para sus hijos. Fue juez en Israel siete años.

10 Y murió Ibsán y fue sepultado en Belén.

11 Después de él fue juez en Israel Elón de Zabalón. Juzgó a Israel diez años.

12 Y murió Elón de Zabalón y fue sepultado en Ayyalón, en tierra de Zabalón.

13 Después de él fue juez en Israel Abdón, hijo de Hillel, de Piratón.

14 Tenía cuarenta hijos y treinta nietos, que montaban setenta pollinos. Juzgó a Israel ocho años.

15 Y murió Abdón, hijo de Hillel de Piratón, y fue sepultado en Piratón, en tierra de Efraim, en la montaña de los amalecitas.

- Pago de diezmos:

I Samuel 8:15, 17

15 Tomará el diezmo de vuestros cultivos y vuestras viñas para dárselo a sus eunucos y a sus servidores.

17 Sacará el diezmo de vuestros rebaños [...].

4. Prestaciones personales

A) Monarquía⁷

- Rey Salomón (ca. 966-931 AEC). Realiza cuatro levas (I Reyes 5:27, 9:15; I Reyes 9:20-22 || II Crónicas 8:7-9; Crónicas 2:16-17). Según la sacrosanta Biblia, todas las levass que hace el rey Salomón son para prestaciones personales no bélicas, pues su reinado fue absolutamente pacífico (I Reyes 1-11).

I Reyes 5:27

27 Hizo el rey Salomón una leva en todo Israel; la leva fue de 30.000 hombres.

I Reyes 9:15

15 Esta es la razón de la leva⁸ que el rey Salomón impuso para edificar la casa de Jehová, y su propia casa, y Milo, y el muro de Jerusalén, y Hazor, Meguido y Gezer (R[V]1960, 1977, 1989, 1995, 2004, 2010, LBLA, +DHH, etc.).

⁷ El rey David (ca. 1013-966 AEC) realiza dos censos, pero a ambos se les puede atribuir carácter religioso. El primero es de «hombres de guerra capaces de manejar las armas». En general, se acepta que tiene dos fuentes. En ambas, es un ser sobrenatural el que manda hacer el censo. En la primera, el que ordena hacer el censo es el dios YHWH (II Samuel 24:1-2, 9). En la segunda es el diablo Satán (I Crónicas 21:1-2, 5-6). El segundo censo es de levitas varones mayores de 20-30 años (I Crónicas 23:3, 24, 27). Es religioso por dos motivos:

- Objeto del censo: levitas varones adultos. Son una clase de sacerdotes de segunda categoría.
- Prestación personal: están al servicio del templo.

Aunque la sacrosanta Biblia solo registra estos dos censos, es lógico suponer que el rey David realiza censos, con sus correspondientes prestaciones personales obligatorias, cada vez que emprende una guerra.

⁸ En vez de «leva» traducen:

- «tributo»: R1569 BO (Biblia del Oso); R[V]1602 BC (Biblia del Cántaro); R[V]1862, 1865, 1867, 1909, 2000.
- «trabajo forzado»: NVI [todas], NTV.
- «trabajo obligatorio»: ASD, R[V]C2012.
- «prestación personal»: +BJ1-5, +BSA, +BMN1972, 1992, 2013.

I Reyes 9:20-22 || II Crónicas 8:7-9

20 Con toda la gente que había quedado de los amorreos, de los hititas, de los perizitas, de los jivitas, de los jebuseos, que no eran israelitas,

21 cuyos descendientes habían quedado después de ellos en el país y a los que los israelitas no habían podido entregar al anatema, hizo Salomón una leva que dura hasta el día de hoy.

22 Pero Salomón no empleó a ninguno de los israelitas⁹ como esclavo para sus obras, sino que eran sus hombres de guerra, sus oficiales y sus jefes, sus escuderos y jefes de sus carros y de su caballería.

II Crónicas 8:7-9 || I Reyes 9:20-22

7 Con toda la gente que había quedado de los hititas, los amorreos, los perizitas, los jivitas y los jebuseos, que no eran israelitas,

8 cuyos descendientes habían quedado después de ellos en el país y a los que los israelitas no habían exterminado, hizo Salomón una leva que dura hasta el día de hoy.

9 Pero no empleó Salomón a ninguno de los israelitas como esclavo para sus obras, sino como hombres de guerra, jefes y escuderos, comandantes de sus carros y de su caballería.

II Crónicas 2:16-17

16 Salomón hizo el censo de todos los forasteros residentes en Israel, tomando por modelo el censo que había hecho su padre David; y se halló que eran 153.600.

17 De ellos destinó 70.000 para el transporte de cargas, 80.000 para las canteras en las montañas y 3.600 como capataces para hacer trabajar al pueblo¹⁰.

- Rey Amasías de Judá. Censo de combatientes (ca. 790 AEC)¹¹:

II Crónicas 25:5

5 Amasías congregó a Judá y estableció por todo Judá y Benjamín, según las casas paternas, jefes de millar y jefes de cien; hizo el censo de ellos, desde los veinte años para arriba, y halló 300.000 hombres escogidos, aptos para la guerra y el manejo de lanza y pavés.

⁹ Parece que no coincide con I Reyes 11:28: «28 Este Jeroboam era hombre de valía. Salomón vio cómo este joven hacía su trabajo y le puso al frente de toda la leva de la casa de José».

¹⁰ Se realiza este censo de extranjeros ca. 950 AEC. El texto que lo describe probablemente se redacta unos seis siglos más tarde, ca. s. IV-III AEC, por una escuela sacerdotal postexílica.

¹¹ El censo posiblemente se redacta ca. s. II AEC por algún sacerdote de Jerusalén.

- Rey Ozías de Judá. Censo de combatientes (ca. 760 AEC)¹²:

II Crónicas 26:11-13

11 Ozías tenía un ejército que hacía la guerra; salía a campaña por grupos, conforme al número de su censo hecho bajo la vigilancia de Yeiel el escriba, y Maaseías el notario, a las órdenes de Jananías, uno de los jefes del rey.

12 El número total de los jefes de familia era de 2.600 hombres esforzados.

13 A sus órdenes había un ejército de campaña de 307.500 hombres, que hacían la guerra con gran valor, para ayudar al rey contra el enemigo.

B) Funcionarios

- Encargado de levas del rey David (II Samuel 20:24)¹³:

II Samuel 20:24

24 Adoram era jefe de la leva, y Josafat, hijo de Ajilud, era el heraldo.

- Dos jefes de levas del rey Salomón:

- Jeroboam (I Reyes 11:28):

I Reyes 11:28

28 Este Jeroboam era hombre de valía. Salomón vio cómo este joven hacía su trabajo y le puso al frente de toda la leva de la casa de José¹⁴.

- Adoram (I Reyes 4:6, 5:28; I Reyes 12:18 || II Crónicas 10:18):

I Reyes 4:6

6 Ajisur mayordomo; Eliab, hijo de Joab, jefe del ejército; Adoram hijo de Abdá, encargado de las levas¹⁵.

¹² El texto del censo también es redactado ca. s. II AEC por un sacerdote de Jerusalén.

¹³ Suponiendo que no pertenece al templo.

¹⁴ Tribus de Efraín y Manasés (NVI, R[V]C2012).

¹⁵ Más tarde morirá linchado a pedradas por el pueblo del norte, Israel (I Reyes 12:18 || II Crónicas 10:18).

I Reyes 12:18

18 El rey Roboam [hijo de Salomón] envió a Adoram, jefe de la leva, pero todo Israel le mató a pedradas; el rey Roboam se apresuró a subir a su carro para huir a Jerusalén.

II Crónicas 10:18

18 El rey Roboam [hijo de Salomón] envió a Adoram, jefe de la leva, pero los israelitas le mataron a pedradas y murió. Entonces el rey Roboam se apresuró a subir a su carro para huir a Jerusalén.

I Reyes 5:28

28 Los envió al Líbano, 10.000 cada mes, por turnos; un mes estaban en el Líbano y dos meses en sus casas. Adoram estaba al frente de la leva.

I Reyes 12:18 || II Crónicas 10:18

18 El rey Roboam envió a Adoram, jefe de la leva, pero todo Israel le mató a pedradas; el rey Roboam se apresuró a subir a su carro para huir a Jerusalén.

II Crónicas 10:18 || I Reyes 12:18

18 El rey Roboam envió a Adoram, jefe de la leva, pero los israelitas le mataron a pedradas y murió. Entonces el rey Roboam se apresuró a subir a su carro para huir a Jerusalén.

5. Naciones/países tributarios

A) Jacob (ca. 1791-1644 AEC)

Pronostica la percepción de tributos por la tribu de su hijo Judá (Génesis 49:10)¹⁶.

Génesis 49:10

10 No se irá de Judá el báculo, el bastón de mando de entre tus piernas hasta tanto que se le traiga el tributo y a quien rindan homenaje las naciones.

B) Durante la época de los jueces (ca. 1190-1025 AEC)

Varios países son tributarios a Israel (Jueces 1:28, 30, 33, 35).

Jueces 1:28, 30, 33, 35

28 Sin embargo, cuando Israel cobró más fuerza, sometió a los cananeos a tributo, aunque no llegó a expulsarlos.

30 Zabulón no expulsó a los habitantes de Quitarón, ni a los de Nahalol. Los cananeos se quedaron en medio de Zabulón, pero fueron sometidos a tributo.

¹⁶ El TM de este versículo es diferente en +LXX y en el PS. En la BMMM, este versículo no se conserva (p. 22).

Génesis 49:10

10 no faltará un jefe salido de Judá ni guía salido de sus muslos, hasta que llegue lo que le está reservado y él será lo que esperan las naciones (+LXX, 2008, vol. I, p. 136, n. a.).

Génesis 49:10

10 No se apartará una tribu de Ye'ooda, ni un legislador de entre sus banderas, hasta que venga Sheelah. Y a él se rendirán las naciones (PS, 2013, p. 119, cols. 1-3).

33 Neftalí no expulsó a los habitantes de Bet Semes, ni a los de Bet Anat, y se estableció entre los cananeos que habitaban en el país; pero los habitantes de Bet Semes y de Bet Anat fueron sus tributarios.

35 Los amorreos se mantuvieron en Har Jéres, en Ayalón y en Saalbim, pero luego cargó pesadamente sobre ellos la mano de la casa [tribu] de José y fueron reducidos a tributo.

La veracidad de estos versículos puede ser prueba de que, en la supuesta conquista de la tierra prometida¹⁷, el pueblo elegido no siempre destruye por completo a los habitantes y sus ciudades, sino que los somete a tributación. Más tarde, también lo hace el rey David.

C) Dos países tributarios al rey David

- Moab (I Crónicas 18:2):

I Crónicas 18:2

2 Batió también a los moabitas, que quedaron sometidos a David, pagando tributo.

- Aram (II Samuel 8:6 || I Crónicas 18:6):

II Samuel 8:6

6 Y estableció David gobernadores en Aram de Damasco. Los arameos quedaron sometidos a David, pagando tributo; Yahvé hizo triunfar a David por dondequiera que iba.

I Crónicas 18:6

6 Estableció David gobernadores en Aram de Damasco, y los arameos quedaron sometidos a David, pagando tributo. Yahvé hizo triunfar a David doquiera que iba.

D) Rey Salomón

Varios países tributarios (I Reyes 5:1, II Crónicas 9:14, Salmo 72(71):10).

I Reyes 5:1

1 Salomón dominaba todos los reinos, desde el Río [Éufrates] hasta el país de los filisteos y hasta la frontera de Egipto. Pagaban tributo y servían a Salomón todos los días de su vida.

¹⁷ Esto sucede en la época de los jueces, cuando Josué ya ha conquistado la tierra prometida. Pero es preciso no olvidar que los Libros de Josué y Jueces cuentan la misma historia de forma diferente (+BJ5, 2019, p. 256, col. 2).

II Crónicas 9:14

14 [...]. Todos los reyes de Arabia y los inspectores del país traían oro y plata a Salomón.

Salmo 72(71):10 (del rey Salomón)

10 los reyes de Tarsis y las islas traerán tributo. Los reyes de Sabá y de Seba pagarán impuestos.

E) Reino de Israel

- En tiempos del rey Joram (852-841 AEC). Moab es tributario de Israel (II Reyes 3:1, 4-5, 19, 25).

II Reyes 3:1, 4-5, 19, 25

1 Joram, hijo de Ajab, comenzó a reinar sobre Israel en Samaría el año dieciocho de Josafat, rey de Judá, y reinó doce años.

4 Mesá, el rey de Moab, se dedicaba a la cría de ovejas, y cada año le pagaba al rey de Israel un impuesto de cien mil corderos y la lana de cien mil carneros (+TLA, 2015, p. 248, col. 1).

5 pero a la muerte de Ajab, el rey de Moab se rebeló contra el rey de Israel [dejó de pagar el impuesto].

19 [Así dice YHWH por boca del profeta Eliseo] y heriréis a toda ciudad fuerte [de Moab], talaréis todo árbol bueno, cegaréis todas las fuentes y devastaréis todos los campos fértiles cubriéndolos de piedra.

25 También destruyeron las ciudades [de Moab] y cubrieron con piedras todos los sembradíos. Tapanon todos los manantiales y derribaron todos los árboles frutales. La única ciudad que no destruyeron fue Quir-haréset, porque la conquistaron soldados armados con hondas (+TLA, 2015, pp. 248, col. 2-249, col. 1).

- Silencio bíblico. La sacrosanta Biblia no refiere que Jehú, rey de Israel (842-814 AEC), tributa a Salmanasar III, rey de Asiria (858-824 AEC).

En la segunda inscripción del Obelisco Negro (ca. 841 AEC, Museo Británico) se lee: «Recibo el tributo de Jehú hijo de Omri, plata, oro, etc.» (Beitzel, 2014, p. 257, col. 1, recuadro).

Sin embargo, la sacrosanta Biblia solo menciona las invasiones de Jazael, rey de Aram-Damasco (842-805 AEC), en tiempos de Jehu (II Reyes 10:32-33).

II Reyes 10:32-33

32 En aquellos días comenzó Yahveh a cercenar a Israel, y Jazael batió todas las fronteras de Israel.

33 desde el Jordán al sol levante, todo el país de Galaad, de los gaditas, de los rubenitas, de Manasés, desde Aroer, sobre el torrente Arnón, Galaad y Basán.

F) Reino de Judá

- Rey Josafat (ca. 873-849 AEC). Tributos de filisteos y árabes (II Crónicas 17:11):

II Crónicas 17:11

11 Los filisteos trajeron a Josafat presentes y plata como tributo. También los árabes le trajeron ganado menor: 7.700 carneros y 7.700 machos cabríos.

- El rey Jotán de Judá (748-732 AEC) vence al rey de los ammonitas. Ammon es obligado a tributar durante tres años (II Crónicas 27:5). Existe desacuerdo sobre los valores de pesos y medidas.

II Crónicas 27:5

5 Hizo guerra contra el rey de los ammonitas, a los que venció. Los ammonitas le dieron aquel año cien talentos de plata [100 × 34,272 kg = 3.427,2 kg de plata], 10.000 cargas [tonel, ómer/homer, kor/cor] de trigo y 10.000 de cebada. Los ammonitas le trajeron lo mismo el año segundo y el tercero.

II Crónicas 27:5

5 Derrotó en batalla al rey de los amonitas, y durante tres años seguidos los amonitas le pagaron un impuesto anual de tres mil trescientos kilos de plata, mil toneladas de trigo y mil toneladas de cebada (+TLA, 2015, pp. 315 col. 2-316 col. 1).

II Crónicas 27:5

5 También tuvo él guerra con el rey de los amonitas, a los que venció; y le dieron los amonitas en aquel año tres mil trescientos kilos de plata, dos millones doscientos mil kilos [dos mil doscientas toneladas] de trigo y dos millones doscientos mil kilos de cebada. Lo mismo le dieron el segundo y el tercer año (R[V]2020, p. 288. col. 2).

II Crónicas 27:5

5 Luchó contra el rey de los amonitas y lo venció. Los amonitas le entregaron aquel años [sic] tres mil cuatrocientos kilos de plata, cuatro mil quinientas toneladas de trigo y otras tantas de cebada. La misma entrega se repitió un segundo y tercer año (+BMN2013, p. 619, col. 2).

No hay acuerdo en el valor de la carga, tonel, ómer/homer, kor/cor.

- 230 litros (OAB, 2018, pp. 2316-2317).
- 450 litros (+BJ5, 2019, p. 1993).
- 395,5332 litros (*Jewish Encyclopedia* [The Kopelman Foundation, 1906, vol. XII, p. 489]).

G) Países tributarios a Alejandro Magno (I Macabeos 1:4)

I Macabeos 1:4

4 Juntó un ejército potentísimo y ejerció el mando sobre tierras, pueblos y príncipes, que le pagaban tributo.

H) Países tributarios a Roma

- España (I Macabeos 8:3-4)¹⁸:

I Macabeos 8:3-4

3 todo cuanto habían hecho [los romanos] en la región de España para hacerse con las minas de plata y oro de allí,

4 cómo se habían hecho dueños de todo el país gracias a su prudencia y perseverancia (a pesar de hallarse aquel país a larga distancia del suyo); a los reyes venidos contra ellos desde los confines de la tierra, los habían derrotado e inferido fuerte descalabro, y los demás les pagaban tributo cada año.

- El rey de Siria Antíoco III el Grande (Seleúcida, 223-187 AEC) es vencido. Tributa a Roma (I Macabeos 8:6-8):

I Macabeos 8:6-8

6 Antíoco el Grande, rey de Asia, había ido a hacerles la guerra con 120 elefantes, caballería, carros y tropas muy numerosas, y fue derrotado,

7 le apresaron vivo y le obligaron, a él y a sus sucesores en el trono, a pagarles un gran tributo, a entregar rehenes y a ceder

8 algunas de sus mejores provincias: la provincia índica, Media y Lidia, que le quitaron para dárselas al rey Eumeno.

¹⁸ Es una presunción, juicio hipotético (*juris tantum*).

- El rey de Siria Antíoco IV Epífanes (175-164 AEC). Tributa a Roma (II Macabeos 8:10-11, 36):

II Macabeos 8:10-11, 36

10 Nicanor intentaba, por su parte, saldar con la venta de prisioneros judíos, el tributo de 2.000 talentos [1 talento = 34,272 kg de plata] que el rey [Antíoco IV Epífanes] debía a los romanos.

11 Pronto envió a las ciudades marítimas una invitación para que vinieran a comprar esclavos judíos, prometiendo entregar noventa esclavos por un talento [3 esclavos judíos \cong 1 kg de plata] sin esperarse el castigo del Todopoderoso que estaba a punto de caer sobre él.

36 El que había pretendido saldar el tributo debido a los romanos con la venta de los prisioneros de Jerusalén, proclamaba que los judíos tenían a Alguien que les defendía, y que los judíos eran invulnerables por el hecho de que seguían las leyes prescritas por Aquél.

6. Ciudades tributarias

A) Código Deuteronomico. Norma establecida por el dios YHWH

Durante la conquista de la tierra prometida, en tiempos de Josué (ca. 1210-1190 AEC), hay ciudades que tributan al pueblo elegido (Deuteronomio 20:10-11).

Deuteronomio 20:10-11

10 Cuando te acerques a una ciudad [que no sea de la tierra prometida]¹⁹ para combatir contra ella, le propondrás la paz.

11 Si ella te responde con la paz y te abre sus puertas, todo el pueblo que se encuentre en ella te deberá tributo y te servirá²⁰.

¹⁹ El dios YHWH establece que las ciudades de la tierra prometida están sometidas a anatema, destrucción y exterminio total de todo ser vivo.

Deuteronomio 20:16-17

16 En cuanto a las ciudades de estos pueblos que Yahvé tu Dios te da en herencia, no dejarás nada con vida,

17 sino que las consagrarás al anatema: a hititas, amorreos, cananeos, perizitas, jivitas, y jebuseos, como te ha mandado Yahvé tu Dios.

²⁰ Este código de conducta del Deuteronomio (segunda ley) recoge tradiciones orales y textos antiguos. Cuando se transcribe y edita, hacia la época del rey Josías (639-608 AEC), hace seis siglos que ha tenido lugar la supuesta conquista de la tierra prometida con su Guerra Santa (ca. 1210-1025 AEC).

B) En tiempos del profeta Jeremías (626-586 AEC)

Jerusalén se halla sujeta a tributo (Lamentaciones 1:1).

Lamentaciones 1:1

1 Alef. ¡Cómo, ay, yace solitaria la Ciudad populosa! Como una viuda se ha quedado la grande entre las naciones. La Princesa entre las provincias sujeta está a tributo.

C) A la inversa

Carta de Artajerjes I (465-424 AEC), rey del Imperio persa aqueménida, reconociendo que en otros tiempos los reyes de Jerusalén cobraban impuestos (Esdras 4:20).

Esdras 4:20

20 Que hubo en Jerusalén reyes poderosos, cuyo dominio se extendía sobre toda Transeufratina: se les pagaba impuestos, contribuciones y peaje.

D) Lisias, tutor del rey Antíoco V Eupátor (164-162 AEC)

Intenta que el Segundo Templo de Jerusalén pague impuestos (II Macabeos 11:1-3):

II Macabeos 11:1-3

1 Muy poco tiempo después, Lisias, tutor y pariente del rey y encargado del gobierno, muy preocupado por los últimos acontecimientos,

2 reunió cerca de ochenta mil hombres de infantería y toda su caballería, y avanzó contra los judíos. Su intención era convertir a Jerusalén en ciudad de residencia de los griegos,

3 hacer que el templo pagara impuestos como los templos de las demás naciones, y vender cada año la dignidad de sumo sacerdote (+DHH, 2003, p. 654, col. 2).

7. Ciudadanos obligados tributarios

En el apócrifo del Antiguo Testamento III Esdras (+LXX, I Esdras) 4:6 se mencionan los impuestos que pagan los súbditos bajo el poder absoluto y arbitrario de un rey oriental en la Edad Antigua (ca. s. I EC).

Los que hacen el servicio militar y van a la guerra pagan el impuesto con la prestación personal.

III Esdras 4:6

6 Y los que no hacen el servicio militar ni van a la guerra, sino que labran la tierra, cada vez que siembran y hacen la recolección ofrecen parte de ella al rey. Se obligan unos a otros a pagar los tributos al rey (III Esdras [Díez Macho, 1983, p. 460]).

III Esdras 4:6

6 Y los que no son soldados ni van a la guerra, sino que cultivan la tierra, cada vez que recogen la cosecha se la ofrecen al rey; se obligan unos a otros a pagar los tributos al rey (+LXX, 2011, vol. II, p. 572).

8. Establecimiento de impuestos

A) Un israelita, José (¿ca. 1800-1400 AEC?), hijo del patriarca Jacob

crea un impuesto estatal en Egipto apoyándose en una terrible hambruna (Génesis 47:13-26). Es un impuesto no religioso del cual están exentos los sacerdotes²¹.

- Texto:

Génesis 47:13-26

13 No había pan en todo el país, porque el hambre era gravísima y tanto Egipto como Canaán estaban muertos de hambre.

14 Entonces José se hizo con toda la plata existente en Egipto y Canaán a cambio del grano que ellos compraban, y llevó José aquella plata al palacio de Faraón.

15 Agotada la plata de Egipto y de Canaán, acudió Egipto en masa a José diciendo: «Danos pan. ¿Por qué hemos de morir en tu presencia ahora que se ha agotado la plata?».

16 Dijo José: «Entregad vuestros ganados y os daré pan por vuestros ganados, ya que se ha agotado la plata».

17 Trajeron sus ganados a José y José les dio pan a cambio de caballos, ovejas, vacas y burros. Y les abasteció de pan a trueque de todos sus ganados por aquel año.

²¹ Según Heródoto (ca. 430 AEC/1992, p. 462), los sacerdotes egipcios estaban exentos del pago de impuestos.

18 Cumplido el año, acudieron al año siguiente y le dijeron: «No disimularemos a nuestro señor que se ha agotado la plata, y también los ganados pertenecen ya a nuestro señor; no nos queda a disposición de nuestro señor nada, salvo nuestros cuerpos y nuestras tierras.

19 ¿Por qué hemos de morir delante de tus ojos así nosotros como nuestras tierras? Aprópiate de nosotros y de nuestras tierras a cambio de pan, y nosotros con nuestras tierras pasaremos a ser esclavos de Faraón. Pero danos simiente para que vivamos y no muramos, y el suelo no quede desolado».

20 De este modo se apropió José todo el suelo de Egipto para Faraón²², pues los egipcios vendieron cada uno su campo porque el hambre les apretaba, y la tierra vino a ser de Faraón.

21 En cuanto al pueblo, lo redujo a servidumbre, de cabo a cabo de las fronteras de Egipto²³.

22 Tan sólo las tierras de los sacerdotes no se las apropió, porque los sacerdotes tuvieron tal privilegio de Faraón, y comieron de dicho privilegio que les concedió Faraón. Por lo cual no vendieron sus tierras.

23 Dijo entonces José al pueblo: «He aquí que os he adquirido hoy para Faraón a vosotros y vuestras tierras. Ahí tenéis simiente: sembrad la tierra,

²² Por lo que se refiere al régimen egipcio de propiedad estatal de todas las tierras excepto las de los sacerdotes, cabe la posibilidad de que, en la época del rey Salomón (ca. 970-931 AEC), cuando los dominios de la Corona iban estabilizándose y se establecieron los impuestos en especie y la prestación personal tal como se indica más adelante, algunos sacerdotes de la Corte consideraran como ideal este régimen egipcio de propiedad y atribuyeran a José la gloria de haberlo instituido (¿ca. 1800-1400 AEC?) (+BJ5, 2019, p. 69, col. 2, n. 47 13).

²³ No coinciden algunas traducciones de este versículo procedentes de +LXX y del TM del Antiguo Testamento.

- Texto de +LXX:

Génesis 47:21

21 Y convirtió al pueblo en esclavo suyo, en siervos desde una punta a la otra de Egipto (+LXX, 2008, vol. I, p. 133).

- TM del Antiguo Testamento:

Génesis 47:21

21 En cuanto al pueblo, él lo trasladó a las ciudades desde un extremo del territorio de Egipto hasta su otro extremo (WTB, 1987, p. 71, col. 2).

Teniendo en cuenta el criterio lingüístico de dificultad y que la Septuaginta se traduce ca. s. III AEC, mientras que el TM se consensua ca. s. X EC, parece más correcto aceptar la traducción de la primera.

En contra: Wagner-Tsukamoto (2009, p. 126).

24 y luego, cuando la cosecha, daréis el quinto a Faraón²⁴ y las otras cuatro partes serán para vosotros, para siembra del campo, y para alimento vuestro y de vuestros familiares, para alimento de vuestras criaturas».

25 Dijeron ellos: «Nos has salvado la vida. Hallemos gracia a los ojos de mi señor, y seremos siervos de Faraón».

26 Y José les impuso por norma, vigente hasta la fecha respecto a todo el agro egipcio, dar el quinto a Faraón. Tan sólo el territorio de los sacerdotes no pasó a ser de Faraón²⁵.

- Observaciones. Es un impuesto proporcional sobre la renta de la familia, con una base imponible igual a la liquidable y un tipo de gravamen o alícuota del 20 %, cuya cuota íntegra coincide con la líquida. O sea, un doble diezmo, el «quinto». Era lo habitual en Egipto (Adams, 2001, pp. 7, 27). Además, tiene lugar en una época de gran hambruna (Génesis 47:13) (Fox, 1992, pp. 177-178).

Este relato puede tener un trasfondo histórico en el reinado de Egipto. Parece que el quinto para el faraón fue implantado por los hicsos ca. s. XVII-XVI AEC, dos o tres siglos antes de la época del faraón Amenhotep, Amenofis IV o Akenatón (ca. 1379-1362 AEC). Solo los sacerdotes estaban exentos. En la actualidad subsiste entre los agricultores arrendatarios y los terratenientes feudales en muchas partes del Oriente Próximo (Alonso, 2021, p. 321; Graves y Patai, 1986, p. 232, apdo. 1).

Además, la creación del impuesto va acompañada de una especie de confiscación²⁶ de todo el suelo de Egipto. No es decomiso porque no hay delito previo²⁷.

Tal como aparece esta narración en la sacrosanta Biblia, no resulta descabellada la hipótesis que conecta esta hambruna con la previa interpretación que hace José del sueño de las siete vacas y espigas flacas del faraón (Génesis 41). Asimismo,

²⁴ Tal como José ya había sugerido al faraón cuando interpretó el sueño de las vacas gordas y las vacas flacas:

Génesis 41:34

34 Hágalo así Faraón: ponga encargados al frente del país y exija el quinto a Egipto durante los siete años de abundancia.

²⁵ Orígenes (s. III/1999), al comentar Génesis 47:22, 26, se limita a distinguir entre los sacerdotes del faraón y los sacerdotes del dios verdadero, YHWH (pp. 314-317).

Por otro lado, cuando san Juan Crisóstomo comenta (s. IV/2005) Génesis 47:26, solo se dedica a pedir respeto hacia los ministros de Dios (pp. 415, col. 2-416, cols. 1-2).

Finalmente, según Juan Eslava Galán (2020), «Los únicos que conservaron sus propiedades fueron los sacerdotes, cuyas raciones de trigo aseguraba el Estado, más o menos como ahora [en España]» (p. 502).

²⁶ Acción legal de incautar o privar de las posesiones o bienes sin compensación, pasando ellas al erario.

²⁷ Un estudio de las políticas económicas y fiscales anticíclicas en Egipto bajo el gobierno de José se encuentra en Wagner-Tsukamoto (2009, pp. 123-128).

se puede suponer que la confiscación y la creación del impuesto tienen lugar poco después del segundo año de hambruna (Génesis 45:6, 11)²⁸.

Es posible que se halle trufada la historia de José con información del s. VII AEC (Finkelstein y Silberman, 2011, pp. 75-76).

Isaac Asimov (1985) no hace comentario alguno de este pasaje (vol. I, p. 103), de Génesis 47:11 salta a Génesis 48:5. Tampoco lo menciona @diostuitero (2021, pp. 50-54).

Al margen de si es injusto o no aprovechar esta hambruna generada por la sequía para apropiarse de las tierras de los agricultores, si lo hubiera vivido John Steinbeck, a buen seguro que habría escrito una primera versión crítica de *Las uvas de la ira*. La diferencia es que aquí los explotadores no son los bancos y los grandes terratenientes, sino el Estado.

Resulta discrecional predecir qué habría sucedido si se invierte el orden y primero hay siete años de hambruna y luego siete de abundancia.

B) El rey Menajem de Israel (743-738 AEC)

Establece un impuesto de capitación excepcional y extraordinario a las grandes fortunas (II Reyes 15:19-20)²⁹.

II Reyes 15:19-20

19 En su tiempo, Pul [Teglatfalasar III], rey de Asiria, invadió el país, pero Menajem entregó a Pul mil talentos de plata para que le prestara ayuda y consolidara el poder real en su mano.

20 Menajem consiguió el dinero a través de impuestos sobre Israel: todos los ricos habían de entregar al rey de Asiria cincuenta siclos [570 g, 1 siclo = 11,4 g] de plata por cabeza. Entonces el rey de Asiria regresó, sin detenerse en el país.

Un talento judío del Antiguo Testamento equivale a 34,272 kg. Mil talentos son más de 34 t de plata. Un talento equivale a 3.006 siclos (34.272/11,4).

²⁸ Génesis 45:6, 11 (habla José):

6 Porque con éste van dos años de hambre por la tierra, y aún quedan cinco años en que no habrá arada ni siega.

11 Yo te sustentaré allí, pues todavía faltan cinco años de hambre, no sea que quedéis en la miseria tú y tu casa y todo lo tuyo.

²⁹ Paralelo en los anales de Teglatfalasar III, Tadmor 69-71 (Matthews y Benjamin, 2006, p. 183).

En tiempos del rey Menajem, se puede decir que había en Israel unos 60.127 ricos (34.272/0,570 o 3.006,316/50)³⁰.

C) El rey de Asiria Senaquerib

Impone un tributo al rey de Judá, Ezequías (ca. 702 AEC)³¹.

II Reyes 18:13-15

13 En el año catorce del rey Ezequías subió Senaquerib, rey de Asiria, contra todas las ciudades fortificadas de Judá y se apoderó de ellas.

14 Ezequías, rey de Judá, envió a decir a Senaquerib a Lakís: «He pecado; deja de atacarme, y haré cuanto me digas». El rey de Asiria impuso a Ezequías, rey de Judá, trescientos talentos de plata y treinta talentos de oro.

15 Ezequías entregó todo el dinero que se encontró en la Casa de Yahveh y en los tesoros de la casa del rey.

D) El faraón Nekó

Pone un «tributo» a Judá (II Reyes 23:33 || II Crónicas 36:3):

II Reyes 23:33

33 El Faraón Nekó lo encadenó [hizo prisionero al rey de Judá Joacaz –609 AEC–] en Riblá, en el país de Jamat, para que no reinara más en Jerusalén y puso un impuesto al país de cien talentos [1 talento = 34,272 kg] de plata y diez talentos de oro (+BJ2, 1976, p. 426, col. 1).

II Crónicas 36:3

3 El rey de Egipto [Nekó] le destituyó [al rey de Judá Joacaz –609 AEC–] en Jerusalén, e impuso al país una contribución de cien talentos de plata y un talento de oro (+BJ2, 1976, p. 499, cols. 1-2).

³⁰ Por otro lado, según indica la sacrosanta Biblia:

II Reyes 15:14, 16

14 Menajem, hijo de Gadí, subió de Tirsá, entró en Samaría y atacó allí a Sallum, hijo de Yabés; lo mató y reinó en su lugar.

16 Por entonces Menajem, partiendo de Tirsá, atacó a [la ciudad de] Tapúaj, a sus habitantes y su territorio, y, por no haberle abierto las puertas, masacró a su población y abrió el vientre a todas las mujeres embarazadas.

³¹ Paralelo en los Anales de Tutmosis III y referencia en los Anales de Senaquerib (tercer año, 22-34) (Matthews y Benjamin, 2006, pp. 144, 191-192).

Con independencia de las diferentes traducciones, si el desembolso es único, no periódico, el pago parece tener naturaleza como de una indemnización, no de un «impuesto».

El valor dispar del tributo señalado en II Reyes 23:33 || II Crónicas 36:3 se debe a que el documento testigo es formalmente defectuoso. Según +BJ5, en II Reyes 23:33, el texto hebreo «[...]»: no trae la cifra, desaparecida accidentalmente» (p. 473, col. 1, n. 23 33). Tal ausencia provoca en el copista la necesidad de suplirla. Ello da lugar a traducir valores extremos: de unos 35 kg de oro a casi 3,5 t. Cien veces más. Desde una perspectiva teológica, esta diferencia es irrelevante. Pero no lo es para la crítica textual.

II Reyes 23:33

33 El faraón Necao lo tuvo preso [al rey de Judá Joacaz –609 AEC–] en Ribla, en la provincia de Hamat, para que no reinara en Jerusalén, e impuso al país un tributo de cien talentos de plata y uno de oro [1 talento = 34,272 kg] (R[V]1995, p. 303, col. 2).

II Reyes 23:33

33 El Faraón Nekó lo encadenó [hizo prisionero al rey de Judá Joacaz, hijo de Josías –609 AEC–] en Riblá, en el país de Jamat, para que no reinara más en Jerusalén y puso un impuesto al país de cien talentos de plata y diez talentos de oro (+BJ2, 1976, p. 426, col. 1).

II Reyes 23:33

33 Y [al rey de Judá Joacaz –609 AEC–] le trasladó Faraón Necao a Eblá, en tierra de Emat para que no reinase en Jerusalén; y dio multa sobre la tierra: cien talentos de plata y cien⁽¹¹⁹⁾ talentos de oro (+JLXX, 1992, p. 533)³².

Traducen el peso del oro en el impuesto (II Reyes 23:33):

- 1 talento (34,272 kg):
 - Biblia del Oso (R1569 BO), col. 731.
 - Biblia del Cántaro (R[V]1602 BC), fol. 123v, col. 2.
 - Todas las Reina [Valera] (R[V]1862, 1865, 1909, 1960, etc.).
 - BTX1, 2, 3, 4.
 - BHT, 2007, vol. I, p. 576.
 - Etcétera.

³² Al pie de la p. 533 se encuentra la nota 119: «⁽¹¹⁹⁾ H [Versión hebrea]: "Un"».



- 10 talentos (342,72 kg):
 - +BJ1, 2, 3, 4, 5.
 - PB2, 2017, p. 491, col. 1.
 - +LXX, 2011, vol. II, p. 424.
 - Etcétera.

- 100 talentos (3.427,2 kg):
 - +JLXX, 1992, p. 533.

Todas las sacrosantas Biblias coinciden en traducir «un talento de oro» para el versículo paralelo II Crónicas 36:3.

II Crónicas 36:3

3 El rey de Egipto [Nekó] le destituyó [al rey de Judá Joacaz –609 AEC–] en Jerusalén, e impuso al país una contribución de cien talentos de plata y un talento de oro (+BJ2, 1976, p. 499, cols. 1-2).

Tabla. Número de talentos de oro

Traducciones	II Reyes 23:33	II Crónicas 36:3
R1569 BO, col. 731 R[V]1602 BC, fol. 123v, col. 2 R[V]1862, 1865, etc. BTX1, 2, 3, 4 BHT, 2007, vol. I, p. 576 Etc.	1	1
+BJ1-5 PB2, 2017, p. 491, col. 1 +LXX, 2011, vol. II, p. 424 Etc.	10	
+JLXX, 1992, p. 533	100	

Fuente: elaboración propia.

Según +BJ5 (2019, p. 554, col. 2, n. 36 3), probablemente la cifra correcta son los 100 talentos, más de tres toneladas (3.427,2 kg), de la Septuaginta de Jünemann (+JLXX, 1992). Si se trata de una indemnización tributaria, parece más verosímil.

E) El rey de Judá Yoyaquim (608-598 AEC)

Establece un impuesto extraordinario proporcional y transitorio sobre el patrimonio (II Reyes 23:35):

II Reyes 23:33-35

33 El Faraón Nekó lo encadenó [hizo prisionero al rey de Judá Joacaz -609 AEC-] en Riblá, en el país de Jamat, para que no reinara más en Jerusalén y puso un impuesto al país de cien talentos [1 talento = 34,272 kg] de plata y diez talentos de oro.

34 El faraón Nekó puso por rey a Elyaquim, hijo de Josías, en lugar de su padre Josías, y le cambió el nombre en Yoyaquim (Joaquím). Cuanto a Joacaz, le tomó y le llevó a Egipto, donde murió.

35 Yoyaquim entregó la plata [100 talentos] y el oro [¿1/10/100? talentos] a Faraón, pero para dar el dinero según la orden de Faraón, impuso una derrama al país, a cada uno según sus bienes³³; apremió al pueblo de la tierra acerca del dinero que había de dar al faraón Nekó (+BJ2, 1976, p. 426, col. 1).

F) Creación de tres impuestos laicos

Establecidos por tres monarcas para beneficio del Segundo Templo de Jerusalén³⁴ durante el dominio persa (539/8-333 AEC).

³³ En las Leyes de Lipit-Isthar (ca. 1930 AEC), ciudad de Isin (Mesopotamia), se encuentra un caso de impuesto sobre el patrimonio (D iv 10-22, E iv 19-20).

Si el amo o la dueña de un patrimonio no paga los impuestos adeudados por el patrimonio y un tercero asume los impuestos, él (el amo) no será desalojado por tres años; (pero después de tres años de incumplir con los impuestos) el hombre que ha asumido la carga tributaria tomará posesión del patrimonio y el dueño (original) del patrimonio no hará ningún reclamo (Roth, 1997, p. 29, ¶ 18).

³⁴ El carácter civil del impuesto se le asigna atendiendo a la autoridad que lo establece, no a la finalidad religiosa que se dedica.

El criterio de la finalidad religiosa lo utiliza, por ejemplo, Ángel Schindel (1996, p. 240) cuando se refiere a la leva que hace el rey Salomón para construir el Templo de Jerusalén (I Reyes 9:15).

I Reyes 9:15

15 Esta es la razón de la leva que el rey Salomón impuso para edificar la casa de Jehová, y su propia casa, y Milo, y el muro de Jerusalén, y Hazor, Meguido y Gezer (R[V]1960, 1977, 1989, 1995, 2004, 2010; LBLA; +DHH, etc.).

- Decreto del rey de Persia Ciro II el Grande (ca. 539 AEC). Donaciones «obligatorias» para la construcción del templo. El calificativo de «voluntarias» hace referencia al tipo de ofrenda sacrificial, no al carácter volitivo de las donaciones (Esdras 1:2-6, 2:68-69)³⁵.
- Decreto del rey de Persia Darío I el Grande (521-486 AEC). Impuesto laico para la reconstrucción del templo y el mantenimiento de sus sacrificios (Esdras 6:6-11)³⁶.

³⁵ Esdras 1:2-6, 2:68-69.

Esdras 1:2-6

2 Así habla Ciro, rey de Persia: Yahveh, el Dios de los cielos, me ha dado todos los reinos de la tierra. El me ha encargado que le edifique una Casa en Jerusalén, en Judá.

3 Quien de entre vosotros pertenezca a su pueblo, sea su Dios con él. Suba a Jerusalén, en Judá, a edificar la Casa de Yahveh, Dios de Israel, el Dios que está en Jerusalén.

4 A todo el resto del pueblo, donde residan, que las gentes del lugar les ayuden proporcionándoles plata, oro, hacienda y ganado, así como ofrendas voluntarias para la Casa de Dios que está en Jerusalén.

5 Entonces los cabezas de familia de Judá y Benjamín, los sacerdotes y los levitas, todos aquellos cuyo ánimo había movido Dios, se pusieron en marcha para subir a edificar la Casa de Yahveh en Jerusalén;

6 y todos sus vecinos les proporcionaron toda clase de ayuda: plata, oro, hacienda, ganado, objetos preciosos en cantidad, además de toda clase de ofrendas voluntarias.

Esdras 2:68-69

68 Algunos de los cabezas de familia, al llegar a la Casa de Yahveh en Jerusalén, hicieron ofrendas voluntarias para la Casa de Dios, para que fuese reedificada en su mismo emplazamiento.

69 Según sus posibilidades, entregaron al tesoro de la obra 61.000 dracmas de oro [≅ 262,3 kg -1 dracma ≅ 4,3 g-], 5.000 minas de plata [≅ 2.150 kg -100 dracmas = 1 mina-] y 100 túnicas sacerdotales.

³⁶ Esdras 6:6-11

6 Entonces el rey Darío dio la siguiente orden a Tatenai, gobernador de la provincia al oeste del río Éufrates, y a Setar-boznai y sus compañeros, los funcionarios de esa misma provincia: «Retírense de Jerusalén

7 y dejen que el gobernador de los judíos y sus dirigentes se encarguen de reconstruir en su sitio el templo de Dios.

8 Estas son mis órdenes en cuanto a la manera de ayudar a los dirigentes judíos para que reconstruyan el templo de Dios: Que con los impuestos que el tesoro real recibe de la provincia al oeste del río Éufrates [Transeufratina], se paguen puntualmente los gastos para que no se interrumpan las obras

9 y que diariamente y sin falta se entregue a los sacerdotes de Jerusalén, según sus indicaciones, todo lo que necesiten, sean becerros, carneros o corderos para los holocaustos al Dios del cielo; o bien trigo, sal, vino o aceite,

10 para que ofrezcan al Dios del cielo sacrificios agradables y rueguen también por la vida del rey y de sus hijos.

11 Ordeno también que si alguien desobedece esta orden, se arranque una viga de su propia casa y sea empalado en ella; y que su casa sea convertida en un montón de escombros» (+DHH, 2003, p. 295, cols. 1-2).

- Decreto del rey de Persia Artajerjes I (ca. 457 AEC). Recursos para los sacrificios del templo.

De forma análoga al decreto de Ciro II el Grande. También aquí el calificativo de «voluntarias» hace referencia al tipo de ofrenda sacrificial, no al carácter opcional de las donaciones (Esdras 7).

El templo recibe donaciones de oro y plata para gastos culturales (Esdras 7: 15-17)³⁷. El resto queda libre a la disposición de Esdras (Esdras 7:18)³⁸.

Penalización por incumplimiento de la ley de Dios o del rey: condena a muerte, destierro, multa o prisión (Esdras 7:26)³⁹.

G) El rey de Persia Jerjes I el Grande (486-465 AEC)

Establece un nuevo impuesto (Ester 10:1):

Ester 10:1

1 El rey Asuero [Jerjes I el Grande] impuso un tributo al país [Persia] y a sus dominios insulares.

H) Impuestos del comercio, regiones y extranjeros (I Reyes 10:15 || II Crónicas 9:14)

I Reyes 10:15

³⁷ Esdras 7:15-17:

15 [Esdras está autorizado] y para llevar la plata y el oro que el rey y sus consejeros han ofrecido voluntariamente al Dios de Israel, cuya morada está en Jerusalén,

16 así como toda la plata y el oro que hayas reunido de toda la provincia de Babilonia, con las ofrendas voluntarias que el pueblo y los sacerdotes hayan hecho para la Casa de su Dios en Jerusalén.

17 Con este dinero procura comprar novillos, carneros, corderos, con las oblacones y libaciones correspondientes, para ofrecerlo luego sobre el altar de la Casa de vuestro Dios en Jerusalén.

³⁸ Esdras 7:18:

18 y la plata y el oro que sobre, lo emplearéis como mejor os parezca a ti y a tus hermanos, conforme a la voluntad de vuestro Dios.

³⁹ Esdras 7:26:

26 Y a todo aquel que no cumpla la Ley de tu Dios y la ley del rey, aplíquesele una rigurosa justicia: muerte, destierro, multa en dinero o cárcel.

15 sin contar los impuestos aportados [a Salomón] por los mercaderes, el tráfico comercial⁴⁰, y todos los reyes árabes y los gobernadores del país (NVIP, 2019, p. 276, col. 1).

II Crónicas 9:14

14 sin contar las contribuciones de los mercaderes y comerciantes. [...]

9. Exenciones⁴¹

La primera rebaja (transitoria) de impuestos de la que se tiene constancia escrita es de mitad del tercer milenio AEC (ca. s. XXIV AEC) y tiene lugar en la ciudad-estado sumeria de Lagash⁴².

