

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 505 | Vol. 1 | Abril 2025

ISSN-e: 2792-8306

Gasto para satisfacer necesidades vitales en los patrimonios protegidos

Carlos de Pablo Varona

Anatomía tributaria de 8 resoluciones: el TEAC y el art. 89.2 de la LIS

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Reducciones sobre rendimientos netos del arrendamiento de viviendas en el IRPF

Marta Marcos Cardona

El principio de neutralidad como principio cardinal en el IVA

Alejandra Bas Bolufer y Javier Bas Soria

La regularización del «quinto año» en el delito fiscal (III)

Jordi de Juan Casadevall

Imposibilidad de derivar por segunda vez responsabilidad subsidiaria por los mismos hechos

Carmen Banacloche Palao

Techo de cristal: actualidad y retos en las empresas del Ibex 35

Anne Marie Garvey, Laura Parte y Javier Nicuesa Sordo



CURSOS

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

Consulta
nuestra oferta
formativa
completa en:

www.cef.es/cursos



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 505 | Vol. 1 | Abril 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. Catedrático Economía Financiera y Contabilidad UMU y director Cátedra EC-CGE

Coordinadoras

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

Comité científico

José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
Macario Cámara de la Fuente. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Jaén
Natalia Cassinello Plaza. Profesora del Departamento de Gestión Financiera. ICADE
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos
Santiago Durán Domínguez. Presidente del ICAC
Agustín Fernández Pérez. Presidente del REAF
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
César García Novoa. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela y
consejero académico en Cremades & Calvo Sotelo
Javier González Carcedo. Socio de PWC
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Juan Ignacio Gorospe Oviedo. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo CEU
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Carlos Hidalgo Andrés. Socio de Auditoría en EY
María José Lázaro Serrano. Socia de Auditoría en Grant Thornton
Félix Javier López Iturriaga. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
José Antonio Marco Sanjuán. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y socio director de F&J Martín Abogados
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado
Jesús Rodríguez Márquez. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Presidente del Consejo por la De-
fensa Contribuyente
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante
Luz María Ruibal Pereira. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

Evaladores externos

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

Edita

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

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

Tel. 914 444 920

Correo electrónico: info@cef.es

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

Solicitud de números sueltos (cada volumen en PDF)

Suscriptores: 30 €

No suscriptores: 35 €

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL

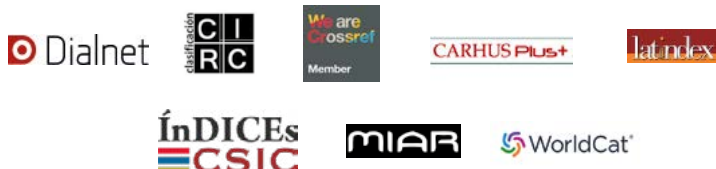
Correo electrónico: revistacyt@udima.es

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

ISSN-e: 2792-8306

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

Indexación y calidad



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

© 2025 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Todos los derechos reservados.

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

Sumario

Volumen 1

Tributación

Estudios

A vueltas con el gasto para satisfacer necesidades vitales en los patrimonios protegidos. ¿Una herramienta para proteger también a las personas con discapacidad sobrevenida por la mayor edad?	5-33
<i>Back to the spending to meet vital needs in trusts for people with disabilities. A tool to also protect people with disabilities caused by advanced age?</i>	
Carlos de Pablo Varona	
Anatomía tributaria de ocho resoluciones: el TEAC y el artículo 89.2 de la LIS	34-82
<i>Tax anatomy of eight resolutions: The Central Economic-Administrative Tribunal and article 89.2 of the Corporate Income Tax Law</i>	
Antonio Durán-Sindreu Buxadé	
Análisis crítico de las nuevas reducciones introducidas por la Ley 12/2023 aplicables sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de viviendas en el IRPF	83-108
<i>Critical analysis of the new reductions introduced by Law 12/2023 applicable to the net income derived from the rental of housing in the Personal Income Tax (IRPF)</i>	
Marta Marcos Cardona	
El principio de neutralidad como principio cardinal en el impuesto sobre el valor añadido	109-155
<i>The principle of neutrality as a cardinal principle in the Value Added Tax</i>	
Alejandra Bas Bolufer, Javier Bas Soria	
La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insoportable levedad de la prescripción (III)	156-178
<i>The regularization of the «fifth year» in tax offense: the unbearable lightness of the statute of limitations (III)</i>	
Jordi de Juan Casadevall, Daniel Tarroja Piera, Gerard Gené Baleyto, Javier Luis de Miguel Marquès, Vicent Arbona Ballester, Víctor Linares Sáez, Marcos López Moya	
Un inventario de referencias con fiscalidad civil en el Nuevo Testamento	179-213
<i>An inventory of references to civil taxation in the New Testament</i>	
Manuel Rojo Alejos	

Análisis doctrinal y jurisprudencial

Imposibilidad de derivar por segunda vez responsabilidad subsidiaria por los mismos hechos. (Análisis de la RTEAC de 10 de diciembre de 2024)	214-225
Carmen Banacloche Palao	

Contabilidad

Estudios

¿Estamos rompiendo el techo de cristal? Situación actual y retos futuros en las empresas del Ibex 35	226-267
<i>Is the glass ceiling being broken? Current situation and future challenges in Ibex 35 companies</i>	
Anne Marie Garvey, Laura Parte, Javier Nicuesa Sordo	

Casos prácticos

Segundo ejercicio propuesto en las pruebas selectivas para el ingreso, mediante el procedimiento de concurso-oposición, en