A) Conscripción exenta o exención de leva militar

En el Código Deuteronomico⁴³ se encuentra una exención personal para los israelitas. La establece el dios YHWH antes de la supuesta conquista de la tierra prometida (Deuteronomio 20:5-8):

Deuteronomio 20:5-8 (dios YHWH habla por boca de Moisés)

5 Luego los escribas hablarán al pueblo y dirán: «¿Quién ha edificado una casa nueva y no la ha estrenado todavía? Váyase y vuelva a su casa, no sea que muera en el combate y la estrene otro hombre.

6 ¿Quién ha plantado una viña y todavía no la ha disfrutado? Váyase y vuelva a su casa, no sea que muera en el combate y la disfrute otro.

7 ¿Quién se ha desposado con una mujer y no se ha casado aún con ella? Váyase y vuelva a su casa, no sea que muera en el combate y se case con ella otro hombre».

8 Los escribas dirán además al pueblo: «¿Quién tiene miedo y siente enflaquecer su ánimo? Váyase y vuelva a su casa, para que no desanime el corazón de sus hermanos como lo está el suyo».

⁴⁰ Geoffrey Parsons Miller (2015, pp. 356, col. 2-357, col. 2) menciona la existencia de impuestos de aduanas en Jueces 4-5 y los problemas que acarrearán cuando son muy elevados (cambio de rutas, ineficiencia de mercados, etc.).

⁴¹ En un sentido amplio.

⁴² La reforma social y rebaja fiscal de Lagash fue hecha por el rey Urukagina, cuyo reinado duró menos de diez años (Kramer, 2013, pp. 79-85).

⁴³ Según la datación bíblica, ca. 1210 AEC. Probable redacción: en tiempos de Josías, rey de Judá (648-609 AEC).

B) El primer rey de Israel, Saúl (ca. 1030-10 AEC)

Establece una exención tributaria familiar por méritos de guerra (I Samuel 17:25):

I Samuel 17:25

25 Los hombres de Israel decían: «¿Habéis visto a este hombre [gigante filisteo Goliat] que sube? Sube a provocar a Israel. A quien lo mate colmará el rey de grandes riquezas y le dará su hija y librará de tributo la casa de su padre en Israel».

C) El rey de Persia Artajerjes I (ca. 457 AEC)

Decreta la exención de impuestos a los sacerdotes y al personal del templo (Esdras 7:24).
Recogido también en el apócrifo del Antiguo Testamento III Esdras (+LXX, I Esdras) 8:22:

Esdras 7:24

24 Os hacemos saber también que no se puede percibir impuesto, contribución o peaje, de ninguno de los sacerdotes, levitas, cantores, porteros, donados, de ninguno de los servidores de esta Casa de Dios.

24 Han de saber también que está prohibido imponer tributo, impuestos o derechos a cualquiera de los sacerdotes, levitas, cantores, porteros, sirvientes del templo o cualquier otra persona que sirva en el templo de Dios (+DHH, 2003, p. 296, cols. 1-2).

III Esdras 8:22

22 Más a vosotros se os comunica con el fin de que no haya ningún tributo, ni ningún otro impuesto sobre ninguno de los sacerdotes, ni de los levitas, y ni de los cantores del templo, porteros, servidores o empleados de este templo, y para que nadie tenga potestad para imponer ninguna carga a estos (III Esdras [Diez Camacho, 1983, p. 472]).

22 Más a vosotros se os comunica con el fin de que no haya ningún tributo, ni ningún otro impuesto sobre ninguno de los sacerdotes, ni de los levitas, y ni de los cantores del templo, porteros, servidores o empleados de este templo, y para que nadie tenga potestad para imponer ninguna carga a estos (+LXX, 2011, vol. II, p. 583).

D) El «pan del gobernador» persa en Judá

Es un impuesto en especie para disfrute del gobernador. Nehemías hace una exención transitoria del impuesto durante doce años (Nehemías 5:14-16):

Nehemías 5:14-16 (habla Nehemías)

14 Desde el año veinte [445 AEC] del reinado de Artajerjes [I], cuando fui designado gobernador de la tierra de Judá, hasta el año treinta y dos [433 AEC], es decir, durante doce años, ni mis hermanos ni yo utilizamos [¿cobramos?] el impuesto que me corresponde como gobernador.

15 En cambio, los gobernadores que me precedieron habían impuesto cargas sobre el pueblo, y cada día les habían exigido comida y vino por un valor de cuarenta monedas de plata [siclos]. También sus criados oprimían al pueblo. En cambio yo, por temor a Dios, no hice eso.

16 Al contrario, tanto yo como mis criados trabajamos en la reconstrucción de la muralla y no compramos ningún terreno (NVIP, 2019, p. 384, col. 2).

E) El rey de Siria, Demetrio I Sóter (dinastía seléucida, 162-150 AEC)

Declara a Jerusalén y los judíos exentos de tributos (I Macabeos 10:26-45):

I Macabeos 10:26-45

26 El rey Demetrio saluda a la nación de los judíos. Nos hemos enterado con satisfacción de que habéis guardado los términos de nuestra alianza y perseverado en nuestra amistad sin pasaros al bando de nuestros enemigos.

27 Continudad, pues guardándonos fidelidad y os recompensaremos por todo lo que por nosotros hagáis.

28 Os descargaremos de muchas obligaciones y os concederemos favores.

29 Y ya desde ahora os libero y descargo a todos los judíos de las contribuciones, del impuesto de la sal [del mar Muerto] y de las coronas⁴⁴.

30 Renuncio también de hoy en adelante a percibir el tercio [33,33 %] de los granos y la mitad [50 %] de los frutos de los árboles⁴⁵ que me correspondían, del país de Judá y también de los tres distritos que le son anexionados de Samaria Galilea... a partir de hoy para siempre.

31 Jerusalén sea santa y exenta, así como todo su territorio, sus diezmos y tributos.

32 Renuncio asimismo a mi soberanía sobre la Ciudadela de Jerusalén y se la cedo al sumo sacerdote que podrá poner en ella de guarnición a los hombres que él elija.

⁴⁴ Las «coronas» son «presentes ofrecidos al soberano» (+BJ5, 2019, p. 668, col. 2. n. 10 30 [a]). «Coronas: sumas de dinero ofrecidas al rey, comenzaron siendo voluntarias, pero luego se convirtieron en obligatorias» (+CI3, 2015, p. 1037, n. 10 29).

⁴⁵ Más tarde, en tiempos del rey de Judea, Samaria, Galilea e Idumea, Herodes I el Grande (37-4 AEC), estaba vigente esta tasa porcentual (tipo impositivo, tipo de gravamen o alícuota tributaria) sobre la base imponible agrícola. Además de este impuesto directo existían otros indirectos, fijos y temporales (Broshi, 1987, p. 31).

33 A todo judío llevado cautivo de Judá a cualquier parte de mi reino, le devuelvo la libertad sin rescate. Todos queden libres de tributo, incluso sobre sus ganados.

34 Todas las fiestas, los sábados y los novilunios y, además del día fijado, los tres días que las preceden y los tres que le siguen, sean todos ellos días de inmunidad y franquicia para todos los judíos residentes en mi reino:

35 nadie tendrá autorización para demandarles ni inquietarles a ninguno de ellos por ningún motivo.

36 En los ejércitos del rey podrán ser alistados hasta treinta mil judíos que percibirán la soldada asignada a las demás tropas del rey.

37 De ellos, algunos serán apostados en las fortalezas importantes del rey y otros ocuparán puestos de confianza en el reino. Sus oficiales y jefes salgan de entre ellos, y vivan conforme a sus leyes, como lo ha dispuesto el rey para el país de Judá.

38 Los tres distritos incorporados a Judea, de la provincia de Samaría, queden anexionados a Judea y contados por suyos, de modo que, sometidos a un mismo jefe, no acaten otra autoridad que la del sumo sacerdote.

39 Entrego Tolemaida y sus dominios como obsequio al Lugar Santo de Jerusalén para cubrir los gastos normales del Lugar Santo.

40 Por mi parte, daré cada año 15.000 siclos de plata, que se tomarán de los ingresos reales en las localidades convenientes.

41 Todo el excedente que los funcionarios no hayan entregado como en años anteriores, lo darán desde ahora para las obras de la Casa.

42 Además, los 5.000 siclos de plata que se deducían de los ingresos del Lugar Santo en la cuenta de cada año, los cedo por ser emolumento de los sacerdotes en servicio del culto.

43 Todo aquel que por deudas con los impuestos reales, o por cualquier otra deuda, se refugie en el Templo de Jerusalén o en su recinto, quede inmune, él y cuantos bienes posea en mi reino.

44 Los gastos que se originen de las construcciones y reparaciones en el Lugar Santo correrán a cuenta del rey.

45 Los gastos de la construcción de las murallas de Jerusalén y la fortificación de su recinto correrán asimismo a cuenta del rey, como también la reconstrucción de murallas en Judea.

F) El rey de Siria Demetrio II Nicátor (dinastía seléucida)

Durante su primer reinado (146-139/138 AEC) hace exención de impuestos a Judea (I Macabeos 11:28-37):

I Macabeos 11:28-37

28 Jonatán pidió al rey [Demetrio II Nicátor] que dejara libres de impuestos a Judea y a los tres distritos de Samaría, a cambio de trescientos talentos [300 × 34,272 kg = 10.281,6 kg ¿de plata?] que le prometía.

28 Jonatán pidió al rey que eximiera de pagar impuestos a Judea y a los tres distritos que antes habían pertenecido a Samaria, prometiéndole el envío de nueve mil novecientos kilos de plata (+DHH, 2003, p. 638, col. 2)

29 Accedió el rey y escribió a Jonatán una carta sobre todos estos puntos redactada de la forma siguiente:

30 «El rey Demetrio saluda a su hermano Jonatán y a la nación de los judíos.

31 Os escribimos también a vosotros una copia de la carta que sobre vosotros hemos escrito a nuestro pariente Lástenes [ministro de Demetrio II] para que la conozcáis:

32 El rey Demetrio saluda a su padre Lástenes.

33 Por sus buenas disposiciones hacia nosotros hemos decidido conceder favores a la nación de los judíos, que son amigos nuestros y observan lo que es justo con nosotros.

34 Les confirmamos la posesión del territorio de Judea y de los tres distritos de Aferema, Lidda y Ramatáyim que han sido desprendidos de Galilea y agregados a Judea con todas sus dependencias en favor de los que sacrifican en Jerusalén, a cambio de los derechos reales que el rey percibía de ellos antes cada año por los productos de la tierra y el fruto de los árboles.

35 En cuanto a los otros derechos que tenemos sobre los diezmos y tributos nuestros, sobre las salinas [del mar Muerto] y coronas que se nos deben, les concedemos desde ahora una exención total⁴⁶.

36 No será derogada ni una de estas concesiones a partir de ahora en ningún tiempo.

37 Procurad hacer una copia de estas disposiciones que le sea entregada a Jonatán para ponerla en el monte santo en lugar visible».

⁴⁶ Es una exención «relativa». Jonatán se ha comprometido a pagar a cambio trescientos talentos (I Macabeos 11:28):

I Macabeos 11:28

28 Jonatán pidió al rey [Demetrio II Nicátor] que dejara libres de impuestos a Judea y a los tres distritos de Samaría, a cambio de trescientos talentos [10.281,6 kg ¿de plata?] que le prometía.

G) Antíoco VII Sidetes o Evergetes (138-129 AEC)

Confirma las exenciones tributarias y la condonación o remisión de deudas fiscales a Simón Macabeo, etnarca de los judíos (I Macabeos 15:2-9). Incluso le permite acuñar su propia moneda (I Macabeos 15:6)⁴⁷:

I Macabeos 15:2-9

2 Yo, el rey Antíoco Séptimo, saludo a Simón Macabeo, jefe de los sacerdotes y gobernador de la nación judía, y a todo su pueblo.

3 Un grupo de gente muy mala se ha apoderado del reino de mis antepasados. Por eso he decidido reclamar lo que es mío, para que todo vuelva a ser como antes. Para conseguirlo, ya reuní un gran ejército y muchos barcos de guerra.

4 Lo que quiero es llegar a mi país para vengarme de los que tanto daño le han hecho a mi reino, pues han destruido muchas de sus ciudades.

5 Por eso, ahora te doy mi palabra de que seguirás teniendo las ventajas que te dieron los reyes anteriores. Es decir, que no tendrás que pagar impuestos,

6 y podrás hacer tus propias monedas para usarlas en tu país.

7 Los habitantes de la ciudad de Jerusalén y los que asisten al templo podrán disfrutar de su libertad. Las armas que has fabricado y las fortalezas que has construido seguirán siendo tuyas (+TLA, 2015, p. 400, col. 2).

8 Todo impuesto real que debas, y los impuestos reales futuros quedarán suprimidos para ti desde ahora y para siempre.

9 Cuando establezcamos nuestro reino, te honraremos a ti, a tu Nación y al Templo con gran gloria, de modo que sea manifiesta vuestra gloria en toda la tierra (+CI3, 2015, p. 1046, col. 1).

⁴⁷ Tito Flavio Josefo (s. I EC/1997) recoge otras exenciones de su antepasado el rey Antíoco III el Grande (223-187 AEC).

Carta de Antíoco III el Grande a su gobernador Ptolemeo

«El Senado, los sacerdotes, los escribas del Templo [de Jerusalén] y los tañedores sagrados quedarán exentos de las cantidades que pagan a título personal así como de la contribución para la corona y la relativa a la sal. Y para que la ciudad sea repoblada cuanto antes, concedo tanto a sus actuales habitantes como a los que regresen a ella antes del mes de Hiperbóreo [≡ octubre] la exención de toda contribución durante tres años. Y los eximimos también para el futuro del pago de la tercera parte de las contribuciones, para que de esta manera sean reparadas sus pérdidas. Y en relación con cuantos ahora son esclavos luego de haber sido llevados cautivos de esta ciudad, los declaramos libres tanto a ellos mismos como a sus vástagos, y ordenamos que les sean devueltas sus propiedades» (1997, vol. II, p. 672).

H) Antíoco VII Sidetes o Evergetes (138-129 AEC)

Deshace lo establecido con Simón Macabeo (I Macabeos 15:25-31):

I Macabeos 15:25-31

25 El rey Antíoco, pues, tenía puesto cerco a Dora en los arrabales, lanzaba sin tregua sus tropas contra la ciudad y construía ingenios de guerra. Tenía bloqueado a Trifón y nadie podía entrar ni salir.

26 Simón le envió 2.000 hombres escogidos para ayudarle en la lucha, además de plata, oro y abundante material.

27 Pero no quiso recibir el envío; antes bien rescindió cuanto había convenido anteriormente con Simón y se mostró hostil con él.

28 Envío donde él a Atenobio, uno de sus amigos, a entrevistarse con él y decirle: «Vosotros ocupáis Joppe, Gázara y la Ciudadela de Jerusalén, ciudades de mi reino.

29 Habéis devastado sus territorios, causado graves daños en el país y os habéis adueñado de muchas localidades de mi reino.

30 Devolved, pues, ahora las ciudades que habéis tomado y los impuestos de las localidades de que os habéis adueñado fuera de los límites de Judea.

31 O bien, pagad en compensación quinientos talentos de plata [≅ 16.500 kg] y otros quinientos talentos [≅ 16.500 kg] por los estragos que habéis causado y por los impuestos de las ciudades. De lo contrario iremos y os haremos la guerra».

I) El rey de Siria Demetrio II Nicátor (dinastía seléucida)

En el segundo reinado (129-126 AEC), hace exención y perdón de impuestos a Judea (I Macabeos 13:33-40):

I Macabeos 13:33-40

33 Simón reconstruyó las fortalezas de Judea, protegiéndolas con altas torres, grandes murallas, puertas y barras, y dejó provisiones en las fortalezas.

34 Escogió delegados y los envió a ver al rey Demetrio [II Nicátor], para pedirle que eximiera de los impuestos al país, pues Trifón no había hecho más que robarles todo.

35 El rey Demetrio les contestó, enviándoles la siguiente carta:

36 «El rey Demetrio saluda al sumo sacerdote Simón, amigo de los reyes, a los ancianos y a la nación judía.

37 He recibido la corona de oro y la palma que ustedes me han enviado, y estoy dispuesto a hacer con ustedes una paz completa y a dar instrucciones por escrito a los funcionarios, para que los eximan a ustedes de los impuestos.

38 Todos los convenios que he hecho con ustedes quedan confirmados, y ustedes pueden conservar todas las fortalezas que han construido.

39 También les perdono todos los errores y faltas que hayan cometido hasta el día de hoy. Les perdono el impuesto real que me deben. Que no se siga cobrando ningún otro de los impuestos que se cobraban en Jerusalén.

40 Si hay algunos entre ustedes aptos para inscribirse en mi guardia personal, que se inscriban. Y que haya paz entre nosotros» (+DHH, 2003, p. 641, col. 2).

10. Recaudación

A) Funcionarios fiscales

- Inspectores-recaudadores en Egipto (Génesis 41:34-35):

Génesis 41:34-35

34 Además, el faraón debería nombrar inspectores en todo Egipto, para que durante los siete años de abundancia recauden la quinta parte de la cosecha en todo el país.

35 Bajo el control del faraón, esos inspectores deberán juntar el grano de los años buenos que vienen y almacenarlo en las ciudades, para que haya una reserva de alimento (NVIP, 2019, p. 40, col. 1).

- Recaudadores en Egipto (Éxodo 1:11):

Éxodo 1:11

11 Entonces [¿Ramsés II –ca. 1290-1224 AEC?–], puso sobre los hebreos recaudadores de tributos y mayores de trabajos forzados, obligándolos a edificar ciudades de almacenamiento para el faraón, a saber, Pitón y Rameses (BHT, 2007, vol. I, p. 77).

- Recaudadores del rey Salomón (II Crónicas 9:14):

II Crónicas 9:14

14b [...]. Todos los reyes de Arabia y los inspectores del país traían oro y plata a Salomón.

II Crónicas 9:14

14b [...], de todos los reyes de Arabia y de los gobernadores de la tierra, que recaudaban oro y plata para Salomón (+NC, 1977, p. 508, col. 1).

B) El rey Seleuco IV Filopátor (187-175 AEC)

Hijo del rey seléucida Antíoco III el Grande (223-187 AEC), envía a su ministro Heliodoro como recaudador de impuestos para que le traiga el Tesoro del Templo de Jerusalén (Daniel 11:20).

No lo consigue porque una visión sobrenatural se lo impide (II Macabeos 3). Puede interpretarse como un intento de confiscación. El rey muere asesinado por instigación de su ministro Heliodoro (+BJ5, 2019, p. 1386, col. 1, n. 11 20 [a] [b] [c]).

Daniel 11:20

20 Después del rey del norte, ocupará el trono un rey que, para mantener el esplendor del reino, enviará a un recaudador de impuestos. Pero poco tiempo después ese rey perderá la vida, aunque no en el fragor de la batalla (NVIP, 2019, p. 691, col. 2).

C) El rey Antíoco IV Epífanés (175-164 AEC)

Envía al misarca (jefe de los mercenarios de Misia) Apolonio, prefecto recaudador de los tributos, a Jerusalén (I Macabeos 1:29):

I Macabeos 1:29

29 Dos años después, envió el rey [Antíoco IV Epífanés] a las ciudades de Judá al Misarca, que se presentó en Jerusalén con un nutrido ejército.

29 Después de dos años, el rey Antíoco [IV Epífanés] envió a uno de sus ministros a cobrar los impuestos a las ciudades de Judea. Ese ministro llegó a Jerusalén acompañado de un ejército muy grande (+TLA, 2015, p. 377, col. 2).

29 Dos años más tarde, el rey [Antíoco IV Epífanés] envió a las ciudades de Judea a un funcionario encargado de cobrar los impuestos, el cual llegó a Jerusalén con un poderoso ejército (+DHH, 2003, p. 624, col. 2).

D) Sóstrates, alcaide de la Acrópolis

Es recaudador de los impuestos que los judíos debían a Antíoco IV Epífanés (II Macabeos 4:27-28):

II Macabeos 4:27-28

27 Después de asumir el cargo de jefe de los sacerdotes, Menelao no se preocupó por pagarle al rey [Antíoco IV Epífanes –175-164 AEC–] el dinero que le había prometido.

28 Por eso, Sóstrates, el jefe de la ciudad fortificada y encargado de cobrar los impuestos, le reclamó el pago. Entonces el rey mandó a llamar a los dos (+TLA, 2015, p. 407, col. 1).

E) El rey Antíoco Epífanes IV (175-164 AEC)

Va a Persia a cobrar los tributos (I Macabeos 3:27-31):

I Macabeos 3:27-31

27 El rey Antíoco, al oír esto [las victorias de Judas Macabeo], se encendió en violenta ira; mandó juntar las fuerzas todas de su reino, un ejército poderosísimo;

28 abrió su tesoro y dio a las tropas la soldada de un año con la orden de que estuviesen preparadas a todo evento.

29 Entonces advirtió que se le había acabado el dinero del tesoro y que los tributos de la región eran escasos, debido a [poca base imponible total] las revueltas y calamidades que él había provocado en el país al suprimir las leyes en vigor desde los primeros tiempos.

30 Temió no tener, como otras veces, para los gastos y para los donativos que solía antes prodigar con larga mano [redistribución], superando en ello a los reyes que le precedieron.

31 Hallándose, pues, en tan grave aprieto, resolvió ir a Persia a recoger los tributos de aquellas provincias y reunir mucho dinero.

31 Viéndose, pues, en grandes apuros, decidió ir a Persia a cobrar los impuestos de las provincias, y así reunir una cuantiosa suma de dinero (+DHH, 2003, p. 627, col. 2).

F) Reorganización administrativa del rey Salomón

Es probable que la finalidad sea para una mejor y más eficaz recaudación fiscal (I Reyes 4:7-19) (Albright, 1925, p. 17; Stevens, 2006, pp. 110-111, n. 44).

I Reyes 4:7-19

7 Salomón tenía doce gobernadores sobre todo Israel que proveían al rey y a su casa; cada uno proveía un mes del año.

8 Estos eran sus nombres: hijo de Jur, en la montaña de Efraím.

- 9 ... hijo de Dequer, en Mahás, Saalbim, Bet Semes, Ayyalón, hasta Bet Janán.
- 10 ... hijo de Jésed, en Arubbot; tenía Soko y toda la tierra de Jéfer.
- 11 hijo de Abinadab: todo el distrito de Dor. Tabaat, hija de Salomón, fue su mujer.
- 12 ... Baaná, hijo de Ajilud, en Tanak y Meguidó hasta más allá de Yoqmeam, y sobre todo Bet Seán, por debajo de Yizreel, desde Bet Seán hasta Abel Mejolá, que está hacia Sartán.
- 13 ... hijo de Guéber, en Ramot de Galaad; tenía los aduares de Yaír, hijo de Manasés, que están en Galaad; tenía la región de Argob en el Basán, sesenta ciudades fortificadas, amuralladas y con cerrojos de bronce.
- 14 Ajinadab, hijo de Iddó, en Majanáyim.
- 15 Ajimaas en Neftalí; también se casó con una hija de Salomón, llamada Basmát.
- 16 Baaná, hijo de Jusay, en Aser y las subidas.
- 17 Josafat, hijo de Paruaj, en Isacar.
- 18 Semeí, hijo de Elá, en Benjamín.
- 19 Guéber, hijo de Urí, en la tierra de Gad, el país de Sijón, rey de los amorreos, y de Og, rey de Basán. Y había, además, un gobernador que estaba en el país.

11. Sanción por incumplimiento de normas, incluidas las fiscales

A) Desaparición de una nación

Una de las causas de la desaparición del Reino del Norte o de Israel (las diez tribus perdidas) es no pagar (ca. 727 AEC) su rey Oseas el tributo debido al rey asirio Salmanasar V (II Reyes 17:3-4):

II Reyes 17:3-4

3 Salmanasar, rey de Asiria, subió contra Oseas [rey de Israel]; Oseas se le sometió y le pagó tributo.

4 Pero el rey de Asiria descubrió que Oseas conspiraba, pues había enviado mensajeros a So, rey de Egipto, y no pagó tributo al rey de Asiria, como lo venía haciendo cada año; el rey de Asiria lo detuvo y lo encadenó en la cárcel.

B) Decreto del rey de Persia Darío I el Grande (521-486 AEC)

Enumera los castigos (Esdras 6:11):

Esdras 6:11

11 Ordeno también que si alguien desobedece esta orden, se arranque una viga de su propia casa y sea empalado en ella; y que su casa sea convertida en un montón de escombros (+DHH, 2003, p. 295, col. 2).

C) Confiscación por desobediencia (Esdras 10:7-8)**Esdras 10:7-8**

7 Se publicó por Judá y Jerusalén a todos los hijos de la cautividad que se reuniesen en Jerusalén [ca. s. V AEC].

8 Todo aquel que no viniera en el plazo de tres días, según el consejo de los jefes y de los ancianos, vería consagrada al anatema toda su hacienda y sería él mismo excluido de la asamblea de los deportados.

8 y que, si alguno no se presentaba dentro de los tres días, conforme al acuerdo de los príncipes y de los ancianos, le fuesen confiscados todos sus bienes, y él excluido de la congregación de los hijos de la cautividad (+NC, 1977, p. 552, col. 2).

D) Decreto del rey de Persia Artajerjes I (ca. 457 AEC)

Establece las penalizaciones (Esdras 7:26):

Esdras 7:26

26 Y a todo aquel que no cumpla la Ley de tu Dios y la ley del rey, aplíquesele una rigurosa justicia: muerte, destierro, multa en dinero o cárcel.

E) Prisión por impago de impuestos (I Macabeos 13:14-19, 23)**I Macabeos 13:14-19, 23**

14 Trifón supo que Simón [Macabeo –142-135 AEC–] había ocupado el puesto de Jonatán Macabeo, y que estaba listo para hacerle frente. Entonces le envió este mensaje:

15 «Tenemos preso a tu hermano Jonatán, porque no pagó sus impuestos al rey, de acuerdo con el cargo que tenía.

16 Envíanos a dos hijos de Jonatán, y tres mil trescientos kilos de plata [100 talentos]. Nosotros los mantendremos presos para asegurarnos de que ustedes no volverán a desobedecer nuestras órdenes. Tan pronto recibamos a los muchachos y el dinero, dejaremos libre a Jonatán» (+TLA, 2015, p. 398, col. 1).

17 Simón, aunque se dio cuenta de que le hablaban con falsedad, envió a buscar el dinero y los niños para no provocar contra sí una gran enemistad del pueblo que diría:

18 «Porque no envié yo el dinero y los niños, ha muerto Jonatán».

19 Envió, pues, los niños y los cien talentos, pero Trifón faltó a su palabra y no soltó a Jonatán.

23 Cuando se encontraba cerca de Bascamá, [Trifón] hizo matar a Jonatán, que fue enterrado allí.

12. Elevados tributos

A) «Gran cantidad de impuestos» (II Crónicas 24:27)

II Crónicas 24:27

27 Todo lo referente a sus hijos [del rey de Judá Joás –ca. 837-796 AEC–], a la gran cantidad de impuestos que percibió y a la restauración del templo de Dios, se halla escrito en el midrás del Libro de los Reyes [II Reyes 12]. Le sucedió en el trono su hijo Amasías.

No parece que fuesen demasiados porque no hubo rebelión, si se toma esta como criterio de calificación.

B) Rebelión tributaria y secesión

Según la sacrosanta Biblia (I Reyes 12:4, 16, 18-19 || II Crónicas 10:4, 16, 18-19), después del rey Salomón (ca. 928 AEC) el supuesto reino unificado⁴⁸ se divide en dos: Israel («las diez tribus [con posterioridad] perdidas») al norte y Judá (Judá y Benjamín) al sur (ca. 931 AEC).

La causa principal de la rebelión y consiguiente secesión del Reino de Salomón se encuentra en los elevados tributos⁴⁹. Especialmente la implantación por Salomón del *missim* (Friedman, 1997, pp. 45, 66) solo en el norte, en el futuro Israel. El nuevo impuesto se

⁴⁸ No parece que existiera alguna vez un reino unido de David y Salomón (Sicre, 2013, p. 402).

Tal entidad, el Reino unido de David y Salomón, no es más que una construcción hipotética del postexilio creada para apoyar el nacionalismo naciente de Judea. «Esdras es en verdad el padre del Judaísmo, con sus tres ideas esenciales: la Raza elegida, el Templo y la Ley [Torá]» (+BJ5, 2019, p. 482, col. 2).

Tal vez habría que añadir dos prácticas:

- El régimen alimenticio *kosher*.
- La mutilación sexual del varón, circuncisión.

⁴⁹ Descrito también por Tito Flavio Josefo (s. I EC/1997, libro VIII 8:1-3 [209-224], pp. 467-470).

compone además de aportación monetaria también de trabajo físico. Cada año, los ciudadanos tienen que trabajar un mes para el Estado⁵⁰. Teniendo en cuenta que su tradición aseguraba que habían sido esclavos en Egipto y que ahora eran libres, esta ley de «trabajos forzados o forzosos» tuvo que haber sido una amarga píldora muy difícil de tragar. Se sentían como cuando sus antepasados eran esclavos en Egipto (Éxodo 1:11)⁵¹.

A la muerte del rey Salomón, cuando su hijo Roboam se hace coronar en Siquem, la gran ciudad del norte, ellos le piden que aligere sus cargas fiscales (I Reyes 12:4 || II Crónicas 10:4). Roboam no escucha al pueblo y mantiene el mismo sistema tributario. Ellos se rebelan (I Reyes 12:16 || II Crónicas 10:16). Su primer acto de rebeldía consiste en el asesinato por lapidación de uno de los más altos funcionarios del rey Roboam, Adoram, el jefe del *missim* (I Reyes 12:18 || II Crónicas 10:18):

I Reyes 12:4, 16, 18-19

4 «Tu padre [rey Salomón] ha hecho pesado nuestro yugo; ahora tú [rey Roboam, hijo del rey Salomón] aligera la dura servidumbre de tu padre y el pesado yugo que puso sobre nosotros, y te serviremos».

16 Viendo todo Israel que el rey no le oía, replicó el pueblo al rey diciendo: «¿Qué parte tenemos nosotros con David? ¡No tenemos herencia en el hijo de Jesé! ¡A tus tiendas, Israel! ¡Mira ahora por tu casa, David!» Israel se fue a sus tiendas.

18 El rey Roboam envió a Adoram, jefe de la leva [*missim*], pero todo Israel le mató a pedradas; el rey Roboam se apresuró a subir a su carro para huir a Jerusalén.

18 Y envió el rey Roboam a Adoniram [Adoram], que estaba a cargo del tributo, pero todo Israel lo apedreó con piedras, de tal modo que murió; y el mismo rey Roboam tuvo que apresurarse a subir en un carro para huir a Jerusalem (BTX4, 2017, p. 396, col. 2).

19 Israel se rebeló contra la casa de David; así hasta el día de hoy.

II Crónicas 10:4, 16, 18-19

4 «Tu padre [rey Salomón] ha hecho pesado nuestro yugo; ahora tú [rey Roboam, hijo del rey Salomón] aligera la dura servidumbre de tu padre y el pesado yugo que puso sobre nosotros y te serviremos».

⁵⁰ Este tipo de tributo con forma de prestaciones personales queda recogido en el artículo 31.3 de la Constitución española de 1978, cuyo fundamento se halla en el artículo 30. «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley» (art. 31.3).

⁵¹ Éxodo 1:11:

11 Entonces, puso sobre los hebreos recaudadores de tributos y mayores de trabajos forzados, obligándolos a edificar ciudades de almacenamiento para el faraón, a saber, Pitón y Rameses (BHT, 2007, p. 779).

16 Viendo todo Israel que el rey no le oía, replicó el pueblo al rey diciendo: «¿Qué parte tenemos nosotros con David? No tenemos herencia en el hijo de Jesé. ¡A tus tiendas, Israel! Mira ahora por tu casa, David». Y todo Israel se fue a sus tiendas.

18 El rey Roboam envió a Adoram, jefe de la leva [missim], pero los israelitas le mataron a pedradas y murió. Entonces el rey Roboam se apresuró a subir a su carro para huir a Jerusalén.

18 Después el rey Roboam envió a Adoram, encargado de los tributos. Pero los israelitas lo apedrearon, y murió. Entonces el rey Roboam se apresuró a subir a su carro y huyó a Jerusalén (ASD, 2009, p. 479, col. 2).

19 Israel se rebeló contra la casa de David hasta el día de hoy⁵².

Hasta ahora no se dispone de prueba alguna fehaciente de tal secesión y rebelión fiscal⁵³. Debe tenerse en cuenta que ausencia de pruebas no prueba la ausencia.

C) Carta al rey de Persia Artajerjes I (465-424 AEC)

Algunos de sus súbditos le advierten de que Jerusalén puede rebelarse y dejar de pagar impuestos (Esdras 4:13):

Esdras 4:13

13 Sepa también el rey que, si esta gente reconstruye la ciudad [Jerusalén] y termina la muralla, sus habitantes se rebelarán y no pagarán tributos, ni impuestos ni contribución alguna, lo cual sería perjudicial para el tesoro real (NVIP, 2019, p. 374, col. 2).

⁵² En opinión de William Foxwell Albright, el rey David no gravó al pueblo elegido. Las necesidades de su erario personal y estatal quedaban cubiertas con:

- El botín de guerra.
- Tributos de los vencidos:
 - Filisteos.
 - Arameos (II Samuel 8:6, I Crónicas 18:6).
 - Cananeos (Esdras, Sarón y Galilea).
 - Edom.
 - Moab (I Crónicas 18:2).
 - Amón.

Al contrario, el gasto de su hijo, el rey Salomón, era de tal magnitud que, como no existía la deuda pública, se vio obligado a gravar a sus súbditos de forma exagerada. «No es extraño que, a su muerte, sobreviniese inmediatamente una rebelión general de las tribus del norte [Israel] y la división de la monarquía» (Albright, 1959, pp. 229-230; Beitzel, 2014, p. 248, col. 2-249 col. 2).

⁵³ No lo citan, por ejemplo, Burg (2004); *List of Historical Acts of Tax Resistance* (2025).

D) Conflicto social (Nehemías 5:4-5, 9:36-37)

Por causa de los elevados impuestos que hay que pagar al rey de Persia Artajerjes I (465-424 AEC) o sus gobernadores⁵⁴:

Nehemías 5:4-5

4 Y otros decían: «Tenemos que pedir prestado dinero a cuenta de nuestros campos y de nuestras viñas para el impuesto del rey [de Persia Artajerjes I];

5 y siendo así que tenemos la misma carne que nuestros hermanos, y que nuestros hijos son como sus hijos, sin embargo, tenemos que entregar como esclavos a nuestros hijos y a nuestras hijas; ¡hay incluso entre nuestras hijas quienes son deshonradas! Y no podemos hacer nada, ya que nuestros campos y nuestras viñas pertenecen a otros».

Nehemías 9:36-37

36 Míranos hoy a nosotros esclavos, y en el país que habías dado a nuestros padres para gozar de sus frutos y bienes, mira que aquí en servidumbre nos sumimos.

37 Sus muchos frutos son para los reyes, que por nuestros pecados tú nos impusiste, y que a capricho dominan nuestras personas, cuerpos y ganados. ¡En gran angustia nos hallamos!

E) Solo cobrar impuestos lleva a la ruina (Proverbios 29:4)

Proverbios 29:4

4 El rey que hace justicia da seguridad al país; el que sólo cobra impuestos lleva el país a la ruina (+TLA, 2015, p. 540, col 1).

F) Castigo divino por cobrar altos impuestos (Amós 5:11)

Amós 5:11

11 ustedes humillan a los pobres y les quitan el pan de la boca al cobrarles altos impuestos. Por eso no podrán disfrutar de las lujosas casas que construyeron, ni tampoco beberán el vino de los hermosos viñedos que plantaron (+TLA, 2015, p. 785, col. 2).

Como ya decía Lao-Tse (ca. s. VI-IV AEC/1979, p. 87), «El pueblo tiene hambre porque los monarcas exigen muchos impuestos. Por esto tiene hambre».

⁵⁴ «Probablemente como consecuencia de las malas cosechas» (Briend, 1977, p. 39, col. 1).

13. Resultados⁵⁵

La mayoría de las referencias (87 % [66/76]) se halla contenida en los libros de naturaleza histórica: Jueces, I-II Samuel, I-II Reyes, I-II Crónicas, Esdras, Nehemías, I-II Macabeos. Estos representan el 15 % (11/73) del total de libros de la sacrosanta Biblia católica.

Tanto el PS como la BMMM y +LXX no modifican de forma significativa la información sobre la fiscalidad laica contenida en el TM del Antiguo Testamento.

Así como en la fiscalidad religiosa bíblica se puede identificar un rudimentario sistema tributario sagrado, en el caso de la fiscalidad laica solo se encuentran algunos retazos dispersos, variados y tan inconexos que no permiten la reconstrucción de sus correspondientes sistemas impositivos.

No obstante, durante la monarquía (ca. 1047-587 AEC), es posible adivinar un repetido ciclo de impuesto-exención-impuesto con base en la alternancia de poder entre Egipto y Mesopotamia (Imperio asirio, después babilonio). Este movimiento se repite en el postexilio helenista, a lo largo de la independencia macabea (164-63 AEC), con la variación del poderío entre Egipto (ptolomeos) y Siria (seleúcidas).

El mecanismo generador del vaivén impuesto-exención se halla en la situación geográfica del Israel bíblico, muro de contención entre ambas potencias, y su falta de neutralidad. En los conflictos que surgen, Israel, haciendo caso omiso de la recomendación de sus neutrales profetas, apoya a la potencia que prevé que va a ser ganadora. Si acierta, la potencia ganadora recompensa a Israel, su aliado, con una exención de impuestos. En caso contrario, ha de soportar el gravamen (carga o yugo) de nuevos tributos.

⁵⁵ No se ha considerado necesario la utilización de programas de análisis tales como ATLAS-ti.

Anexo. Siglas de Sagradas Escrituras

ASD	<i>Santa Biblia</i> [nueva Reina-Valera, versión siglo XXI] (2009). Sociedad Bíblica Emanuel. Iglesia adventista del séptimo día.
BHT	<i>La Biblia</i> [hebreo, Tanak] (2007). Sinai.
+BJ1-5	+ <i>Biblia de Jerusalén</i> (1967, 1976, 1998, 2009, 2019). Desclée de Brouwer.
BMMM	M. Abegg Jr., P. W. Flint y E. C. Ulrich (trads. y eds.) (1999). <i>The Dead Sea Scrolls Bible. The Oldest Known Bible. Translated for the First Time into English</i> . HarperOne.
+BMN1972	+ <i>La santa Biblia</i> (1972). Ediciones Paulinas.
+BMN1992	+ <i>La santa Biblia</i> (1992). Ediciones Paulinas.
+BMN2013	+ <i>La santa Biblia</i> (2013). San Pablo.
+BSA	+ <i>La Biblia</i> (1994). Círculo de Lectores.
BTX2	<i>Biblia textual</i> (2010). Holman Bible Publishers.
BTX4	<i>Biblia textual</i> (2017). Holman Bible Publishers.
+CI3	+F. Cantera Burgos y Iglesias González (trads. y eds.) (2015). <i>Sagrada Biblia. Versión crítica sobre los textos hebreo, arameo y griego</i> . Editorial Católica.
+DHH	+ <i>Biblia Dios habla hoy con deuterocanónicos</i> (2003). Sociedades Bíblicas Unidas.
III Esd	III Esdras (+LXX, I Esdras). Díez Macho, A. (dir.) (1983). III Esdras. En <i>Apócrifos del Antiguo Testamento</i> (vol. II, <i>Cristiandad</i> , pp. 453-478) [original ca. 100 AEC-50 EC].
+JLXX	+Jünemann, J. (1992). <i>La sagrada Biblia</i> [versión de la Septuaginta al español]. Centros de Ex Alumnos del Seminario Conciliar de Concepción.
LBLA	<i>La Biblia de las Américas</i> (2001). The Lockman Foundation.
LJB	Díez Macho, A. (dir.) (1983). Libro de los Jubileos. En <i>Apócrifos del Antiguo Testamento</i> (vol. II, <i>Cristiandad</i> , pp. 81-193) [original ca. 166-104 AEC].
+LXX	+ <i>La Biblia griega. Septuaginta</i> (2008, 2011, 2013, 2015), vols. I-IV: I. <i>El Pentateuco</i> , II. <i>Libros históricos</i> , III. <i>Libros poéticos y sapienciales</i> , IV. <i>Libros proféticos</i> . Sígueme.





+NC	+Nácar Fuster, E. y Colunga Cueto, A. (trads. y eds.) (1977). <i>Sagrada Biblia</i> . Editorial Católica.
NTV	<i>Santa Biblia</i> [nueva traducción viviente] (2010). Tyndale House.
NVI2018	<i>Santa Biblia</i> [nueva versión internacional] (2018). Misionera, Vida.
NVIP	<i>Santa Biblia</i> [nueva versión internacional peninsular] (2019). Abba.
OAB	<i>The New Oxford Annotated Bible. New Revised Standard Version. With The Apocrypha. An Ecumenical Study Bible</i> (2018). Oxford University Press.
PB2	<i>Biblia Peshitta</i> (2017). Holman Bible Publishers.
PS	Tsedaka, B. (ed. y trad.) (2013). <i>The Israelite Samaritan Version of the Torah. First English Translation. Compared with the Masoretic Version</i> . William B. Eerdmans.
R1569 BO	<i>La Biblia que es, los sacros libros del Viejo y Nuevo Testamento</i> (2008). Mattias Apiarius; Mestiza Press (Biblia del Oso) [original 1569].
R[V]1602 BC	<i>La Biblia que es, los sacros libros del Viejo y Nuevo Testamento</i> (1602). Lorenço Iacobi (Biblia del Cántaro).
R[V]1865	<i>La santa Biblia, que contiene el Antiguo y el Nuevo Testamento</i> (1865). Sociedad Bíblica Americana.
R[V]1960	<i>Santa Biblia</i> (2000). Sociedades Bíblicas Unidas [original 1960].
R[V]1995	<i>Santa Biblia</i> [Reina-Valera, revisión 1995] (1999). Sociedades Bíblicas Unidas.
R[V]C2012	<i>Biblia. Oraciones y promesas</i> (2012). Holman Bible Publishers.
R[V]2020	<i>Santa Biblia</i> (2020). Sociedad Bíblica.
+TLA	+ <i>La Biblia. Traducción en lenguaje actual. Con deuterocanónicos en orden alejandrino</i> (2015). Sociedades Bíblicas Unidas.
WTB	<i>La Biblia. Traducción del Nuevo Mundo de las Santas Escrituras</i> (1987). Watchtower Bible And Tract Society; International Bible Students Association. Testigos de Jehová.

Nota: (+) católicas. En LXX, JLXX, DHH, TLA, por asociación.

Salvo el PS, la BMMM y +LXX, en general, los demás ejemplares modernos de la sacrosanta Biblia se apoyan en el TM para los libros del Antiguo Testamento protestante o Biblia hebrea.

Referencias bibliográficas

- @diostuitero (2021). *La Biblia según Dios. Que hay detrás del libro más vendido de todos los tiempos*. Malpaso.
- Acemoglu, D. y Johnson, S. (2013). *Poder y progreso. Nuestra lucha milenaria por la tecnología y la prosperidad*. Deusto.
- Acemoglu, D. y Robinson, J. A. (2014). *Por qué fracasan los países: Los orígenes del poder, la prosperidad y la pobreza*. Deusto.
- Adams, C. (2001). *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Madison Books.
- Albright, W. F. (1925). The Administrative Divisions of Israel and Judah. *Journal of the Palestine Oriental Society*, 5, 17-54.
- Albright, W. F. (1959). *De la Edad de Piedra al cristianismo. El marco histórico y cultural de la Biblia*. Sal Terrae.
- Alonso, J. (trad.) (2021). *El Libro del Génesis: Liberado*. Blackie Books.
- Asimov, I. (1985). *Guía de la Biblia* (vol. I). Laia.
- Beitzel, B. J. (asesor) (2014). *Bíblica. Atlas de la Biblia. Un recorrido histórico por las tierras de la Biblia*. Librero.
- Briend, J. (1977). *El Pentateuco*. Verbo Divino.
- Broshi, M. (1987). The Role of the Temple in the Herodian Economy. *Journal of Jewish Studies*, 38(1), 31-37.
- Burg, D. F. (2004). *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*. Routledge.
- Crisóstomo, J. (2005). Homilias sobre el Génesis. En T. C. Oden y M. Sheridan (eds.), *La Biblia comentada por los padres de la Iglesia y otros autores de la época patristica* (vol. 2, *Antiguo Testamento*, Génesis 12-50, pp. 415-416). Ciudad Nueva [original s. IV].
- Díez Macho, A. (dir.) (1983). Midras Wayyisau. En *Apócrifos del Antiguo Testamento* (vol. II, *Cristiandad*, pp. 191-193) [original ca. 130 AEC].
- Eslava Galán, J. (2020). *La Biblia contada para escépticos*. Planeta.
- Finkelstein, I. y Silberman, N. A. (2011). *La Biblia desenterrada. Una nueva visión arqueológica del antiguo Israel y de los orígenes de sus textos sagrados*. Siglo XXI.
- Fox, R. L. (1992). *La versión no autorizada. Verdad y ficción en la Biblia*. Planeta.
- Friedman, R. E. (1997). *Who Wrote the Bible?* HarperOne.
- García Gascón, E. (25 de diciembre de 2019). La religión se enrolla en el ejército de Israel. *Público*. <https://www.publico.es/internacional/religion-enrola-ejercito-israel.html>
- García Gascón, E. (19 de mayo de 2021). Israel, la constante transformación del ejército en milicias de Dios. *Público*. <https://www.publico.es/internacional/israel-constante-transformacion-ejercito-milicias-dios.html>
- Graves, R. y Patai, R. (1986). *Los mitos hebreos*. Alianza [Libro del Génesis].
- Harris, M. (1990). *Bueno para comer*. Alianza.
- Harris, M. (1992). *Nuestra especie*. Alianza.
- Heródoto (1992). *Historia* (vol. I). Gredos [original ca. 430 AEC].
- Josefo, T. F. (1997). *Antigüedades judías* (vols. I-II). Akal [original s. I EC].
- Kramer, S. N. (2013). *La historia empieza en Sumer. 39 primeros testimonios de la historia escrita*. Alianza.
- Lao-Tse (1979). *Tao-Te-King*. Ricardo Aguilera [original ca. s. VI-IV AEC].

- List of Historical Acts of Tax Resistance (1 de enero de 2025). En *Wikipedia*. https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_historical_acts_of_tax_resistance#cite_ref-burg_1-1
- Matthews, V. H. y Benjamin, D. C. (2006). *Old Testament Parallels. Laws and Stories from the Ancient Near East*. Paulist Press.
- Miller, G. P. (2015). Taxation. En B. A. Strawn (ed.), *The Oxford Encyclopedia of the Bible and Law*. Oxford University Press.
- Orígenes (1999). *Homilías sobre el Génesis*. Ciudad Nueva [original s. III].
- Red Latinoamericana de Economía de Francisco (18 de octubre de 2024). *El diezmo como modelo de educación financiera. Un camino hacia la libertad económica de los pueblos de nuestra América desde el pensamiento social cristiano* [ponencia de E. Medina Mejorada, 4.º Congreso Internacional de Economía de Francisco en América Latina y El Caribe: Economías para la Creación y la Acción (Ciudad de México, 24 y 25 de octubre de 2024), fase inaugural, 49:12]. https://www.youtube.com/watch?v=jh1Yo_CJDG4&t=330s
- Rogozinski, J. (21 de octubre de 2024). Acemoglu, Robinson, el Nobel y las mentiras. *El Financiero*. <https://www.elfinanciero.com.mx/opinion/jacques-rogozinski/2024/10/21/acemoglu-robinson-el-nobel-y-las-mentiras/>
- Roth, M. T. (1997). *Law Collections from Mesopotamia and Asia Minor*. Scholars Press.
- Schindel, Á. (1996). Los tributos en la Biblia hebrea (Antiguo Testamento). *Derecho Tributario*, 13(76), 236-244.
- Sicre, J. L. (2013). *Introducción al Antiguo Testamento*. Verbo Divino.
- Stevens, M. E. (2006). *Temples, Tithes, and Taxes. The Temple and the Economic Life of Ancient Israel*. Hendrickson.
- The Kopelman Foundation (1906). Weights and Measures [Pesos y medidas]. En *Jewish Encyclopedia*. <https://www.jewishencyclopedia.com/articles/14821-weights-and-measures#217>
- Wagner-Tsukamoto, S. (2009). *Is God an Economist?* Palgrave Macmillan.

Manuel Rojo Alejos. Tres cursos de Introducción a la Lectura de la Biblia: Sagrada Escritura, Antiguo Testamento y Nuevo Testamento; Estudio Teológico Agustiniiano (Valladolid). Diplomado en Literatura Sagrada, Seminario Reina Valera. Diplomado en Teología Bíblica, Universidad Pontificia de México (UPM). Licenciado en Derecho, Universidad de Educación a Distancia (UNED). Suficiencia investigadora tercer ciclo, Universidad San Pablo (CEU). Abogado, colegiado número C62271. Analista financiero. Experiencia en derecho tributario. <https://orcid.org/0009-0000-5355-3301>

El TEAC ante la inactividad de la Administración: las consecuencias de no declarar expresamente la caducidad antes de iniciar de nuevo un procedimiento

Análisis de la [RTEAC de 15 de noviembre de 2024, RG 1541/2022](#)

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM.

Profesora contratada doctora de la UDIMA.

Abogada del ICAM (España)

nuriapuebla@icam.es

Extracto

La declaración de caducidad de un procedimiento tributario que tiene establecido un plazo máximo de resolución es indispensable para iniciar un procedimiento nuevo; de modo que, cuando se haya superado el plazo legal para resolver, la Administración debe declarar la caducidad de forma expresa y notificar dicha caducidad al interesado. Si se inicia un nuevo procedimiento, tras el caducado, sin cumplir con este requisito, el nuevo acuerdo que se dicte es nulo.

Publicado: 14-02-2025

Cómo citar: Puebla Agramunt, N. (2025). El TEAC ante la inactividad de la Administración: las consecuencias de no declarar expresamente la caducidad antes de iniciar de nuevo un procedimiento. (Análisis de la RTEAC de 15 de noviembre de 2024, RG 1541/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 504, 123-128. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24327>

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) resuelve en única instancia una reclamación, tramitada con la referencia 00/01541/2022, que había sido interpuesta el 17 de septiembre de 2021 contra un acuerdo de derivación de responsabilidad dictado con arreglo al artículo 43.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), y notificado el 15 de septiembre de 2021.

Dicho acuerdo de responsabilidad subsidiaria había sido dictado después de que un procedimiento de recaudación previo, encaminado a declarar esa misma responsabilidad, hubiera caducado.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC, en el FD 5 de la resolución, afirma que:

Este tribunal considera que debido a la falta de declaración expresa de la caducidad del procedimiento ... y su notificación, debe declararse la nulidad del acto identificado mediante referencia R..., no siendo necesario un pronunciamiento expreso sobre el resto de las alegaciones formuladas por el reclamante.

3. Comentario crítico

Estamos ante una escueta, clara y contundente resolución que viene a resolver un problema que en no pocas ocasiones acontece en la práctica de los procedimientos recaudatorios de derivación de responsabilidad: transcurre el tiempo entre el inicio del procedimiento y la resolución de este sin que se declare la caducidad. Y, tras ello, se tramita un nuevo procedimiento de la misma naturaleza. ¿Qué incidencia tiene el procedimiento caducado en el nuevo procedimiento que se abre y por el que se declara a alguien responsable?

En el caso objeto de este comentario, una persona es declarada responsable en virtud del artículo 43.1 b) de la LGT, si bien el precepto en concreto no es importante a efectos de lo que interesa destacar de esta resolución, porque la tesis del tribunal es aplicable a cualquier procedimiento de derivación de responsabilidad, solidaria o subsidiaria.

Resulta que, con carácter previo a esta declaración de responsabilidad, la Administración había iniciado otro procedimiento que no había podido concluir porque había transcurrido el plazo legal máximo para este tipo de procedimientos, que es de seis meses.

El reclamante alega, en síntesis, que el procedimiento de declaración de responsabilidad que se había iniciado anteriormente con el mismo objeto caducó por inactividad de la Administración sin que la caducidad fuera declarada y notificada al declarado responsable. También adujo que el acuerdo de derivación de responsabilidad había sido dictado por un órgano manifiestamente incompetente. Y por último pidió que se declarase la prescripción del derecho de la Administración tributaria para declarar la responsabilidad tributaria.

El TEAC analiza como cuestión prioritaria la primera invocada, es decir, la de la caducidad del procedimiento previo. Y remitiéndose a jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), resuelve que, para que el procedimiento de declaración de responsabilidad se hubiese iniciado conforme a derecho, habría sido necesaria la declaración expresa de la caducidad del procedimiento anterior. Y que, sin embargo, este acto de declaración de caducidad no constaba en el expediente. Aprecia el TEAC que, en la comunicación de inicio del procedimiento ulterior, es decir, el que ha dado lugar al acto que ahora se recurre, se decía lo siguiente:

En fecha 29-06-2020 se le notificó comunicación de inicio de actuaciones de derivación por el presente supuesto de responsabilidad, con número de expediente ..., el cual caducó por exceder del plazo máximo previsto para notificarse la resolución del mismo (6 meses) establecido en el artículo 104 de la LGT, por dicho motivo, se ha procedido a iniciar de nuevo el procedimiento de derivación mediante la notificación de la presente puesta de manifiesto de derivación de responsabilidad con número ...

Y que, faltando esta expresa declaración de caducidad, que debería haber sido notificada al interesado, la Administración no podía iniciar un nuevo procedimiento.

También es preciso destacar que el Central se remite a una sentencia del TS como algo esencial a la hora de decidir el caso que tiene sobre la mesa. Y es que es menester comentar que las consecuencias de la falta de declaración expresa de la caducidad ya habían sido puestas de manifiesto por el TS, si bien el Alto Tribunal se había manifestado a propósito de ello en procedimientos de gestión tributaria, no de recaudación, como es el procedimiento de declaración de responsabilidad.

Así, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS tiene establecido en Sentencia de 21 de septiembre de 2023 (rec. de cas. núm. 8101/2021), de la que fue ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, lo siguiente:

Aunque la caducidad acontece por el mero transcurso del plazo legalmente establecido, por tanto, con independencia de que exista una declaración de caducidad, la Administración Tributaria está obligada a declarar la caducidad de forma expresa, transcurrido el plazo máximo legal para notificar la correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración.

Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

Volviendo al caso que nos ocupa, obsérvese que el reclamante interpuso su reclamación el 17 de septiembre de 2021 y que, por tanto, cuando hizo alegaciones en el procedimiento, no conocía ni podía conocer la jurisprudencia sentada en la STS que acabamos de mencionar y que es a la que se remite el TEAC.

Por otra parte, nótese que el criterio del TS manifestado en esa sentencia es además reiterado, pues al menos en dos ocasiones más se ha pronunciado en el mismo sentido: STS de 21 de septiembre de 2023 (rec. de cas. núm. 8213/2021) y de 29 de septiembre de 2023 (rec. de cas. núm. 8100/2021).

En todo caso, si se nos permite la licencia, creemos que la opinión del TEAC, que ahora cita al TS, en realidad ya podía intuirse, pues el Central había dictado con anterioridad ciertas resoluciones en asuntos parecidos, y de sus pronunciamientos podíamos predecir que la respuesta a la reclamación interpuesta el 17 de septiembre de 2021 contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria mencionado sería la que finalmente ha otorgado al reclamante en la Resolución de 15 de noviembre de 2024 que hoy comentamos en estas líneas. Respuesta que nos parece oportuna y correcta.

A estos efectos, en primer lugar, ha de citarse la Resolución de 24 de junio de 2020 en la reclamación 00/02223/2019, en la que se unificó criterio, sentándose como tal que:

El inicio de un procedimiento de inspección que incluya el objeto de un procedimiento de comprobación limitada previamente caducado no pone fin a éste.

La falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada relativo a un determinado concepto (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período determina la invalidez del inicio de un procedimiento de inspección posterior respecto de dicho concepto (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período.

En aquella importante resolución, el TEAC, acertadamente en nuestra opinión, había rechazado el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) diciendo lo siguiente:

Debe rechazarse, en conclusión, la invocación formulada por el director recurrente a la pretendida autonomía del procedimiento de inspección posterior que, si bien es cierto, como señala aquél, se rige por su propia normativa, no puede ignorar las consecuencias de la falta de declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada previo sobre el mismo concepto y período. No pretende con ello este Tribunal Central negar que el procedimiento de inspección se haya desarrollado por órganos con competencias inspectoras o que sea un procedimiento diferente al de comprobación limitada. Lo único que se afirma es que el acuerdo de inicio de dicho procedimiento inspector tenía que haber ido precedido de la correspondiente declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada anterior o contener dicha declaración, so pena de entender que respecto del concepto (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período que fueron objeto de este último el citado acuerdo de inicio y las actuaciones subsiguientes se consideren realizadas en el seno del primer procedimiento ya caducado.

Se trataba de un caso en que un procedimiento de comprobación limitada había caducado y en el que, tras ello, sin que dicha caducidad fuera declarada y notificada de forma expresa, se había iniciado un procedimiento de inspección.

Pero es que esta Resolución del TEAC de 24 de junio de 2020 dictada en unificación de criterio venía después de otra de fecha 16 de noviembre de 2017, dictada en la reclamación 00/04743/2017, en la que se había establecido que:

Partiendo de la doctrina de este TEAC puntualizada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se admite pues la notificación en un mismo acto de la declaración de caducidad del primer procedimiento junto con la comunicación del inicio del segundo procedimiento, siempre que como exige el Tribunal Supremo exista «una clara indicación del diferente régimen de impugnación de uno y otro, expresando con claridad y separación el carácter y los requisitos de recurribilidad que, en su caso, les afectan».

Por eso creemos que estamos en disposición de afirmar que con la Resolución de 15 de noviembre de 2024 se completa la doctrina del TEAC sobre esta cuestión del efecto de la caducidad no declarada cuando se inicia un procedimiento nuevo; pues, si bien en los casos resueltos por las resoluciones anteriores estábamos ante procedimientos de gestión y de inspección, y en esos casos el criterio era claro y expreso, ahora se enfrentaba el TEAC a un asunto en el que estaba en juego un procedimiento de recaudación, procedimiento respecto del cual el tribunal no tenía manifestado criterio.

Y el Central no duda en aplicar la misma respuesta que en los casos anteriores, concluyendo que la falta de declaración expresa de la caducidad del procedimiento previo, y su notificación, supone la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad dictado tras el caducado.

En definitiva. Estamos ante una importante resolución, que clarifica y completa los efectos de la falta de notificación de una declaración expresa de caducidad; una resolución que aplaudimos en la medida en que viene a conformar un cuerpo de doctrina sobre las consecuencias de la caducidad que completa la ya existente, especificando que en los procedimientos de recaudación también la consecuencia es la nulidad.



Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo superior de inspectores de Hacienda del Estado)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado.

Profesor del CEF.- (España)

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo superior de inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria: Resolución de 15 de abril de 2024 [BOE de 19 de abril de 2024]).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo superior de inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria: Resolución de 15 de abril de 2024 (BOE de 19 de abril). A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos y recaudación.

Palabras clave: dictamen; prueba; inspectores; Hacienda; Estado.

Publicado: 04-03-2025



Supuesto práctico

Enunciado

I. Planteamiento

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá usted elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse del mismo.

El dictamen se estructura en las ocho partes que se citan a continuación:

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes de informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades.
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

II. Notas

Para la redacción del dictamen se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 8 de noviembre de 2024.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de los países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.
- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de los apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.

III. Información básica común a todos los apartados

Don Antonio Ventura, farmacéutico de profesión, es el titular de una oficina farmacéutica, adquirida mediante traspaso en 2014, en la que continúa ejerciendo dicha actividad en la actualidad.

Don Antonio Ventura y su cónyuge, doña Isabel Bueno, con una dilatada experiencia profesional en el ámbito de la enología, deciden constituir la sociedad Inversiones Buenaventura, SA, una entidad mercantil constituida e inscrita en el Registro Mercantil en 2019, con domicilio social en Vigo, y cuyo capital social pertenece al 50 % a cada uno de los cónyuges.

Por otra parte, Inversiones Buenaventura, SA ha constituido una serie de sociedades, cuyo capital social le pertenece íntegramente:

- Productos de Laboratorio, SA. Entidad cuyo objeto social es la comercialización de material de laboratorio y que se constituye en 2020. El negocio consiste en la importación de material de laboratorio que posteriormente se comercializa tanto en España como en otros países. Esta sociedad tiene varios trabajadores, François Moreau, ciudadano francés, y don Prudencio Ochoa, que realiza labores administrativas, así como dos ingenieros químicos y un comercial, que ha contratado recientemente.
- Vermuts Bueno, SL. Entidad cuyo objeto social es la producción y comercialización de distintos tipos de bebidas alcohólicas. Si bien la intención inicial era constituir una sociedad para la producción de un vermut de marca propia, la sociedad

realiza la comercialización de otro tipo de bebidas alcohólicas aprovechando la experiencia profesional de doña Isabel Bueno.

- Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL. Entidad cuyo objeto social es realizar todo tipo de operaciones relacionadas con la actividad inmobiliaria, y cuyo capital social es propiedad en su totalidad de Inversiones Buenaventura, SA.
- Buenaventura Sunglass, SA. Entidad cuyo objeto social es la comercialización de gafas de sol, y cuyo capital social es propiedad en su totalidad de Inversiones Buenaventura, SA. Esta sociedad es la que ha acumulado mayores problemas financieros y pérdidas, y tiene un volumen relevante de deudas. La sociedad tiene un punto de venta en Madrid, en un local comercial que tiene alquilado, así como un inmueble en propiedad que se utiliza como almacén.

El matrimonio tiene tres hijos, Jaime de 23 años, Diego de 18 años, y Paloma, que ha sido adoptada, y que tiene 2 años, y una discapacidad del 35 %. Los tres descendientes residen con sus padres en el domicilio familiar de Vigo, al que también se traslada el padre de don Antonio, don Paco Ventura, en abril de 2024.

Parte 1.^a Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del ejercicio

El padre de doña Isabel Bueno, don Manuel Bueno, ha fallecido recientemente. Don Manuel Bueno había redactado testamento reconociendo el derecho al usufructo de un tercio de sus bienes a su viuda, doña María Figueroa, instituyendo como heredera universal a su hija, doña Isabel Bueno.

Don Manuel Bueno había sido objeto de un procedimiento de inspección antes de su fallecimiento, quedando pendientes de pago la cuota e intereses derivados de las actas de inspección, así como la correspondiente sanción. Además, unos días antes de fallecer, le fue notificado a don Manuel Bueno el acuerdo de inicio de una derivación de responsabilidad.

Don Manuel Bueno era accionista de la sociedad Bueno y González, SL, con el 40 % de la participación del capital social, correspondiendo el otro 60 % a don Joaquín González. Tras el fallecimiento de don Manuel Bueno, se acuerda proceder a la disolución y liquidación de dicha sociedad, nombrándose liquidador a don Joaquín González. Concluida la liquidación, don Joaquín González somete a la aprobación de la Junta General el balance final y el proyecto de división entre los socios del activo resultante, adoptándose el acuerdo aprobatorio con los votos a favor de Joaquín González.

Se pide:

1. De las obligaciones tributarias descritas en el enunciado, ¿cuáles se transmiten en el momento de la sucesión?
2. ¿A quiénes se transmitirán las obligaciones tributarias pendientes de don Manuel Bueno?
3. ¿Qué opciones tienen los sucesores de don Manuel Bueno si no conocen claramente cuál es la situación patrimonial del fallecido?
4. ¿En qué momento se extinguirá la personalidad jurídica de Bueno y González, SL?

Parte 2.^a Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

La Inspección se persona el día 9 de enero de 2023 en la oficina de farmacia notificando el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IRPF, periodos 2020 y 2021, y alcance parcial limitado a la comprobación de los rendimientos de la actividad económica, con una duración de 18 meses.

Las actuaciones se entienden con don Antonio Ventura, presente en el local, al que se le notifica el inicio de las actuaciones.

Los funcionarios examinan el local que consta de una zona abierta al público, y un despacho delimitado, donde se encuentra el ordenador en el que se lleva la contabilidad de la actividad, y que se encuentra cerrado con llave.

Durante las actuaciones en el local, los funcionarios encuentran una libreta donde figuran anotadas todas las ventas del periodo 2021 y verifican que no coinciden con las declaradas.

El señor Ventura se niega a aportarlo voluntariamente, y los funcionarios proceden a adoptar medidas cautelares.

El día 30 de enero de 2023 se notifica el acuerdo de ratificación de medidas cautelares. El día 12 de febrero, los representantes de Antonio Ventura presentan alegaciones, manifestando que se ha producido una lesión al derecho a la intimidad de su representado. Dichas alegaciones son inadmitidas por la Inspección por estar realizadas fuera plazo.

Durante la instrucción del procedimiento, se le requiere al señor Ventura que aporte los libros registro de ingresos y gastos de la actividad de los periodos objeto de comprobación.

Tras la notificación de tres requerimientos, el señor Ventura se niega a aportar la documentación.

A la vista de la información obtenida respecto al periodo 2021, el actuario decide determinar las ventas del periodo 2020 a través del método de estimación indirecta.

Finalizadas las actuaciones, el obligado suscribe actas en disconformidad el día 20 de marzo de 2024. Las actas incoadas se acompañan de un informe en relación con la aplicación del método de estimación indirecta que incluye las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta y la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.

El día 7 de junio de 2024 se le notifica el acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta.

El obligado interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo.

Transcurridos seis meses, el tribunal resuelve estimando la existencia de defectos formales y ordenando la retroacción de las actuaciones.

Se pide:

1.

- a) En caso de que Antonio Ventura niegue el acceso al local, que no tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, ¿tiene la Inspección facultades para acceder?, ¿qué documentación necesita? Justifique su respuesta.
- b) Teniendo en cuenta que el despacho tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, ¿tiene la Inspección facultades para acceder al mismo?, ¿qué documentación necesita? Justifique su respuesta.

2.

- a) ¿Qué tipo de medidas cautelares se pueden adoptar y qué condiciones o límites, materiales o temporales, tienen?
- b) ¿Presentaron los representantes del Sr. Ventura las alegaciones a las medidas cautelares en plazo?

3.

- a) ¿Es correcto el contenido del informe sobre la aplicación del método de estimación indirecta?

- b) ¿La estimación indirecta puede referirse exclusivamente a las ventas del Sr. Ventura?
4. Recibida la resolución de la reclamación económico-administrativa, ¿de qué plazo dispone la Inspección para la finalización del procedimiento?

Parte 3.^a Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades

Pregunta 1

La sociedad Buenaventura Sunglass, SA, constituida el 1 de marzo de 2020, como consecuencia de la mala marcha de sus negocios, ha acumulado desde su constitución las siguientes bases imponibles negativas para el importe neto de la cifra de negocios que se indica:

Ejercicio	Importe neto de la cifra de negocios	Importe base imponible negativa
2020	-	100.000
2021	150.000	200.000
2022	350.000	120.000

Las participaciones de la sociedad Buenaventura Sunglass, SA fueron adquiridas por Inversiones Buenaventura, SA el 3 de julio de 2021 y, hasta ese momento, dicha sociedad con otra denominación social no había desarrollado ninguna actividad, debiéndose las pérdidas obtenidas fundamentalmente al gasto por el alquiler del local comercial.

En el ejercicio 2023 ha obtenido una base imponible positiva previa a la compensación de bases imponibles negativas por importe de 200.000 euros.

Se pide:

En relación con la declaración del IS del ejercicio 2023, se debe analizar y contestar a las cuestiones siguientes:

- a) Importe de la base imponible después de la compensación de bases imponibles negativas teniendo en cuenta que Buenaventura Sunglass, SA quiere ejercer su derecho a compensar el máximo posible de acuerdo con el artículo 26.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS).

- b) Indicar en qué medida la no realización de actividad alguna con anterioridad a la compra de las participaciones supone alguna limitación respecto del derecho a compensar las bases imponibles negativas acreditadas.

Pregunta 2

Doña Isabel y don Antonio han recibido una oferta de inversión a través de Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL, de la que los aspectos más relevantes son los siguientes:

- Compra de un hotel, con el inmueble que ocupa y todos los demás activos afectos, que se encuentra actualmente en explotación en el país No Es de Este Mundo.
- En No Es de este Mundo, país eminentemente turístico, los beneficios obtenidos por este tipo de establecimientos pagan un impuesto de análoga naturaleza al IS al tipo nominal del 5 %.
- No Es de Este Mundo y el Estado español no tienen firmado convenio para evitar la doble imposición.
- El beneficio esperado que se obtendrá de la explotación del hotel, de acuerdo con el estudio de rentabilidad de la oferta de inversión, asciende a 100.000 euros.

Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL tributa en el régimen general del IS al tipo impositivo del 25 %.

Se pide:

Suponiendo que la compra del hotel se realizara el 1 de enero de 2024, conteste a las siguientes dudas que tienen doña Isabel y don Antonio respecto de esta inversión relativas al ejercicio 2024:

- a) Indique razonadamente el mecanismo de corrección de la doble imposición internacional que podría aplicar en el IS Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.
- b) En su caso, indique cuál será la cuantía del beneficio fiscal para evitar la doble imposición que podría aplicarse Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.

Pregunta 3

La sociedad Productos de Laboratorio, SA ha aprovechado el conocimiento sobre el sector del laboratorio de su trabajador François Moreau, y ha contratado a dos ingenieros

químicos para que, con la ayuda de François, investiguen y desarrollen nuevos modelos de pipeta y de bureta que den respuesta a los problemas que se están detectando en el sector.

Con los dibujos de los nuevos instrumentos ya ultimados, la sociedad decide registrar el dibujo de la nueva pipeta en la Oficina de Propiedad Intelectual de la Unión Europea. Se plantea ceder los dibujos a dos grandes fabricantes de material de laboratorio residentes en Japón y Seychelles, teniendo este último territorio la consideración de jurisdicción no cooperativa en el momento de la cesión.

Se pide:

¿Podía afectar positivamente (minorar) a la base imponible de la sociedad Productos de Laboratorio, SA la cesión de los dibujos que se plantea?

Pregunta 4

Debido a los buenos resultados alcanzados con la cesión de los dibujos de los nuevos instrumentos de laboratorio, la sociedad Productos de Laboratorio, SA ha decidido ampliar su actividad y desarrollar un proyecto de investigación y desarrollo para mejorar de forma sustancial los productos preexistentes utilizados en los laboratorios.

Los gastos de investigación y desarrollo del ejercicio son los siguientes:

- Salario de los dos ingenieros químicos dedicados en exclusiva a este proyecto: 70.000 euros.
- Desplazamiento y formación de los ingenieros en las instalaciones de fabricante cesionario situado en Japón: 7.000 euros.
- Suministros para la actividad investigadora: 5.000 euros.
- Personal de administración y comercial: 40.000 euros.

La sociedad ha adquirido al inicio del ejercicio una maquinaria para el nuevo laboratorio por un importe de 300.000 euros. Se amortiza contablemente al 10 %.

Se pide:

Importes a integrar en la base de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, así como el porcentaje aplicable a cada uno de los

importes. En el caso de que algún gasto no pudiera formar parte de la base de la deducción, deberá motivarse su exclusión.

Parte 4.^a Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Pregunta 1

La entidad Productos de Laboratorio, SA ha realizado importaciones de material de laboratorio acordando con el vendedor un precio sin impuestos de 1.000.000 euros.

Se pide:

De acuerdo con la legislación del IVA, indique quién es el sujeto pasivo en estas importaciones y cómo debe determinar, como regla general, la base imponible de las mismas.

Pregunta 2

El material de laboratorio importado se comercializa de la siguiente forma:

- a) Material por importe de 600.000 euros. Se vende en España a varios empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.
- b) Material por importe de 400.000 euros. Se vende a un empresario francés establecido en París, inmediatamente después de la importación, transportándose los bienes desde España hasta Francia. El empresario francés dispone de un NIF-IVA francés, que ha comunicado a Productos de Laboratorio, SA. Por su parte, Productos de Laboratorio, SA comunica a la Aduana su NIF-IVA español, así como el NIF-IVA del empresario francés, e incluye las operaciones en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Se pide:

Calificar ambas operaciones de venta del material en el IVA: hecho imponible, posibles exenciones y sujeto pasivo.

Pregunta 3

La entidad Productos de Laboratorio, SA tuvo en el año 2023 un volumen de operaciones de 6.750.000 euros.

Se pide:

¿Podría la entidad optar por la inclusión de las cuotas del IVA liquidadas por la Aduana en la autoliquidación correspondiente al periodo en el que reciba el documento en el que conste dicha liquidación?

Pregunta 4

Por otra parte, Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL se dedica a la promoción en nueva construcción de todo tipo de inmuebles, tanto viviendas como oficinas, locales comerciales y naves industriales. Asimismo, realiza numerosas operaciones de compra-venta de inmuebles usados e incluso tiene una importante actividad en el arrendamiento de inmuebles. Por todo ello, a efectos del IVA, se identifican dos actividades económicas, una correspondiente a la promoción y compraventa de inmuebles con una prorrata de deducción provisional en el ejercicio del 65 % y una actividad de arrendamiento cuya prorrata de deducción provisional para 2024 se situó en el 10 %. Las actividades constituyen dos sectores diferenciados de actividad y se ha optado por aplicar en ambos sectores el régimen de prorrata especial. Recientemente adquirió un palacete del siglo XIX para su rehabilitación y venta posterior. El propietario del palacete es una sociedad limitada que lo tenía afecto a una actividad económica. El precio acordado fue de 600.000 euros (sin impuestos).

Se pide:

Indique brevemente, con los datos indicados, los requisitos generales para que dos actividades en régimen general constituyan sectores diferenciados de actividad.

Pregunta 5

Indicar, en relación con la entrega del palacete por parte de la sociedad vendedora, la posible sujeción al IVA, la posible exención, renuncia en su caso y sujeto pasivo de la misma. Posible deducción por parte de Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.



Pregunta 6

Indicar si las cuotas del IVA soportadas en la rehabilitación serán deducibles para Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL, teniendo en cuenta que el destino previsible del palacete es su venta como vivienda a un particular que está muy interesado en la misma.

Pregunta 7

Finalmente, dicho particular no formaliza la compra del palacete. El Consejo de Administración de Buenaventura, SL decide vendérselo a Buenaventura Sunglass, SA (sociedad con una prorrata de deducción del 100 %). El precio de venta se fija en 1.000.000 de euros. Los precios de mercado de los inmuebles de estas características en la zona se sitúan en 900.000 euros.

Se pide:

Indicar la sujeción al impuesto, la posible exención, renuncia en su caso, sujeto pasivo, base imponible y tipo de gravamen.

Pregunta 8

En enero de 2024 se concluye la construcción de un bloque de viviendas y locales y se inicia la comercialización de los mismos. Respecto a uno de los locales, ante la falta de demanda, se decide publicitarlo para alquiler.

Se pide:

Explicar brevemente los posibles efectos fiscales en materia del IVA de la decisión.

Parte 5.^a Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

El 10 de marzo de 2023, por la Aduana de Madrid-Coslada, la sociedad Productos de Laboratorio, SA importa en régimen suspensivo de la empresa Alcohol Company Inc. de los Estados Unidos de América 4.000 litros de alcohol totalmente desnaturalizado (código NC 2207.20) en cuatro recipientes paletizados de 1.000 litros cada uno. Dicha empresa está autorizada por la oficina gestora de su domicilio a destinar el alcohol adquirido en el procedimiento de perfeccionamiento fiscal.

La compra se realiza mediante la cláusula Incoterm FOB (puesta a bordo del buque), con salida del mencionado contenedor del puerto de Baltimore (Estados Unidos), en el buque Mercante 1, y la entrada y descarga del mismo en la Unión Europea se hace directamente en el puerto de Algeciras.

Entre los gastos de la anterior adquisición estarían:

- El valor de la transacción, por importe de 10.000 euros que incluye la cláusula Incoterm FOB.
- El valor de los cuatro envases paletizados que se facilitan gratuitamente a la empresa Alcohol Company Inc. por una filial en los Estados Unidos de Productos de Laboratorio, SA.
- El coste del transporte marítimo.
- El seguro del transporte marítimo.
- Los gastos de descarga y almacenaje en el recinto aduanero del puerto de Algeciras.
- El transporte terrestre de la Aduana de Algeciras a la Aduana de Madrid.

En el recinto de la empresa, el mencionado alcohol desnaturalizado será reenvasado en recipientes tipo *spray*, con un contenido de 200 mililitros de dicho alcohol, y etiquetados y agrupados en cajas que contengan 10 recipientes, finalizando su elaboración el 5 de septiembre del 2023 y siendo exportados en su totalidad a Túnez y Argelia antes de finalizar el mes de febrero de 2024.

En el anterior proceso de reenvasado se generan residuos que contienen un grado alcohólico volumétrico del 0,9 % vol., que vende a una empresa de gestión de residuos autorizado por la comunidad autónoma.

El 28 de abril de 2023, por la Aduana de Madrid-Coslada, la sociedad Productos de Laboratorio, SA vuelve a importar de la empresa Alcohol Company Inc. de los Estados Unidos de América 4.000 litros de alcohol totalmente desnaturalizado en cuatro recipientes paletizados de 1.000 litros cada uno. La compra se realiza mediante la cláusula Incoterm FOB (puesta a bordo del buque), con un valor de transacción de 10.000 euros, y el transporte sigue la misma ruta que en el caso anterior.

En este caso, se realiza el despacho aduanero como importación a consumo, declarándose en el correspondiente DUA los 4.000 litros de alcohol totalmente desnaturalizado.

Realizado el despacho aduanero y antes de que la mercancía abandone el recinto de la Aduana, se recibe en el Servicio de Vigilancia Aduanera información confidencial de un

particular señalando que los recipientes paletizados tienen un doble fondo que oculta alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 % (código NC 2207 10). Dicha información es puesta en conocimiento de la administradora de Aduanas, procediéndose a las comprobaciones oportunas, que dan como resultado la existencia de un doble fondo en cada uno de los cuatro recipientes que oculta un total de 3.600 litros de alcohol sin desnaturalizar, con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 %, valorados en 70.000 euros, procediéndose a su aprehensión de acuerdo con lo dispuesto en la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando.

Se pide:

1. Indique los gastos del enunciado a incluir para el cálculo del valor en aduana de la mercancía importada y cuáles no se consideran para dicho cálculo.
2. Indique en qué consiste el régimen suspensivo de impuestos especiales y cuándo se produce su ultimación en el supuesto descrito en el enunciado.
3. Según la legislación de impuestos especiales, ¿en qué consiste el procedimiento de perfeccionamiento fiscal? Indique si se han cumplido los requisitos temporales del procedimiento de perfeccionamiento fiscal.
4. Señale si los residuos alcohólicos descritos en el proceso de reenvasado forman parte del ámbito objetivo del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
5. En el caso de infracción administrativa de contrabando, indique qué consideraciones se tendrían en cuenta en la calificación, así como el importe y graduación de la sanción a imponer.
6. ¿Existe la posibilidad de remunerar monetariamente al particular denunciante por parte de la AEAT? Indique cuál sería su justificación normativa.

Parte 6.^a Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas

Pregunta 1

Don Antonio y doña Isabel, de 52 y 50 años, respectivamente, conviven con sus tres hijos en el domicilio familiar.

El hijo mayor del matrimonio, Jaime, de 23 años, compagina sus estudios en la universidad con su trabajo como socorrista para una empresa durante los meses de verano, por lo que percibe unas retribuciones totales de 5.000 euros. Este año, Jaime ha obtenido una

beca pública para cursar sus estudios universitarios por importe de 6.000 euros, destinada a cubrir los costes de la matrícula en la universidad pública en la que estudia.

El hijo mediano, Diego, de 18 años, acaba de comenzar sus estudios universitarios y, además, realiza videotutoriales de su canal de YouTube, por los que percibe ingresos publicitarios. En 2024 se dio de alta en el régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos de la Seguridad Social, y por esta actividad obtuvo unos rendimientos netos de 4.000 euros.

La hija menor, Paloma, de 2 años, tiene reconocido un grado de discapacidad del 35 %, por una deficiencia auditiva, que ha sido convenientemente acreditada a los efectos oportunos. No precisa ayuda de terceras personas ni se trata de una persona de movilidad reducida. Tampoco tiene reconocida ninguna pensión ni ayuda por ello.

Además, en abril de 2024, se traslada a vivir con ellos don Paco, el padre de don Antonio, de 84 años, viudo y perceptor de una pensión de jubilación de 14.000 euros al año, siendo esta la única renta percibida por don Paco.

Don Antonio y doña Isabel, ambos perceptores de rendimientos por importe que determina la obligación de presentar autoliquidación, siempre optan por la modalidad de tributación individual.

Todos y cada uno de los miembros de la familia cumplen con sus respectivas obligaciones de presentar declaración del IRPF cuando están obligados normativamente a ello. No presentan declaración en caso de no ser obligatorio.

Considerando los datos anteriores y los indicados en la información básica común a todos los apartados, relativos a la situación personal y familiar,

Se pide:

Indique cuál es el mínimo personal y familiar de don Antonio y doña Isabel para el periodo 2024, explicando los conceptos que forman parte del mismo y analizando de forma separada la situación de todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar.

Pregunta 2

Apartado a)

Doña Isabel trabajó hasta el 2021 en la entidad El Buen Vino, SA como encargada de las campañas de publicidad.



Le reconocen por sentencia firme de diciembre de 2022 el derecho a percibir, por su antigüedad en la empresa, 6.000 euros correspondientes a los años 2019 y 2020. La empresa le abona esa cantidad el 20 de julio de 2023.

Se pide:

¿Cómo y en qué periodo impositivo tiene que declarar doña Isabel estos ingresos percibidos?

Apartado b)

Además, a doña Isabel no le han abonado los salarios correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2021. Posteriormente, la entidad El Buen Vino, SA fue declarada en concurso de acreedores, por lo que Isabel presentó una demanda reclamando los importes que se le deben. En febrero de 2024, la sentencia del Juzgado de lo Social le reconoce los importes que se le deben, y que se le abonan en abril de 2024.

Se pide:

¿Cómo y en qué periodo impositivo tiene que declarar doña Isabel estos ingresos percibidos?

Pregunta 3

Don Anselmo, amigo de la familia, es un jubilado que percibe, como única renta, una pensión pública de jubilación de la Seguridad Social por importe de 30.000 euros al año.

Don Anselmo ha sido trabajador de banca desde el 1 de enero de 1967 hasta su jubilación el 1 de enero de 2002, tras 35 años de vida laboral ininterrumpida.

Parte de la pensión de jubilación que percibe se corresponde con las aportaciones que don Anselmo efectuó a la Mutualidad Laboral de la Banca desde el inicio de su vida laboral hasta el 31 de diciembre de 1978, aportaciones que no fueron susceptibles de deducción en la base imponible del IRPF de los años en los que realizó dichas aportaciones, de acuerdo con la legislación vigente en ese momento. Debido al tiempo transcurrido, no conserva los justificantes de esas aportaciones a la mutualidad.

La otra parte de la pensión de jubilación se corresponde con las aportaciones a la Seguridad Social que realizó a partir del 1 de enero de 1979, y que sí pudo deducir del importe de sus rendimientos declarados de los años en los que realizó dichas aportaciones.

Se pide:

- a) ¿Qué tipo de rendimiento percibe don Anselmo en 2024?
- b) En su autoliquidación del IRPF de 2024, ¿qué cuantía integrará en la base imponible don Anselmo?

Parte 7.ª Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria

Pregunta 1

Don Jaime, el hijo de don Antonio y doña Isabel, solicita, el 15 de julio de 2023, la rectificación de su autoliquidación del IRPF de 2022 que había presentado un mes antes, el 14 de junio de 2023, al objeto de incorporar como menor valor de transmisión de un inmueble en Ibiza por el que había declarado una ganancia patrimonial, los gastos de notaría ocasionados por la operación de venta. A la luz de la documentación aportada por don Jaime en la solicitud, la Administración determina que, efectivamente, dichos gastos deberían haberse incluido como menor valor de transmisión. Sin embargo, tiene dudas de que el cálculo de la ganancia patrimonial sea correcto. Así, el 3 de septiembre de 2023, la Administración de Vigo le notifica un requerimiento por el que se inicia un procedimiento de comprobación limitada del IRPF de 2022. En el alcance se dispone que el objeto del procedimiento es comprobar la ganancia patrimonial generada por la venta del inmueble de Ibiza. Además, la oficina, al considerarlo relevante para el procedimiento, requiere al contratista que hizo una obra importante en dicho inmueble para que acredite en qué consistió exactamente la reforma y las fechas en las que se efectuó. Tras recabar toda la documentación, la Administración dicta una propuesta de liquidación por la que don Jaime tendría que pagar 8.000 euros. Esta propuesta se notifica el 26 de febrero de 2024. Una semana después, el 5 de marzo, don Jaime presenta un escrito de alegaciones admitiendo que está de acuerdo con parte de la regularización propuesta, por lo que ese mismo día presenta una autoliquidación complementaria del IRPF de 2022 por importe de 6.000 euros, pero indicando que discrepa en relación con los otros 2.000 euros, si bien no aporta ninguna documentación adicional que apoye su argumento.

Se pide:

1. Razone si es correcto el inicio del procedimiento de comprobación limitada y cómo ha de resolver la Administración el procedimiento de rectificación de autoliquidación.



2. Indique motivadamente si es correcta la emisión del requerimiento al contratista de la obra dentro del procedimiento de comprobación limitada.
3. Razone qué tramitación debe dar la Administración al escrito de alegaciones y a la autoliquidación complementaria presentada por don Jaime y cómo ha de resolver el procedimiento de comprobación limitada.

Pregunta 2

Prudencio Ochoa, uno de los trabajadores de Productos de Laboratorio, SA, ante el inminente inicio de la campaña de renta del IRPF 2023, el 19 de marzo de 2024 accede a sus datos fiscales y revisa las nóminas del año 2023, percatándose de que en las correspondientes al tercer trimestre de 2023 se ha retenido un importe superior al debido.

El trabajador procede a comunicárselo a Productos de Laboratorio, SA, que, tras revisar las nóminas, detectan que han realizado un ingreso de retenciones superior al debido en la autoliquidación del modelo 111 del tercer trimestre de 2023.

Con fecha 28 de marzo de 2024, Productos de Laboratorio, SA presenta una solicitud de rectificación del modelo 111 del tercer trimestre del ejercicio 2023.

Este mismo día, además, presenta el modelo 190, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, al darse cuenta de que, por error, no lo habían realizado, y cuyo plazo de presentación finalizaba el 31 de enero de 2024.

El 8 de mayo de 2024 se notifica un requerimiento en el que se requería que se aportasen los justificantes de pago de las nóminas del ejercicio 2023 de Prudencio Ochoa. El día 9 de mayo de 2024 se atiende dicho requerimiento, de forma que la documentación se incluye en un sobre físico y se envía por Correos a la Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de Productos de Laboratorio, SA.

Se pide:

1. ¿Quién está legitimado para solicitar la rectificación y quién tiene derecho a la devolución resultante del procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones?
2. En el supuesto que se acuerde la rectificación, ¿la Administración podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación?

3. Con relación a los hechos descritos en el enunciado, ¿alguno está tipificado como infracción tributaria? Indique, en su caso, la infracción, su calificación y cuál sería la sanción que podría implicar la comisión de la infracción.

Parte 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Buenaventura Sunglass, SA mantiene deudas tributarias con la Agencia Tributaria por los siguientes importes y conceptos:

- Retenciones del IRPF practicadas a trabajadores: 80.000 euros.
- IVA: 100.000 euros.
- Recargos del periodo ejecutivo: 36.000 euros.

Por tanto, la deuda tributaria total asciende a 216.000 euros. Todas las deudas son firmes y se encuentran en fase de embargo. Por ello, los órganos de recaudación tienen previsto iniciar actuaciones de embargo.

Apartado 1

Indique los conceptos que determinan o integran el alcance o cuantía que debe cubrir el embargo. Indique también los principios o condiciones que debe respetar el embargo de los bienes y derechos de la sociedad deudora.

Apartado 2

En el activo de la sociedad figuran, entre otros, estos bienes:

- Cuentas bancarias: 10.000 euros.
- Existencias: 20.000 euros.
- Créditos de clientes con vencimiento de cuatro meses: 15.000 euros.
- Mobiliario: 15.000 euros.
- Créditos contra socios: 30.000 euros (vencimiento 5 años).



Se pide:

Indique el orden por el que los órganos de recaudación deben proceder al embargo de dichos bienes y derechos, y si puede alterarse.

Apartado 3

Cuando los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria analizan el activo y las operaciones realizadas por la sociedad, advierten que, pocas semanas antes, Buenaventura Sunglass, SA ha transmitido un inmueble a Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL, cuyo capital es propiedad íntegra de Inversiones Buenaventura, SA (propietaria también de Buenaventura Sunglass, SA), por lo que dicho inmueble ya no puede embargarse. La transmisión se valoró por un importe 150.000 euros, que coincide con su valor de mercado.

Los órganos de recaudación consideran que puede haber indicios de una posible responsabilidad tributaria.

Se pide:

Indique cuál sería el fundamento legal de esa posible responsabilidad tributaria, el tipo de responsabilidad, posible responsable y alcance de la responsabilidad (sin tener en cuenta y con independencia de las posibles actuaciones de embargo a las que se refieren los apartados anteriores y sus resultados).

Apartado 4

La Dirección de Buenaventura Sunglass, SA está valorando solicitar del juez competente la declaración de concurso de acreedores.

Se pide:

Indique cómo afectaría la declaración de concurso de acreedores a las actuaciones de embargo de los órganos de recaudación, si se produce antes del inicio de las mismas. Indique cómo afectaría esta declaración de concurso de acreedores a las actuaciones de los órganos de recaudación relativas a una posible declaración de responsabilidad tributaria.

Apartado 5

Si se declarara el concurso de acreedores, indique la clasificación que correspondería a los créditos tributarios antes indicados, frente a Buenaventura Sunglass, SA, a efectos del concurso.

Solución

Parte 1.^a

Apartado 1

El artículo 39 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), regula los sucesores de personas físicas disponiendo que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

El enunciado indica que, en el momento de fallecimiento de Manuel Bueno, quedaban pendientes de pago la cuota e intereses derivados de unas actas de inspección, así como la correspondiente sanción, por lo que se transmitirá la cuota e intereses derivados de las actas de inspección, pero no la correspondiente sanción.

Por otra parte, el enunciado indica que, unos días antes de fallecer, le fue notificado a Manuel Bueno el acuerdo de inicio de una derivación de responsabilidad. Por tanto, no se transmitirá la obligación del responsable, dado que antes del fallecimiento no se había notificado aún el acuerdo de derivación de responsabilidad (antes del fallecimiento se notificó el acuerdo de inicio de la derivación de responsabilidad).

Apartado 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 39.1 de la LGT, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

Por otra parte, el artículo 127 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR), regula el procedimiento de recaudación frente a los sucesores disponiendo que, fallecido cualquier obligado al pago de una deuda, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación al sucesor del requerimiento para el pago de la deuda y costas pendientes del causante, con subrogación a estos efectos en la misma posición en que se encontraba el causante en el momento del fallecimiento y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 182.3 de la LGT.

El enunciado indica que el padre de doña Isabel Bueno (Manuel Bueno) había redactado testamento reconociendo el derecho al usufructo de un tercio de sus bienes a su viuda, doña María Figueroa, instituyendo como heredera universal a su hija, doña Isabel Bueno.

Por tanto, las obligaciones tributarias pendientes de Don Manuel Bueno se transmitirán a su única heredera universal, su hija Isabel Bueno.

Apartado 3

Se define el «beneficio de inventario» como el derecho concedido por la ley a los herederos para aceptar la herencia, con la potestad de no responder de las obligaciones del finado, sino hasta donde alcance el valor de los bienes hereditarios.

De forma más completa, se define por la doctrina como la facultad que el ordenamiento atribuye al heredero, para que pueda aceptar la herencia, manteniéndola separada de sus propios bienes hasta que se hayan pagado a todos los acreedores conocidos y a los legatarios y para que, apareciendo otros acreedores después de la confusión, solo responda personalmente en la medida en que se haya enriquecido a consecuencia de la sucesión.

La regulación del beneficio de inventario y del derecho de deliberar se recoge como la potestad de todo heredero para aceptar la herencia a beneficio de inventario, aunque el testador se lo haya prohibido (art. 1010, primer párrafo, del Código Civil).

Interesa aceptar la herencia a beneficio de inventario si se conoce o sospecha que el acreedor podía tener deudas o, al menos, deudas que tengan cierta relevancia hasta el punto de que exista el riesgo de que su importe pueda ser superior al del valor de la cuota que en la herencia reciba el heredero, ya que, si en este caso hubiera aceptado pura o simplemente, se encontraría con el problema de que al final respondería de ellas con cargo a sus bienes propios.

Apartado 4

La extinción de la sociedad no se produce sino hasta el momento en el que se han realizado todas las operaciones necesarias para aislarla del tráfico en el que se hallaba inserta y, por ello, dentro del proceso extintivo, han de distinguirse tres momentos diferenciados:

- La disolución, que consiste en la concurrencia de una causa que determina la apertura de la liquidación.
- La liquidación, que es el proceso a través del cual se libera a los socios y al patrimonio social de los vínculos contraídos con motivo de la sociedad.
- La extinción en sentido estricto, que se produce al cierre de la liquidación con la distribución del remanente, si lo hubiere, entre los socios.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, la extinción de la personalidad jurídica de Bueno y González, SL se producirá cuando, concluida la liquidación, se aprueba por parte de la Junta General el balance final y el proyecto de división entre los socios del activo resultante.

Parte 2.^a

Apartado 1

Letra a)

La Inspección de los Tributos sí que tiene facultades para acceder al local. A estos efectos, el artículo 142.2 de la LGT regula la facultad de la Inspección de entrada y reconocimiento de fincas estableciendo que, cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la Inspección de los Tributos se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello.

Por su parte, el artículo 172.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección

tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), establece que, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará de un acuerdo de entrada del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

En el caso que nos ocupa, en caso de que Antonio Ventura niegue el acceso al local, la Inspección de los Tributos precisará de un acuerdo de entrada del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante.

Letra b)

La Inspección de los Tributos sí que tiene facultades para acceder al despacho. A estos efectos, el artículo 142 de la LGT regula la facultad de la Inspección de entrada y reconocimiento de fincas estableciendo que, cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de la LGT. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada al que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial. El acuerdo de entrada incorporado a la solicitud de autorización judicial corresponderá a las autoridades a las que se refiere el apartado anterior.

En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

A estos efectos, el artículo 113 de la LGT regula la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios señalando que, cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial.

La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y periodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial.

En el caso que nos ocupa, en caso de que Antonio Ventura niegue el acceso al local, la Inspección de los Tributos precisará de autorización judicial para acceder al despacho, al tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido.

Apartado 2

Letra a)

De conformidad con lo establecido en el artículo 146 de la LGT, en el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

El enunciado indica que, durante las actuaciones en el local, los funcionarios encuentran una libreta donde figuran anotadas todas las ventas del periodo 2021, y verifican que no coinciden con las declaradas.

El señor Ventura se niega a aportarlo voluntariamente, por lo que se podría adoptar una medida cautelar consistente en la incautación de la libreta.

Por otra parte, los funcionarios examinan el local que consta de una zona abierta al público, y un despacho delimitado, donde se encuentra el ordenador en el que se lleva la contabilidad de la actividad, y que se encuentra cerrado con llave, por lo que se podría adoptar una medida cautelar consistente en la incautación del ordenador.

Letra b)

El artículo 181.5 del RGAT dispone que en el plazo improrrogable de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

El enunciado indica que en fecha 30 de enero de 2023 se notifica el acuerdo de ratificación de medidas cautelares, mientras que, en fecha 12 de febrero de 2023 (una vez transcurrido el plazo improrrogable de cinco días), los representantes de Antonio Ventura presentaron alegaciones, manifestando que se había producido una lesión al derecho a la intimidad de su representado.

Por tanto, cabe concluir que las alegaciones fueron presentadas fuera de plazo.

Apartado 3

Letra a)

El artículo 158 de la LGT regula la aplicación del método de estimación indirecta estableciendo en su apartado 1 que, cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

El enunciado indica que las actas en disconformidad incoadas en fecha 20 de marzo de 2024 se acompañan de un informe en relación con la aplicación del método de estimación indirecta que incluye las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta y la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario, por lo que el contenido del informe sobre la aplicación del método de estimación indirecta no es correcto, dado que el mismo no contiene:

- a) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- b) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

Letra b)

Sí, dado que el artículo 158.4 de la LGT establece que, en caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad, así como que la estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados.

Apartado 4

El artículo 150.7 de la LGT establece que, cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 del artículo 150 de la LGT (18 o 27 meses) o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

En el caso que nos ocupa, entendemos que la resolución del tribunal estima que existen defectos formales y ordena la retroacción de las actuaciones porque el contenido del informe al que se refiere el artículo 158 de la LGT es incompleto.

Dado que el enunciado nos indica que las actuaciones inspectoras tienen un plazo máximo de duración de 18 meses y que se iniciaron en fecha 9 de enero de 2023, y dado que, en la fecha a la que se retrotraen las actuaciones inspectoras (20 de marzo de 2024), el periodo que resta es inferior a seis meses, cabe concluir que las actuaciones inspectoras deberán finalizar en el plazo de seis meses, a contar desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución del tribunal.

Parte 3.^a

Pregunta 1

Letra a)

El artículo 26 de la LIS regula la compensación de bases imponibles negativas disponiendo que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

El límite establecido anteriormente no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de la LIS, en los tres primeros periodos impositivos en el que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

Dado que la sociedad Buenaventura Sunglass, SL fue constituida el 1 de marzo de 2020, y en los periodos impositivos 2020, 2021 y 2022 ha acumulado bases imponibles negativas, en el periodo impositivo 2023 no resultará de aplicación la limitación del 70 % de la base imponible previa a que se refiere el artículo 26.1 de la LIS.

Por tanto, la base imponible después de la compensación de bases imponibles negativas, suponiendo que Buenaventura Sunglass, SL quiera ejercer su derecho a compensar el máximo posible de acuerdo con el artículo 26.1 de la LIS, ascenderá a 0 euros:

Base imponible previa	200.000 €
Compensación bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-200.000 €
Base imponible	0 €

Letra b)

El artículo 26.4 de la LIS establece que no podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 % en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
 - 1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los tres meses anteriores a la adquisición.
 - 2.º Realizara una actividad económica en los dos años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara,

en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 % del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los dos años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

- 3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS.
- 4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de la LIS.

En el caso que nos ocupa, concurren los requisitos a los que se refiere el artículo 26.4 de la LIS, lo que supone que la entidad no podrá compensar la base imponible negativa generada en 2020, cuyo importe asciende a 100.000 euros.

Pregunta 2

Letra a)

El artículo 22 de la LIS regula la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente disponiendo que estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 %.

En el caso que nos ocupa, el enunciado indica que en No Es de Este Mundo los beneficios obtenidos por este tipo de establecimientos permanentes pagan un impuesto de análoga naturaleza al IS al tipo nominal del 5 % (porcentaje inferior al 10 %), por lo que no resulta aplicable el artículo 22 de la LIS.

Sin perjuicio de lo anterior, sí que resultará aplicable el artículo 31 de la LIS, que regula la deducción para evitar la doble imposición jurídica (impuesto soportado por el contribuyente), estableciendo que, cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.

- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Letra b)

Siendo el importe líquido de las rentas de 95.000 euros, el importe bruto ascenderá a 100.000 euros, dado que el apartado 2 del artículo 31 de la LIS dispone que el importe satisfecho en el extranjero (el 5 % de 100.000 euros, es decir, 5.000 euros) se incluirá en la renta y formará parte de la base imponible:

$$X - 0,05 X = 95.000 \text{ €}$$

$$X = 100.000 \text{ €}$$

Se deducirá la menor de dos cuantías:

- a) 5.000 euros ($100.000 \times 5\%$), es decir, el importe efectivo satisfecho en el extranjero.
b) 25.000 euros ($100.000 \times 25\%$), es decir, el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Por lo tanto, en este caso, el importe de la deducción por doble imposición internacional jurídica (art. 31 de la LIS) ascenderá a 5.000 euros.

Pregunta 3

En el caso que nos ocupa, la cesión de los dibujos que se plantea sí que podría afectar positivamente (minorar) a la base imponible de la sociedad Productos de Laboratorio, SA,

al resultar aplicable el artículo 23 de la LIS, que regula una reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, estableciendo que las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y *software* avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 % el resultado del siguiente coeficiente:

- a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 %, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
- b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

Para la aplicación de esta reducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.
- c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a que se refiere este artículo, correspondientes a los activos objeto de cesión.

El enunciado señala que Productos de Laboratorio, SA se plantea ceder los dibujos a dos grandes fabricantes de material de laboratorio residentes en Japón y Seychelles, teniendo este último territorio la consideración de jurisdicción no cooperativa en el momento de la cesión.

Dado que uno de los requisitos para la aplicación de esta reducción es que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal (salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas), no resultará aplicable la reducción de la base imponible del artículo 23 de la LIS a la cesión de dibujos al fabricante material de laboratorio residentes en Seychelles, ya que el enunciado indica que dicho territorio tiene la consideración de jurisdicción no cooperativa en el momento de la cesión.

Pregunta 4

El artículo 35 de la LIS regula la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica disponiendo que la realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en los siguientes términos:

1. Concepto de investigación y desarrollo

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que estos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

2. Base de la deducción

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de estas, constanding específicamente individualizados por proyectos.

Del anterior concepto genérico de gasto se desprenden las siguientes condiciones para que integre la base de la deducción:

- a) Ha de tener también la consideración de gasto contable, con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o su activación en el inmovilizado intangible. Por tanto, no se consideran las partidas que, aunque se integren en la base imponible, no tengan la consideración de gasto contable, como es el caso de los excesos de amortización fiscal sobre la amortización efectiva contabilizada, en aplicación del incentivo fiscal de la libertad de amortización de las inversiones aplicadas a la actividad de investigación y desarrollo.
- b) El gasto debe estar directamente relacionado con dichas actividades y aplicado efectivamente a las mismas. Este requisito parece excluir de la deducción los gastos indirectos que contablemente se deriven de estas actividades.
- c) El lugar de realización por el contribuyente de la actividad de investigación y desarrollo puede ser tanto España como cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. La realización de la actividad en otro lugar no da derecho a la deducción, tanto si la realiza el propio contribuyente como si se encarga a terceros, aun cuando formen parte de un proyecto que en su mayor parte se desarrolle en territorio español.
- d) Los gastos de la actividad deben constar de forma específica individualizados por proyectos. Será, pues, necesario identificar, dentro de los gastos de la empresa, aquellos que son imputables directamente a la actividad de investigación y desarrollo. Si se desarrollan varios proyectos simultáneamente, será necesario, además, individualizar dichos gastos por cada uno de los proyectos.
- e) La deducción se practica en los periodos impositivos en los que se realiza la actividad por el importe de los gastos soportados por el contribuyente en cada uno de ellos, con independencia de que esos gastos puedan activarse como inmovilizado intangible al cierre del ejercicio.

Además de los gastos efectuados en el periodo impositivo por actividades de investigación y desarrollo, adicionalmente también es posible la práctica de la deducción por las inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material o intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo. Las características de la deducción son las siguientes:

- a) La base de la deducción está constituida por el importe de la inversión realizada. Cuando el inmovilizado sea adquirido a terceros, dicho importe es lo facturado por el vendedor, así como los demás gastos adicionales hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento.
- b) La inversión se entiende realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.
- c) Los gastos correspondientes a la amortización derivada de los elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que han generado el derecho a esta deducción también forman parte de la base de deducción general por los gastos del periodo impositivo derivados de la actividad de investigación y desarrollo.
- d) La deducción está condicionada al mantenimiento en el patrimonio del contribuyente de los elementos objeto de la inversión, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil fuese inferior.

Cuando la actividad de investigación y desarrollo esté subvencionada, la base de la deducción se minora en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputadas como ingreso en la base imponible del periodo impositivo, con independencia del periodo impositivo en que se realice la imputación efectiva a resultados consecuencia de la activación contable de esos gastos de investigación y desarrollo.

Igual consideración tienen las subvenciones recibidas para financiar inversiones en elementos del inmovilizado material o intangible (excluidos inmuebles y terrenos).

3. Porcentajes de deducción

- a) El 25 % de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el periodo impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 % sobre el exceso respecto de esta.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, se practicará una deducción adicional del 17 % del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

- b) El 8 % de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Los elementos en los que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la LIS, que se aplique fuese inferior.

Dado que las subvenciones reducen la base de la deducción, para calcular tanto los gastos del periodo impositivo como los gastos de los dos años anteriores deberán reducirse en el importe de las subvenciones que se hayan computado como ingreso en todos esos años.

Si la subvención recibida financia los gastos del personal investigador, a efectos de calcular la deducción adicional sobre dichos gastos, el importe de tales gastos debe reducirse en la subvención percibida tanto a efectos de calcular esta deducción como la deducción por los gastos generales del ejercicio por la actividad de investigación y desarrollo.

En el caso que nos ocupa, la base de deducción asciende a 105.000 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

Año	2024
Amortización activos fijos (maquinaria) (300.000 × 10%)	30.000 €
Gastos de personal investigador	70.000 €
Suministros actividad investigadora	5.000 €
Total	105.000 € (*)

(*) No formarán parte de la base de la deducción:

1. El gasto por el desplazamiento y formación de los ingenieros en las instalaciones de fabricante cesionario situado en Japón, cuyo importe asciende a 7.000 euros, dado que, cuando el desarrollo de la actividad de investigación y desarrollo sea en el extranjero (siempre que no sea un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo), el importe del gasto asociado a dicha actividad no puede formar parte de la base de la deducción.
2. El gasto de personal de administración y comercial, cuyo importe asciende a 40.000 euros, dado que no pueden formar parte de la base de la deducción los gastos indirectos, como los de estructura general de la empresa o los gastos financieros, ni aquellos otros gastos directos que no sean susceptibles de individualización entre los proyectos o si ese reparto no se ha realizado.

En este caso, suponiendo que se tratase del primer año en el que se realiza un proyecto de investigación y desarrollo, el porcentaje de deducción será del 42 % sobre la totalidad de los gastos incurridos en el periodo, tal y como establece la DGT en la contestación a la Consulta V2027/2007, de 26 de septiembre, por lo que la deducción a practicar ascenderá a 44.100 euros (105.000 × 42 %).

Sin perjuicio de lo anterior, dado que el enunciado nos indica que, de los gastos de funcionamiento, 70.000 euros corresponden a personal especializado, procede practicar una deducción adicional del 17 % de dicho importe, por lo que la deducción adicional ascenderá a 11.900 euros ($70.000 \times 17\%$).

Por último, el enunciado nos indica que a principios del año se adquirió una maquinaria para su laboratorio que supuso una inversión de 300.000 euros, por lo que procede deducir el 8 % de dicha inversión, es decir, 24.000 euros ($300.000 \times 8\%$).

Por tanto, la deducción por actividades de investigación y desarrollo de la sociedad Productos de Laboratorio, SA en el ejercicio en cuestión asciende a 80.000 euros ($44.100 + 11.900 + 24.000$).

Parte 4.^a

Pregunta 1

El artículo 86 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), dispone que serán sujetos pasivos del impuesto, en las importaciones de bienes, quienes realicen las importaciones, considerándose importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

- a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
- b) Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del impuesto.
- c) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números anteriores.
- d) Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de la LIVA.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86 de la LIVA, el sujeto pasivo de la importación es la entidad Productos de Laboratorio, SA.

Por otra parte, el artículo 83 de la LIVA regula la base imponible en las importaciones de bienes estableciendo que la misma resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en el que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Pregunta 2

Letra a)

La venta del material importado que se vende en España a varios empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.1.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles), en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos), sin que resulte aplicable ninguna de las exenciones a que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la sociedad Productos de Laboratorio, SA.

Letra b)

La venta del material importado a un empresario francés establecido en París, inmediatamente después de la importación, transportándose los bienes desde España hasta

Francia, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.º uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.1.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes que sean objeto de expedición o transporte cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.º uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles), en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

No obstante lo anterior, dicha entrega de bienes estará exenta, de conformidad con lo establecido en el artículo 25 de la LIVA, al tratarse de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro (Francia), en la que el adquirente es un empresario o profesional que dispone de un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España (en nuestro caso, Francia), habiendo comunicado el adquirente dicho NIF al vendedor.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el artículo 164.º uno.5.º de la LIVA (este requisito se cumple, dado que el enunciado indica que Productos de Laboratorio, SA ha incluido las operaciones en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias).

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.º uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la sociedad Productos de Laboratorio, SA.

Pregunta 3

El artículo 74.1 a) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), dispone que, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del RIVA.

La opción deberá ejercerse mediante la presentación de una declaración censal ante la AEAT durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

El enunciado señala que la entidad Productos de Laboratorio, SA tuvo en el año 2023 un volumen de operaciones de 6.750.000 euros (importe superior a 6.010.121,04 euros, lo que significa que su periodo de liquidación coincide con el mes natural), por lo que sí que podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que reciba el documento en el que conste dicha liquidación.

Pregunta 4

El artículo 9.1.º c) de la LIVA establece que se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de la LIVA, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

En el caso que nos ocupa, la actividad de promoción y compraventa de inmuebles, por un lado, y la actividad de arrendamiento, por el otro, son actividades económicas distintas, dado que tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Además, la prorrata de deducción provisional de la actividad de promoción y compraventa de inmuebles es del 65 %, mientras que la prorrata de deducción provisional de la actividad de arrendamiento de inmuebles es del 10 %, por lo que los regímenes de deducción de ambas actividades son distintos, dado que las prorratas de deducción difieren en más de 50 puntos porcentuales.

Pregunta 5

La operación de venta del palacete, efectuada por una sociedad limitada que lo tenía afecto a una actividad económica, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.º de la LIVA, ya que se trata de la entrega de un bien realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial.

El artículo 20.uno.22.º de la LIVA dispone que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en los que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Ahora bien, esta exención no se aplicará a las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

La calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación:

- a) Excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA a la entrega de las edificaciones que vayan a ser objeto de rehabilitación.
- b) Cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del impuesto (el art. 20.uno.22.º de la LIVA dispone que se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya rehabilitación esté terminada).

Por lo tanto, la operación no estará exenta del IVA, dado que el inmueble va a ser objeto de una rehabilitación por parte del adquirente para venderlo posteriormente.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 84.uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la sociedad limitada vendedora del inmueble.

Por lo que se refiere a la posible deducción por parte de Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL del IVA soportado en la adquisición del palacete, cabe señalar que el inmueble va a ser objeto de una rehabilitación para ser vendido posteriormente (es decir, que se destina a la actividad de promoción y venta de inmuebles), estableciendo el enunciado que se ha optado por aplicar el régimen de prorrata especial.

Por tanto, de conformidad con lo establecido en el artículo 106 de la LIVA, dado que la venta posterior del palacete, una vez efectuada la rehabilitación, está sujeta y no exenta, la misma origina el derecho a la deducción, por lo que la cuota del IVA soportada en la adquisición del palacete resultará íntegramente deducible.

Pregunta 6

De conformidad con lo establecido en el artículo 94.uno de la LIVA, los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el

sujeto pasivo, entre otras operaciones, en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA.

Cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del IVA, lo que significa que Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL sí que podrá deducir las cuotas del IVA soportadas en la rehabilitación.

Pregunta 7

De conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la LIVA, la transmisión del palacete estará sujeta al IVA, dado que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito especial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, se trata de una operación no exenta del IVA, ya que el artículo 20.uno.22.º de la LIVA dispone que se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya rehabilitación esté terminada.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 84.uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.

Por lo que se refiere a la base imponible, el artículo 79.cinco de la LIVA establece que, cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. Se considerará que existe vinculación, en el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del IS, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dicho impuesto que sean de aplicación.

De conformidad con lo establecido en el artículo 18.2 g) de la LIS, se considerarán personas o entidades vinculadas dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios.

El enunciado indica que el 100 % de las participaciones de Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL y de Buenaventura Sunglass, SA pertenece a Inversiones Buenaventura, SA, por lo que existe vinculación entre la entidad vendedora del inmueble y la entidad compradora del inmueble.

No obstante lo anterior, esta regla de valoración será aplicable cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata (el enunciado nos indica que aplica el régimen de prorrata especial para cada uno de sus sectores diferenciados) y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

Dado que la contraprestación pactada (1.000.000 de euros) es superior al valor normal de mercado (900.000 euros), la base imponible ascenderá a 900.000 euros.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, el artículo 91.uno.1.7.º de la LIVA dispone se aplicará el tipo impositivo del 10 % a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

A estos efectos, la Consulta de la DGT V0959/2024, de 30 de abril, dispone que un bien inmueble tiene la consideración de parte de un edificio apta para su utilización como vivienda cuando disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal.

Por consiguiente, solo en el supuesto de que las viviendas que van a ser transmitidas dispongan, en el momento de la entrega, de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación legalmente expedida y, objetivamente consideradas, sean susceptibles de ser utilizadas como vivienda, la entrega tributará al tipo reducido del 10 %.

La acreditación de que en el momento de la entrega la edificación cumple los requisitos para su calificación como vivienda podrá realizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, tal como el certificado final de obras, la licencia de primera ocupación, etc.

En caso contrario, la entrega de las viviendas en construcción tributará al tipo impositivo general del 21 %.

Pregunta 8

El artículo 9.1.º d) de la LIVA dispone que se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso los autoconsumo de bienes, considerándose como tal

la afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

En el caso que nos ocupa, la entidad cambia la afectación de un local de existencia a bien de inversión (inmovilizado), sin que la entidad tenga atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza, dado que el enunciado indica que la prorrata de deducción provisional de la actividad de promoción y compraventa de inmuebles es del 65 %.

Por tanto, la decisión de la entidad de cambiar la afectación de uno de los locales de existencia a bien de inversión constituye un autoconsumo de bienes sujeto al IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1.º d) de la LIVA.

Parte 5.^a

Apartado 1

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se han publicado los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

- Reglamento delegado (UE) n.º 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013.
- Reglamento de ejecución (UE) n.º 2015/2447 de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

El valor en aduana de las mercancías se regula en los artículos 69 a 74 del CAU. Según dispone el artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero a favor del vendedor por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 10.000 euros.

A la vista de los datos del enunciado, la importación se ha efectuado incluyendo la cláusula FOB (*free on board*, franco a bordo), lo cual implica que el vendedor cumple con su obligación una vez que la mercancía, ya despachada de aduanas para la exportación, ha sobrepasado la borda del buque designado en el puerto de embarque convenido. Aunque es frecuente que este término se utilice para todo tipo de transporte, en principio, solo está pensado para el transporte mediante un buque.

Para completar la determinación del valor en aduana siguiendo el método principal relativo al valor de transacción de las mercancías importadas, deberán tomarse en consideración los ajustes previstos en los artículos 71 y 72 del CAU.

En el artículo 71 del CAU se detallan los conceptos que deben formar parte del valor en aduana, es decir, deberán adicionarse al valor de transacción siempre que no estén incluidos ya en el mismo.

En el artículo 72 del CAU se especifican los conceptos que no forman parte del valor en aduana, y que por ello deberán ser deducidos del valor de transacción en caso de estar ya incluidos en el mismo.

Según dispone el artículo 71 del CAU, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

- a) Los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:
 - Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.
 - El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales.

- b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por

el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:

- Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.
 - Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.
 - Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
 - Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.
- d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.
- e) Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, así como los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Por otra parte, el artículo 72 del CAU dispone que, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.
- b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.
- c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:

- Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
 - Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación.
- d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.
- e) Comisiones de compra.
- f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

De conformidad con lo establecido en el artículo 71 del CAU, formará parte del valor en aduana el coste del transporte marítimo, el seguro del transporte marítimo, los gastos de descarga y almacenaje en el recinto aduanero del puerto de Algeciras, así como el valor de los cuatro envases paletizados, al tratarse de gastos producidos hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Por el contrario, de conformidad con lo establecido en el artículo 72 del CAU, no formará parte del valor en aduana el gasto del transporte terrestre de la Aduana de Algeciras a la Aduana de Madrid, al ser posterior a la entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Apartado 2

El artículo 4.26 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (LIE), define el régimen suspensivo como el régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia, almacenamiento o circulación de productos objeto de los impuestos especiales.

El artículo 14.5 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los impuestos especiales (RIE), establece que, en los supuestos a que se refiere el artículo 3 del RIE (perfeccionamiento fiscal), el régimen suspensivo se ultimarà con la exportación de los productos compensadores. La salida de tales productos del territorio de la Unión se acreditará en la forma prevista en la normativa aduanera.

Apartado 3

El artículo 1.11 del RIE dispone que el perfeccionamiento fiscal es el procedimiento mediante el cual, a partir de unos productos objeto de los impuestos especiales de fabricación,

recibidos en régimen suspensivo, se obtienen, con cumplimiento de las condiciones establecidas en el RIE, productos compensadores que no son objeto de los impuestos especiales de fabricación y que posteriormente han de ser exportados, ultimándose así el régimen suspensivo.

Por su parte, el artículo 3.4 del RIE establece que los productos recibidos en régimen suspensivo deben utilizarse en la obtención de productos compensadores en un periodo de seis meses a partir de la fecha de recepción. Los productos compensadores obtenidos deben exportarse en el plazo de un año a partir de la fecha de su obtención. La falta de utilización de los primeros o de exportación de los segundos dará lugar a la liquidación de la deuda tributaria correspondiente, con aplicación de los tipos vigentes en la fecha de recepción de los productos y liquidación de los intereses de demora correspondientes.

El enunciado indica que el alcohol totalmente desnaturalizado (código NC 2207.20) se importa en régimen suspensivo en fecha 10 de marzo de 2023, así como que en el recinto de la empresa el mencionado alcohol desnaturalizado será reenvasado en recipientes tipo *spray*, con un contenido de 200 mililitros de dicho alcohol y etiquetados y agrupados en cajas que contengan 10 recipientes, finalizando su elaboración el 5 de septiembre de 2023 y siendo exportados en su totalidad a Túnez y Argelia antes de finalizar el mes de febrero de 2024.

Por tanto, entre el 10 de marzo de 2023 (fecha de recepción de los productos en régimen suspensivo) y el 5 de septiembre de 2023 (fecha de obtención de los productos compensadores) no han transcurrido más de seis meses.

Por otra parte, entre el 5 de septiembre de 2023 (fecha de obtención de los productos compensadores) y el mes de febrero de 2024 (mes de exportación de los productos compensadores a Túnez y Argelia) no ha transcurrido más de un año.

Por todo lo anterior, cabe concluir que sí que se han cumplido los requisitos temporales del procedimiento de perfeccionamiento fiscal.

Apartado 4

El artículo 36 de la LIE dispone que el ámbito objetivo del Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas estará integrado por:

- a) Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.

- b) Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol.
- c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

El enunciado indica que el alcohol totalmente desnaturalizado importado está clasificado en el código NC 2207 20, así como que los residuos resultantes del proceso de reenvasado contienen un grado alcohólico volumétrico adquirido del 0,9 % vol.

Por tanto, cabe concluir que los residuos alcohólicos descritos en el proceso de reenvasado no forman parte del ámbito objetivo del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas dado que, si bien están clasificados en el código NC 2207, tienen un grado alcohólico volumétrico adquirido que no es superior a 1,2 % vol.

Apartado 5

El artículo 11 de la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando (LORC), dispone que incurrirán en infracción administrativa de contrabando las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LGT que lleven a cabo las acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 2 de la LORC de forma dolosa o con cualquier grado de negligencia, cualquiera que sea el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos, cuando dichas conductas no constituyan delito.

A estos efectos, el artículo 2.1 a) de la LORC dispone que cometen delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 150.000 euros, los que importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera.

En el presente caso, de los datos del enunciado se desprende que se ha cometido la infracción administrativa de contrabando tipificada en el artículo 2.1 a) de la LORC, dado que se ha producido una importación de 3.600 litros de alcohol sin desnaturalizar, con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 %, y el valor de las mercancías es inferior a 150.000 euros (según el enunciado se valora en 70.000 euros).

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 11.2 de la LORC, dicha infracción administrativa se calificará como grave, dado que el valor de las mercancías está dentro del rango comprendido entre 37.500 euros y 112.500 euros.

En cuanto a la sanción, el artículo 12 de la LORC establece que los responsables de las infracciones administrativas de contrabando serán sancionados con multa pecuniaria proporcional al valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas, sin perjuicio de lo establecido en los demás apartados del presente artículo.

En el caso de infracciones administrativas de contrabando graves, los porcentajes aplicables estarán comprendidos entre el 150 % y el 250 % del valor de las mercancías objeto de contrabando, siendo el importe mínimo de la multa, en todo caso, de 500 euros.

En cuanto a la graduación de las sanciones, el artículo 12 bis de la LORC dispone que las sanciones por infracciones administrativas de contrabando se graduarán atendiendo en cada caso concreto a los siguientes criterios (siendo los mismos aplicables simultáneamente):

- a) La reiteración. Se apreciará reiteración cuando el sujeto infractor haya sido sancionado por cualquier infracción administrativa de contrabando en resolución administrativa firme o condenado por delito de contrabando por sentencia judicial firme, en ambos casos, dentro de los cinco años anteriores a la fecha de la comisión de la infracción.
- b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de los órganos competentes para el descubrimiento y persecución de las infracciones administrativas de contrabando o de los órganos competentes para la iniciación del procedimiento sancionador por estas infracciones.
- c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de esta por medio de persona interpuesta. Se considerarán principalmente medios fraudulentos a estos efectos los siguientes:
 - La existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad.
 - El empleo de facturas, justificantes y otros documentos falsos o falseados.
 - La utilización de medios, modos o formas que indiquen una planificación del contrabando.
 - La declaración incorrecta de la clasificación arancelaria o, en el caso de operaciones de importación, de cualquier elemento determinante de la deuda aduanera en la declaración en aduanas que eluda el control informático de la misma.
- d) La comisión de la infracción por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión de la infracción.

- e) La utilización para la comisión de la infracción de los mecanismos establecidos en la normativa aduanera para la simplificación de formalidades y procedimientos de despacho aduanero.
- f) La naturaleza de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando, que operará como circunstancia atenuante en la graduación de la sanción, aplicable cuando los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando sean de lícito comercio y no se trate de géneros prohibidos, material de defensa, otro material o de productos y tecnologías de doble uso a los que se refiere el capítulo II de la Ley 53/2007; ni se trate de productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes; ni de agentes o toxinas biológicos o de sustancias químicas tóxicas; ni de bienes integrantes del patrimonio histórico español; ni de especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, y en el reglamento comunitario correspondiente; ni de labores de tabaco o de mercancías sujetas a medidas de política comercial.

Apartado 6

El artículo 114 de la LGT dispone que mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de la LGT.

Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder. Este órgano podrá acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas.

Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y estos son desconocidos para la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo.

No se considerará al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco estará legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones.

De lo anteriormente expuesto se desprende que la normativa vigente no permite remunerar monetariamente al particular denunciante por parte de la AEAT.

Parte 6.^a

Pregunta 1

El mínimo personal y familiar del contribuyente se regula en los artículos que 56 a 61 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF).

En relación con el mínimo del contribuyente, regulado en el artículo 57 de la LIRPF, su importe asciende a 5.550 euros anuales. Dicho mínimo es único por declaración, con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar.

En relación con el mínimo por descendientes, regulado en el artículo 58 de la LIRPF, cabe señalar que:

- a) Genera el derecho a su aplicación, en primer lugar, el hijo de 23 años de edad (Jaime), dado que es menor de 25 años, convive con sus progenitores y no obtiene rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales (la beca pública para cursar sus estudios universitarios por importe de 6.000 euros está exenta, tal y como establece el art. 7 j) de la LIRPF).
- b) No genera el derecho a su aplicación el hijo de 18 años de edad (Diego), dado que el artículo 61.2.^a de la LIRPF establece que no procederá la aplicación del mínimo por descendientes cuando estos presenten declaración con rentas superiores a 1.800 euros (el enunciado indica que Diego percibe unos rendimientos netos de actividades económicas por importe de 4.000 euros, estando obligado a presentar declaración del IRPF, tal y como dispone el art. 96 de la LIRPF).
- c) Genera el derecho a su aplicación la hija de 2 años de edad (Paloma), dado que es menor de 25 años, convive con sus progenitores y no obtiene rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales.

En relación con el mínimo por ascendientes, regulado en el artículo 59 de la LIRPF, no genera el derecho a su aplicación Paco, padre de Antonio, dado que, si bien tiene una edad superior a 65 años y ha convivido con su hijo desde el mes de abril de 2024, tiene rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (el enunciado indica que Paco es percceptor de una pensión de jubilación de 14.000 euros al año).

Por lo que se refiere al mínimo por discapacidad, regulado en el artículo 60 de la LIRPF, el enunciado nos indica que la hija de 2 años de edad tiene un grado de discapacidad del 35 %, por lo que procede aplicar un importe de 3.000 euros anuales (no procede aplicar el incremento de 3.000 euros en concepto de gastos de asistencia, dado que el enunciado indica que Paloma no precisa ayuda de terceras personas ni se trata de una persona de movilidad reducida).

En consecuencia, el importe del mínimo personal y familiar aplicable asciende a las cuantías que se indican a continuación:

	Declaración individual Antonio	Declaración individual Isabel
Mínimo del contribuyente	5.550 €	5.550 €
Mínimo por descendientes	1.200 €	1.200 €
	1.350 €	1.350 €
	1.400 €	1.400 €
Mínimo por ascendientes		
Mínimo por discapacidad	1.500 €	1.500 €
Total mínimo personal y familiar	11.000 €	11.000 €

Pregunta 2

Apartado a)

El artículo 14.2 a) de la LIRPF establece que, cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza.

Por otra parte, el artículo 14.2 b) de la LIRPF establece que, cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en el que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Por tanto, dado que la sentencia que reconoce el derecho a percibir el premio por antigüedad de 6.000 euros adquire firmeza en el mes de diciembre de 2022, dicho importe se imputará al periodo impositivo 2022.

No obstante lo anterior, dado que dicho importe (6.000 euros) fue percibido en un periodo impositivo posterior (el enunciado nos indica que la empresa le abona esa cantidad el 20 de julio de 2023), doña Isabel tendrá que presentar una declaración complementaria del IRPF de 2022, sin recargos ni intereses de demora ni sanción, dentro del plazo comprendido entre la fecha de cobro del atraso (20 de julio de 2023) y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto (30 de junio de 2024).

Apartado b)

El artículo 14.2 b) de la LIRPF establece que, cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

En el caso de los atrasos cobrados en abril de 2024, en concepto de atrasos de rendimientos de trabajo de los meses de noviembre y diciembre de 2021, dado que el plazo para presentar la declaración del IRPF de 2021 ya ha finalizado en abril de 2024 (el plazo finalizó en fecha 30 de junio de 2022), doña Isabel tendrá que presentar una declaración complementaria del IRPF de 2021, sin recargos ni intereses de demora ni sanción, dentro del plazo comprendido entre la fecha de cobro del atraso (el mes de abril de 2024) y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Pregunta 3

Apartado a)

De conformidad con lo establecido en el artículo 17.2 a) 1.ª de la LIRPF, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de la LIRPF.

Apartado b)

La disposición transitoria segunda de la LIRPF ofrece la posibilidad de reducir la cantidad a incluir como rendimiento del trabajo en la declaración de la renta de cada ejercicio cuando

se perciban pensiones de jubilación o invalidez por aquellos mutualistas cuyas aportaciones no pudieron ser en su momento objeto de reducción o minoración en la base imponible. De esta forma se evita una doble tributación por dichas aportaciones.

La disposición transitoria segunda se aplica conforme lo establecido en las distintas sentencias del Tribunal Supremo, las últimas, de fechas 28 de febrero de 2023 y 10 de enero de 2024.

Para poder aplicar la reducción prevista en la disposición transitoria segunda es necesario haber realizado aportaciones a mutualidades en todo caso en una fecha anterior a 1 de enero de 1999 y que esas aportaciones no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento.

La reducción a aplicar varía dependiendo de la fecha en la que se realizaron las aportaciones y el tipo de mutualidad al que se hicieron las mismas.

En el caso de las pensiones satisfechas por el INSS, se podrá aplicar la reducción cuando se realizaron aportaciones a mutualidades laborales:

- a) Con anterioridad al 1 de enero de 1967: la parte de la prestación de jubilación que corresponda a las aportaciones anteriores al 1 de enero de 1967 se reducirá al 100 %. Es decir, no tributará esta parte de pensión.
- b) Entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978: la parte de la prestación de jubilación que corresponda a las aportaciones efectuadas en ese periodo se reducirá en un 25 %. Es decir, solo tributará el 75 % de esta parte de la pensión.

Por tanto, en el caso que nos ocupa:

- a) La parte de la pensión de jubilación que se corresponde con las aportaciones que don Anselmo efectuó a la Mutualidad Laboral de la Banca desde el inicio de su vida laboral (1 de enero de 1967) hasta el 31 de diciembre de 1978 se reducirá en un 25 %. Es decir, solo tributará el 75 % de esta parte de la pensión.
- b) La parte de la pensión de jubilación que se corresponde con las aportaciones a la Seguridad Social que don Anselmo realizó a partir del 1 de enero de 1979 no se reducirá (dado que don Anselmo sí pudo deducir dichas aportaciones del importe de sus rendimientos declarados de los años en los que realizó dichas aportaciones).

No obstante lo anterior, cabe señalar que la disposición final decimosexta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, fija un nuevo sistema para que la Agencia Tributaria tramite las solicitudes de devolución del IRPF 2019 a 2022 y años anteriores no prescritos para la



aplicación de la disposición transitoria segunda de la LIRPF. Esta modificación normativa deja sin efectos las solicitudes (vía autoliquidación, solicitud de rectificación y/o formulario) cuya devolución no se hubiera acordado antes del 22 de diciembre de 2024, si bien la presentación de dichas solicitudes sí interrumpe el plazo de prescripción.

Las devoluciones se podrán solicitar año a año mediante la presentación, a través de la sede de la Agencia Tributaria, del correspondiente formulario de solicitud en el plazo de presentación de la declaración del IRPF de cada año, con el siguiente calendario:

Ejercicio fiscal	Plazo de presentación (*)
IRPF 2019 y anteriores no prescritos	Del 2 de abril al 30 de junio de 2025
IRPF 2020	En 2026
IRPF 2021	En 2027
IRPF 2022	En 2028

(*) Plazo voluntario de presentación de la declaración del IRPF.

La modificación normativa no afecta a la aplicación de la disposición transitoria segunda en el IRPF 2023. Por tanto, estas solicitudes en el IRPF 2023, la mayoría de las cuales ya están tramitadas y con devolución realizada, se continuarán tramitando por la Agencia Tributaria sin que sea necesario que se presente ningún documento adicional para instar de nuevo su solicitud, salvo que se le requiera.

Para el IRPF 2024 y ejercicios siguientes, el procedimiento será automático, tal y como se procedió para el IRPF 2023 en la anterior campaña de renta. Si la AEAT dispone de toda la información, la reducción ya aparecerá en los datos fiscales de cada año con el concepto («Ajuste por mutualidades-DT2 LIRPF»), y el ajuste se aplicará automáticamente en la declaración del IRPF. Este cálculo también se realizará para los mutualistas que ya han recibido resolución estimatoria de las solicitudes de devolución de ejercicios anteriores (vía autoliquidación, solicitud de rectificación y/o formulario).

Parte 7.^a

Pregunta 1

Apartado 1

Sí es correcto el inicio del procedimiento de comprobación limitada, dado que el artículo 128.3 del RGAT establece que, de conformidad con el artículo 100.1 de la LGT, cuando

el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, este finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación.

Apartado 2

Sí es correcta la emisión del requerimiento al contratista de la obra dentro del procedimiento de comprobación limitada, dado que el artículo 136.2 d) de la LGT establece que, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria podrá realizar, entre otras actuaciones, requerimientos a terceros para que aporten información y documentación justificativa con el objeto de comprobar la veracidad de la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

Apartado 3

El artículo 104.1 de la LGT establece que, cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo en el que debe notificarse la resolución de un procedimiento, este será de seis meses.

El plazo se contará, en los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

Dado que la normativa reguladora del procedimiento de comprobación limitada no fija plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento, el plazo máximo será de seis meses.

Por lo tanto, habiéndose iniciado el procedimiento de comprobación limitada en fecha 3 de septiembre de 2023, la fecha límite para finalizar el mismo sería el 3 de marzo de 2024.

El artículo 139.1 b) de la LGT dispone que el procedimiento de comprobación limitada terminará por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento de comprobación limitada no ha concluido dentro del plazo máximo de resolución establecido legalmente.

El artículo 104.5 de la LGT establece que, producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT.

Por tanto, dado que en fecha 5 de marzo de 2024 (es decir, una vez producida la caducidad del procedimiento de comprobación limitada) el contribuyente presenta un escrito de alegaciones admitiendo que está de acuerdo con parte de la regularización propuesta, así como una autoliquidación complementaria del IRPF de 2022 por importe de 6.000 euros, procederá exigir un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 de la LGT. En este caso, dicho recargo será del 9 % sobre la cuantía autoliquidada (1 % fijo más un 1 % adicional por cada uno de los ocho meses de retraso en la presentación de la autoliquidación).

Pregunta 2

Apartado 1

El artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA), establece que tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.
- b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

Por lo tanto, en el presente supuesto, están legitimados para solicitar la rectificación del modelo 111 del tercer trimestre del ejercicio 2023 tanto Productos de Laboratorio, SA como Prudencio Ochoa.

Por otra parte, el artículo 14.2 del RGRVA dispone que tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

- b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Por lo tanto, en el presente supuesto, tiene derecho a la devolución resultante del procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones Prudencio Ochoa.

Apartado 2

El artículo 128.1 del RGAT dispone que la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

Apartado 3

En primer lugar, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 198 de la LGT, consistente en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, dado que el modelo 190 correspondiente al ejercicio 2023 fue presentado en fecha 28 de marzo de 2024, y el plazo de presentación finalizaba el 31 de enero de 2024.

Esta infracción se califica como leve y, tratándose de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

No obstante lo anterior, si la declaración se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

En segundo lugar, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 199 de la LGT, consistente en presentar las declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios, dado que Productos

de Laboratorio, SA contesta al requerimiento de información por un medio distinto al electrónico, informático y telemático, existiendo la obligación de hacerlo por dichos medios.

Esta infracción se califica como grave y, tratándose de un requerimiento individualizado que tiene por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción será del 1 % del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros, pudiéndose graduar la sanción incrementando la cuantía resultante en un 100 % en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.

Parte 8.^a

Apartado 1

El artículo 169 de la LGT regula la práctica del embargo de bienes y derechos disponiendo que, con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
- c) Los recargos del periodo ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio.

Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado.

Apartado 2

El artículo 169 de la LGT establece que si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado.

Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

A efectos de embargo, se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.

Siguiendo el orden establecido según los criterios anteriormente expuestos, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros.

Por lo tanto, el orden de embargo de los bienes y derechos propiedad de Buenaventura Sunglass, SA es el siguiente:

1. En primer lugar, se embargará el saldo de las cuentas bancarias (10.000 euros).
2. En segundo lugar, se embargarán los créditos de clientes con vencimiento de cuatro meses (15.000 euros).
3. En tercer lugar, se embargarán las existencias (20.000 euros) y el mobiliario (15.000 euros).
4. En cuarto y último lugar, se embargarán los créditos de clientes con vencimiento de cinco años (30.000 euros).

Apartado 3

1. Presupuesto de derivación de responsabilidad

En este caso, resultaría aplicable el presupuesto de hecho contenido en el artículo 42.2 a) de la LGT, que establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

2. Posibles responsables

Por un lado, se debe exigir responsabilidad al administrador de la sociedad Buenaventura Sunglass, SA.

Por otro lado, se debe exigir responsabilidad al adquirente del inmueble (Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL).

3. Alcance de la derivación de responsabilidad

De conformidad con lo establecido en el artículo 42.2 de la LGT, la responsabilidad solidaria alcanzará al pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

El enunciado indica que la transmisión se valoró por un importe 150.000 euros (que coincide con su valor de mercado), por lo que el alcance de la derivación de responsabilidad será de 150.000 euros.

4. Fecha en que se puede iniciar la derivación de responsabilidad

La derivación de responsabilidad podría iniciarse a partir del momento en el que se realice alguna actuación que suponga la ocultación o transmisión de bienes o derechos de Buenaventura Sunglass, SA con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

En el caso que nos ocupa, esa actuación se produce en el momento en el que Buenaventura Sunglass, SA transmite el inmueble a Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.

Apartado 4

Para el supuesto de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos concursales o universales de ejecución, el artículo 164.2 de la LGT dispone que, en caso de concurso de acreedores, se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, o bien se trate de créditos contra la masa.

Por tanto, cuando se declara un concurso de acreedores, el procedimiento de cobro de los créditos tributarios queda afectado por las reglas del concurso y, por lo tanto, sometidos a la Ley concursal; norma que se basa en la triple unidad legal, de disciplina y de procedimiento.

Por otra parte, el artículo 164.4 de la LGT establece que, dado el carácter privilegiado de los créditos tributarios, se reconoce a la Hacienda pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Administración tributaria puede suscribir acuerdos previos o convenios de acreedores previstos en la legislación concursal mediante una propuesta motivada que justifique la opción elegida como la más adecuada para la consecución de los intereses públicos, incluyendo quitas y esperas y pactando las condiciones (garantías, etc.). La celebración de estos acuerdos o convenios requiere autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

En el orden procedimental, la *vis atractiva* del concurso implica:

- a) La prohibición de iniciación de ejecuciones singulares, salvo las acordadas antes del inicio del concurso (art. 142 del Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley concursal –TRLR–).
- b) La suspensión de los apremios administrativos y tributarios, declarado el concurso, salvo que se hubiese dictado diligencia de embargo con anterioridad, en cuyo caso puede continuar el procedimiento de apremio siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor (art. 143 del TRLR).

Por tanto, si la declaración de concurso de acreedores se produce con anterioridad al inicio de las actuaciones de embargo de los órganos de recaudación, dichas actuaciones no podrían iniciarse, tal y como establece el artículo 142 del TRLR.

Además, respecto de las actuaciones de los órganos de recaudación relativas a una posible declaración de responsabilidad tributaria, la declaración de concurso supondría la suspensión de las mismas (en caso de que ya estuvieran iniciadas dichas actuaciones) o

que dichas actuaciones no podrían iniciarse (en caso de que no estuvieran iniciadas), tal y como establecen los artículos 142 y 143 del TRLC.

Apartado 5

El artículo 269 del TRLC dispone lo siguiente:

- a) Los créditos concursales se clasificarán, a efectos del concurso, en privilegiados, ordinarios y subordinados.
- b) Los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos de la masa activa, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad de esa masa. En el concurso no se admitirá ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en la ley.
- c) Se clasificarán como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados como privilegiados o subordinados.

Entre los créditos con privilegio especial, el artículo 270 del TRLC coloca, entre otros, los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados, los créditos garantizados con anticresis, sobre los frutos del inmueble gravado, así como los créditos con garantía de valores representados mediante anotaciones en cuenta, sobre los valores gravados.

Por su parte, el artículo 280 del TRLC dispone que son créditos con privilegio general, entre otros:

- a) Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.
- b) Los créditos tributarios, los créditos de la Seguridad Social y demás de derecho público que no gocen de privilegio especial ni del privilegio general al que se refiere el párrafo anterior. Este privilegio solo alcanzará al 50 % del importe de los respectivos créditos, deducidos de la base para el cálculo del porcentaje los créditos con privilegio especial, los créditos con privilegio general a que se refiere el párrafo anterior y los créditos subordinados.
- c) Los créditos en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda pública.

Por último, el artículo 281 del TRLC dispone que son créditos subordinados, entre otros:



- a) Los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía.
- b) Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, cabe concluir:

- a) La deuda correspondiente a IRPF Retenciones modelo 111 (80.000 euros), así como el 50 % de la deuda correspondiente al IVA (50.000 euros) tienen la consideración de crédito con privilegio general, de acuerdo con el artículo 280 del TRLC.
- b) El 50 % de la deuda correspondiente al IVA (50.000 euros) tiene la consideración de crédito ordinario, de acuerdo con el artículo 269 del TRLC.
- c) Los recargos del periodo ejecutivo (36.000 euros) tienen la consideración de créditos subordinados.

Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios retiran fondos de la sociedad

María Pilar Martín Zamora

*Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Huelva (España)*

zamora@uhu.es | <https://orcid.org/0000-0003-4641-8878>

Luis Alberto Malvárez Pascual (autor de contacto)

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva (España)*

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

Extracto

A pesar del riesgo en los ámbitos contable y fiscal que supone el mantenimiento en el largo plazo de la cuenta de efectivo con los socios, se trata de una práctica habitual en la empresa española. Este artículo se centra en las diferentes soluciones que pueden ser utilizadas para eliminar el saldo deudor de la cuenta 551 y, por tanto, la minimización de las consecuencias contables y fiscales que se podrían producir en la sociedad y sus socios. Para ello, se lleva a cabo un doble análisis desde un doble enfoque. Concretamente, se estudian las consecuencias para la sociedad que está y continúa en funcionamiento, así como para aquella que no prosigue con la actividad y está en proceso de extinción. El estudio se completa con la doble perspectiva de socio-sociedad.

Palabras clave: cuenta 551; saldo deudor; regularización contable; regularización fiscal; socios; sociedad.

Recibido: 15-07-2024 / Aceptado: 02-12-2024 / Publicado: 14-02-2025

Cómo citar: Martín Zamora, M.^a P. y Malvárez Pascual, L. A. (2025). Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios retiran fondos de la sociedad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 193-240. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22477>



Regularisation of account 551, «Current account with equity holders and directors». Accounting and tax consequences when the equity holders withdraw funds from the company

María Pilar Martín Zamora

Luis Alberto Malvárez Pascual (corresponding author)

Abstract

Despite the risk in accounting and tax areas because of the long-term maintenance of the cash account with equity holders, this is a common practice among Spanish companies. This article focuses on the different solutions that can be used to eliminate the debtor balance of account 551, and thereby minimise the corresponding accounting and tax consequences for the company and its equity holders. To this end, a dual analysis is carried out according to a dual approach. Specifically, the consequences for the company that is and continues to operate are studied, as well as for the company that does not continue with its activity and is in the process of dissolution. The study is completed with the dual perspective of equity holders-company.

Keywords: account 551; debtor balance; accounting regularisation; tax regularisation; equity holders; company.

Received: 15-07-2024 / Accepted: 02-12-2024 / Published: 14-02-2025

Citation: Martín Zamora, M.^a P. y Malvárez Pascual, L. A. (2025). Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios retiran fondos de la sociedad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 193-240. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22477>



Sumario

1. Introducción
2. Cuentas corrientes con socios. Concepto y funcionamiento contable
3. Las consecuencias del mantenimiento en el largo plazo de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores», cuando luce en el activo corriente del balance. Las distintas posibilidades para su regularización por la Administración tributaria y por la sociedad
 - 3.1. Los efectos contables del mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 en el activo corriente del balance
 - 3.2. Los riesgos fiscales del mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 con saldo deudor y su regularización por la Administración tributaria
 - 3.2.1. La determinación de un negocio subyacente como paso previo a la regularización de la sociedad y los socios
 - 3.2.2. La calificación del negocio subyacente como una distribución de beneficios: las consecuencias tributarias para la sociedad y los socios
 - 3.2.3. La calificación del negocio subyacente como un préstamo: los efectos tributarios para la sociedad y los socios
 - 3.3. La regularización por la sociedad de la cuenta 551 en caso de continuidad de la actividad empresarial
 - 3.3.1. La devolución en efectivo de las cantidades retiradas de la sociedad
 - 3.3.2. El reparto de dividendos
 - 3.3.3. La formalización de un contrato de préstamo
 - 3.3.4. La disminución de la cifra de capital social
 - 3.3.5. La condonación de la deuda a los socios
 - 3.4. La regularización de la cuenta 551 en caso de disolución con liquidación de la sociedad: la adjudicación del crédito a los socios
 - 3.4.1. Las consecuencias para la sociedad que se disuelve
 - 3.4.2. Las consecuencias para los socios de la sociedad disuelta
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido elaborado por el grupo de investigación «Relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad», seleccionado en la convocatoria 2023-2024 de Grupos de Investigación en Contabilidad, promovida por el CEF.-, para la divulgación de artículos de carácter científico en el campo de la información financiera y no financiera.



1. Introducción

En la dinámica empresarial, es común que las organizaciones tengan que hacer frente a periodos en los que la liquidez se convierte en una necesidad básica para mantener la actividad y cumplir con los compromisos asumidos. La falta de liquidez, que puede venir provocada por diferentes factores tales como fluctuaciones de los flujos de efectivo –ya sea por retrasos en los pagos de los clientes o temporadas de baja actividad–, gastos inesperados, cambios en las condiciones del mercado, etc., es resuelta, en numerosas ocasiones, mediante aportaciones efectuadas por los socios con el compromiso de su restitución futura. De igual forma, es posible que los socios retiren cuantías de la sociedad para atender pagos de su esfera personal, sobre todo, en empresas con un número reducido de socios.

Para el registro de estos movimientos, el Plan General de Contabilidad (PGC) prevé la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores», donde se anotarán las salidas de efectivo con destino a los socios o a los administradores, así como las aportaciones a favor de la sociedad efectuadas por estos con el fin de superar una situación temporal de falta de efectivo. Por tanto, a través de este mecanismo, se incorpora en la contabilidad el auxilio financiero temporal a los socios o a la propia sociedad en el supuesto de dificultades de liquidez. Esa partida, en consecuencia, admitirá cargos y abonos en cualquiera de los dos sentidos. Sin embargo, es un instrumento financiero transitorio, por lo que su saldo –sea deudor o acreedor– solo podrá mantenerse en el corto plazo, de tal forma que, tras un periodo de tiempo, deberá ser regularizado. Esta actuación se producirá normalmente al cierre del ejercicio económico –de ahí que se prescinda de sus efectos financieros, al considerarse que no son significativos– o, a lo sumo, una vez que haya transcurrido un año desde las anotaciones registradas.

La cuenta corriente con socios es, por tanto, una herramienta muy útil para el reconocimiento contable de las relaciones entre socios y sociedad originadas en situaciones transitorias de iliquidez. Sin embargo, se torna en un problema cuando se utiliza incorrectamente o cuando se hace un uso abusivo de la misma, al mantenerse en el largo plazo un considerable saldo deudor o acreedor. De hecho, es frecuente que la cuenta 551 figure de manera continuada por un mismo importe en el activo o en el pasivo del balance de cierre o, incluso, que su saldo se incremente cada ejercicio, sin que la sociedad ni los socios reclamen su devolución ni se proceda a su regularización contable. Particularmente, esta situación se presenta en las sociedades unipersonales en las que, en ocasiones, el socio único dispone de los fondos líquidos que pertenecen a la sociedad para hacer frente a pagos de su esfera

personal o, por el contrario, realiza aportaciones en efectivo a la sociedad para fortalecer el patrimonio empresarial, normalmente, cuando la entidad no puede atender el pago de sus obligaciones por falta liquidez, lo que desemboca en una cierta confusión entre el patrimonio social y el patrimonio personal del socio único. Una situación similar se presenta en las sociedades de carácter cerrado, cuyo capital está en manos de un número reducido de socios –que, normalmente, forman parte del mismo grupo familiar– y en las que existe unidad de decisión. Además, cuando no se aplica un procedimiento divisionario de la partida, habilitando una subcuenta para el registro de las transacciones financieras con cada uno de los socios, es habitual que, con el transcurso del tiempo, sea complicado explicar el saldo de la cuenta, sobre todo, porque no suele existir soporte documental de los movimientos contabilizados.

El escenario presentado supone el incumplimiento de la normativa contable, pero, igualmente, puede generar importantes consecuencias desde el punto de vista tributario tanto para la sociedad como para los socios. En concreto, la Administración tributaria podrá considerar que la contabilidad no refleja el fondo económico de las transacciones, pudiendo acreditar la existencia de un negocio subyacente, distinto del mero auxilio financiero a corto plazo con origen en las aportaciones de efectivo efectuadas por los socios a favor de la sociedad, o viceversa. Aunque los movimientos y el saldo de la cuenta 551 no permiten conocer cuál es el negocio subyacente, la Administración tratará de demostrar su existencia en el marco de un procedimiento de comprobación, aplicando las consecuencias fiscales que correspondan a la sociedad y a sus socios.

En este sentido, para evitar los resultados que podrían derivar de un procedimiento de comprobación, la sociedad debería regularizar la cuenta corriente con socios antes de que se produzca el inicio del mismo. A tal efecto, en este trabajo se propondrán diferentes alternativas para eliminar los saldos de esta cuenta, mantenidos en el largo plazo. Específicamente, se considerarán dos contextos diferentes. Por un lado, se presentarán posibles soluciones en el supuesto en que la sociedad continúe en funcionamiento. Por otro, se analizarán las posibles vías para la eliminación del saldo deudor o acreedor de la cuenta corriente con socios cuando la entidad está en situación de disolución y liquidación. En este último caso, la regularización es obligatoria, pues ese proceso requiere saldar la cuenta 551 y, junto a las soluciones formuladas con carácter general, será posible el empleo de otras opciones que se acomoden y simplifiquen el procedimiento que se ha de seguir para la extinción de la sociedad.

No obstante, las posibles soluciones y las consecuencias contables y fiscales que derivan de la regularización administrativa del mantenimiento de la cuenta corriente con socios en el largo plazo, o de la regularización efectuada por los contribuyentes al objeto de evitar que se produzca esa actuación administrativa, son muy diferentes según que la cuenta luzca en el activo o en el pasivo del balance. Por ello, a la hora de plantear la regularización de la partida 551 se distinguirá entre que la cuenta luzca en balance con saldo deudor o con saldo acreedor. De hecho, en este trabajo se analizarán las distintas alternativas para

regularizar la cuenta corriente con socios cuando esta, como consecuencia de los movimientos registrados durante varios años, presenta un saldo deudor al cierre del ejercicio y, por tanto, luce en el activo corriente del balance. En un próximo artículo se examinará la regularización de la cuenta 551 cuando presente saldo acreedor y, por tanto, figure en el pasivo corriente del balance.

Para alcanzar el objetivo de este trabajo –la regularización del saldo de la cuenta 551 que se viene manteniendo en el largo plazo– se ha aplicado la investigación documental, esto es, la recolección de información a partir del ordenamiento jurídico vigente, así como de otros documentos. En particular, se han empleado cinco tipos diferentes de documentos: la normativa mercantil, la normativa contable, las consultas emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), la normativa tributaria y las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT), las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y la jurisprudencia. En general, la documentación consultada se ha localizado mediante la utilización de diferentes bases de datos. A título de ejemplo, podemos citar Thomson Reuters (tanto en el ámbito contable como en el tributario), ProQuest Accounting, Tax & Banking Collection, las bases de datos del ICAC y de la Agencia Tributaria y el BOE.

Antes de concluir con esta introducción se ha de precisar que la cuenta 551 prevista en el PGC recoge, además de los movimientos de tesorería realizados entre socios-sociedad, aquellos efectuados con los administradores. Las consecuencias, en ese último caso, son totalmente diferentes a las que se generan con los socios, lo que se extiende a las soluciones para la regularización de los flujos de efectivo entre la sociedad y sus administradores. Sin embargo, en este trabajo no se analizará este supuesto, no solo porque se trata de una situación menos frecuente, sino también porque en muchos casos los administradores son asimismo socios de la entidad, por lo que los efectos que se producirán serán los que se deriven de esta condición.

2. Cuentas corrientes con socios. Concepto y funcionamiento contable

Pese a la imprecisión de la denominación (Castro Salinas, 1997, pp. 31-32), las cuentas corrientes de efectivo con los socios se identifican con la expresión de un instrumento contable conocido como situación de cuenta corriente, que pone de manifiesto una pura relación de negocios que los implicados en la misma –sociedad y socios– observan por razones exclusivas de operatividad y fluidez en sus operaciones (Castro Salinas, 1997, p. 32; Zunzunegui Pastor, 2005). Así, en virtud de la situación de cuenta corriente, socios y sociedad registran las aportaciones y retiradas de efectivo en sus respectivas contabilidades, generando una posición contable deudora o acreedora según sea el sentido del flujo de efectivo (Arrubla Paucar, 1982, p. 92).

Los créditos que se derivan de esa relación serán exigibles con la inmediatez que se haya pactado. Sin embargo, la situación de cuenta corriente no constituye una figura contractual, pues la ausencia de un pacto concreto que impide la disponibilidad aislada de los créditos, tanto por su pago como por su compensación, no implica la existencia de un contrato de cuenta corriente mercantil¹. Por otra parte, como apunta Zunzunegui Pastor (2005), con referencia a la STS de 16 de febrero de 1965, cuando la existencia de un contrato entre las partes intervinientes no parece probada debe imponerse la situación de tipo contable.

En definitiva, la cuenta corriente de efectivo entre socios y sociedad es tan solo un método contable, diferente del contrato de cuenta corriente mercantil, pero con el que comparte ciertas características. De hecho, coinciden en la falta de formalidad, así como en su carácter instrumental y compensatorio. Aunque el mantenimiento de la situación contable no deriva de un acuerdo que obligue a la contabilización de los créditos recíprocos y su compensación, las aportaciones y retiradas de efectivo realizadas por los socios se irán compensando, de forma que al cierre del ejercicio la cuenta corriente con los socios arrojará un saldo a favor de los socios o de la empresa.

Para reconocer contablemente los flujos de efectivo entre los socios y la sociedad, el PGC, en el grupo 5 de cuentas financieras destinado a recoger, entre otros elementos patrimoniales, los instrumentos financieros con origen en operaciones ajenas al tráfico y cuyo vencimiento se espera que se produzca en un plazo no superior al año, habilita la cuenta 551, «Cuenta corriente con socios y administradores»². Esta partida se define junto a la partida 552, «Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas», como «cuentas corrientes de efectivo con socios, administradores y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la empresa, y que no correspondan a cuentas en participación». Atendiendo al funcionamiento previsto en el PGC, la cuenta 551 se cargará por las remesas o entregas de efectivo efectuadas por la empresa a favor de los socios. En cambio, la cuenta será abonada por las recepciones

¹ En este sentido, la STS de 20 de mayo de 1993, en relación con un contrato de ejecución de obras y reclamación por la comisión de acreedores del suspenso, señala que:

Las entidades litigantes mantuvieron sustancialmente relaciones contractuales de ejecución de obras diversas y sus pagos, a tenor de los contratos que llevaron a cabo, se efectuaban por certificaciones, lo que si bien significa abonos sucesivos en relación a la ejecución de los trabajos contratados, ello no constituye propio contrato de cuenta corriente, sino más bien, situación de cuenta corriente que es distinto y actúa como instrumento contable para facilitar las relaciones económicas de las interesadas. Al darse ausencia de pacto concreto que no permite la disponibilidad aislada de los créditos, tanto por su pago como por su compensación, no puede estimarse concurrencia de cuenta corriente, la que no cabe ser deducida de la sola existencia de un marco contable.

² Además de esta partida, el PGC prevé otras tres situaciones de cuenta corriente: 552, «Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas»; 553, «Cuentas corrientes en fusiones y escisiones», y 554, «Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes».

de efectivo a favor de la empresa. En ambos casos, la contrapartida será una cuenta del subgrupo 57, «Tesorería». Sin embargo, aparte de la función de servir de registro de las retiradas y aportaciones de efectivo entre socios y sociedad, es habitual que, en la dinámica empresarial, la cuenta 551 se utilice para dar entrada en la contabilidad a gastos de los que no existe soporte documental (Álvarez Pérez, 2023).

La cuenta 551 lucirá en el activo corriente del balance por la suma de los saldos deudores. Cuando al cierre del ejercicio las entregas de efectivo de la sociedad a favor de los socios superen las aportaciones realizadas por estos últimos, los cargos en la cuenta superarán a los abonos y, en consecuencia, la cuenta lucirá en el activo corriente del balance, formando parte del epígrafe B. V. «Inversiones financieras a corto plazo», en la partida 5, «Otros activos financieros». Si la empresa formulara balance abreviado o empleara el PGC para pymes en la formulación de sus cuentas anuales, el saldo deudor de la cuenta 551 asimismo lucirá en el activo corriente del balance, figurando en el epígrafe B. V. «Inversiones financieras a corto plazo».

En cambio, cuando las aportaciones en efectivo de los socios a la sociedad excedan de las remesas realizadas a su favor por parte de la entidad, la cuenta 551 presentará saldo acreedor y formará parte del pasivo corriente del balance. Concretamente, se incluirá en el epígrafe C. III, «Deudas a corto plazo», en la partida 5, «Otros pasivos financieros». En el supuesto de que la empresa utilice el formato abreviado del balance o emplee el PGC para pymes para formular sus cuentas anuales, el saldo acreedor de la cuenta 551 se inscribirá en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe C. III, «Deudas a corto plazo», en la partida 5, «Otras deudas a corto plazo».

Cualquiera que sea su saldo, la ubicación de la cuenta corriente con socios en balance se vincula con el corto plazo. De hecho, el activo corriente, donde lucirá la cuenta cuando su saldo sea deudor, de acuerdo con la norma 6.^a, «Balance del PGC», comprende aquellos activos, diferentes a los generados en las operaciones de tráfico, cuyo vencimiento «se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio».

De igual forma, si el saldo de la cuenta fuera acreedor porque las aportaciones de efectivo de los socios a favor de la sociedad superan las remesas de efectivo realizadas por esta última, la cuenta deberá lucir en el pasivo corriente que aglutina, como señala la norma antes citada:

las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo.

Es evidente, por tanto, el carácter cortoplacista de la cuenta 551, no debiendo mantenerse en el tiempo más allá de 12 meses, contados desde la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, independientemente del tiempo que la cuenta corriente con socios lleve en balance, desde la perspectiva del PGC, socios y sociedad tienen la consideración de partes vinculadas, pues, de acuerdo con la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales:

una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

En consecuencia, la sociedad vendrá obligada a facilitar en la memoria de las cuentas anuales información suficiente para comprender las operaciones realizadas y sus efectos en los estados financieros³. Como se comentará seguidamente, la ausencia de esta información en la memoria, aparte del incumplimiento contable, provocará una distorsión de la imagen fiel del patrimonio de la empresa y, más concretamente, de su nivel de solvencia.

³ Concretamente, en la nota 23 de la memoria normal:

La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.
- b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.
- c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.
- d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la empresa) y garantías otorgadas o recibidas.
- e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.
- f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

Sin embargo, cuando la empresa formula memoria abreviada o confecciona su memoria de acuerdo con el PGC de Pymes, en relación con la cuenta corriente con socios, la obligación de facilitar información se limita al supuesto en que el socio sea persona jurídica y tenga la consideración de empresa dominante.

3. Las consecuencias del mantenimiento en el largo plazo de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores», cuando luce en el activo corriente del balance. Las distintas posibilidades para su regularización por la Administración tributaria y por la sociedad

En sociedades cuyo capital está en manos de un único socio o de un número limitado de socios, normalmente bajo el control de un grupo familiar, es frecuente que los propietarios retiren flujos de efectivo de la sociedad, reconociéndose dicha transacción a través de la cuenta 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». En muchos casos, los importes adeudados por los socios se van incrementando con el paso del tiempo hasta convertirse en una cantidad relevante, que ni la sociedad reclama ni los socios reintegran, manteniéndose la situación durante años.

De presentarse las circunstancias anteriores, la primera cuestión que ha de ser estudiada es si el mantenimiento a largo plazo de la cuenta 551 sin que los socios devuelvan los fondos retirados de la sociedad se adecua a los principios contables que rigen el funcionamiento de dicha partida. De concluirse que se trata de una situación anómala desde una perspectiva contable, el siguiente paso consistirá en el análisis de los riesgos fiscales que pueden generarse por el mantenimiento en el largo plazo de esa partida, incidiendo, particularmente, en las distintas posibilidades con las que cuenta la Administración para regularizar la situación tributaria tanto de la sociedad como de los socios. Precisamente, para evitar este riesgo, se estudiarán las alternativas de las que disponen los contribuyentes para regularizar de forma voluntaria esa partida contable, salvando así las consecuencias que se pueden derivar de una comprobación administrativa. A tales efectos, como se ha puesto de manifiesto en la introducción, se considerarán dos contextos diferentes. Por un lado, se analizarán las posibilidades para la regularización de la cuenta 551 cuando la empresa continúa en funcionamiento. Por otro, se profundizará en las posibles opciones en caso de disolución y liquidación de la sociedad, pues, aunque en estos casos también resultan aplicables los mecanismos de regularización presentados con carácter general, es posible la utilización de otras alternativas que permitirán simplificar el procedimiento de extinción de la sociedad.

3.1. Los efectos contables del mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 en el activo corriente del balance

El saldo deudor de la cuenta corriente con socios mantenido en el largo plazo implica haber reconocido un crédito no recuperable –sobre todo, cuando la sociedad no tiene intención de su reclamación a los socios– provocando, en primer término, efectos significativos en la imagen fiel del patrimonio que deben mostrar las cuentas anuales de la entidad. De acuerdo con el Marco conceptual de la contabilidad, cuya aplicación es

obligatoria, la imagen fiel se refiere a la representación precisa y completa del patrimonio, la situación financiera y los resultados de una entidad, conforme a las disposiciones legales.

Concretamente, al reconocerse un crédito que nunca se exigirá, se está incorporando en el activo corriente del balance un crédito que no tiene valor realizable, provocando una sobrevaloración de los activos de la empresa⁴. Esta situación llevará a error a los usuarios de los estados contables, al hacerles creer que la entidad cuenta con más recursos de los que realmente tiene. La falsa percepción de los activos, sin duda, afectará negativamente a las decisiones de inversión y financiación que los diferentes *stakeholders* adopten. De igual forma, la toma de decisiones en la empresa se basará en información financiera incorrecta, lo que podrá desembocar en estrategias de negocio inapropiadas, inversiones fallidas e, incluso, problemas eventuales de liquidez y solvencia.

El mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 tiene otros efectos negativos. A título de ejemplo, se puede señalar que la inclusión de un crédito no realizable en el activo del balance tiene un impacto inmediato en varias ratios financieras, como la liquidez, la solvencia e, incluso, la rentabilidad económica. La distorsión de esos indicadores conducirá a conclusiones erróneas sobre la salud financiera y operativa de la empresa.

Los efectos negativos de la existencia en el activo de un crédito no realizable se extienden asimismo al incumplimiento normativo. De hecho, no solo se quebranta la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, sino que se vulnera el principio de prudencia. En aplicación de este principio, la empresa deberá:

tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si solo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que estas se formulen [...]. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

⁴ Sobre la vinculación entre imagen fiel y el mantenimiento de la cuenta 551 en el largo plazo, Pérez Iglesias y Urrea Sandoval (2023) afirman:

Este concepto [la imagen fiel], a pesar de su apariencia abstracta, se puede concretar en unos términos muy claros y con una doble dimensión. Por un lado, a modo de una suerte de cláusula antiabuso para calificar adecuadamente un determinado apunte contable. Sería el caso de la recalificación del saldo deudor en la cuenta corriente con socios como una operación de distribución de beneficios, cuando el transcurso del tiempo pone de manifiesto que la salida de fondos de la empresa no ha originado un derecho de crédito en la sociedad. De lo que se deduce que el fondo, jurídico y económico, convenido es el de una operación societaria de distribución que ha sido disimulada por medio del citado apunte contable.

La afirmación se apoya en la SAN de 14 de mayo de 2014 (rec. núm. 78/2013), según la cual, la causa jurídica de la operación no es la propia de un derecho de crédito, y en la STS 1100/2016, de 17 de mayo, de la Sala 3.^a de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 4079/2014), que confirmó el fallo anterior.

En consecuencia, cuando el crédito no tiene valor de realización debería llevarse a cabo la correspondiente corrección valorativa por deterioro para que luzca en balance por su valor de realización.

El incumplimiento de las disposiciones contables podría conllevar sanciones⁵, así como la pérdida de credibilidad de la empresa ante los auditores de cuentas, lo que se traducirá en un daño reputacional. En efecto, la contabilización de créditos irreales puede erosionar la confianza de todas las partes interesadas, dañando la reputación e, incluso, la sostenibilidad de la empresa a largo plazo.

En resumen, el mantenimiento de un crédito que no tiene valor de realización produce importantes efectos negativos en la empresa. No solo perjudicará su reputación y la toma de decisiones, sino que el incumplimiento normativo por la vulneración de principios contables fundamentales, como la imagen fiel y el principio de prudencia, se podría traducir en sanciones administrativas y la responsabilidad legal de los administradores⁶.

3.2. Los riesgos fiscales del mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 con saldo deudor y su regularización por la Administración tributaria

3.2.1. La determinación de un negocio subyacente como paso previo a la regularización de la sociedad y los socios

La finalidad de los movimientos registrados en la partida 551, según se ha indicado, es proveer de un auxilio financiero temporal a la sociedad o a los socios. Por tanto, los saldos de la cuenta deben mantenerse en el corto plazo, regularizándose al final del ejercicio económico o, a lo sumo, cuando transcurra un año desde que hayan tenido lugar las transacciones de efectivo.

⁵ Por ejemplo, las sanciones contempladas en el artículo 200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), y cuyo desarrollo reglamentario se realiza a través del artículo 16 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

⁶ A título de ejemplo, el artículo 290 del Código Penal establece que:

Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses.

Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior.

En el supuesto de que el saldo deudor de la cuenta 551 se mantenga en el largo plazo, sin que se proceda a su regularización, la Inspección puede considerar la existencia de un negocio subyacente que habrá motivado las retiradas de efectivo, diferente del mero auxilio financiero por parte de la sociedad al socio. De presentarse esta situación, podría estimarse que la contabilización no refleja el fondo económico de la operación realizada, originando importantes consecuencias fiscales en caso de que la Inspección inicie un procedimiento frente a los contribuyentes afectados.

Como se ha comentado, los movimientos de la cuenta 551 no permiten identificar el negocio subyacente. Por ello, la Inspección, para determinar las consecuencias fiscales que se derivan del mantenimiento en el largo plazo del saldo deudor de la partida 551, deberá, en primer lugar, proceder a la calificación del negocio, existiendo, fundamentalmente, dos posibilidades. Si bien la calificación dependerá de las circunstancias concurrentes, con carácter general, se considerará de forma preferente que se ha producido un reparto de beneficios a los socios, que es el escenario donde los resultados fiscales para las distintas partes de la operación serán más relevantes. Solo en el supuesto en que no se pueda probar esta calificación, se presumirá que se está en presencia de un préstamo concedido por la sociedad en favor de los socios. De hecho, los sujetos inspeccionados alegarán en la mayor parte de las ocasiones que la retirada de fondos se debe a la concesión de un préstamo, pues dicha calificación comporta unos efectos fiscales menos gravosos tanto para los socios, que no tendrían que tributar por toda la cantidad recibida como un ingreso, como para la sociedad, que no tendría que satisfacer las retenciones correspondientes. La sociedad también podría aplicar, en su caso, una mayor reserva de capitalización al no computarse como dividendos las cantidades retiradas por los socios. No obstante, pueden existir motivaciones de otra índole que determinen la preferencia de la sociedad de no disminuir los fondos propios.

3.2.2. La calificación del negocio subyacente como una distribución de beneficios: las consecuencias tributarias para la sociedad y los socios

A) Los indicios que confirman la existencia de un reparto encubierto de beneficios

La calificación más probable de la Administración tributaria del mantenimiento por parte de la sociedad de un derecho de cobro sobre los socios en el largo plazo será una distribución de beneficios. Sin embargo, es difícil que pueda aportar una prueba directa que permita concluir que la verdadera finalidad de la operación es un reparto encubierto de beneficios o utilidades con origen en la condición de socio o accionista. Por ello, la Administración tributaria habrá de servirse de una serie de indicios para tratar de acreditar que el negocio subyacente no es un contrato de préstamo, debiendo probar que la

sociedad ni ha reclamado ni pretende solicitar el reintegro de las cantidades retiradas por los socios. Este tipo de contrato se caracteriza por su temporalidad y la devolución de las cantidades recibidas por el prestatario, de forma que, una vez transcurrido el tiempo acordado, debe producirse la restitución del capital prestado. En estas condiciones, la Administración tratará de poner de manifiesto la auténtica naturaleza de la operación utilizando la prueba por presunciones, prevista en el artículo 108 de la LGT.

A los efectos de confirmar la existencia de un reparto encubierto de beneficios y, en segundo término, regularizar la situación tributaria de los socios y de la sociedad, la Inspección podrá tomar en consideración los signos que se señalan seguidamente.

En primer lugar, han de mencionarse los movimientos y la evolución en el tiempo del saldo de la cuenta 551. Concretamente, una señal de que se está en presencia de un reparto de fondos propios es que el saldo de la cuenta sea siempre a favor de la sociedad como consecuencia de una retirada única o continuada de efectivo por parte de los socios, particularmente si en los ejercicios analizados en el procedimiento de comprobación no han tenido lugar devoluciones significativas del importe retirado. De ello, se podría concluir que el mecanismo contable de la cuenta corriente con socios es, en realidad, una fuente de recursos financieros para los socios que se perpetúa en el tiempo, sin que se exija su devolución. En consecuencia, las cantidades retiradas por los socios podrían ser calificadas como un reparto de beneficios, al obtener los socios tales cuantías a título definitivo.

Otro factor relevante en la calificación del negocio subyacente es la composición del accionariado de la sociedad. Normalmente, la situación que se está analizando es más probable que se produzca en sociedades caracterizadas por una estructura accionarial cerrada, como son las de carácter unipersonal o las que cuentan con pocos socios, habitualmente unidos por vínculos de parentesco. En este tipo de sociedades existe un poder de decisión único, lo que favorece la adopción de una política de retirada o reintegro de los fondos sin que se requiera la conformidad de accionistas ajenos al núcleo de decisión.

De igual forma, el carácter gratuito de la operación es otro de los aspectos clave en la calificación. El hecho de que no se pacten intereses se puede emplear como un indicio de que la intención no fue concertar un préstamo, pues lo habitual en la práctica mercantil es que el prestamista reciba una retribución en forma de intereses por la cesión del capital. No obstante, si bien es posible que el préstamo no sea remunerado, no es lo más frecuente.

Asimismo, la inexistencia de un calendario de devolución de las cantidades retiradas por los socios se presenta como una señal de que la operación subyacente no es un contrato de préstamo, pues, si la devolución se deja al arbitrio del deudor, se desnaturaliza el propio contrato de préstamo. Igual situación se produce cuando se conceden prórrogas sistemáticas, dado que no es lo habitual en este tipo de contratos.

Otro indicio relevante es la forma de contabilización de la operación, fundamentalmente cuando el saldo de la cuenta corriente con socios se mantiene en el largo plazo, sin que se produzcan devoluciones por parte de los socios, o va incrementándose con el paso del tiempo por la retirada de efectivo de forma continuada. Si la operación se configura como un préstamo, la sociedad no debería emplear la cuenta 551, sino aquellas que se refieren de forma específica a ese negocio jurídico, ya sea en el momento del registro inicial de la operación o con ocasión de la regularización en un plazo razonable del saldo de la cuenta corriente con socios. Sin embargo, cuando la retirada de los flujos de efectivo por los socios no se ha registrado de ese modo, se pone de manifiesto la voluntad de no exigir dichas cantidades. Además, en la memoria de las cuentas anuales se debe informar sobre los acuerdos adoptados con partes vinculadas, particularmente sobre los acuerdos de financiación, por lo que, de tener la consideración de préstamo, esa información debería constar en dicho documento.

La falta de documentación de la operación es otro motivo para presumir que el negocio subyacente no consiste en un contrato de préstamo. En la realidad mercantil, lo habitual es documentar las operaciones por escrito, especificándose los elementos esenciales de las mismas, que en caso de un préstamo serían el capital prestado, el tipo de interés, el plazo de devolución, las garantías, las consecuencias de la mora, etc. En muchas ocasiones, sucede que no existe contrato, o bien se trata de un documento privado que no se ha presentado a la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP) en la Administración autonómica, por lo que no se puede probar la fecha del acuerdo frente a terceros. Además, según dispone el artículo 162.1 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC), en una sociedad de responsabilidad limitada se requiere el acuerdo de la junta general para la concesión de préstamos o créditos a los socios. De acuerdo con todo ello, el hecho de que el préstamo no se haya formalizado es un indicio, junto a los demás que se están analizando, de la inexistencia de este.

Otro aspecto que puede ser relevante en la calificación del negocio subyacente es la política de distribución de beneficios de la sociedad. Concretamente, la Inspección puede considerar como un indicio de que realmente existe un reparto encubierto de beneficios el hecho de que, en el periodo analizado en la comprobación administrativa, pese a la obtención de beneficios, la sociedad no ha procedido a reparto alguno de dividendos, unido a la retirada de flujos de efectivo con cargo a la cuenta 551 sin la exigencia de su reintegro.

Finalmente, en orden a calificar la operación, la Inspección podrá considerar la situación patrimonial de los socios y el destino que estos den al efectivo retirado. A tal efecto, los socios deben gozar de una situación patrimonial de solvencia y liquidez que haga posible la devolución del crédito, pues la concesión de un préstamo no es económicamente viable si no existen unas mínimas garantías de la devolución del capital prestado. Por tanto, tomando como base la información disponible sobre la renta y el patrimonio de los

socios, un endeudamiento excesivo evidencia que no existe intención de devolución del dinero. Particularmente, así sucederá cuando el efectivo retirado se haya destinado al consumo por parte de los socios.

Ninguno de los indicios señalados, por sí solo, determina una calificación definitiva del negocio subyacente. Es preciso que concurren de forma simultánea varios de ellos para que se pueda probar que los socios se han visto favorecidos por un reparto encubierto de beneficios. No obstante, tanto la sociedad como los socios negarán esa calificación, al no haber actuado de conformidad con la misma, por lo que la Inspección deberá demostrar la realidad del negocio subyacente para que se pueda proceder con la regularización de la situación fiscal de todas las partes implicadas.

Lo cierto es que tampoco faltan argumentos para oponerse a la calificación de reparto encubierto de beneficios propuesta por la Inspección. En este sentido, algunos de los indicios apuntados son condiciones de los préstamos que se admiten en la legislación civil (arts. 1.753 a 1.755 del Código Civil) y en la legislación mercantil (arts. 311 a 319 del Código de Comercio). De hecho, existe libertad de forma en relación con los préstamos, por lo que se podría alegar que la cuenta 551 es el soporte de un contrato de préstamo verbal. En cuanto a la necesidad de que se establezcan plazos de devolución, el artículo 313 del Código de Comercio contempla préstamos sin fecha cierta de devolución. Además, son admisibles los préstamos gratuitos, es decir, que no devengan intereses. Por otra parte, en aplicación del artículo 1.964 del Código Civil, que regula la prescripción de las acciones personales que no tengan un plazo especial, la sociedad conserva el derecho a reclamar las cantidades retiradas por los socios durante el plazo general de cinco años contados desde la fecha en que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. De acuerdo con ello, se podría alegar que, hasta que no prescriba dicha acción, el préstamo no tendría la consideración de retribución de fondos propios, pues hasta dicho momento la sociedad puede solicitar la restitución del efectivo retirado entregado a los socios.

Se trata, por tanto, de una cuestión probatoria, por lo que la Inspección deberá tratar de acreditar la inexistencia de un contrato de préstamo, mientras que la sociedad y sus socios pretenderán justamente lo contrario en la fase de recurso. Según como concurren los indicios y las pruebas, serán mayores las posibilidades de que la calificación como dividendos o utilidades de los socios realizada por la Inspección se considere correcta por los órganos revisores en caso de que los contribuyentes afectados presenten un recurso o reclamación frente a la liquidación administrativa. Si los indicios presentados no son suficientes y los contribuyentes presentan otras pruebas de la existencia del préstamo, podrán obtener la razón en vía de recurso⁷. De hecho, es difícil que la Administración pueda

⁷ En este sentido, la SAN de 9 de junio de 2005 (rec. núm. 819/2002) estimó improcedente la regularización practicada por la Inspección al considerar que la prueba presentada por los contribuyentes (informe pericial y otra documentación) acreditó la existencia de un préstamo.

regularizar la situación si la sociedad y los socios han sido consistentes con la calificación de la transacción como un préstamo. Esto ocurrirá si las partes intervinientes en la operación de financiación han formalizado la misma en un contrato en el que aparezcan expresamente los plazos de devolución pactados, el tipo de interés y las demás condiciones del préstamo y, además, la operación se ha contabilizado de acuerdo con dicha naturaleza y se ha liquidado el ITP en los plazos establecidos, entre otras actuaciones. Además, se ha debido operar tanto desde el punto de vista contable como fiscal de acuerdo con la existencia de un préstamo y con las condiciones pactadas. Si los contribuyentes han actuado de este modo, la Inspección deberá probar el carácter simulado de todas estas actuaciones, lo cual es una tarea harto compleja.

B) Las consecuencias tributarias derivadas de la calificación como un reparto de beneficios de la retirada de flujos de efectivo por los socios

Si la Inspección califica como un reparto de beneficios el negocio subyacente, el siguiente paso será analizar las consecuencias que derivarían tanto para la entidad como para los socios que retiraron el dinero de esta.

En este sentido, en relación con los socios, se considerará que las cantidades retiradas tienen la consideración de renta. Cuando exista un único accionista, toda la renta se calificará como dividendo. Ahora bien, en caso de pluralidad de socios, la calificación de la renta puede variar según el porcentaje de participación de los socios en el capital de la entidad y de si todos los partícipes o solo algunos de ellos han retirado fondos de la sociedad. En efecto, para la calificación de la renta se tendrá en cuenta una regla de proporcionalidad de las percepciones recibidas respecto al porcentaje de capital del que es titular cada socio que haya obtenido el reintegro de tales percepciones. Téngase en cuenta que el tanto por ciento de participación en el capital determina, con carácter general, la medida en la que se tiene derecho a participar en los beneficios y, de hecho, es la regla que utiliza el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), para determinar el ajuste secundario por operaciones vinculadas en caso de que exista una relación socio-sociedad. No obstante, en ocasiones, no se dispone de datos documentados relativos a los socios que han realizado las retiradas de tesorería, lo que podría dificultar en la práctica la aplicación de esta regla, particularmente si el reintegro de los fondos se ha realizado en efectivo, por lo que no ha quedado constancia del destinatario del dinero en los movimientos de las cuentas bancarias.

Por tanto, la calificación como dividendos procederá si existe proporcionalidad en la participación en el capital social de la entidad de los socios que han retirado los fondos. En lo que exceda de su porcentaje de participación, los socios no estarían participando en los beneficios en la condición de partícipes en el capital, por lo que esa parte de la renta se calificará como «otras utilidades percibidas por la condición de socio o partícipe en una sociedad». Ahora bien, para que se consideren dividendos deben existir reservas

susceptibles de reparto, por lo que, de no existir estas, se podría cuestionar que las cantidades retiradas tengan dicha consideración. En este sentido, si las reservas fueran insuficientes, las cantidades percibidas podrían calificarse como dividendos hasta el importe de las reservas, mientras que el resto tendría la consideración de utilidad procedente de la condición de socio o partícipe. Otra posibilidad que podría ser alegada por los contribuyentes, dado que tendría consecuencias fiscales nulas, es que, al no existir reservas, la retirada de fondos por los socios fue en realidad una devolución de aportaciones. Sin embargo, difícilmente se puede admitir que se haya producido una reducción de capital social encubierta si no se han cumplido los requisitos de carácter contable y mercantil que exige este tipo de operaciones societarias y, en particular, cuando no ha sido aprobada por la junta general, como determina el artículo 160 del TRLSC en su apartado d). Si se admitiera esta calificación, se podrían defraudar las expectativas de los acreedores sociales, puesto que las cuentas anuales habrían expresado un patrimonio inexistente, al haberse trasladado una parte del capital social a los socios sin que se haya dejado constancia de dicha situación en la documentación contable.

Los efectos fiscales de la calificación como reparto de beneficios dependen de que los socios sean contribuyentes del IRPF o del IS. Si se trata de socios personas físicas, la renta tributará en el IRPF como rendimiento de capital mobiliario por la totalidad de la misma. No existen diferencias si las rentas percibidas se nominan como dividendos o como otras utilidades derivadas de la condición de socio, pues en todo caso reciben la misma calificación, se incluyen en la base imponible del ahorro y están sometidas a retención. Sin embargo, sí son distintas las consecuencias fiscales en caso de que los socios sean contribuyentes del IS, pues la distinta calificación de la renta percibida podría dar lugar a efectos importantes para estos. Concretamente, los dividendos están, con carácter general, exentos en un 95 %, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 21 de la LIS, por lo que solo el 5 % de los dividendos brutos serían ingresos computables en la base imponible del IS. No obstante, en la parte de la renta percibida que exceda de la participación del socio en el capital no se podría aplicar la exención de dividendos que se regula en dicho precepto, por lo que tendrá la consideración de ingreso financiero para los socios personas jurídicas que tributará íntegramente y estará sometido a retención.

En segundo término, también se han de analizar los efectos fiscales que derivan para la sociedad cuando el reintegro de los fondos es calificado como un reparto de beneficios. En la medida en que se trata de una retribución de fondos propios, las cantidades retiradas por los socios no constituirán un gasto deducible para la sociedad, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15 a) de la LIS. Además, se regularizará a la sociedad por la falta de ingreso de las retenciones, con las correspondientes sanciones, en el supuesto de que el pago de las cantidades percibidas por los socios esté sujeto a retención. En particular, la obligación de practicar las retenciones existe siempre que los socios sean personas físicas, con independencia de cuál sea su porcentaje de participación en el capital de la sociedad. En la medida en que toda la renta obtenida se califica como rendimiento de

capital mobiliario, el porcentaje de retención será el 19%. Si se tratase de personas físicas no residentes en España, se retendrá según el tipo que establezca el convenio para evitar la doble imposición y, en defecto del convenio, se aplicará el 19%. En el supuesto de que los socios sean sociedades residentes en España o en la UE, no se les deberá retener nada si cumplen los requisitos para aplicar la exención por dividendos, de acuerdo con el artículo 21 de la LIS. No obstante, desde el 1 de enero de 2021, la exención solo se aplica al 95% del dividendo bruto percibido, si bien la Dirección General de Tributos (DGT) ha considerado que no existe obligación de practicar retenciones por la parte que no está exenta en aplicación de dicha regla⁸. Sin embargo, cuando los socios no tengan derecho a la exención por doble imposición de dividendos, por incumplir los requisitos que establece el artículo 21 de la LIS, se deberá retener el 19% o el tipo establecido en el correspondiente convenio si se trata de sociedades no residentes. Además, en todas las situaciones en las que proceda practicar retenciones, se deberá realizar la elevación al íntegro de la renta obtenida por los socios⁹.

Este tratamiento tributario ha sido confirmado por distintos pronunciamientos del TEAC. De hecho, la Resolución del TEAC de 10 de abril de 1996 resolvió un supuesto en el que se canalizaron una serie de operaciones relativas a la actividad de la sociedad a través de cuentas bancarias de titularidad particular del accionista mayoritario. Se consideró que, aun cuando no hubiera acuerdo formal de distribución de dividendos, las cantidades de la sociedad que permanecieran en la cuenta corriente de los socios se debían calificar como una utilidad derivada de la condición de socio, accionista o partícipe. En consecuencia, la entidad debió practicar la correspondiente retención, procediendo la elevación al íntegro, al haberse incumplido la obligación de retener (considerandos 4.º y 5.º). También se estimó acertado el criterio administrativo en la Resolución del TEAC de 7 de noviembre de 1997, al señalar que la recurrente no demostró que los cargos en la cuenta 551 se referían a préstamos entre la sociedad y los socios, por lo que debían considerarse, de acuerdo con la calificación administrativa, como «utilidades percibidas en su condición de socio o accionista» y, por tanto, retribuciones al capital propio, que constituían rendimientos de capital mobiliario sometidos a retención a cuenta del IRPF, confirmándose la regularización realizada por la Administración (FJ 3).

⁸ La Consulta V1154/2021, de 29 de abril, señala que:

En relación con la obligación de practicar retención, de conformidad con lo previsto en la letra d) del artículo 128.4 de la LIS, no existirá obligación de retener respecto de los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 1 del artículo 21 de la LIS por lo que, cumpliéndose los requisitos previstos en dicho precepto, anteriormente transcrito, los dividendos distribuidos a la entidad consultante no estarán sujetos a retención.

⁹ Así, si un socio persona física retiró 10.000 euros de la sociedad, será preciso elevar la renta al íntegro para calcular la retención que corresponde. La renta sujeta a retención, una vez que se ha realizado la elevación al íntegro, será 12.345,68 euros (10.000/0,81) y la retención ascenderá a 2.345,68 euros (12.345,68 × 0,19).

Una cuestión que ha de resaltarse es que las consecuencias fiscales que derivan de la recalificación del negocio subyacente como una distribución de beneficios son muy diferentes cuando la retirada de los fondos y las anotaciones en la cuenta 551 se hayan producido en un periodo impositivo prescrito. En este caso, la renta atribuible a los socios se imputa a dicho periodo y, en consecuencia, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar las deudas correspondientes tanto a los socios como a la sociedad, por lo que las rentas que deriven de la operación no serán objeto de gravamen ni podrán exigirse a la sociedad las retenciones que hubieran resultado pertinentes. Para acreditar que la retirada de los fondos de la entidad se realizó en un ejercicio prescrito, será suficiente con la documentación contable, donde se habrán registrado los movimientos en la cuenta 551 y en las cuentas de tesorería.

De acreditarse la prescripción señalada, la sociedad deberá regularizar la contabilidad para reconocer como definitiva la entrega de los fondos a los socios, para lo cual deberá cancelar el saldo de la cuenta 551. Esa operación contable no supondrá coste fiscal alguno para los socios, al tratarse de una renta obtenida en un periodo prescrito. Ahora bien, en estas circunstancias podría considerarse la posibilidad de que la Administración otorgue la naturaleza de préstamo a la retirada de los fondos de la sociedad, pues, si se le atribuye tal carácter, tendría consecuencias en periodos no prescritos, al tratarse de una operación realizada entre partes vinculadas, por lo que, aunque no se hayan pactado intereses, deberán practicarse los ajustes primarios y secundarios que correspondan en cada caso, como se analizará seguidamente. Sin embargo, esta calificación no sería consistente con los criterios que defiende la propia Administración con carácter general. No tiene sentido que la calificación del negocio subyacente se haga depender de las consecuencias fiscales que conlleva y que el actuario se decante por aquella que dé lugar a la liquidación de una cuota mayor.

3.2.3. La calificación del negocio subyacente como un préstamo: los efectos tributarios para la sociedad y los socios

Si las pruebas a disposición de la Administración no permiten acreditar la existencia de un reparto de beneficios a los socios que han retirado fondos de la entidad, se podría considerar que el negocio subyacente que motiva dicho traspaso de dinero es un préstamo. Esta calificación también produciría efectos fiscales tanto para la entidad como para los socios, aunque serían menos gravosos que los que derivan de la calificación de la operación como un reparto de beneficios. De hecho, tan solo tendría consecuencias fiscales si no se han pactado intereses o si estos son menores que el interés de mercado, porque en ese caso se aplicarían los ajustes por operaciones vinculadas que prevé el artículo 18 de la LIS, siempre que el socio sea titular de, al menos, el 25 % del capital de la entidad.

En concreto, las partes vinculadas deberán llevar a cabo dos tipos de ajustes. En primer término, se deberá realizar el ajuste primario de carácter bilateral, de acuerdo con el apartado 10 del precepto citado. La sociedad que presta el dinero deberá reconocer un ingreso que se

calculará en función del interés del mercado, mientras que los socios podrían computar un gasto por el mismo importe, que será o no deducible según la condición de los socios y el destino del préstamo. En el caso de un socio persona física solo sería deducible si es un empresario o profesional y siempre que los fondos prestados se utilicen en su actividad económica. También podrían deducirse como gasto de los rendimientos de capital inmobiliario si con el dinero se adquirió un bien inmueble que está cedido en régimen de arrendamiento. Ahora bien, si el efectivo se destinó al consumo propio, no podrá computarse gasto alguno. Por su parte, si se trata de un contribuyente del IS, normalmente el gasto resultará deducible si se prueba la vinculación del préstamo con la actividad económica. En definitiva, aunque el apartado señalado indique que la corrección practicada no determinará una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado, en muchas ocasiones, particularmente cuando los socios son personas físicas, la transacción tendrá un coste fiscal para el conjunto de las personas o entidades vinculadas, en la medida en que la sociedad incluirá en todo caso el ingreso derivado del cómputo de los intereses, mientras que el gasto solo será deducible para los socios en presencia de ciertas condiciones.

En segundo término, las partes vinculadas deberán realizar el denominado «ajuste secundario». Al respecto, el apartado 11 del artículo 18 de la LIS señala que, cuando el valor convenido sea distinto al de mercado, la diferencia tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. Ahora bien, se debe tener presente que, aunque fiscalmente la operación se haya adecuado al valor de mercado mediante el ajuste primario, los socios mantienen una ventaja en la medida en que no han satisfecho los intereses que correspondían de acuerdo con dicho valor de mercado. El precepto mencionado establece que, cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, como ocurre en el caso planteado, tendrá para el socio la consideración de participación en beneficios, por la parte que corresponda a la aportación del socio al capital de la entidad, o de utilidad percibida por la condición de socio, por la cuantía que exceda del porcentaje de participación. Por tanto, si los socios son personas físicas, deberán computar una renta por el importe del interés de mercado que no han satisfecho a la entidad. Este ingreso tiene la consideración de rendimiento de capital mobiliario, de acuerdo con el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), al tratarse de una utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. Cuando los socios sean contribuyentes del IS, la renta se calificará como ingreso financiero. En la parte que corresponda con la aportación al capital, los dividendos están exentos en un 95 %, pero, en la cuantía que exceda de este porcentaje, no gozarán de la exención, pues esta solo es aplicable a «los dividendos y participaciones en beneficios de entidades», no a cualquier otra utilidad percibida por la condición de accionista. Para la sociedad, tanto la parte que corresponda a la participación de los socios como la que exceda de la misma tendrá la consideración de retribución de fondos propios y, en consecuencia, no será una partida deducible. Finalmente, se ha de destacar que el ajuste secundario no se llevará a cabo cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas.

3.3. La regularización por la sociedad de la cuenta 551 en caso de continuidad de la actividad empresarial

Si la sociedad continúa con su actividad económica y en su activo corriente luce la cuenta 551 por haber retirado los socios fondos de la entidad y la situación viene manteniéndose durante varios ejercicios económicos, son cinco las posibles alternativas que existen para regularizar contablemente esa partida. Ya se ha indicado que esa cuenta tiene carácter temporal, por lo que la sociedad, con ocasión del cierre del ejercicio o antes de que se cumpla un año desde el registro que determinó ese saldo contable, deberá proceder a su regularización para cumplir adecuadamente con las normas contables y evitar las consecuencias tributarias puestas de manifiesto en el epígrafe anterior.

Todas las soluciones para regularizar el saldo deudor de la cuenta de efectivo con los socios implican la cancelación del activo corriente registrado mediante la partida 551. Este activo causará baja por su valor en libros, que, sin embargo, no tiene por qué coincidir con su valor razonable ni con su valor nominal. De acuerdo con la estructura del balance contenido en el PGC, no cabe duda de que la cuenta 551 forma parte de los instrumentos financieros y que, cuando tiene saldo deudor, cumple con la definición de activo financiero al representar el derecho al reintegro de las cantidades retiradas por los socios. Esta partida, a efectos de valoración, ha de ser incluida en la categoría de activos financieros a coste amortizado, dado que se trata de un crédito con origen en una operación no comercial, siendo sus cobros de cuantía determinada o determinable. En aplicación del apartado 2.2.1 de la NRV 9.^a del PGC, el crédito se habrá valorado inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, habrá sido el precio de la transacción, es decir, el valor razonable de la contraprestación entregada más, en su caso, los costes de transacción directamente atribuibles¹⁰. En cualquier fecha posterior a su reconocimiento contable, debería lucir en el balance por su coste amortizado¹¹, registrándose intereses en la cuenta de

¹⁰ Aunque la NRV 9.^a del PGC prevé la posibilidad de valorar inicial y posteriormente los activos a coste amortizado por su valor nominal, esta posibilidad se limita a determinadas operaciones comerciales y otros créditos no comerciales, siempre que su recuperación se espere que se va a producir en el corto plazo y el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

¹¹ En aplicación del marco conceptual del PGC, el coste amortizado es:

El importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

pérdidas y ganancias según el método del tipo de interés efectivo¹². Sin embargo, lo habitual es que la cuenta se perpetúe en el balance por las cantidades retiradas por los socios, sin contabilizarse su efecto financiero. Por ello, cuando proceda la baja de la cuenta 551, probablemente, su valor en libros será inferior al valor razonable de los fondos retirados por los socios. Con carácter general, la diferencia entre ambos valores obligaría al registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que la sociedad hubiera reconocido un deterioro de valor en aplicación del criterio de coste amortizado, pues, cuando un activo financiero causa baja, en aplicación del apartado 2.7 de la NRV 9.^a del PGC:

La diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

Sin embargo, la vinculación entre la sociedad y los socios determina que el fondo económico de la operación se identifique con un desplazamiento patrimonial sin contraprestación en favor de los socios y, consecuentemente, la diferencia dará lugar a un cargo en una cuenta de reservas, produciéndose una disminución patrimonial en la sociedad siempre que existan otros socios que no han realizado retiradas de fondos. En este último supuesto, la sociedad, por el exceso sobre la participación en capital de los socios que efectuaron las retiradas de efectivo, deberá reconocer un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por su parte, los socios que hicieron los reintegros, por la diferencia entre el valor en libros de la deuda con la sociedad y su valor razonable, habrán de reconocer un ingreso del ejercicio.

3.3.1. La devolución en efectivo de las cantidades retiradas de la sociedad

Resulta evidente que la fórmula más adecuada para la regularización de la cuenta 551 consistiría en la devolución por parte de los socios de las cantidades detraídas de la tesorería de la sociedad. Sin embargo, esta solución será poco viable en la mayor parte de los casos, particularmente cuando los fondos de los que se ha dispuesto se destinaron a

¹² De acuerdo con el PGC, el tipo efectivo de la operación corresponde con:

El tipo de actualización que iguale el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

satisfacer gastos personales de los socios, pues en muchas ocasiones estos no dispondrán de efectivo suficiente para realizar la devolución de tales cantidades, por lo que será conveniente la búsqueda de otras soluciones alternativas.

Si se optara por esta vía, los socios deberían proceder al reintegro de las cantidades adeudadas a la sociedad en el plazo más breve posible. No obstante, si la sociedad se encontrara en situación de insolvencia, el saldo de la cuenta corriente con socios determina una situación especialmente problemática, pues se convierte en un activo reclamable por el administrador concursal.

Nada impide que la sociedad reclame intereses por el tiempo en que los socios han dispuesto de los fondos. De acordarse el pago de intereses, la sociedad habrá de reconocer un ingreso financiero que deberá imputar al ejercicio económico de su devengo. Por tanto, si los fondos han estado en posesión de los socios durante varios ejercicios, solo la parte devengada en el ejercicio en que se reintegra el efectivo tendrá la consideración de ingresos financieros. El resto, en aplicación de la NRV 22.^a del PGC, se reconocerá directamente en patrimonio neto, abonando una cuenta de reservas, generalmente la partida 113, «Reservas voluntarias».

En el ámbito tributario, el cobro de las cantidades retiradas por los socios no tiene consecuencias, a excepción de los intereses devengados en ejercicios anteriores e imputados en una cuenta de reservas, que deberán integrarse en la base imponible mediante un ajuste positivo sobre el resultado contable, salvo que el periodo en el que se devengaron tales ingresos estuviera prescrito. Asimismo, procederá efectuar un ajuste sobre los intereses cuando el interés percibido sea inferior al de mercado en el sentido analizado en el epígrafe anterior.

3.3.2. El reparto de dividendos

La legislación mercantil reconoce el derecho de los socios a participar en el reparto de las ganancias sociales en forma de dividendos (art. 93 del TRLSC) en proporción al capital aportado. Concretamente, según el artículo 275 del TRLSC, en una sociedad de responsabilidad limitada, a menos que los estatutos dispongan lo contrario, los dividendos se repartirán en proporción a la participación en el capital social. En el caso de las sociedades anónimas, la distribución de los dividendos correspondientes a las acciones ordinarias se efectuará en proporción al capital desembolsado. Por ello, una alternativa de regularización de la cuenta de efectivo con los socios, cuando presenta saldo deudor, podría ser su identificación con una distribución de resultados en la sociedad, si bien se trata de la opción más gravosa para la sociedad y sus socios.

El destino de los beneficios obtenidos por la sociedad, a tenor de lo dispuesto por el artículo 273.1 del TRLSC, corresponde a la junta general, pero, para que las retiradas de

fondos realizadas por los socios puedan ser asimiladas con un reparto de dividendos, es necesario que, además de respetar ciertas cautelas impuestas en la legislación para la salvaguarda del capital social, se cumpla con la condición fundamental para aplicar esta fórmula consistente en que existan reservas de libre disposición en cuantía suficiente para absorber el saldo deudor de la cuenta 551, pues el reparto se realizará con cargo a este tipo de reservas.

Los requisitos establecidos en la normativa mercantil persiguen evitar la devolución de aportaciones a los socios (vía dividendos) antes de satisfacer –en un proceso de liquidación– a los acreedores sociales¹³. Concretamente, el artículo 273 del TRLSC requiere, por una parte, que la sociedad tenga cubierta su reserva legal. Por otra parte, el patrimonio neto de la sociedad, antes y tras el reparto, no puede ser inferior al capital social (art. 273.2 del TRLSC). Además, en aplicación del último precepto señalado, en el balance antes del reparto no podrán lucir pérdidas de ejercicios anteriores, pues, en caso de existir, deberán ser compensadas con carácter previo a la distribución de los dividendos. Finalmente, tampoco se podrán repartir dividendos si no se han amortizado totalmente los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance, salvo que existan reservas disponibles en cuantía, al menos, igual al valor en libros del referido intangible (art. 273.3 del TRLSC).

Los aspectos contables de la distribución de dividendos se determinan en el artículo 28 de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC, que desarrolla los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital. La primera cuestión que hay que destacar de la regulación contable es la introducción del concepto «beneficio distribuible», que es la base para el cálculo de los dividendos a repartir y se define como el importe máximo que podrá ser distribuido y repartido como dividendos entre los socios. Determinado el beneficio distribuible a partir del resultado del ejercicio siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 3 de la citada resolución del ICAC, deberán considerarse las restricciones de carácter mercantil para la distribución de dividendos¹⁴.

¹³ De hecho, según dispone el artículo 278 del TRLSC, cualquier distribución de dividendos o de cantidades a cuenta contraria a lo dispuesto en ese texto «deberá ser restituida por los socios que los hubieren percibido, con el interés legal correspondiente, cuando la sociedad pruebe que los perceptores conocían la irregularidad de la distribución o que, habida cuenta de las circunstancias, no podían ignorarla».

¹⁴ En particular, los apartados 2 y 3 del artículo 28 de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC disponen que:

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil.

Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto.

La regularización del saldo deudor de la cuenta 551 a través de la distribución de dividendos implica la baja del crédito existente en el activo corriente del balance y, en la misma cuantía, una minoración del patrimonio neto, concretamente, de las reservas de libre disposición. Sin embargo, desde la perspectiva del socio, se producirá el reconocimiento de un ingreso financiero en sustitución de la deuda que mantenía con la sociedad¹⁵.

En el ámbito tributario, las consecuencias coincidirán con las que se han analizado cuando la Administración regulariza la situación tributaria del contribuyente considerando que la retirada de fondos de la entidad constituye un reparto encubierto de beneficios. Por tanto, todas las cantidades detraídas de la entidad por los socios personas físicas tendrán la consideración de rendimiento de capital mobiliario en el IRPF. Si los socios son contribuyentes del IS, los dividendos pueden resultar exentos en un 95 % si cumplen las condiciones del artículo 21 de la LIS, tributando como ingresos financieros en caso contrario.

La entidad no podrá deducir estas cantidades, al tener la consideración de retribución de fondos propios. Además, al calificarse como un reparto de dividendos, la sociedad vendrá obligada a practicar retenciones. En concreto, deberá retener el 19 % a los socios personas físicas o a las sociedades que no cumplan los requisitos para aplicar la exención por dividendos del artículo 21 de la LIS. Para cumplimentar adecuadamente este deber se han de elevar al íntegro los dividendos percibidos por los socios. No obstante, se puede

En todo caso, la distribución de beneficios solo será posible cuando el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

3. 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, antes de dotar, en su caso, la reserva legal.

¹⁵ De acuerdo con la consulta 4 del BOICAC 136, de diciembre de 2023, la regulación contenida en la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC sobre el registro del dividendo por parte del socio persigue establecer el criterio que deberá aplicar el socio para reconocer el resultado o las reservas distribuidas como un ingreso o como una recuperación de la inversión, para lo que se tomarán en consideración la fecha de adquisición y la fecha en que se acuerda el reparto del dividendo. Concretamente, los apartados 2 y 3 del artículo 31 de la resolución citada establece que:

2. Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

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.

considerar que el íntegro es el importe de los fondos retirados de la sociedad si los socios reintegran a la sociedad el importe de las retenciones que correspondan.

3.3.3. La formalización de un contrato de préstamo

Cuando las cantidades retiradas de la sociedad no se pueden devolver de forma inmediata, particularmente si los importes son importantes, cabría la posibilidad de acordar una devolución diferida. A tal efecto, se podría formalizar un contrato de préstamo¹⁶. Esta solución tiene sentido cuando la sociedad acreedora quiere conservar el derecho a reclamar el importe que ha prestado a sus socios. Sin embargo, en muchas ocasiones, los préstamos no se formalizan ni tampoco se devuelven en mucho tiempo, lo que genera una situación anómala en los registros contables y da lugar a un relevante riesgo fiscal de que las cantidades retiradas se consideren como un reparto encubierto de beneficios.

Los préstamos entre los socios y las sociedades deben documentarse, si bien sería suficiente para ello con un contrato privado, aunque también podría elevarse a escritura pública. El acuerdo debe establecer unos plazos razonables de devolución según el capital del préstamo y la situación económica de los socios que deben atender el pago de las cantidades adeudadas. También se deberá establecer el resto de las condiciones del préstamo, como las garantías, las consecuencias de la mora o los intereses a satisfacer.

Además, el préstamo debe liquidarse por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD¹⁷. Aunque está exento (art. 45.I.B).15 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre –TRLITP y AJD–), se requiere la presentación del documento de formalización del préstamo para su liquidación ante la Administración autonómica. Dado que la operación queda sujeta a TPO, no puede someterse a otras modalidades de dicho impuesto.

¹⁶ El artículo 1.740 del Código Civil define este contrato como sigue:

Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo. El comodato es esencialmente gratuito. El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés.

¹⁷ La Consulta de la DGT V1978/2016, de 9 de mayo, señala que:

Si el negocio jurídico realizado es el de préstamo, salvo que resulte aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD, tanto la constitución del préstamo como su ampliación posterior serían convenciones sujetas a la modalidad de TPO del ITPAJD (artículo 7.1.B) del TRLITPAJD, si bien estarían exentas en ambos casos (artículo 45.I.B).15 del TRLITPAJD) y no sujetas a las otras modalidades del impuesto.

El reconocimiento de un préstamo de la sociedad a los socios permitirá transformar contablemente la cuenta 551 en un crédito de la sociedad sobre los socios, que se irá liquidando a medida que se produzca la devolución de las cantidades adeudadas. El crédito, que formará parte a efectos de valoración de la cartera de activos financieros a coste amortizado, atendiendo al apartado 2.2.1 de la NRV 9.^a del PGC, se valorará inicialmente por su valor razonable, que vendrá dado por las cuantías retiradas por los socios más los costes de formalización del crédito cuando sean por cuenta de la sociedad. No obstante, si la sociedad empleara el PGC para pymes en la formulación de sus cuentas anuales, podría acogerse a la posibilidad de imputar ese coste financiero a los resultados del ejercicio en que se produzca la regularización de la cuenta corriente con socios, reconociendo inicialmente el crédito, por tanto, por el efectivo total retirado por los socios. Concretamente, el apartado 2.1.1 de la NRV 8.^a del PGC para pymes establece que:

Los activos financieros incluidos en esta categoría [activos financieros a coste amortizado] se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos podrán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial.

Así, el crédito se reconocerá contablemente atendiendo a las condiciones pactadas, de tal forma que, si los plazos de devolución exceden del año, la parte que se recuperará en el corto plazo se inscribirá en el activo corriente y el resto deberá lucir en el activo no corriente, por cuanto su vencimiento tendrá lugar en un plazo superior a un año. Para el registro de este crédito concedido a los socios se podrían emplear las cuentas 5325, «Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas», y 2425, «Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas», que figurarán en el activo corriente y en el activo no corriente del balance, respectivamente. Una vez que se produzca la sustitución del saldo deudor de la cuenta 551 por un crédito, este se ajustará a lo dispuesto en el apartado 2.2 de la NRV 9.^a del PGC para este tipo de activos¹⁸.

¹⁸ En este sentido, la valoración posterior del crédito vendrá dada por el coste amortizado, reconociéndose los intereses devengados en el ejercicio de acuerdo con el tipo efectivo de la operación, que no coincidirá con el interés pactado cuando la sociedad haya soportado gastos de formalización, habiéndolos incorporado al valor inicial del activo financiero.

En relación con el tipo de interés, es posible que se acuerde un interés gratuito o un interés sustancialmente diferente al de mercado. En el supuesto en que se pacte un tipo de interés cero, en el momento de realizar el registro inicial del crédito, el valor razonable no coincidirá con el importe adeudado por los socios. Siguiendo la consulta 6 del BOICAC 79, de septiembre de 2009, por la diferencia entre ambos valores, siempre que el saldo deudor de la cuenta 551 sea la consecuencia de retiradas de fondos de todos los socios y en proporción con su porcentaje de participación en el capital social, la sociedad reconocerá un cargo en la cuenta 113, «Reservas voluntarias», porque, atendiendo al fondo económico de la operación, se trata de una distribución de fondos propios. Sin embargo, si el saldo deudor de la cuenta 551 tiene origen en cantidades retiradas por socios no titulares de la totalidad del capital social,

Desde la perspectiva del socio persona jurídica, el préstamo otorgado por la sociedad, de acuerdo con el apartado 3.1 de la NRV 9.^a del PGC, se reconocerá inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de las cantidades que adeudaba a la sociedad, minorada por los costes de transacción directamente atribuibles a la operación de préstamo, si se acordara que fueran por cuenta de los socios. En el registro de la operación, deberá diferenciarse claramente qué parte de la deuda lucirá en el pasivo corriente y qué parte en el pasivo no corriente, según que su vencimiento sea hasta un año o superior, respectivamente¹⁹. A los efectos del registro, podrán emplearse las cuentas 163, «Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas», y 513, «Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas», previstas en el PGC. Este pasivo, para su valoración, forma parte de la cartera de pasivos financieros a coste amortizado y, en consecuencia, una vez reconocido contablemente, su valor en libros deberá ajustarse a lo establecido en el apartado 3.1 de la NRV 9.^a del PGC, es decir, en cualquier fecha posterior a su reconocimiento, el pasivo se valorará por su coste amortizado, registrándose en la cuenta de pérdidas y ganancias los intereses devengados calculados mediante la aplicación del método del tipo de interés efectivo²⁰.

la sociedad deberá reconocer un gasto del ejercicio por la parte que exceda sobre el porcentaje de participación de los socios que efectuaron las retiradas de efectivo. Por su parte, cuando el préstamo se concede a un tipo sustancialmente inferior al de mercado, la consulta del ICAC antes citada destaca que el interés acordado evidencia una situación carente de racionalidad económica entre partes informadas e independientes, cobrando sentido exclusivamente en el contexto de vinculación entre los intervinientes en el acuerdo. En cualquier caso, lo expuesto anteriormente para el interés cero sería extrapolable a la diferencia entre los tipos. Por el contrario, si el tipo de interés acordado fuera superior al de mercado, concluye el ICAC que del análisis de la realidad económica se desprende, por el exceso sobre el tipo de mercado, que se trata de una distribución de fondos propios.

Finalmente, al cierre del ejercicio, como determina el apartado 2.2.3 de la NRV 9.^a del PGC, deberán realizarse las correcciones valorativas necesarias cuando exista evidencia objetiva de que el valor del crédito se ha deteriorado como consecuencia de uno o más eventos ocurridos después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo futuros estimados, como consecuencia de la insolvencia del socio. La corrección de valor por deterioro, así como su reversión cuando el importe de la pérdida disminuyera como consecuencia de un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias.

¹⁹ Sobre este particular, puede examinarse la consulta 1 del BOICAC 121, de marzo de 2020, relativa a la aplicación del criterio del coste amortizado y la clasificación entre corriente y no corriente de un préstamo obtenido.

²⁰ En caso de haberse pactado un interés nulo o sustancialmente diferente al valor de mercado, cuando el saldo deudor de la cuenta 551 se deriva de reintegros efectuados por todos los socios, estos habrán de reconocer un pasivo (a corto y/o largo plazo) por el valor razonable de las cantidades adeudadas a la sociedad. Según la opinión del ICAC, hecha pública en la consulta 6 del BOICAC 79, se está produciendo una transferencia de recursos gratuitos de la sociedad al socio que ha de ser registrada directamente en los fondos propios con cargo a una cuenta de reservas. Como se ha comentado anteriormente, se trata de un reparto de dividendos con cargo a reservas de la sociedad. Por tanto, el socio, por la diferencia entre el valor razonable de la deuda y el saldo de la cuenta 551, registrará un ingreso financiero o la baja de la inversión en la sociedad, según proceda. Sin embargo, cuando existen otros socios que no han realizado

A efectos fiscales, si se pactan intereses de acuerdo con un valor de mercado y cada parte aplica las consecuencias que corresponden a dicha situación, no habría, en principio, ninguna implicación en los impuestos personales de las partes que intervienen en la operación. Ahora bien, si no se pactaran intereses o estos fueran inferiores a los del mercado, se deberán establecer las consecuencias que se derivan de la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas previstas en el artículo 18 de la LIS, pues, si no se operase de este modo, la Administración podrá regularizar la situación tributaria tanto del socio como de la sociedad en aplicación de dicha norma. Tales consecuencias han sido analizadas con anterioridad, por lo que nos remitimos al estudio realizado.

3.3.4. La disminución de la cifra de capital social

En el ámbito societario, las aportaciones de los socios integradas en el capital son aquellas prestaciones de carácter patrimonial realizadas a favor de la sociedad que tienen como contrapartida la adjudicación de acciones o participaciones. Por eso, cuando la cuenta 551 tiene saldo deudor porque los socios han ido efectuando retiradas de fondos de la sociedad sin tener la intención de devolverlas, ni la sociedad tener la voluntad de exigir las, el saldo de esa cuenta podría ser regularizado disminuyendo la cifra de capital social mediante la minoración de las aportaciones realizadas por los socios. De hecho, la retirada de fondos efectuada por todos o algunos socios podría ser considerada como la devolución total o parcial de sus aportaciones. Se produciría, así, una reducción del capital social en la sociedad que no requiere cumplir con la regla de paridad de trato²¹, por lo que afectaría exclusivamente a aquellos socios que hubieran realizado las retiradas de fondos.

retiradas de fondos de la sociedad, el exceso sobre el porcentaje de participación de aquellos que sí lo han hecho, provocará el reconocimiento de:

- a) Un ingreso financiero en la cuenta de resultados o una disminución del valor de su participación en la sociedad por el porcentaje que posea en esta.
- b) Un ingreso del ejercicio, de naturaleza excepcional, por la parte que exceda sobre el porcentaje de participación en la sociedad.

Cuando el tipo de interés pactado es significativamente inferior al de mercado, el tratamiento contable antes comentado será el que se aplique respecto a la diferencia entre tipos.

²¹ *A sensu contrario*, esta interpretación se deriva del artículo 320 del TRLSC, que dispone que:

Cuando la reducción tenga por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, deberá afectar por igual a todas las participaciones sociales o a todas las acciones en proporción a su valor nominal, pero respetando los privilegios que a estos efectos hubieran podido otorgarse en la ley o en los estatutos para determinadas participaciones sociales o para determinadas clases de acciones.

La reducción de capital debe ser acordada por la junta general cumpliendo los requisitos legales para la modificación de estatutos²². Además, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 319 del TRLSC, cuando la sociedad tenga la forma jurídica de anónima, el acuerdo será hecho público mediante su publicación en el BORME y en el sitio web de la sociedad. Si la sociedad no contara con sitio web, el acuerdo deberá ser publicado en periódico de gran circulación en la provincia del domicilio social. Por otra parte, para adoptar el acuerdo sobre este tipo de reducción de capital es necesario el consentimiento individual de cada socio si la sociedad tiene la forma jurídica de sociedad limitada²³, mientras que, si se trata

²² Concretamente, el artículo 318 del TRLSC dispone que:

1. La reducción del capital social habrá de acordarse por la junta general con los requisitos de la modificación de estatutos.
2. El acuerdo de la junta expresará, como mínimo, la cifra de reducción del capital, la finalidad de la reducción, el procedimiento mediante el cual la sociedad ha de llevarlo a cabo, el plazo de ejecución y la suma que haya de abonarse, en su caso, a los socios.

²³ En relación con el consentimiento de los socios en sociedades limitadas, la Resolución de 16 de mayo de 2018 de la Dirección General de los Registros y del Notariado (BOE núm. 131, de 30 de mayo de 2018) (DGRN), contra la nota de calificación del registrador mercantil III de Sevilla, en la cual se negaba la inscripción del acuerdo de reducción de capital de una sociedad con devolución de aportaciones a los socios, adoptado en junta general por unanimidad de los asistentes (87,7028 % del capital) y su ejecución mediante la disminución del valor nominal de todas las participaciones (acordado por una mayoría del 83,3326 % del capital), se pronuncia en relación con dos aspectos. El primero de ellos referido a la inscripción de un acuerdo de reducción de capital por restitución de valor de las aportaciones cuando no costa el consentimiento de la totalidad de los socios, concluyéndose que:

Ciertamente dispone el artículo 292 de la Ley de Sociedades de Capital lo siguiente: «Cuando la modificación afecte a los derechos individuales de cualquier socio de una sociedad de responsabilidad limitada deberá adoptarse con el consentimiento de los afectados». Ahora bien, de aquí no puede deducirse una regla general de exigencia de consentimiento unánime del conjunto del capital social para acordar la reducción del capital social por devolución del valor de aportaciones. Dicha exigencia supondría el establecimiento de una regla general de excepción al sistema establecido de determinación de las mayorías en el ámbito de las sociedades de capital, excepción que no encuentra amparo en el ordenamiento jurídico. Deben pues distinguirse adecuadamente los requisitos de formación de la mayoría previstos en general por la Ley para la reducción del capital social (artículo 199.a, para las sociedades de responsabilidad limitada), con la aplicación de reglas especiales en aquellos casos concretos en que, por la concurrencia de circunstancias igualmente especiales, la ley exige requisitos adicionales.

En relación con la segunda cuestión, que se refiere a la inscripción de la reducción de capital cuando la ejecución del acuerdo se ha realizado parcialmente mediante la compensación de una deuda de un socio que no ha prestado su consentimiento, se resuelve que:

Establecido que la obligación de pago del crédito de reembolso derivado del acuerdo de reducción es una obligación dineraria (artículo 1170 del Código Civil), resta por analizar si en ejecución del acuerdo por parte del órgano de administración puede este, unilateralmente, compensar determinado crédito que la sociedad ostenta contra el socio a quien se reembolsa. La respuesta es forzosamente negativa por cuanto la compensación, como medio de extinción total o parcial de la obligación (artículo 1156 del Código Civil), requiere de la concurrencia de unos requisitos

de una sociedad anónima, solo se requerirá el acuerdo separado de la mayoría de los socios afectados por la reducción, es decir, aquellos que realizaron las retiradas de fondos de la sociedad. De hecho, el artículo 329 del TRLSC dispone que:

Quando el acuerdo de reducción con devolución de las aportaciones no afecte por igual a todas las participaciones o a todas las acciones de la sociedad, será preciso, en las sociedades responsabilidad limitada, el consentimiento individual de los titulares de esas participaciones y, en las sociedades anónimas, el acuerdo separado de la mayoría de los accionistas interesados.

Independientemente del tipo social, la reducción de capital deberá elevarse a escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil correspondiente.

La disminución de capital podrá materializarse en una reducción del valor nominal de las acciones o participaciones o mediante la amortización de los títulos que correspondan a los fondos retirados por los socios y registrados en la cuenta 551.

Ahora bien, dado que es una reducción real del patrimonio neto de la sociedad, puede afectar a terceros acreedores. Por ello, en caso de sociedades anónimas, se otorga a los acreedores el derecho de oposición al proceso. Sin embargo, en las sociedades limitadas, los socios afectados por la disminución de capital –aquellos que retiraron fondos de la sociedad– responderán solidariamente entre sí y con la sociedad por las deudas existentes antes de la reducción de capital.

El tratamiento contable de la reducción de capital se determina por la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC. En este sentido, la primera cuestión que se debe dilucidar es en qué balance ha de ser incluida la operación societaria. A estos efectos, el artículo 36 de la citada norma establece que:

La reducción de capital social acordada en el ejercicio se mostrará en el balance de ese periodo siempre que la escritura pública en la que se refleje el acuerdo se inscriba en el Registro Mercantil antes de que se formulen las cuentas anuales del citado ejercicio, dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Por su parte, resulta evidente que la disminución de capital implica una reducción de los fondos propios y la cancelación del derecho de cobro sobre los socios registrados en

cuya apreciación no puede quedar al arbitrio de una de las partes (artículo 1256 del Código Civil), por lo que, a falta de consentimiento no puede ser impuesta sino por resolución judicial, de acuerdo con los principios que rigen nuestro ordenamiento.

la cuenta 551. En aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.1 de la resolución citada, la diferencia entre el valor de las participaciones o acciones que serán amortizadas y el saldo deudor de la cuenta 551 se registrará en una partida de reservas. No obstante, si los títulos amortizados cumplieran, total o parcialmente, la definición de pasivo financiero²⁴, la reducción de capital se contabilizará aplicando el criterio establecido para la adquisición del componente de patrimonio neto del instrumento y la NRV 9.^a, relativa a instrumentos financieros, del PGC en lo referente a la baja de pasivos financieros. A tal efecto, en aplicación de dicho criterio, el saldo deudor de la cuenta 551 y los gastos de la operación se distribuirán entre ambos componentes –patrimonio neto y pasivo– en proporción a sus valores razonables.

Este registro contable irá acompañado del reconocimiento de una reserva en los casos previstos por el TRLSC. En concreto, esta reserva, que se dotará por un importe equivalente al nominal de las acciones o participaciones amortizadas, solo será disponible en los términos previstos en la legislación mercantil y sin perjuicio de su posible capitalización posterior o de su aplicación a la compensación de pérdidas²⁵. Finalmente, si el acuerdo de reducción no afecta por igual a todos los socios según la proporción de sus derechos económicos en la sociedad, la diferencia entre el saldo deudor de la cuenta 551 y el valor razonable de los títulos amortizados se contabilizará atendiendo a su realidad económica.

Por su parte, desde la perspectiva de los socios, cuando se adopte el acuerdo de regularizar la cuenta 551 mediante una reducción de capital, con independencia de si se disminuye el valor nominal de los títulos, se agrupan o se amortiza parte de ellos, como establece el artículo 40.2 de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC, se produce una desinversión por cuanto los socios habrán recuperado parcial o totalmente el coste de la inversión efectuada. En consecuencia, procederá la disminución proporcional del valor en libros de la inversión.

Apunta el mismo precepto que en la identificación en el socio del coste de los títulos correspondiente a la reducción de capital:

²⁴ De acuerdo con el artículo 14 de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC, tienen la consideración de pasivos financieros aquellas acciones rescatables en las que el socio puede exigir el reembolso en unas fechas determinadas. Por tanto, la sociedad no tiene un derecho incondicional a evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero.

²⁵ Concretamente, el artículo 332 del TRLSC establece que:

1. Cuando, al acordarse la reducción mediante la restitución de la totalidad o parte del valor de las aportaciones sociales, se dotase una reserva con cargo a beneficios o reservas libres por un importe igual al percibido por los socios en concepto de restitución de la aportación social, no habrá lugar a la responsabilidad solidaria de los socios.
2. La reserva será indisponible hasta que transcurran cinco años a contar desde la publicación de la reducción en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, salvo que antes del vencimiento de dicho plazo hubieren sido satisfechas todas las deudas sociales contraídas con anterioridad a la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros.

Se deberá aplicar a la inversión la misma proporción que represente la reducción de fondos propios respecto al patrimonio neto de la sociedad antes de la reducción, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en dicho momento; en su caso, se reducirá también proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

Tras la aplicación de este criterio, la diferencia que se ponga de manifiesto entre el valor contable de la inversión y las cantidades retiradas por los socios se reconocerá como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el ámbito tributario, no habría consecuencias diferentes de las analizadas contablemente. Esta operación societaria da lugar a una disminución del capital de la sociedad y a una minoración del valor de la cartera de valores de los socios, lo que tendrá consecuencias a efectos de futuras transmisiones de las participaciones.

3.3.5. La condonación de la deuda a los socios

Cuando la sociedad continúa en funcionamiento, la última alternativa para la regularización del saldo deudor de la cuenta 551 es la condonación de la deuda a los socios.

La condonación es un acto jurídico mediante el cual el acreedor extingue una deuda sin recibir ninguna contraprestación. De acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil, la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones²⁶. En la situación que nos ocupa, el acreedor –la sociedad– extingue total o parcialmente el derecho de crédito sin recibir ninguna contraprestación a cambio. En la condonación total, la sociedad acepta la extinción completa de la deuda de los socios, lo que implica un efecto liberatorio para los socios en relación con su obligación de pago. Sin embargo, cuando la condonación es parcial, en cuyo caso se denomina «quita», la sociedad renuncia a hacer efectivo parte de su crédito frente a los socios, subsistiendo el resto.

La condonación por la entidad de una deuda en favor de los socios se equipara a un reparto de dividendos, por lo que deberá existir un acuerdo de la junta general al respecto.

Cuando la condonación se produce en el marco de la relación entre sociedad y socios, el tratamiento contable aplicable es el que se analiza en la consulta 4 del BOICAC 79, de sep-

²⁶ Concretamente, el artículo 1.187 del Código Civil establece que: «La condonación podrá hacerse expresa o tácitamente. Una y otra estarán sometidas a los preceptos que rigen las donaciones inoficiosas. La condonación expresa deberá, además, ajustarse a las formas de la donación».

tiembre de 2009. En el caso que nos ocupa, esto es, cuando el socio tiene una deuda con la sociedad y esta se decanta por su condonación, la realidad económica de la transacción se identifica con una operación de distribución de fondos en favor del socio.

Por tanto, atendiendo al fondo económico de la regularización del saldo deudor de la cuenta 551 mediante la condonación de la deuda de los socios por haber retirado fondos de la sociedad, esta última registrará un cargo en una cuenta de reservas²⁷ –generalmente, la partida 113, «Reservas voluntarias»– y procederá a la baja del crédito sobre los socios por su valor en libros o la parte que corresponda, según que la condonación sea total o parcial.

Sin embargo, si hubiera otros socios que no hubieran efectuado retiradas de fondos y la condonación se realiza en una proporción superior a la que corresponde según su participación en el capital de la sociedad, el exceso sobre la participación se reconocerá como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias que, de ser significativo, se contabilizará en la partida 678, «Gastos excepcionales». En aplicación de las normas de elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias del PGC, ese gasto se registrará en una partida con la denominación «Otros resultados», creada a tal efecto, y que formará parte del resultado de explotación, debiendo informarse detalladamente sobre el mismo en la memoria.

Desde el punto de vista tributario, la parte correspondiente a la participación efectiva de los socios en el capital social de la entidad no genera ningún gasto contable ni fiscal para la sociedad, pues, al equipararse a un reparto de dividendos, se trata de una retribución de fondos propios. Ahora bien, si existiera un exceso respecto de la participación de los socios en el capital social, el gasto contable reconocido no será fiscalmente deducible al tener la consideración de liberalidad, por lo que se deberá llevar a cabo un ajuste positivo sobre el resultado contable. Además, de acuerdo con los apartados 3 y 4 del artículo 17 de la LIS, la valoración de las mencionadas condonaciones, a efectos del IS, debe realizarse a valor de mercado²⁸.

²⁷ Sobre este particular, Martínez Paños y López Pombo (2014) afirman:

En caso de que la sociedad no tuviera reservas distribuibles, debería producirse la dotación de una reserva negativa por parte de la sociedad «donante». A efectos mercantiles, sin embargo, no parece posible la dotación de esta reserva si el valor de los fondos propios es inferior al capital social de la sociedad «donante» una vez realizada esta operación, lo que a efectos prácticos parece llevar a la conclusión de que estas operaciones de condonación por sociedades dependientes a favor de sus socios solo serían posibles en caso de que existan reservas distribuibles.

²⁸ En la Consulta V2278/2015, de 20 de julio, se plantea el tratamiento de la condonación por una sociedad de una deuda que tiene con ella un socio persona física que tiene un porcentaje de participación del 50 %, alcanzándose la siguiente conclusión:

En la sociedad A por la proporción que correspondería a la participación efectiva del socio consultante (50 %) no se generaría ningún gasto contable ni fiscal al haberse generado una

Por su parte, los socios, que se ven beneficiados por la condonación de la deuda, cancelarán la deuda con la sociedad con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación. En este sentido, reconocerán un ingreso financiero derivado de la distribución de un resultado por parte de la sociedad, o bien, la recuperación de parte de su inversión en la sociedad, según la evolución de los fondos propios de la sociedad desde la fecha de adquisición. El tratamiento de la condonación es analizado por el ICAC en la consulta 2 del BOICAC 96, de diciembre de 2013, haciéndose depender de la existencia, en el momento de la condonación, de reservas procedentes de beneficios no distribuidos por importe superior al valor de la deuda que se condona. En el supuesto de que existan tales reservas, la operación se considerará como una distribución de resultados²⁹. En definitiva, los socios que han visto cómo se extinguía su obligación de pago, de acuerdo con la consulta 4 del BOICAC 79, antes citada, registrarán la cancelación de la deuda con abono a una cuenta, preferentemente, representativa de un ingreso por dividendos. Este tratamiento se extenderá al supuesto en que, aparte de los socios que efectuaron retiradas de fondos, existen otros que no han realizado detracciones de efectivo de la sociedad.

Ahora bien, desde el punto de vista tributario, la primera cuestión que se ha de resolver es si, en el caso de socios personas físicas, la condonación de la deuda por parte de la sociedad tributa por el IRPF o por el ISD. La Consulta de la DGT V1481/2020, de 20 de mayo,

disminución de fondos propios y el exceso sobre dicha participación (50 %) generaría un gasto contable de acuerdo a lo establecido en la norma primera apartado 1.2.b) de la Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (en la actualidad la remisión se entenderá realizada al apartado 2.1 de la norma Cuarta de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias) y que conforme a lo establecido en el apartado i) del artículo 15 de la LIS no tendrá la consideración de fiscalmente deducible generando por tanto un ajuste extracontable positivo al resultado contable para obtener la base imponible [...] cabe señalar que la condonación de los créditos/débitos recíprocos deberá regirse por lo dispuesto en el artículo 17, apartados 3 y 4, de la LIS. Por tanto, la valoración de las mencionadas condonaciones, a efectos del IS, debe realizarse a valor de mercado.

²⁹ Se deduce de dicho tratamiento que el ICAC muestra una preferencia por el reconocimiento de un ingreso en el socio siempre que existan resultados acumulados en la sociedad por importe equivalente a la deuda condonada:

En definitiva y como conclusión, desde una perspectiva estrictamente contable, y sobre la base de la prevalencia del fondo, jurídico y económico, de las operaciones regulada en el artículo 34.2 del Código de Comercio, la opinión de este Instituto es que cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin.

señala que el socio no se encuentra gravado por el ISD porque en dicha operación no existe ánimo de liberalidad, de tal forma que no se realiza el hecho imponible de este impuesto, remitiéndose al criterio de la Consulta V2278/2015, de 20 de julio. Así, la DGT concluye que, si la condonación del préstamo no constituye una contraprestación por la prestación de un servicio o la entrega de un bien, debe calificarse de rendimiento del capital mobiliario, pues el artículo 25.1 d) de la LIRPF califica de esta forma a cualquier utilidad procedente de una sociedad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. Por tanto, la vinculación del donatario con la entidad donante impide que el motivo de la condonación sea realizar una donación pura y simple³⁰. En consecuencia, se trata de un rendimiento del capital mobiliario que se integra en la base del ahorro, por lo que estaría sujeto a retención, de acuerdo con el artículo 75 de la LIRPF. A estos efectos, habrá que elevar la renta al íntegro, si bien existe la posibilidad de que los socios reintegren la parte correspondiente a las retenciones que se deben practicar, en cuyo caso el importe de la renta sería la cuantía de los fondos retirados de la sociedad, sin que deba elevarse al íntegro.

De tratarse de socios contribuyentes del IS, la condonación tendrá la consideración de dividendos por la parte correspondiente a la participación de los socios beneficiados. En este supuesto, se aplicará la exención del 95 % si se cumplen los requisitos del artículo 21 de la LIS. En la parte que exceda de la participación de los socios en el capital de la entidad, no se podrá aplicar la exención, al no tener la consideración de dividendos, por lo que se incluirá en la base imponible como ingreso financiero, en cuyo caso la renta estará también sometida a retención.

³⁰ La Consulta V2278/2015, de 20 de julio, señala lo siguiente:

El artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF [...], califica de rendimientos del capital mobiliario los procedentes de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, a cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores –de las previstas en las letras a), b) y c) de ese apartado 1– procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, lo cual supone que si la condonación del préstamo no constituyera una contraprestación por la prestación de un servicio o una entrega realizados por el consultante, debería calificarse de rendimiento del capital mobiliario de los antes referidos.

En la posterior Consulta V1481/2020, de 20 de mayo, la DGT manifiesta que:

La existencia de un *animus donandi* en la persona que transmite es consustancial a la naturaleza del impuesto [ISD], de forma que su ausencia impide el gravamen por este impuesto al no completarse el presupuesto de hecho que configura el hecho imponible [...] la condonación por una sociedad de la deuda derivada de un préstamo concedido por esta a uno de sus socios se califica como rendimiento de capital mobiliario y estará sujeto al IRPF, lo que impide, dada la incompatibilidad prevista en el artículo 4 del RISD, su tributación por el ISD pues no se cumple uno de los requisitos mencionados, la existencia de *animus donandi*. En otras palabras, la calificación como rendimiento de capital mobiliario impide considerar la existencia de *animus donandi*, precisamente por la vinculación del donatario con la entidad donante, de la que aquel es socio, lo que implica un interés que elimina de raíz la posibilidad de que el motivo de la condonación sea meramente un *animus donandi*.

3.4. La regularización de la cuenta 551 en caso de disolución con liquidación de la sociedad: la adjudicación del crédito a los socios

Los motivos por los que una sociedad mercantil inicia el proceso de disolución y liquidación abarcan desde los legales –inactividad, paralización de órganos sociales, pérdidas que han reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, entre otros– hasta la mera voluntad de las partes. En cualquier caso, la finalidad es la extinción de la sociedad, para lo que será necesario llevar a cabo un conjunto de operaciones tendentes a convertir en dinero líquido todos sus activos con el fin de atender el pago de las deudas contraídas con sus acreedores, repartiendo finalmente entre los socios –en proporción a las aportaciones de cada uno– el patrimonio sobrante, si es que existiera.

En estas circunstancias, cuando la cuenta 551 presenta saldo deudor, es un activo para la sociedad que, en ocasiones, resulta complicado de convertir en efectivo por la situación de iliquidez de los socios. En este caso, se pueden adoptar todas las soluciones analizadas hasta el momento, aunque el problema es que en la mayoría de los casos los socios no cuentan con patrimonio suficiente para liquidar la deuda con la sociedad. Por ello, de las alternativas analizadas, la más viable suele ser la condonación de la deuda para facilitar la extinción de la sociedad. En este caso, el objetivo de la condonación de la deuda de los socios no es otro que facilitar que la sociedad pueda disolverse ante la imposibilidad de la conversión en efectivo del crédito sobre los socios. No obstante, las consecuencias contables y fiscales de la condonación, en el supuesto de disolución y liquidación, no son diferentes a cuando la sociedad sigue en funcionamiento, por lo que nos remitimos al estudio realizado anteriormente.

No obstante, además de las opciones analizadas hasta el momento, existe otra posibilidad para la regularización del saldo deudor de la cuenta 551 que permite simplificar las operaciones necesarias para completar ese proceso. Se trata, concretamente, de la adjudicación del crédito a los socios en la disolución de la sociedad, coincidiendo el importe del crédito con la cuota de liquidación de los socios. Una vez que haya tenido lugar la adjudicación del crédito a los socios, este se extinguiría por confusión, al ser la misma persona la titular del crédito y de la deuda. A continuación, se desarrollará el tratamiento contable y fiscal de esta operación societaria.

3.4.1. Las consecuencias para la sociedad que se disuelve

Los aspectos contables de la disolución y liquidación³¹ se regulan en el capítulo IX de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC. A este respecto, sobresale la continuidad

³¹ Según la STS 664/2003, de 2 de julio, la finalidad de la liquidación es:

La liquidación de la sociedad va dirigida a la determinación de la existencia o inexistencia de un remanente de bienes repartibles entre los socios para, previa satisfacción de los acreedores

de las obligaciones contables, en particular, la obligación de formular cuentas anuales tras el cierre en la misma fecha en que venía haciéndose con anterioridad, salvo que exista una previsión estatutaria o un acuerdo social en contrario. Asimismo, durante el periodo de liquidación, deberán elaborarse los documentos exigidos por la normativa mercantil³².

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que, cuando una empresa está en liquidación, no resulta adecuado el principio de empresa en funcionamiento³³, debiendo aplicarse los

sociales, en su caso, proceder a su reparto y a la cancelación de los asientos registrales de la sociedad; las operaciones de liquidación vienen sometidas, en su práctica, a normas de carácter imperativo a las que han de ajustarse los liquidadores, sin que aquéllas queden al arbitrio de éstos, pues tales normas están dadas en función de la protección de los acreedores sociales.

³² En concreto, el artículo 45 de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC dispone que:

1. Una vez declarada la disolución no cesan las obligaciones contables, en particular, la obligación de formular cuentas anuales, porque no se extingue la personalidad jurídica de la sociedad y deben llevarse a cabo las operaciones tendentes a realizar el activo y cancelar las deudas, así como a repartir el haber resultante entre los propietarios.

Adicionalmente, durante el periodo de liquidación deberán elaborarse, en su caso, los restantes documentos exigidos por el TRLSC como el inventario, el balance de la sociedad referido al día en que se hubiere acordado la disolución y el balance final de la liquidación.

2. La sociedad en liquidación, a menos que exista previsión estatutaria o acuerdo social en contrario, conservará la periodificación contable ordinaria. Es decir, cerrará sus cuentas anuales en la misma fecha de cierre, prevista en el TRLSC o en los estatutos de la sociedad. Por lo tanto, la existencia de una causa de disolución, legal o voluntaria, no determina un cierre anticipado ni obliga a formular cuentas anuales a esa misma fecha. El «balance inicial» regulado en el TRLSC es un documento extracontable, como el propio «balance final de liquidación».

3. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo que la liquidación no se prolongase por un plazo superior al previsto para su aprobación. En tal caso, o cuando acordada la disolución en un ejercicio las operaciones de liquidación concluyan antes del cierre de ese mismo ejercicio, no se formularán cuentas anuales sin perjuicio de las restantes obligaciones de información que pudieran venir impuestas por el TRLSC.

4. Si después del cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, se acuerda la disolución de la sociedad, se informará sobre estos hechos en la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando la Resolución de 18 de octubre de 2013, del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Cuando la disolución se acuerde después de la formulación de las cuentas anuales, pero antes de su aprobación, las cuentas anuales se deberán reformular aplicando el citado marco.

5. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por las personas sobre las que recaiga dicha obligación. Del mismo modo, las cuentas anuales deberán ser, en su caso, auditadas, aprobadas por la junta general, y depositadas en el Registro Mercantil de acuerdo con lo dispuesto en el TRLSC.

³³ De acuerdo con el marco conceptual del PGC, el principio de empresa en funcionamiento implica que:

Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

criterios establecidos en la Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC. De acuerdo con esta última norma, la valoración de los elementos patrimoniales está dirigida a mostrar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo y cancelar el pasivo y, en su caso, repartir el patrimonio resultante. En estas circunstancias, el valor de liquidación de los activos adquiere sentido, configurándose como el método idóneo de valoración. Según se dispone en el apartado 3 de la norma segunda de la Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC, el valor de liquidación de los activos es «aquel importe que se podría obtener, en las circunstancias específicas en las que se encuentre la empresa, por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo».

Una vez realizadas todas las operaciones de liquidación, deberá formularse el balance de liquidación final que mostrará la situación patrimonial de la sociedad después de la realización del activo –a excepción del crédito sobre los socios registrado en la cuenta 551– y la liquidación de todas las deudas sociales. Tras su aprobación por la junta general, así como del proyecto de división entre los socios, se procederá al reparto del haber social entre los socios de acuerdo con su cuota de liquidación, proporcional a su participación en el capital social, salvo disposición contraria de los estatutos sociales según dispone el artículo 392.1 del TRLSC.

En los registros contables, la adjudicación al socio del crédito sobre el propio socio se llevaría a cabo en la fase de reparto del haber social. Concretamente, se cargarán las cuentas de patrimonio neto con abono a una partida representativa de la cuota de liquidación correspondiente a los socios. Posteriormente, esta partida será cancelada con la correlativa baja del saldo deudor de la cuenta 551.

Desde el punto de vista fiscal, el artículo 17.4 c) de la LIS señala que se valorarán por el valor de mercado los elementos patrimoniales transmitidos a los socios por causa de disolución. No obstante, en este caso, el valor de mercado del crédito coincide con el valor en libros, por lo que la operación no tendrá ninguna relevancia a efectos del IS.

3.4.2. Las consecuencias para los socios de la sociedad disuelta

Los socios que efectuaron retiradas de fondos de la sociedad tendrán en su pasivo una partida representativa de la deuda que mantienen a favor de la sociedad. Si se acuerda la adjudicación del crédito al socio con ocasión de la disolución de la sociedad, los socios cancelarán la obligación con la sociedad y, simultáneamente, reconocerán la baja de los

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este PGC, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

títulos correspondientes a su participación en la sociedad que figuran en su activo. En el supuesto en que el haber adjudicado no coincida con el valor en libros de la inversión en la sociedad, deberá reconocerse un gasto o un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, según que la cuota de liquidación adjudicada sea menor o mayor, respectivamente, al valor contable de los títulos de la sociedad que se extingue.

Si los socios son contribuyentes del IRPF, cuando se produzca la disolución y liquidación de la sociedad, obtendrán, de acuerdo con el artículo 33.1 de la LIRPF, una ganancia o pérdida patrimonial, que se cuantificará por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición de las participaciones³⁴. Si no hubiera otros activos repartibles, la cuota de liquidación será el importe del crédito³⁵. Por tanto, existirá una ganancia o una pérdida patrimonial, respectivamente, según que el importe del crédito condonado sea mayor o menor que el valor de adquisición de las participaciones que correspondan al socio. Ese resultado patrimonial (ganancia o pérdida) se integrará en la base del ahorro. Esta solución puede ser mejor que la condonación, pues en este último supuesto el importe condonado tributará siempre como rendimiento del capital mobiliario. En el caso de la adjudicación del crédito, si el valor de las participaciones es mayor que la deuda adjudicada, los socios no tendrán que tributar.

Cuando los socios sean contribuyentes del IS, integrarán en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada, de acuerdo con el artículo 17.8 de la LIS³⁶.

³⁴ En concreto, el artículo 37.1 e) de la LIRPF dice lo siguiente:

En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En este sentido, *vid.* la Consulta de la DGT V1915/2020, de 12 de junio.

³⁵ La Consulta de la DGT V1915/2020, de 12 de junio, señala lo siguiente:

Se parte de la hipótesis de que los créditos y débitos correspondientes a cada socio con la sociedad reflejados en la cuenta corriente con socios, determinan un saldo deudor del socio con la sociedad igual al importe que resultaría de dividir el saldo deudor total de la cuenta entre cada uno de los socios en función de su participación en el capital de la sociedad. Bajo dicha consideración, el pago de la cuota de liquidación se produciría mediante un pago por compensación de la deuda que cada socio tiene con la sociedad, siendo el importe de dicho pago el de la deuda compensada. En consecuencia, el valor de la cuota de liquidación correspondiente a cada socio, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en la liquidación de la sociedad, estaría formado por el importe de la deuda compensada, junto al de los otros bienes y derechos adjudicados al socio, en su caso, en pago de su cuota de liquidación.

³⁶ El artículo 17.8 de la LIS dispone que: «En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada».

Ninguna de las operaciones anteriores está sujeta al IVA³⁷. Ahora bien, la disolución y liquidación de la sociedad también está sujeta al hecho imponible «operaciones societarias» (OS) del ITP y AJD, que se regula en los artículos 19 a 26 del TRLITP y AJD³⁸. Los obligados al pago en la disolución son los socios de la entidad disuelta³⁹, siendo la base imponible el valor de los bienes y derechos entregados a los socios, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITP y AJD (valor de mercado o valor de referencia en caso de inmuebles)⁴⁰. Finalmente, el tipo de gravamen será el 1 %⁴¹. Si bien la sujeción a OS impide la sujeción de la operación a otras modalidades del ITP y AJD⁴², en caso de que las adjudicaciones de bienes y derechos a los socios no se corresponda con el porcentaje de participación de estos en el capital de la sociedad, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de TPO del ITP y AJD, conforme al artículo 7.2 B) del TRLITP y AJD⁴³.

³⁷ La Consulta de la DGT V2138/2011, de 19 de septiembre, considera que: «Tanto la concesión como la posterior compensación de créditos deben considerarse en todo caso como operaciones financieras exentas del Impuesto».

³⁸ El artículo 19.1 del TRLITP y AJD dispone que: «Son operaciones societarias sujetas: 1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades».

³⁹ El artículo 23 del TRLITP y AJD determina que:

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: [...] b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

⁴⁰ El artículo 25.4 del TRLITP y AJD establece que:

En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.

⁴¹ El artículo 26 del TRLITP y AJD señala que: «La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100».

⁴² La Consulta de la DGT V1893/2021, de 16 de junio, considera que:

La disolución de una sociedad está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPyAJD, lo cual implica su no sujeción ni a transmisiones patrimoniales onerosas ni a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por incompatibilidad entre aquella modalidad y estas.

⁴³ La Consulta de la DGT V1893/2021, de 16 de junio, señala lo siguiente:

En el supuesto objeto de consulta se va a proceder a la adjudicación de bienes en pro indiviso a los socios de la entidad que se disuelve y liquida, por tanto, las adjudicaciones de bienes son en proporción a las participaciones que ostentan. Si esto no fuera así, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Y ello, porque si bien la sujeción de la disolución de una sociedad a la modalidad de operaciones societarias implica la no sujeción de dicha operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por incompatibilidad con la anterior, siempre que tales adjudicaciones guarden la debida proporción con sus cuotas de participación en el capital social, tal incompatibilidad

4. Conclusiones

El estudio realizado analiza las implicaciones contables y fiscales derivadas del uso y mantenimiento prolongado de la cuenta corriente con socios y administradores en el activo corriente de las empresas españolas, apoyándonos en la investigación documental del ordenamiento jurídico vigente y de otros documentos. En una primera fase, se ha identificado que esta práctica, particularmente frecuente en empresas con estructuras societarias cerradas o familiares, no solo impacta en la representación contable de la empresa, sino que tiene importantes repercusiones fiscales en caso de inspección. Así, el mantenimiento a largo plazo de saldos deudores en la cuenta 551, que ni los socios se plantean liquidar ni la sociedad exige su devolución, implica la existencia de un crédito no recuperable, que distorsiona la imagen fiel del patrimonio de la sociedad. Supone, además, el incumplimiento de principios contables fundamentales como el de prudencia, conduciendo a una sobrevaloración del activo social, lo que afectará a indicadores clave como la liquidez y la solvencia. Los efectos negativos del mantenimiento a largo plazo de la cuenta 551 en el activo corriente del balance también se extienden a la esfera tributaria. Concretamente, esa situación puede ser interpretada por la Administración como un negocio encubierto de reparto de beneficios, generando relevantes consecuencias tributarias, tanto para la sociedad –que podría enfrentarse a sanciones y liquidaciones por retenciones no realizadas– como para los socios –que se pueden ver obligados a tributar por rendimientos de capital mobiliario o ingresos financieros–.

En el estudio se han diferenciado dos escenarios. Junto a las empresas que continúan con su actividad social, se ha analizado la problemática de aquellas que se encuentran en proceso de disolución y liquidación, pues cada escenario presenta particularidades que deben ser consideradas. No obstante, en ambos casos, la regularización contable de la cuenta 551 se muestra esencial para evitar consecuencias contables y fiscales adversas. El análisis se ha completado con la doble perspectiva de sociedad-socios en ambos contextos.

Tras la investigación documental llevada a cabo, concluimos que, en caso de continuidad de la actividad empresarial, caben cinco soluciones para la regularización contable del saldo deudor de la cuenta 551 mantenido durante un periodo prolongado, lo que permitirá evitar el riesgo fiscal. Concretamente, se proponen las siguientes medidas para la baja del activo corriente representativo de las cantidades retiradas por los socios: (i) la devolución de los fondos retirados por los socios; (ii) la clasificación como reparto de dividendos; (iii) la formalización de un contrato de préstamo; (iv) la reducción de la cifra de capital social; y, (v) la condonación de la deuda a los socios.

no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación, que está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por el hecho imponible de exceso de adjudicación.

Cuando la sociedad está en proceso de disolución y liquidación, aparte de la posibilidad de utilizar cualquiera de las alternativas anteriores, aparece una opción que permitirá simplificar y concluir con ese proceso. Nos estamos refiriendo a la adjudicación a los socios del crédito contabilizado en la cuenta 551 y su posterior extinción por «confusión», por coincidir en la misma persona el titular del crédito y el de la deuda derivada del reparto del haber social. En el siguiente cuadro se resumen las principales implicaciones de cada una de las medidas propuestas.

Cuadro. Soluciones propuestas y efectos fiscales asociados

Solución	Descripción	Efectos fiscales	Ventajas	Limitaciones
Devolución de fondos retirados por los socios	Los socios reintegran a la sociedad las cantidades registradas en la cuenta 551, ajustando el saldo al cierre del ejercicio.	Si se acuerdan intereses por los fondos retenidos, estos se registrarán como ingresos financieros por la sociedad, tributando como rendimientos financieros en el IS. Los intereses percibidos de ejercicios anteriores podrían requerir ajustes en la base imponible del IS.	Evita conflictos normativos y fiscales al cumplir con las disposiciones legales.	Requiere que los socios dispongan de liquidez suficiente, lo cual no siempre es viable.
Reparto de dividendos	El saldo deudor de la cuenta 551 se regulariza reconociéndolo como una distribución de beneficios, siempre que existan reservas suficientes.	Socios, personas físicas: los dividendos se consideran rendimientos de capital mobiliario sujetos a retención del 19%. Socios, personas jurídicas: los dividendos podrían estar exentos al 95 % si cumplen con los requisitos del artículo 21 de la LIS. Sociedad: las cantidades distribuidas no son deducibles, debiendo practicar retención sobre los dividendos distribuidos cuando así esté previsto.	Solución adecuada si existen reservas suficientes y se documenta correctamente.	Genera una mayor carga tributaria para los socios y la sociedad si no se pueden aplicar las exenciones fiscales.



Solución	Descripción	Efectos fiscales	Ventajas	Limitaciones
<p>Formalización de un contrato de préstamo</p>	<p>Sociedad y socios acuerdan transformar el saldo deudor en un préstamo con condiciones definidas, como intereses y plazos de devolución.</p>	<p>Si los intereses pactados son inferiores al valor de mercado, la Administración puede aplicar ajustes por operaciones vinculadas según el artículo 18 de la LIS, es decir, los ajustes primario y secundario. Las consecuencias son diferentes según que los socios sean personas físicas o contribuyentes del IS.</p>	<p>Permite mantener el derecho de la sociedad sobre las cantidades adeudadas, evitando la pérdida del activo.</p>	<p>Requiere una adecuada documentación y formalización para evitar reclasificaciones fiscales.</p>
<p>Reducción del capital social</p>	<p>La cuenta 551 se regulariza reduciendo el capital social, liquidando a los socios sus aportaciones de forma proporcional al saldo deudor.</p>	<p>Socios: no tributan por dividendos, pero disminuye el valor fiscal de su inversión, afectando a posibles ganancias patrimoniales futuras.</p> <p>Sociedad: la reducción afecta a los fondos propios, lo que podría tener implicaciones en la solvencia y el acceso a la financiación externa.</p>	<p>Solución eficiente cuando los socios no pueden reintegrar los fondos.</p>	<p>Requiere acuerdos societarios y puede generar conflictos con los acreedores sociales.</p>
<p>Condonación de la deuda</p>	<p>La sociedad renuncia al cobro del saldo deudor de la cuenta 551, asimilando esta operación a un reparto de dividendos.</p>	<p>Socios, personas físicas: las cantidades condonadas se considerarán rendimientos de capital mobiliario.</p> <p>Socios, personas jurídicas: las cantidades condonadas tributarán según las reglas aplicables a dividendos.</p>	<p>Simplifica la contabilidad al eliminar créditos irreales.</p>	<p>Puede generar conflictos fiscales si no se justifica adecuadamente.</p>



Solución	Descripción	Efectos fiscales	Ventajas	Limitaciones
		Sociedad: la condonación se registrará como una disminución del patrimonio neto, no siendo deducibles las cantidades condonadas.		
En caso de liquidación, adjudicación del crédito a los socios	Adjudicación a los socios del crédito y su posterior extinción por «confusión», por coincidir en la misma persona el titular del crédito y el de la deuda derivada del reparto del haber social.	<p>Sociedad: normalmente, no tiene consecuencias fiscales, pues el valor del crédito adjudicado suele coincidir con el valor en libros.</p> <p>Socios: en caso de que la deuda que se cancela y los activos financieros que se dan de baja difieran en su valoración en el IRPF, se generará una ganancia o pérdida patrimonial, que se integrará en la base del ahorro. En el IS también formará parte de la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.</p> <p>La operación está sujeta a OS del ITP y AJD, con un tipo del 1%. Si la adjudicación del crédito no coincide con el porcentaje de participación en el capital, los excesos se someterán a la modalidad de TPO del ITP y AJD.</p>	Esta opción permitirá simplificar y concluir con el proceso de disolución y liquidación.	

Fuente: elaboración propia.



El análisis realizado subraya la importancia de regularizar oportunamente el saldo deudor de la cuenta 551 para cumplir con las normativas contable y fiscal, preservar la transparencia financiera y evitar sanciones administrativas. A tal efecto, se defiende que las empresas deben mantener registros contables detallados –documentando adecuadamente las operaciones–, considerar las implicaciones mercantiles, contables y fiscales de las soluciones propuestas antes de implementar cualquier regularización de ese activo corriente, así como adoptar políticas claras sobre la gestión de la cuenta 551 para prevenir el uso indebido y el mantenimiento prolongado de saldos deudores en dicha partida.

Consideramos que el estudio representa un aporte significativo para la comprensión de los desafíos contables y fiscales asociados a la cuenta 551, proponiendo un marco claro para su manejo responsable y adecuado desde la perspectiva del ordenamiento legal vigente. En definitiva, se proporciona un esquema integral para gestionar de forma adecuada y transparente las implicaciones contables y fiscales de la cuenta 551, garantizando el cumplimiento normativo y la sostenibilidad financiera.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Pérez, Á. E. (2023). Cuenta contable 551, cuenta corriente con socios y administradores en el seno del concurso: problemas que plantea y estrategias de defensa. *La Ley Insolvencia: Revista profesional de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 19, 1-12.
- Arrubla Paucar, J. A. (1982). El contrato de cuenta corriente. *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, 59, 90-102. <https://revistas.upb.edu.co/index.php/derecho/article/view/5452>
- Castro Salinas, J. (1997). Algunos aspectos referentes al contrato de cuenta corriente bancaria. *THEMIS. Revista de Derecho*, 35, 31-37. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11755>
- Martínez Paños, J. G. y López Pombo, D. (2014). Condonaciones de créditos intragrupo. Régimen contable, jurídico y fiscal. Análisis de la doctrina del ICAC y de la Dirección General de Tributos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 372, 111-138. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2014.6125>
- Pérez Iglesias, J. M. y Urrea Sandoval, M. D. (2023). Las consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En J. A. Gonzalo Angulo (dir.), *50 Aniversario Plan General de Contabilidad* (pp. 520-539). ICAC.
- Zunzunegui Pastor, F. (2005). *Derecho del mercado financiero*. Marcial Pons. <https://www.marcialpons.es/media/pdf/100759095.pdf>



María Pilar Martín Zamora. Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Sevilla. En la actualidad es profesora titular de la Universidad de Huelva, en el Departamento de Economía Financiera, Contabilidad y Dirección de Operaciones, donde se encarga de diferentes asignaturas del ámbito de la contabilidad financiera. Su investigación básicamente se orienta hacia la contabilidad fiscal y la gobernanza corporativa. Es autora de varios libros y artículos publicados en los ámbitos nacional e internacional, así como de comunicaciones presentadas en congresos nacionales e internacionales. <https://orcid.org/0000-0003-4641-8878>

Luis Alberto Malvárez Pascual. Doctor en Derecho y catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Huelva. Autor de numerosas monografías, capítulos de libros y artículos doctrinales. Ha participado en diferentes proyectos de investigación, siendo recientemente investigador principal en dos proyectos relacionados con las consecuencias de la economía digital en los ámbitos contable y fiscal. Ha obtenido diez premios de ámbito nacional, entre ellos, en varias ocasiones los Premios Estudios Financieros, tanto en su modalidad de tributación como de contabilidad. <https://orcid.org/0000-0003-2191-1594>

Contribución de los autores:

María Pilar Martín Zamora: conceptualización, análisis formal, investigación, metodología y supervisión en el ámbito contable. Redacción y revisión del artículo.

Luis Alberto Malvárez Pascual: conceptualización, análisis formal, investigación, metodología y supervisión en el ámbito tributario. Redacción y revisión del artículo.

Cesión a título gratuito de un inmueble por una entidad mercantil a un ayuntamiento

Análisis de la [consulta 1 del BOICAC 137, de abril de 2024](#)

Adrián Andrés Casla

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

Consulta contable sobre la cesión a título gratuito por parte de una entidad mercantil de una finca rústica a un ayuntamiento.

Publicado: 04-03-2025

Consulta 1

Sobre la cesión a título gratuito de un inmueble a un ayuntamiento por parte de una entidad mercantil.

Respuesta

La consulta versa sobre una entidad mercantil que ha cedido a título gratuito una finca rústica con determinadas construcciones valorada en 1,5 millones de euros. Esta entidad es medio propio de un ayuntamiento que solo presta servicios a su único accionista (el ayuntamiento). La cesión se realiza por un periodo inferior a la vida útil del activo y, finalizado el periodo, el ayuntamiento debe reintegrar el activo a la cedente.

Concretamente, se cuestiona si la entidad cedente puede aplicar de forma subsidiaria el Plan General de Contabilidad (PGC) a las entidades sin fines lucrativos, aunque no sea su marco de información financiera de referencia, y registrar un gasto en la cuenta de resultados en el momento de la formalización de la cesión, en el sentido que indica dicho plan:

Si la cesión fuese por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. Para el caso de activos amortizables, el saldo de la cuenta compensadora se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo.

En primer lugar, cabe señalar que el registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del [Código de Comercio](#) establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.

Si la cesión del derecho de uso es de carácter irrevocable e incondicional, por un periodo de tiempo superior al año, sería de aplicación lo dispuesto en la [consulta 4 del BOICAC 79, de septiembre de 2009](#), sobre el tratamiento contable de la condonación de créditos/débitos entre empresas del mismo grupo.

En consecuencia, el tratamiento contable de la operación estaría regulado en la norma de registro y valoración (NRV) 18.^a, «Subvenciones, donaciones y legados», recibidos del PGC, aprobadas por el [Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre](#). En particular, sería aplicable la solución contable regulada en la NRV 18.^a 2 para las operaciones entre sociedad cuando el importe acordado difiera del valor razonable. En definitiva, la realidad económica en este tipo de transacciones, tal y como precisa el PGC para el supuesto dominante-dependiente, es una operación de distribución/recuperación.

Por tanto, la entidad mercantil que ha cedido a título gratuito el derecho de uso del activo deberá registrar una cuenta compensadora del inmovilizado con adecuada denominación, como puede ser «Cesiones de uso sin contraprestación» con cargo a una cuenta de reservas. Para determinar el valor en libros del derecho cedido se podrá aplicar la proporción resultante de la relación entre el valor razonable del derecho de uso cedido y el valor razonable total del activo en cuestión.

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

La sociedad Parques y Jardines de Soria, SA es una sociedad creada por el ayuntamiento soriano para ser titular de los espacios verdes de la ciudad, además de para su conservación y mantenimiento. Concretamente, es titular del monte Valonsadero, pero de aquí a un tiempo el ayuntamiento se ha planteado gestionar de forma directa el centro de interpretación del recinto.

El espacio donde se encuentra el centro de interpretación tiene un valor contable de 350.000 euros, y tenemos constancia (por una tasación) de que el valor de mercado de este sería de 3.000.000 de euros. Además, contamos con los siguientes datos para el cálculo del valor actualizado de una cesión de uso de características similares en el mercado:

- Cuota inicial: 3.479,21 euros.
- Incrementos anuales constantes del 5 %.
- Tipo de interés efectivo anual de mercado para operaciones de naturaleza similar: 2,25 %.

Sabiendo que la entidad Parques y Jardines de Soria, SA está participada al 100 % por el Ayuntamiento de Soria, y que la cesión se formaliza a 1 de julio de 2024 para un periodo no revocable de 15 años,

Se pide:

Contabilizar la cesión gratuita del centro de interpretación desde la perspectiva de la sociedad Parques y Jardines de Soria al Ayuntamiento de Soria.

Solución

Antes de comenzar con el tratamiento contable de la cuestión, debido a que necesitamos calcular el valor razonable de la cesión de uso, calcularemos el valor actual de los flujos de efectivo equivalentes a pagar en una cesión onerosa con estas características.

En primer lugar, calculamos el término anual equivalente a los pagos del primer año (valor final):

$$C_1 = 3.479,21 \text{ € } s_{12; ie12}$$

$$C_1 = 42.179,38 \text{ €}$$

Siendo $ie12 = \sqrt[12]{(1 + 0,0225)} - 1$

Una vez calculado el término anual equivalente, aplicamos la fórmula para el cálculo del valor actual de una renta en progresión geométrica:

$$VA = 42.179,38 \frac{1 - 1,05^{15} (1 + 0,0225)^{-15}}{1 + 0,0225 - 1,05}$$

$$VA = 750.000$$

01-07-2024

Por la cesión de las instalaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
11X	Reservas	87.500	
2XX	Cesiones de uso sin contraprestación (cuenta correctora de activo no corriente)		87.500

Para el cálculo del valor contable cedido gratuitamente y la minoración de las reservas, al entenderse como una operación de distribución desde el punto de vista de la cedente, aplicamos la siguiente proporción:

$$\text{Valor contable activo total} \times \frac{\text{Valor razonable derecho de uso cedido}}{\text{Valor razonable activo total}}$$

$$350.000 \times \frac{750.000 \text{ €}}{3.000.000 \text{ €}}$$



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo superior de inspectores de Hacienda del Estado

Miguel Ángel Gálvez Linares (autor de contacto)

Profesor de CEF- UDIMA (España)

Ángel Montes Carrillo

Profesor de CEF- UDIMA (España)

Juan Carlos Matallín Sáez

Grupo I+B. Análisis de Inversiones y Finanzas del Comportamiento.

Universitat Jaume I (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo superior de inspectores de Hacienda del Estado, convocado por Resolución de 21 de septiembre de 2023 [BOE de 29 de septiembre de 2023]).

Sumario

- Ejercicio 1.** Contabilización de operaciones pendientes, determinación del resultado del ejercicio y elaboración del balance de comprobación.
- Ejercicio 2.** Determinación del valor de las acciones, relación de canje, número de acciones a emitir, coste de combinación de negocio y fondo de comercio o diferencia negativa.
- Ejercicio 3.** Operaciones con acciones, aumento de capital, emisión de bonos.
- Ejercicio 4.** Impuesto sobre sociedades e impuesto sobre el valor añadido.
- Ejercicio 5.** Matemáticas financieras.

Publicado: 04-03-2025



Ejercicio 1

Contabilización de operaciones pendientes, determinación del resultado del ejercicio y elaboración del balance de comprobación

Enunciado

La empresa Vendecol, SA presenta el 30-11-2022 el siguiente balance de saldos expresados en euros:

Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
Capital social	500.000		
Reserva legal	100.000		
Reservas voluntarias Sa	5.000.000		
Mobiliario	100.000		
Elementos de transporte	500.000		
Equipos para procesos de información	200.000		
Amortización acumulada del inmovilizado material	320.000		
Mercaderías (5.500 máquinas V1)	6.600.000		
Proveedores extranjeros	1.300.000		
Remuneraciones pendientes de pago	1.000.000		
Provisiones para operaciones comerciales: para garantía	3.000.000		





Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
◀			
Bancos	A determinar		
Compras de máquinas V1 (30.500 unidades)	39.650.000		
Compras de máquinas V2 (1.000 unidades)	1.600.000		
Devoluciones de compras (500 máquinas V1)	650.000		
Otros gastos de explotación ⁽¹⁾	5.000.000		
Sueldos y salarios	14.400.000		
Seguridad Social a cargo empresa	4.300.000		
Venta de mercaderías (30.000 máquinas V1)	101.400.000		
Rappels sobre ventas	3.900.000		
Prestación de servicios (arrendamiento máquinas)	220.000		
Total			

⁽¹⁾ Agrupación de servicios exteriores para reducir extensión del supuesto incluidas las reparaciones.

⁽²⁾ Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de bancos.

Información complementaria y operaciones pendientes de contabilizar

1. Vendecol, SA tiene dos líneas de negocio:

- Importación, comercialización y distribución de un tipo de máquinas de *vending* que importa de Japón.
- Alquiler de máquinas que cobra al contado el día 1 de cada mes.

2. El tipo de interés efectivo, en las operaciones que se requiera su aplicación, es del 3 %.

3. A todos los elementos amortizables se les aplica el sistema lineal.

4. Si hubiera algún error, se corregiría el 01-12-2022.

5. En «Mercaderías» se incluyen las 500 máquinas que la sociedad dedica a alquiler, mediante contratos anuales que son renovados al finalizar el año, desde el día 01-01-2021, fecha de su adquisición, por un importe unitario de 1.200 euros. La vida útil asciende a 4 años desde origen y su valor de recuperación será 0.

6. La cuenta «Proveedores extranjeros» recoge la deuda por la compra de las máquinas V2, importadas de Japón. Al finalizar el ejercicio, la factura del proveedor japonés estaba todavía pendiente de pago por importe de 200.000.000 JPY, siendo el tipo de cambio existente en ese momento de 1 JPY = 0,0068 €.

7. El día 30-12-2022 decide no renovar los contratos de arrendamiento de las máquinas y abandonar esa línea de negocio, permutando todas las máquinas por un terreno donde construirá su nueva sede social, que espera inaugurar el 01-01-2024. Los valores razonables son: terreno 310.000 euros y máquinas 320.000 euros.

8. Hasta el 30 de noviembre otorgaba solo una garantía obligatoria de reparaciones sin coste alguno para el cliente (tipo seguro) durante los 12 meses siguientes a la venta. El día 30-12-2022 vende 1.000 máquinas por un importe unitario de 3.150 euros. En el contrato incluye, además de la garantía mencionada anteriormente, cuyo coste asciende a un 3% de las ventas netas del periodo según estimaciones históricas de la empresa, una garantía suplementaria, voluntaria, de dos años adicionales, es decir, para el segundo y el tercer año a partir de la fecha de venta.

En el contrato no se diferencia el precio aplicable a la máquina y a la garantía suplementaria, que constituyen obligaciones que cumplir independientes. El precio de venta separado de la máquina y el de la garantía de los dos años adicionales es de 3.000 euros y 500 euros, respectivamente.

9. Otros gastos del periodo:

a) Abona la nómina de diciembre. El detalle es el siguiente:

Conceptos	Euros
Sueldos y salarios	1.200.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	360.000
Retención del IRPF	15% del sueldo
Seguridad Social a cargo de los trabajadores	60.000

Abona también la nómina extraordinaria de diciembre, que se devenga desde el 1 de julio al 31 de diciembre. Se encuentra periodificada y asciende al mismo importe que la nómina del mes. Al cierre a 31-12-2022, adeudaba las cuotas de la Seguridad Social y las retenciones del IRPF.

b) Se han devengado:

Conceptos	Euros
Otros gastos de explotación	400.000

10. El método seguido para la asignación de valor de las existencias es el FIFO. El ingreso que se espera recibir de los clientes, tras su conocimiento de la aparición de la máquina V2, por cada una de las máquinas, es:

Máquina	Importe en €
Modelo V1	1.300
Modelo V2	4.000

11. Todos los elementos fueron adquiridos el 01-01-2020. Se les atribuye un valor residual 0 y una vida útil que asciende:

- Mobiliario: 10 años.
- Elementos de transporte: 5 años; no obstante, debido al aumento de costes de los combustibles en 2022, serán renovados el 01-01-2024.
- Equipos para proceso de información: 4 años.

Se pide:

- a) Elaborar el balance de comprobación a 30-11-2022 de Vendecol, SA en la hoja adjunta. El saldo de la cuenta «Bancos» se obtiene por diferencia de las sumas de los saldos deudores y acreedores.
- b) Contabilizar las operaciones pendientes correspondientes a diciembre de 2022.
- c) Determinar el resultado del ejercicio que se cierra el 31-12-2022.



Solución

Apartado a)

Cuentas	Importes	Saldos deudores	Saldos acreedores
Capital social	500.000		500.000
Reserva legal	100.000		100.000
Reservas voluntarias Sa	5.000.000		5.000.000
Mobiliario	100.000	100.000	
Elementos de transporte	500.000	500.000	
Equipos para procesos de información	200.000	200.000	
Amortización acumulada del inmovilizado material	320.000		320.000
Mercaderías (5.500 máquinas V1)	6.600.000	6.600.000	
Proveedores extranjeros	1.300.000		1.300.000
Remuneraciones pendientes de pago	1.000.000		1.000.000
Provisiones para operaciones comerciales: para garantía	3.000.000		3.000.000
Bancos	A determinar	37.240.000	
Compras de máquinas V1 (30.500 unidades)	39.650.000	39.650.000	
Compras de máquinas V2 (1.000 unidades)	1.600.000	1.600.000	
Devoluciones de compras (500 máquinas V1)	650.000		650.000
Otros gastos de explotación	5.000.000	5.000.000	
Sueldos y salarios	14.400.000	14.400.000	
Seguridad Social a cargo empresa	4.300.000	4.300.000	
Venta de mercaderías (30.000 máquinas V1)	101.400.000		101.400.000
Rappels sobre ventas	3.900.000	3.900.000	
Prestación de servicios (arrendamiento máquinas)	220.000		220.000
Total		113.490.000	113.490.000

El saldo de bancos se obtiene por diferencia entre la suma de los saldos acreedores, 113.490.000, y de los saldos deudores sin incluir el importe de bancos, 76.250.000.

Apartado b)

1. Corrección del registro de las máquinas destinadas al alquiler (punto 5 del enunciado)

Estas máquinas deberían estar contabilizadas como inmovilizado material y ser objeto de amortización en su vida útil (4 años). No obstante, figuran como existencias, por lo que la sociedad ha cometido un error que debemos corregir.

Por el traspaso de las máquinas al inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	600.000	
300	Mercaderías (máquinas V1) (500 × 1.200)		600.000

Por la amortización que no se ha registrado en el año 2021:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (600.000/4)	150.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		150.000

2. Ajuste del saldo de los proveedores en moneda extranjera (punto 6 del enunciado)

Valor en libros	1.300.000
Valor a 31-12-2022 (200.000.000 × 0,0068)	1.360.000
Diferencia negativa	60.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	60.000	
4004	Proveedores extranjeros		60.000

3. Permuta el 30-12-2022 de las máquinas alquiladas por un terreno (punto 7 del enunciado)

Por el alquiler del mes de diciembre de las máquinas:

De conformidad con el balance de saldos, la cuenta prestación de servicios figura por un importe de 220.000 euros, resultando un alquiler mensual de 20.000 euros (220.000/11).

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	20.000	
705	Prestaciones de servicios		20.000

Por la amortización del año 2022:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (600.000/4)	150.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		150.000

Por la permuta, tratándose de una permuta comercial como indica el enunciado, el elemento recibido se valorará por el valor razonable del elemento entregado, salvo mejor evidencia del valor razonable del elemento recibido y con el límite de este último.

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	310.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (600.000/4 × 2)	300.000	
213	Maquinaria		600.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000

El apartado 2.4. de la norma 4.^a de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 dispone que cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en la que se acuerde el cambio de destino y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.

Si consideramos que la actividad ordinaria de la empresa es tanto el alquiler como la venta de maquinaria y que las máquinas alquiladas se destinan a la venta una vez transcurrido un determinado periodo de tiempo, procedería aplicar lo dispuesto en la resolución del ICAC.

En este caso los asientos serían:

a) Reclasificación de inmovilizado a existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
60X	Transferencia de inmovilizado a existencias	300.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (600.000/4 × 2)	300.000	
213	Maquinaria		600.000

La cuenta «Transferencia de inmovilizado a existencias» se contempla en la adaptación del PGC para empresas inmobiliarias con el código de cuenta 609.

b) Por la permuta comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	310.000	
700	Ventas de mercaderías (máquinas V1)		310.000

4. Venta de máquinas con garantía (punto 8 del enunciado)

Por la venta:

El artículo 25 de la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021, sobre ingresos de la actividad ordinaria, diferencia entre la garantía legal o tipo seguro, que no se separa del producto y se provisiona, de la garantía tipo servicio o adicional, que se separa, considerándose una obligación independiente que asume la empresa, y hay que asignar parte del valor de la contraprestación.

En el contrato con el cliente se identifican dos obligaciones de desempeño:

- Entrega de la máquina (incluye la garantía legal).
- Garantía adicional o tipo servicio.

El total de la contraprestación es de 3.150.000 euros (1.000 máquinas a 3.150 €/máquina), debiendo distribuirse entre cada una de las obligaciones de desempeño en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. La distribución del precio de la transacción se basará en el valor razonable relativo de cada obligación por separado.

	Valor razonable independiente	Porcentaje	Ingreso de cada obligación
Entrega máquina + Garantía legal	3.000.000	85,71 %	2.700.000
Garantía servicio	500.000	14,29 %	450.000
Total	3.500.000	100 %	3.150.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	3.150.000	
700	Ventas de mercaderías (máquinas V1) [(1.000 × 3.150/3.500) × 3.000]		2.700.000
438	Anticipos de clientes [(1.000 × 3.150/3.500) × 500]		450.000

El ingreso por la garantía tipo servicio se reconocerá proporcionalmente en los años segundo y tercero.

Por la provisión registrada el año anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
499	Provisiones para operaciones comerciales: para garantía	3.000.000	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales		3.000.000

Por la dotación del año actual:

Las ventas netas del año ascienden a 100.200.000 euros, que resulta de 101.400.000 (importe que figura en balance) + 2.700.000 (venta del mes de diciembre) – 3.900.000 (*rappel* que figura en balance).

En consecuencia, la provisión a dotar será de 3.006.000 (100.200.000 × 3 %).



Código	Cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	3.006.000	
499	Provisiones para operaciones comerciales: para garantía		3.006.000

5. Gastos de personal (punto 9 a) del enunciado)

Por la nómina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	1.200.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	360.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (360.000 + 60.000)		420.000
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (1.200.000 × 15%)		180.000
572	Bancos		960.000

Por el devengo de la parte proporcional de la paga extra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios (1.200.000/6)	200.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago		200.000

Por el pago de la paga extra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
465	Remuneraciones pendientes de pago	1.200.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (1.200.000 × 15%)		180.000
572	Bancos		1.020.000

**6. Otros gastos del período (punto 9 b) del enunciado)**

Por el devengo de otros gastos de explotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6	Otros gastos de explotación	400.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		400.000

7. Valoración de las existencias (punto 10 del enunciado)

Cálculo de las existencias finales

Modelo V1

Concepto	Precio	1.200 (6.000.000/5.000)	1.300 (39.650.000/30.500)
Existencias iniciales		5.000	
Compras del año			30.500
Devolución de compras			-500
Existencias		5.000	30.000
Ventas (31.000 uds.)		-5.000	-26.000
Existencias finales		0	4.000

Por las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías (máquinas V1)	6.000.000	
300	Mercaderías (máquinas V1)		6.000.000

Por las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (máquinas V1) (4.000 × 1.300)	5.200.000	
610	Variación de existencias de mercaderías (máquinas V1)		5.200.000

Modelo V2

Del modelo V2 no había existencias iniciales ni se han realizado ventas. Todas las existencias adquiridas en el ejercicio figurarán como existencias finales.

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (máquinas V2) (1.000 × 1.600)	1.600.000	
610	Variación de existencias de mercaderías (máquinas V2)		1.600.000

Cálculos de deterioro

	Modelo V1	Modelo V2
Coste unitario	1.300	1.600
Valor neto realizable	1.300	4.000
Deterioro	–	–

8. Amortizaciones (punto 11 del enunciado)

Cálculo de la amortización acumulada a 01-01-2022:

Mobiliario (100.000/10 × 2)	20.000
Elementos de transporte (500.000/5 × 2)	200.000
Equipos para procesos de información (200.000/4 × 2)	100.000
Total	320.000

La amortización acumulada coincide con la que figura en el balance.

Amortización 2022: Para la amortización del elemento de transporte debe tenerse en cuenta el cambio de estimación, quedando 2 años de vida útil y siendo el valor contable al inicio del ejercicio de 300.000 (500.000 – 200.000, amortización acumulada).

Mobiliario (100.000/10)	10.000
Elementos de transporte (300.000/2)	150.000
Equipos para procesos de información (200.000/4)	50.000
Total	210.000



Por el registro de la amortización de 2021:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	210.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		210.000

Apartado c)

Asiento de regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas máquinas V1	104.100.000	
705	Prestaciones de servicios	240.000	
608	Devolución maquinaria V1	650.000	
610	Variación existencias maquinaria V2	1.600.000	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales	3.000.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	10.000	
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		3.900.000
600	Compra maquinaria V1		39.650.000
610	Variación existencias maquinaria V1		800.000
600	Compra maquinaria V2		1.600.000
640	Sueldos y salarios		15.800.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		4.660.000
6XX	Otros gastos de explotación		5.400.000
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales		3.006.000
681	Amortización del inmovilizado material		360.000
668	Diferencias negativas de cambio		60.000
129	Resultado del ejercicio		34.364.000

Cuenta de pérdidas y ganancias	
1. Importe neto de la cifra de negocios	100.440.000
700. Ventas máquinas V1	104.100.000
709. <i>Rappels</i> sobre ventas	-3.900.000
705. Prestación de servicios	240.000
4. Aprovisionamientos	-39.800.000
a) Coste de ventas máquina V1	-39.800.000
600. Compra maquinaria V1	-39.650.000
608. Devolución maquinaria V1	650.000
610. Variación de existencias maquinaria V1	-800.000
b) Coste de ventas maquinaria V2	0
600. Compra maquinaria V2	-1.600.000
610. Variación de existencias maquinaria V2	1.600.000
6. Gastos de personal	-20.460.000
640. Sueldos y salarios	-15.800.000
642. Seguridad social a cargo de la empresa	-4.660.000
7. Otros gastos de explotación	-5.406.000
6XX. Otros gastos de explotación	-5.400.000
79549. Exceso de provisión para otras operaciones comerciales	3.000.000
6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	-3.006.000
8. Amortizaciones del inmovilizado	-360.000
681. Amortización del inmovilizado material	-360.000
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	10.000
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material	10.000
A) Resultado de explotación	34.424.000
15. Diferencias de cambio	
668. Diferencias negativas de cambio	-60.000
B) Resultado financiero	-60.000
C) Resultado antes impuestos	34.364.000

Ejercicio 2

Determinación del valor de las acciones, relación de canje, número de acciones a emitir, coste de combinación de negocio y fondo de comercio o diferencia negativa

Enunciado

Los miembros de los Consejos de Administración de Amsa, SA (la «sociedad absorbente»), y de Teca, SA (la «sociedad absorbida»), aprobaron y suscribieron un proyecto común de fusión comprensivo de las menciones legalmente exigidas en sus reuniones del día 01-03-2022.

La fusión proyectada implicará la disolución sin liquidación de la sociedad absorbida y la transmisión en bloque de todo su patrimonio social a la sociedad absorbente, que lo adquirirá por sucesión universal, subrogándose en todos y cada uno de los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida que se extinguirá con motivo de la fusión.

Para la absorción de la sociedad Teca, la sociedad Amsa efectuará una ampliación de capital sin derecho de suscripción preferente para sus accionistas (puesto que todas las acciones serán para los titulares de las acciones de Teca), emitiendo las acciones (de 10 euros de valor nominal) que correspondan para hacer frente al canje de las acciones de Teca.

Ambas sociedades anónimas son cotizadas y pertenecen al mismo sector económico y entre las dos abarcan, en su distribución comercial, la totalidad del territorio español, aunque con diferente penetración.

La realidad económica de las sociedades participantes en la presente operación de fusión y su evolución hace posible que una concentración permita optimizar la gestión, racionalizar los gastos y operar de un modo más eficiente y dinámico a través de la centralización de determinados servicios y funciones y una mejora en la capacidad comercial y de negocios con terceros.

Serán considerados balances de fusión los respectivos balances cerrados a 31-12-2021. Las Juntas de Accionistas de las sociedades Teca y Amsa aprobaron también el proyecto de fusión. A nivel contable, la fusión tendrá efectos desde el 01-06-2022.

El capital social de Amsa está compuesto por 60.000 acciones de 10 euros de valor nominal y el de Teca por 30.000 acciones, también de 10 euros cada una. La cotización media de las acciones de ambas sociedades durante el mes de diciembre de 2021 fue de 28 euros cada acción de Teca y de 40 euros cada acción de Amsa, cotizaciones que coinciden con las existentes a 31-12-2021.

Por otra parte, la sociedad Amsa adquirió 1.000 acciones de la sociedad Teca, en enero de 2021, a un precio de 22 €/acción. El criterio de valoración que utiliza Amsa para estas inversiones financieras es el de coste de adquisición.

La relación de canje en la fusión se determinará en función de los valores razonables de ambas sociedades.

Los balances resumidos de las sociedades que sirven de base para la fusión, a 31-12-2020, son los siguientes:

Conceptos	Sociedad Amsa	Sociedad Teca
Activo	5.400.000	3.260.000
Pasivo	3.270.000	2.000.000
Patrimonio neto	2.130.000	1.260.000
	5.400.000	3.260.000

Los valores contables y la diferencia con los valores razonables de los elementos patrimoniales de la sociedad Teca son:

Conceptos	Valor contable	Diferencia
Activos financieros	21.000	(6.000)
Activos por impuestos	98.000	
Activos no corrientes disponibles para la venta	17.000	(6.000)
Otros activos	3.124.000	-
	3.260.000	(12.000)
Capital social	(300.000)	-
Reservas	(960.000)	-
Pasivos a valor razonable	(1.920.000)	(6.000)
Otros pasivos	(80.000)	
	3.260.000	(6.000)
Total ajustes negativos de valor razonable		(18.000)



Los valores contables de los elementos patrimoniales de la sociedad Amsa que difieren de los valores razonables son siguientes:

Conceptos	Valor contable	Diferencia
Activos materiales	39.000	110.600
Derechos de cobro sobre clientes	80.000	(80.000)
Pasivos a valor razonable	(40.000)	(20.000)
Total ajustes positivos de valor razonable		10.600

Las acciones emitidas por Amsa serán ordinarias, de la misma clase y serie que las que están en circulación, y se emitirán a 40 euros por acción, al ser esta la cotización de las acciones de Amsa en el momento de ejecutarse el acuerdo de fusión.

Se pide:

- a) Determinar los valores aceptados en la fusión de las acciones de las sociedades que se fusionan.
- b) Determinar la relación de canje que asegure el equilibrio patrimonial real.
- c) Determinar el número de acciones a emitir por la sociedad absorbente.
- d) Determinar el coste de la combinación de negocios para la sociedad absorbente.
- e) Determinar el fondo de comercio o la diferencia negativa que pueda surgir en la combinación de negocios.

Solución



Apartado a)

De acuerdo con el artículo 25 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, en las operaciones de fusión, el tipo de canje de las acciones, participaciones o cuotas de las sociedades que participan en la misma debe establecerse sobre la base del valor real de su patrimonio.

Según los datos facilitados por el enunciado, los valores de las acciones, a efectos de fusión, son 40 euros para las acciones de Amsa y 28 euros para las acciones de Teca.

Apartado b)

La relación de canje se obtiene a partir de los valores razonables de las acciones:

$$\text{Relación de canje} = \frac{28}{40} = \frac{7}{10} \rightarrow 7 \text{ acciones de Amsa por cada } 10 \text{ de Teca}$$

También se puede calcular a partir de las acciones que se canjean:

$$\text{Relación de canje} = \frac{20.300^{(1)}}{30.000 - 1.000} = \frac{7}{10} \rightarrow 7 \text{ acciones de Amsa por cada } 10 \text{ de Teca}$$

⁽¹⁾ Este importe se obtiene en el apartado siguiente.

Apartado c)

El número de acciones a emitir se determinará por equilibrio entre el valor de las acciones de Teca en poder de terceros (patrimonio a absorber) y el valor de una acción de Amsa.

	Teca
Patrimonio a efectos de fusión (30.000 × 28)	840.000
– Participación de Amsa en Teca (1.000 × 28)	–28.000
Valor del patrimonio a absorber	812.000
Número de acciones a emitir por Amsa (812.000/40)	20.300

Apartado d)

El coste de la combinación de negocios viene definido en el apartado 2.3, «Coste de la combinación de negocios» de la norma 19.^a, «Combinaciones de negocios», del PGC en los siguientes términos:

El coste de una combinación de negocios para la empresa adquirente vendrá determinado por la suma de:

- a) Los *valores razonables*, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los *instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente*. No obstante, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará éste para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada.
- b) El valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, que deberá registrarse como un activo, un pasivo o como patrimonio neto de acuerdo con su naturaleza, salvo que la contraprestación diera lugar al reconocimiento de un activo contingente que motivase el registro de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en cuyo caso, el tratamiento contable del citado activo deberá ajustarse a lo previsto en el apartado 2.4.c.4) de la presente norma.

La sociedad adquirente es la sociedad Amsa, puesto que es la sociedad que entrega la contraprestación y tiene un patrimonio sustancialmente superior.

$$\text{Coste de la combinación} = 20.300 \times 40 = 812.000$$

Apartado e)

El fondo de comercio será la diferencia, en la fecha de adquisición, entre el coste de la combinación y el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos.

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

Coste de la combinación + Valor razonable de la inversión previa	840.000
Valor razonable de activos y pasivos adquiridos	1.242.000
Activos financieros	15.000
Activos por impuestos	98.000
Activos mantenidos para la venta	11.000
Otros activos	3.124.000
Pasivos a valor razonable	-1.926.000
Otros pasivos	-80.000
Diferencia negativa de combinación	402.000

Ejercicio 3

Operaciones con acciones, aumento de capital,
emisión de bonos

Enunciado

El capital de QUI5, SA a 31-12-X0, estaba compuesto por 90.000 acciones ordinarias de 5 unidades monetarias (en adelante um) de valor nominal, totalmente desembolsadas.

En X1 se emitió el número máximo permitido de acciones sin voto con derecho a percibir un dividendo mínimo del 3 % anual del valor nominal (10 um); los accionistas desembolsaron en la suscripción el 100 % de las acciones que habían suscrito. El tipo de interés incremental en la fecha de emisión es del 3 %.

En el ejercicio X3, QUI5, SA realizó las siguientes operaciones:

1. Se inscribió al inicio del ejercicio un aumento de capital previamente aprobado por la junta de accionistas en el que se emitieron acciones ordinarias en la proporción de una acción nueva de 7 um de valor nominal por cada 3 antiguas de 5 um de valor nominal. El precio de emisión fue de 30 um cada acción, desembolsándose en el mínimo legal en la suscripción. Los dividendos pasivos se exigirán en el primer trimestre de X4.
2. A finales de X3 se compraron por primera vez acciones propias, 4.000 acciones ordinarias al 140 %.
3. A 31-12-X3, QUI5, SA emitió, a la par, 10.000 bonos de 30 um de valor nominal que devengan un interés del 4 % anual que se paga el 31 de diciembre de cada año. En esa fecha, el tipo de interés de mercado de un bono de similares características, pero sin la opción de conversión, es del 5 %. Tipo de interés efectivo: 6,24 %.

Por gastos de la emisión se abonaron 10.000 um.

El vencimiento de todos los bonos es el 31-12-X6. En esa fecha, el bonista podrá elegir entre recibir el valor nominal del bono o recibir una acción de 25 um de valor nominal.

4. Al cierre del ejercicio, las reservas ascienden a 3.000.000 um (este importe incluye el de la reserva legal obligatoria según balance cerrado a 31-12-X2), la prima de emisión es la que surgió en la ampliación realizada en X3 y el beneficio obtenido en X3 fue de 500.000 um.



Según la información facilitada,

Se pide:

- a) Presentar la composición del patrimonio neto a 31-12-X3 según el modelo normal de balance del PGC.
- b) Realizar los asientos que procedan el 31-12-X6 por los bonos, suponiendo que todos los inversores optan por la conversión en acciones.

Solución

Apartado a)

1. Capital a 31-12-20X0 $(90.000 \times 5) = 450.000$.

2. Emisión de acciones sin voto.

Valor nominal máximo acciones sin voto = Mitad del capital social desembolsado

$$N \times 10 = 1/2 \times (450.000 + N \times 10)$$

$$N = 45.000 \text{ acciones de valor nominal } 10$$

Las acciones sin voto constituyen un instrumento financiero compuesto, por lo que es necesario separar los componentes de pasivo financiero y de patrimonio neto.

- a) En primer lugar, se determina el componente de pasivo financiero como el valor actual de los dividendos al tipo de interés incremental de la sociedad en el momento de la emisión (3 %).

$$\text{Dividendo obligatorio} = 45.000 \times 10 \times 3\% = 13.500$$

Componente de pasivo = $13.500/0,03 = 450.000$. Este importe se reconoció como pasivo financiero en la cuenta 150, «Acciones o participaciones a largo plazo», consideradas como pasivos financieros.

- b) El componente de patrimonio se determina por diferencias entre el valor de emisión del instrumento y el valor del pasivo financiero. En este caso, el componente de patrimonio es 0, ya que el valor del pasivo coincide con el valor de emisión.

Nota 1. Aumento de capital en X3

La proporción del aumento de capital acordado por sociedad es de 1 acción nueva por cada 3 acciones antiguas de 5 euros de valor nominal. No obstante, el capital de la sociedad QUI5, SA está dividido en acciones de valor nominal 5 y en acciones de valor nominal 10, por lo que se deberán homogeneizar los derechos de una y otras.

Acciones ordinarias (90.000 × 5)	450.000
Acciones sin voto (45.000 × 10)	450.000
Acciones equivalentes de valor nominal 5 (180.000 × 5)	900.000

Número de acciones a emitir en la ampliación = $180.000 \times 1/3 = 60.000$ acciones nuevas.

Capital emitido = $60.000 \times 7 = 420.000$

Prima de emisión o asunción (110) = $60.000 \times 23 = 1.380.000$

Socios por desembolsos no exigidos, capital social (103) = $420.000 \times 75\% = 315.000$

Nota 2. Adquisición de acciones propias

Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (108) = $4.000 \times 5 \times 140\% = 28.000$

Nota 3. Emisión de empréstito convertible

Los empréstitos convertibles, con relación de conversión fija, tienen la consideración contable de instrumentos financieros compuestos. De igual manera que en el caso de las acciones sin voto, es necesario separar los componentes de pasivo y patrimonio.

a) Cálculo de las anualidades del empréstito.

$$a_1 = a_2 = 10.000 \times 30 \times 4\% = 12.000$$

$$a_3 = 12.000 + 10.000 \times 30 = 312.000$$

b) Valor razonable del pasivo.

$$\text{Valor razonable} = 12.000 \times \frac{1 - 1,05^{-3}}{0,05} + 300.000 \times 1,05^{-3} = 291.830,26$$

c) Valor del componente de patrimonio.

$$\text{Patrimonio neto} = 300.000 - 291.830,26 = 8.169,74$$



d) Reparto de los gastos de emisión.

$$\text{Gastos imputables al pasivo} = 10.000/300.000 \times 291.830,26 = 9.727,68$$

$$\text{Gastos imputables al patrimonio} = 10.000 - 9.727,68 = 272,32$$

Tras la distribución de los gastos entre los dos componentes, los valores contables de ambos serán:

$$\text{Pasivo} = 291.830,26 - 9.727,68 = 282.102,58$$

$$\text{Patrimonio} = 8.169,74 - 272,32 = 7.897,42$$

e) Cálculo del tipo efectivo del componente de pasivo.

$$282.102,58 = 12.000 \times \frac{1 - (1 + i_e)^{-3}}{i_e} + 300.000 \times (1 + i_e)^{-3} \rightarrow i_e = 6,24 \%$$

Este cálculo no es necesario hacerlo ya que el enunciado facilita el tipo de interés efectivo.

Nota 4. Otra información

Reservas = 3.000.000. Este importe se repartirá entre:

$$\text{Reserva legal (112)} = 900.000 \times 20 \% = 180.000$$

$$\text{Reservas voluntarias (113)} = 3.000.000 - 180.000 = 2.820.000$$

Prima de emisión o asunción (110) = 1.380.000

Resultado del ejercicio (129) = 500.000

Patrimonio neto de la sociedad QUI5

A) Patrimonio neto				5.414.897,42
A.1 Fondos propios			5.414.897,42	
I. Capital		555.000,00		
1. Capital escriturado (450.000 + 420.000)	870.000			
2. (Capital no exigido)	-315.000			

II. Prima de emisión		1.380.000,00		
III. Reservas		3.000.000,00		
1. Legal y estatutarias	180.000			
2. Otras reservas	2.820.000			
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)		-28.000,00		
VII. Resultado del ejercicio		500.000,00		
IX. Otros instrumentos de patrimonio neto		7.897,42		
A.2 Ajustes por cambio de valor			0	
A.3 Subvenciones, donaciones y legados recibidos			0	

En los cálculos realizados en los apartados anteriores se ha puesto de manifiesto la existencia de otras cuentas como 501, «Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo», y 150, «Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros», si bien no forman parte del patrimonio neto de la sociedad.

Apartado b)

Devengo de intereses:

El valor contable del componente de pasivo del empréstito, a 01-01-20X6, será:
 $312.000/1,0624 = 293.674,70$

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos (293.674,70 × 6,24%)	18.325,30	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas		12.000,00
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo		6.325,30



Pago de cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas	12.000	
572	Bancos		12.000

Amortización de títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo	300.000	
509	Valores negociables amortizados		300.000

Emisión de acciones:

El canje establecido en las condiciones del empréstito es de 1 obligación por 1 acción, por lo que, si todos los obligacionistas optan por la conversión, se emitirán 10.000 acciones de valor nominal 25 um con una prima de 5 um. Adicionalmente, el importe reconocido en el momento inicial, en la cuenta 1110, «Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos», se reclasificará como un mayor valor de la prima de emisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (10.000 × 30)	300.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		300.000

Entrega de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados	300.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		300.000



Inscripción en el Registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	300.000,00	
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	7.897,42	
100	Capital social (10.000 × 25)		250.000,00
110	Prima de emisión o asunción (10.000 × 5 + 7.897,42)		57.897,42

Ejercicio 4

Impuesto sobre sociedades e impuesto sobre el valor añadido

Enunciado

Supuesto 1. Impuesto sobre sociedades

La empresa Long Distance Runner, SA, dedicada a la promoción y organización de eventos deportivos, se constituyó conforme a las leyes españolas y tributa al tipo general de gravamen para los contribuyentes del IS establecido en el 25 %. El ejercicio económico de la entidad coincide con el año natural, no tiene carácter de empresa de reducida dimensión y tampoco se considera entidad de nueva creación.

El resultado contable del ejercicio económico 2023 ha sido de 498.300 euros y, a efectos de la liquidación del IS correspondiente a ese año, se dispone de la siguiente información con incidencia fiscal:

1. La entidad procedió a la enajenación de un bien inmueble afecto a su actividad en noviembre de 2022. El importe de la operación ascendió a 1.000.000 de euros, acordándose con el adquirente el siguiente calendario de cobros:

- En la fecha de la operación: 600.000 euros.
- En abril de 2023: 200.000 euros.
- En mayo de 2024: 200.000 euros.

El valor del inmueble transmitido a efectos fiscales es de 250.000 euros. Para esta operación en concreto, la entidad ha decidido optar por la aplicación del criterio de exigibilidad, es decir, aplicar la regla especial de imputación de operaciones a plazos en lugar de la regla general de imputación conforme al principio de devengo.

2. Durante el ejercicio 2023, Long Distance Runner desembolsó un total de 1.500.000 euros en concepto de intereses por financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, de los cuales 1.450.000 euros se devengaron en el ejercicio 2023. Por otro lado, a lo largo del mismo ejercicio se devengaron: 200.000 euros por intereses correspondientes a operaciones de *factoring* y 25.000 euros por intereses de préstamos recibidos, de los cuales 5.000 euros fueron objeto de activación como mayor valor del inmovilizado. A su favor, se devengaron intereses de valores de renta fija y préstamos concedidos por la entidad por importe de 320.000 euros. El beneficio operativo ascendió a 4.000.000 de euros.

3. Long Distance Runner presenta al final del ejercicio 2023 un saldo de 500.000 euros relativo a derechos de cobro por operaciones comerciales. Para el 80 % de dicho saldo, el deterioro de valor se estima de manera colectiva, debiendo contar al cierre del ejercicio con un porcentaje de cobertura del 3 % del importe total. Incluidos en el 80 % existen créditos adeudados por Administraciones públicas por valor de 10.000 euros para los que no existe ningún procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía. Para el 20 % restante, el importe del deterioro se estima mediante un sistema individualizado y corresponde a operaciones comerciales para las cuales no ha transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación hasta el devengo del impuesto.

4. Gracias al interés social de algunas de las actividades que constituyen el objeto de Long Distance Runner, el 31-12-2022 recibió en concepto de donación un conjunto de equipos para procesos de información cuyo valor razonable fue de 50.000 euros. Se estimó una vida útil de 5 años y amortización lineal.

5. En detrimento de la financiación ajena y con la intención de mejorar la proporción que sus recursos propios representan en la financiación total de la entidad, ha decidido destinar el incremento de fondos propios a la constitución de una reserva de carácter indisponible. Estima que podrá mantener dicho incremento durante un plazo de 5 años desde el cierre de este periodo impositivo. El incremento de fondos propios computables del periodo impositivo previo asciende a 2.000.000 de euros. En caso de no poder aplicar en su totalidad la reducción, se aplicará en los dos periodos impositivos siguientes.

6. Como consecuencia de un procedimiento inspector realizado por la Administración tributaria en un periodo impositivo anterior, se derivó liquidación en virtud de la cual la entidad tiene contabilizados en su balance créditos por bases imponibles negativas pendientes de compensar por importe de 180.000 euros. Además, se tiene conocimiento de rentas positivas por un total de 50.000 euros correspondientes a quitas y esperas, fruto de un convenio con los acreedores del contribuyente aprobado en el marco de un procedimiento concursal.

7. Long Distance Runner, SA ha obtenido en el año 2023 una deducción por creación de empleo de 25.000 euros.

8. Retenciones y pagos a cuenta: 18.000 euros.

Se pide:

- a) Para los puntos 1 a 4, anotaciones contables correspondientes relacionadas con el IS para el ejercicio 2023. Una vez interpretada la información que se desprende del enunciado, si el opositor considera que no precisa asiento contable para la contabilización del IS, debe razonarse sucintamente la respuesta.
- b) Cálculo del resultado contable ajustado previo (base imponible previa).
- c) Para los puntos 5 y 6, anotaciones contables correspondientes relacionadas con el IS para el ejercicio 2023.
- d) Cálculo de la cuota íntegra, líquida y diferencial.
- e) Asiento contable de la cuota líquida y diferencial.

Supuesto 2. Impuesto sobre el valor añadido

La sociedad anónima NWOBHM, SA está radicada en territorio español y se encuentra sometida al régimen de prorrateo general del IVA, puesto que en el ejercicio de su actividad empresarial efectúa conjuntamente entregas de bienes que originan el derecho a la deducción de las cuotas tributarias del impuesto y otras que no habilitan el ejercicio de tal derecho.

Durante el transcurso del primer trimestre del ejercicio 20X1, la entidad, mediante el uso de medios propios, desarrolló una nueva maquinaria con destino a su propio inmovilizado. Los costes asumidos en el procedimiento de producción, todos ellos satisfechos a través de bancos, fueron los que se citan a continuación:

Concepto	Importe sin IVA (€)
Compras de materias primas	20.000
Compras de otros aprovisionamientos	15.000
Descuentos incluidos en factura por la compra de otros aprovisionamientos	2.500
Suministros	5.000
Otros tributos	7.500
Sueldos y salarios	35.000

Antes de que la maquinaria entrase en condiciones de funcionamiento y estuviera plenamente operativa en el proceso productivo, se impartió un curso de formación a los trabajadores de NWOBHM. Dicho curso fue impartido por la empresa OU812 y supuso para NWOBHM un gasto de 2.000 euros, IVA no incluido, que abonó íntegramente por bancos.

La maquinaria entró en condiciones de funcionamiento el 30-06-20X1 y se amortizará linealmente en un periodo de 10 años.

La prorrata definitiva del ejercicio 20X0 era el 60 % y, con respecto al ejercicio 20X1, se realizaron las siguientes operaciones:

Concepto	Importe sin IVA (€)
Operaciones 20X1 con derecho a deducción	150.000
Operaciones 20X1 sin derecho a deducción	75.000
Total	225.000

A finales del ejercicio 20X3, NWOBHM ha estimado conveniente enajenar la maquinaria, recibiendo por ello la cantidad de 9.000 euros en efectivo. La maquinaria se ha destinado exclusivamente a la realización de operaciones que originan el derecho a deducir desde su entrada en condiciones de funcionamiento hasta su enajenación.

Considérese a efectos del IVA un tipo de gravamen del 21 %.

Se pide:

- a) Asientos contables relativos a la producción de la maquinaria hasta la fecha de entrada en funcionamiento, es decir, tanto los referidos a los gastos incurridos como a la activación de los mismos.
- b) Anotación contable del ejercicio 20X3 relativa a la regularización del IVA motivada por la transmisión del bien de inversión.

Solución

Supuesto 1. Impuesto sobre sociedades

Apartado a)

1. Operación a plazos (art. 11.4 de la LIS)

La venta se registró en noviembre de 2022, figurando el resultado contable en el año 2022, pero, desde el punto de vista fiscal, aplica el artículo 11.4 de la LIS, por el que las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que resulten exigibles los correspondientes cobros.

La renta fiscal obtenida es de 750.000 (1.000.000 – 250.000). Dicha renta se integra, aplicando el artículo 11.4, un 60 % (450.000 €) en el año 2022 y un 20 % (150.000 €) en los años 2023 y 2024, resultando las siguientes diferencias:

Año	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria imponible
2022	750.000	450.000	-300.000	0	300.000	300.000
2023	0	150.000	150.000	0	150.000	150.000
2024	0	150.000	150.000	0	0	0

De conformidad con la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, sobre la contabilización del IS, al tratarse de un ingreso que tributará en ejercicios posteriores, carece de valor contable, siendo su valor fiscal el importe por el que tributará en el futuro.

En definitiva, para el año 2023 resultará un ajuste positivo para la determinación de la base imponible de 150.000 euros que supone la reversión de una diferencia temporaria imponible del mismo importe.

El asiento procedente sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (150.000 × 25%)	37.500	
6301	Impuesto diferido		37.500

2. Limitación de la deducción de los gastos financieros (art. 16 de la LIS)

El artículo 16.1 de la LIS dispone que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo, siendo, en todo caso, deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1.000.000 de euros.

El cálculo del gasto financiero neto según los datos del supuesto resulta de:

Intereses devengados valores representativos de deuda (cuenta 661)	1.450.000
+ Intereses de <i>factoring</i> (cuenta 665)	+200.000
+ Intereses de préstamos (cuenta 6623)	+25.000
- Activación inmovilizado (cuenta 769)	-5.000
- Rendimientos de créditos y valores representativos de deuda (cuentas 761 y 762)	-320.000
Gasto financiero neto	1.350.000

Límite de deducibilidad 30 % del beneficio operativo = 30 % × 4.000.000 = 1.200.000 euros.

Por consiguiente:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria deducible
2023	1.350.000	1.200.000	+150.000	0	150.000	150.000

De conformidad con la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, sobre la contabilización del IS, al tratarse, por el importe del ajuste, de un gasto que será fiscalmente deducible en ejercicios posteriores, carece de valor contable, siendo su valor fiscal el importe que será deducible en el futuro.

El asiento procedente sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles (150.000 × 25%)	37.500	
6301	Impuesto diferido		37.500

3. Deterioro de créditos por operaciones comerciales (art. 13.1 de la LIS)

a) Deterioro global

La Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, sobre deterioro de valor de los activos, dispone, en relación con el deterioro global de los créditos por operaciones comerciales:

Cuando la empresa estime el deterioro de valor de las operaciones comerciales de manera colectiva o global, se presumirá, salvo prueba en contrario, que deberá contar al cierre del ejercicio con un porcentaje de cobertura del 3 % del importe total de los saldos con clientes, minorado, en su caso, en el importe recuperable de las garantías que se hubieran constituido a favor de la empresa. No se incluirán en la base de cálculo de la citada cobertura los saldos con las Administraciones públicas ni aquellos para los que se hubiera realizado un análisis individualizado del deterioro de valor.

De conformidad con lo anterior:

Base cálculo = (500.000 × 80 %) – 10.000 (entes públicos) = 390.000 euros

Importe del deterioro global = 390.000 × 3 % = 11.700 euros

Por dicho deterioro global se habrá efectuado la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	11.700	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		11.700

Respecto al tratamiento fiscal, el artículo 13.1 de la LIS no permite la deducibilidad de las pérdidas por deterioros globales en ningún momento, por lo que tiene el tratamiento de diferencia permanente.



Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Diferencia permanente
2023	11.700	0	+11.700	11.700

En el ejercicio siguiente, cuando revierta el deterioro global dotado en el ejercicio 2023, el ingreso no se integrará en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.5 de la LIS, que dispone: «No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles».

b) Sistema individualizado

Para el 20 % de los derechos de cobro, se entiende, a falta de otra información, que la empresa ha registrado deterioro por su totalidad, realizando las siguientes anotaciones contables:

Por la reclasificación de los créditos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Clientes de dudoso cobro	100.000	
430	Clientes		100.000

Por el registro del deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	100.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		100.000

Como el tiempo transcurrido desde el vencimiento del crédito al cierre de ejercicio no excede los 6 meses, la pérdida por deterioro no será deducible, de conformidad con el artículo 13.1 de la LIS. Por consiguiente, resultará el siguiente ajuste y la siguiente diferencia temporaria deducible:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria deducible
2023	10.000	0	+100.000	0	100.000	100.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (100.000 × 25%)	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000

4. Donación de equipos informáticos (art. 17.4 a) y 5 de la LIS)

Los equipos informáticos se recibieron al cierre del 2022, valorándose tanto contable como fiscalmente por su valor razonable, 50.000.

Por la donación se tributa fiscalmente en el ejercicio en el que se recibe, integrándose en la base imponible de dicho ejercicio el valor razonable del bien recibido; sin embargo, contablemente, el ingreso por la donación recibida se correlaciona, en el caso de activos amortizables, con la amortización de los mismos.

El diferente tratamiento contable y fiscal da lugar a ajustes para la determinación de la base imponible, no obstante, no surgen diferencias temporarias, dado que el valor contable y fiscal es 0 desde el año en el que se recibe, aunque sí debe registrarse el correspondiente efecto impositivo:

Año	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria imponible
2022	0	50.000	+50.000	0	0	0
2023	10.000	0	-10.000	0	0	0

A 31-12-2023, las anotaciones procedentes por el elemento donado y por la donación son las siguientes:

Por la amortización de los equipos informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (50.000/5)	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000



Por la transferencia de la donación al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital	10.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		10.000

Por el ajuste fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (10.000 × 25%)	2.500	
8301	Impuesto diferido		2.500

Por la regularización de las cuentas del grupo 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	2.500	
131	Donaciones y legados de capital	7.500	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		10.000

Apartado b)

Resultado antes de impuestos	498.300
+/- Ajustes	
Diferencia temporaria imponible en reversión operaciones a plazos	150.000
Diferencia temporaria deducible en origen limitación gastos financieros	150.000
Diferencia permanente deterioro global	11.700
Diferencia temporaria deducible en origen deterioro clientes individual	100.000
Diferencia por la donación recibida año anterior	-10.000
Base imponible previa reserva capitalización y BINS	900.000

Apartado c)

5. Reducción por reserva de capitalización (art. 25 de la LIS)

Incremento de fondos propios = 2.000.000

Reducción¹ = 15 % × 2.000.000 = 300.000 euros

Límite = 10 % base imponible previa a esta reducción, a la compensación de bases imponibles negativas y a la integración de la reversión del límite del artículo 11.12 de la LIS.

Límite = 10 % × 900.000 = 90.000 euros

El importe de la reducción no aplicado, 210.000 euros, se podrá aplicar en los ejercicios 2024 y 2025.

Por la reducción pendiente de aplicar si la empresa considera que va a poder ser objeto de aplicación surgirá un activo por impuesto diferido.

Año	Reducción generada	Reducción aplicada	Reducción pendiente de aplicar	Diferencia temporaria deducible
2023	300.000	90.000	210.000	210.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
474X	Crédito reserva capitalización 2023 (210.000 × 25%)	52.500	
6301	Impuesto diferido		52.500

6. BINS pendientes de aplicar y quitas (art. 26 de la LIS)

Como el saldo de la cuenta 4745, «Créditos por pérdidas a compensar», es de 180.000 euros, las bases imponibles negativas pendientes de compensar ascienden a $180.000/0,25 = 720.000$ euros.

¹ Para el cálculo de la reducción se toma la redacción actual del artículo 25 dada por el Real Decreto-Ley 4/2024, de 26 de junio, y con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En 2023, el porcentaje de la reducción era del 10 % en lugar del 15 %.



Las bases negativas podrán compensarse con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, siendo, en todo caso, compensable un importe de 1.000.000 de euros, y siempre teniendo en cuenta que por la compensación la base del ejercicio no puede convertirse en negativa.

Respecto a las quitas y esperas, el párrafo tercero del artículo 26.1 establece que la limitación de la compensación no se aplicará en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas, y sin que dicho importe afecte al importe del millón de euros compensable en todo caso.

Aplicando lo expuesto al supuesto, resulta lo siguiente:

Base imponible previa	900.000
Reducción reserva capitalización	-90.000
Base imponible negativa años anteriores	-720.000
Base imponible	90.000

Por las bases negativas que se compensan, al estar registrado el crédito, se realizará la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	180.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (720.000 × 25 %)		180.000

Apartado d)

Base imponible	90.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	22.500
Deducciones y bonificaciones año	-22.500
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos fraccionados	-18.000
A ingresar/a devolver	-18.000



La deducción por creación de empleo que se origina en 2023 asciende a 25.000 euros; como la cuota íntegra es de 22.500 euros, se aplicará como máximo un importe de 22.500 euros, quedando pendientes de aplicar 2.500 euros.

El supuesto no indica si procede la aplicación del límite del artículo 39 de la LIS; en caso de que procediera, la deducción a aplicar tendría como límite el 25 % de la cuota íntegra, resultando la siguiente liquidación:

Base imponible	90.000
Tipo de gravamen	25 %
Cuota íntegra	22.500
Deducciones y bonificaciones año	-5.625
Cuota líquida	16.875
Retenciones y pagos fraccionados	-18.000
A ingresar/a devolver	-1.125

En este caso, la deducción pendiente de aplicar sería 19.375 euros.

El asiento contable por la deducción pendiente de aplicar, en función de si se aplica o no el límite del artículo 39 de la LIS, será el siguiente:

a) Límite cuota íntegra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	2.500	
6301	Impuesto diferido		2.500

b) Límite 25 % sobre la cuota íntegra ajustada positiva:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	19.375	
6301	Impuesto diferido		19.375

Apartado e)

En función de si se aplica o no el límite del artículo 39 de la LIS, será el siguiente:

a) Límite cuota íntegra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda pública, deudora por devolución de impuestos	18.000	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta		18.000

b) Límite 25 % sobre la cuota íntegra ajustada positiva:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	16.875	
4709	Hacienda pública, deudora por devolución de impuestos	1.125	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta		18.000

Supuesto 2. Impuesto sobre el valor añadido

Apartado a)

De conformidad con el artículo 102.dos de la LIVA, las cuotas soportadas en la producción de la máquina en cuanto se destine a la realización de los autoconsumos del artículo 9.1.º d) serán deducibles íntegramente aun cuando la empresa estuviera en prorrata.

Por consiguiente, por los costes de producción de la máquina realizaremos las siguientes anotaciones:

a) Por la compra de materias primas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
601	Compra de materias primas	20.000	
472	Hacienda pública, IVA soportado (20.000 × 21 %)	4.200	
572	Bancos c/c, euros		24.200

b) Por la compra de otros aprovisionamientos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compra de otros aprovisionamientos (15.000 – 2.500)	12.500	
472	Hacienda pública, IVA soportado (12.500 × 21 %)	2.625	
572	Bancos c/c, euros		15.125

c) Por los suministros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	5.000	
472	Hacienda pública, IVA soportado (5.000 × 21 %)	1.050	
572	Bancos c/c, euros		6.050

d) Por los tributos, operación no sujeta al IVA (art. 7 de la LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	7.500	
572	Bancos c/c, euros		7.500

e) Por los gastos de personal, operación no sujeta al IVA (art. 7 de la LIVA):

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	35.000	
572	Bancos c/c, euros		35.000

Los gastos de formación del personal no formarán parte del coste de producción de la máquina y tampoco de la base imponible del autoconsumo (art.79.tres de la LIVA). Los gastos de formación estarán exentos si se cumplen los requisitos del artículo 20.uno.9.º, que establece la exención si la formación figura incluida en los planes educativos y es prestada por una entidad de derecho público o entidad privada autorizada.

Por la redacción del enunciado puede entenderse que no se cumplen los requisitos para la exención, por lo que, no formando parte del coste de producción resultaría aplicable la prorrata, resultando la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos de personal (2.000 + 2.000 × 21 % × 40 %)	2.168	
472	Hacienda pública, IVA soportado (2.000 × 21 % × 60 %)	252	
572	Bancos c/c, euros		2.420

30-06-20X1:

Por la entrada en funcionamiento de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	80.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		80.000

Según el artículo 9.1.º d), tiene la consideración de autoconsumo la afectación de bienes producidos por la empresa para su utilización como bienes de inversión. La base imponible del autoconsumo, de conformidad con el artículo 79.tres, será el coste de producción, siendo dicho IVA autorrepercutido deducible en el porcentaje de prorrata correspondiente. En consecuencia, por el autoconsumo procede la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda pública, IVA soportado (80.000 × 21 % × 60 %)	10.080	
213	Maquinaria (80.000 × 21 % × 40 %)	6.720	
477	Hacienda pública, IVA repercutido (80.000 × 21 %)		16.800

Valor de maquinaria = 86.720

31-12-20X1. Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (86.720/10 × 6/12)	4.336	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		4.336

31-12-20X1. Cálculo prorrata definitiva y ajuste de la prorrata provisional a definitiva.

De acuerdo con el artículo 104.dos de la LIVA, el porcentaje de prorrata definitivo del año se determinará mediante la siguiente fórmula:

$$\% \text{ prorrata definitiva} = \frac{\text{Operaciones que originan derecho a la deducción}}{\text{Total operaciones}} \times 100$$

El porcentaje se redondeará, en caso de no dar exacto, a la unidad superior.

$$\text{Prorrata definitiva} = \frac{150.000}{225.000} \times 100 = 66,67\% \rightarrow 67\%$$

Dado que la sociedad se dedujo provisionalmente un 60 %, siendo el porcentaje definitivo del 67 %, procede incrementar el IVA soportado deducible, sin que se altere el valor inicial de los bienes o servicios recibidos (NRV 12.^a del PGC).

Por el ajuste del IVA soportado por el autoconsumo de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda pública, IVA soportado [16.800 × (67 % – 60 %)]	1.176	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		1.176

Por el ajuste del IVA de la formación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda pública, IVA soportado (420 × 7 %)	29,40	
6391	Ajustes positivos en IVA de activo corriente		29,40

Apartado b)

Aunque del enunciado parece desprenderse que solo procede realizar las anotaciones por la regularización del bien de inversión, se registrarán todas las anotaciones procedentes por la venta de la máquina.



31-12-20X3:

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (86.720/10)	8.672	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		8.672

Por la venta de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (86.720/10 × 2,5)	21.680	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (9.000 × 1,21)	10.890	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	56.040	
213	Maquinaria		86.720
477	Hacienda pública, IVA repercutido (9.000 × 21 %)		1.890

El periodo de regularización de los bienes de inversión comprende los 4 años siguientes a la adquisición de los mismos (art. 107.uno de la LIVA), comprendiendo, en el caso de la máquina a que se refiere el supuesto, hasta el año 20X5.

Como la entrega se produce durante el periodo de regularización, conforme al artículo 110 se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir.

A los efectos del cálculo de la regularización, el artículo 110 de la LIVA dispone que, en el caso de que la entrega estuviera sujeta y no exenta, se considerará por la entrega un porcentaje de deducción del 100 %, lo que determinará una deducción complementaria que tendrá como límite el importe de la cuota devengada por la entrega.

El ajuste del IVA deducible por la entrega del bien de inversión se calculará del siguiente modo:

$$\text{Ajuste} = \text{Cuotas soportadas por la compra} \times \text{Diferencia de prorratas/5} \times \text{Años que restan del periodo de regularización incluido el de la entrega}$$



Aplicando lo expuesto al caso planteado, resulta la siguiente regularización por entrega del bien de inversión:

$$\text{Ajuste} = 80.000 \times 21 \% \times (100 \% - 67 \%) / 5 \times 3 = 3.326,40$$

Límite = 1.890 (IVA repercutido por la venta)

Por consiguiente, la deducción complementaria será de 1.890 y procederá el siguiente apunte contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda pública, IVA soportado	1.890	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		1.890

Ejercicio 5

Matemáticas financieras

Enunciado

5.1. Un joven emprendedor decide aprovechar una parcela con árboles frutales perteneciente a su familia y desarrollar un negocio de fabricación y venta de mermeladas artesanales. Para ello toma la determinación de pedir un préstamo por importe de 5.000.000 de euros, siendo prioritario para él disponer de un periodo de carencia de 2 años en los que no amortice principal ni pague intereses.

La entidad bancaria a la que acude acepta esta petición y, en cuanto al resto, determinan que el préstamo se concederá a 7 años y se amortizará mediante cuotas anuales constantes, pospagables, estableciendo los siguientes tipos de interés: 3,5 % de interés anual el primer año, 4 % los dos siguientes, 4,25 % los tres siguientes y 5 % el último año.



Se pide:

- a) Anualidad que amortiza el préstamo.
- b) Intereses que deberá pagar el cuarto año.
- c) Capital total amortizado hasta el final del quinto año.

5.2. Una empresa textil ha decidido ampliar su negocio, para lo que precisa adquirir la maquinaria necesaria para su nueva línea de producción consistente en cuatro máquinas de coser cuyo precio unitario es de 100.000 euros, dos bobinadoras automáticas de 150.000 euros cada una y una máquina para acabado de telas de 50.000 euros. El pago de las mismas se realizará del siguiente modo:

- a) 15 % al contado en el momento de recepción de la maquinaria.
- b) 12 pagos semestrales de 10.000 euros el primero e incremento semestral de 2.000 euros.
- c) 12 pagos mensuales con un semestre de carencia y un incremento semestral del 1 %.

El interés del mercado aplicable es del 6 %.

Se pide:

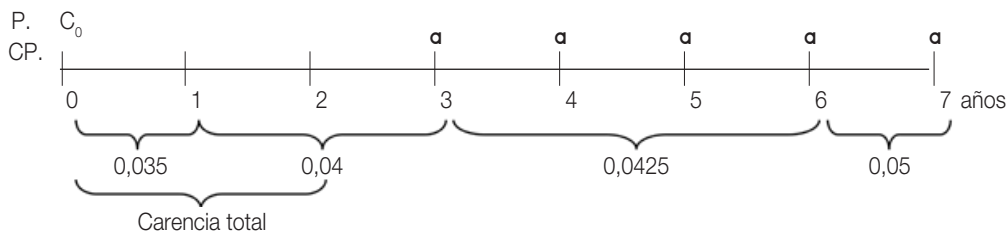
Determinar el importe del segundo pago mensual.

Solución

Apartado 5.1

Letra a)

La operación de préstamo se define por su prestación (P) y contraprestación (CP):



Planteamos la equivalencia financiera, por ejemplo, al final del segundo año (en capitalización compuesta, el resultado es independiente del punto de aplicación de la equivalencia financiera):

Equivalencia financiera (en $t = 2$)

Prestación \equiv Contraprestación

$$C_0 \times (1 + 0,035) \times (1 + 0,04) = a \times (1 + 0,04)^{-1} + a \times \partial_{3-0,0425} \times (1 + 0,04)^{-1} \\ + a \times (1 + 0,05)^{-1} \times (1 + 0,0425)^{-3} \times (1 + 0,04)^{-1}$$

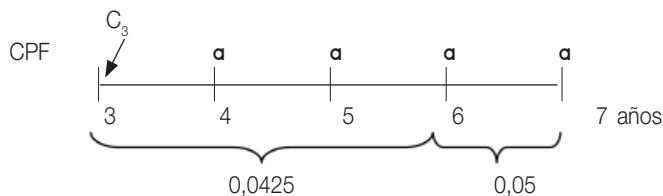
$$5.000.000 \times (1 + 0,035) \times (1 + 0,04) = a \times \left[\begin{array}{l} (1 + 0,04)^{-1} + \partial_{3-0,0425} \times (1 + 0,04)^{-1} + \\ (1 + 0,05)^{-1} \times (1 + 0,0425)^{-3} \times (1 + 0,04)^{-1} \end{array} \right]$$

Operando, se despeja el valor de la anualidad: $a = 1.216.122,53$ euros.

Letra b)

Previamente, calculamos el capital pendiente al principio del cuarto año, es decir, C_3 . Habitualmente, el capital pendiente se calcula mediante el método prospectivo, es decir, como la diferencia entre la contraprestación futura (CPF) y la prestación futura (PF).

Método prospectivo $[CPF - PF]_{k=3}$

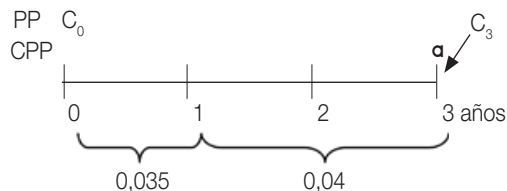


$$C_3 = a \times \partial_{3-0,0425} + a \times (1 + 0,05)^{-1} \times (1 + 0,0425)^{-3}$$

$$C_3 = 1.216.122,53 \times \partial_{3-0,0425} + 1.216.122,53 \times (1 + 0,05)^{-1} \times (1 + 0,0425)^{-3}$$

$$C_3 = 4.381.157,47 \text{ euros}$$

Alternativamente, podríamos haber aplicado el método retrospectivo, es decir, la diferencia entre la prestación pasada (PP) y la contraprestación pasada (CPP). Obteniéndose el mismo resultado y, en este caso, de una forma más rápida:

Método retrospectivo [PP – CPP]_{k=3}

$$C_3 = C_0 \times (1 + 0,035) \times (1 + 0,04)^2 - a$$

$$C_3 = 5.000.000 \times (1 + 0,035) \times (1 + 0,04)^2 - 1.216.122,53$$

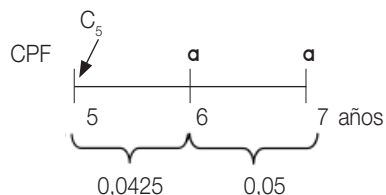
$$C_3 = 4.381.157,47 \text{ euros}$$

Por tanto,

$$I_4 = C_3 \times i = 4.381.157,47 \times 0,0425 = 186.199,19 \text{ euros}$$

Letra c)

Previamente, calculamos el capital pendiente al final del quinto año, es decir, C_5 .

Método prospectivo [CPF – PF]_{k=5}

$$C_5 = a \times (1 + 0,0425)^{-1} + a \times (1 + 0,0425)^{-1} \times (1 + 0,05)^{-1}$$

$$C_5 = 1.216.122,53 \times [(1 + 0,0425)^{-1} + (1 + 0,0425)^{-1} \times (1 + 0,05)^{-1}]$$

$$C_5 = 2.277.539,05 \text{ euros}$$

Como el capital prestado (C_0) está en todo momento amortizado (m_k) o pendiente (C_k):

$$C_0 = m_k + C_k$$

$$C_0 = m_5 + C_5$$

$$C_0 - m_5 + C_5$$

$$5.000.000 - 2.277.539,05 = m_5$$

$$2.722.460,95 = m_5$$

Apartado 5.2

Importe de la prestación: $4 \times 100.000 + 2 \times 150.000 + 50.000 = 750.000$ euros

Se realiza la equivalencia financiera, en el momento actual, entre la prestación y la contraprestación:

$$750.000 = 0,15 \times 750.000 + A(10.000, 2.000)_{12-0,029563}$$

$$+ x \times a_{6-0,00486755} \times (1 + 0,029563^{-1}) + x \times 1,01 \times a_{6-0,00486755} \times (1 + 0,06)^{-1}$$

$$750.000 = 112.500 + \left[\left(10.000 + \frac{2.000}{0,029563} + 12 \times 2.000 \right) a_{12-0,029563} - \frac{12 \times 2.000}{0,029563} \right]$$

$$+ x \times a_{6-0,00486755} \times [(1 + 0,029563)^{-1} + 1,01 \times (1 + 0,06)^{-1}]$$

Operando, se despeja:

$x = 38.309,65$ euros al mes, los seis primeros meses.

y los seis últimos meses: $1,01 \times 38.309,65$ euros al mes,

Donde los tantos de interés equivalentes se han calculado como:

$$i_2 = (1 + i)^{1/2} - 1 = (1 + 0,06)^{1/2} - 1 = 0,029563 \text{ semestral}$$

$$i_{12} = (1 + i)^{1/12} - 1 = (1 + 0,06)^{1/12} - 1 = 0,00486755 \text{ mensual}$$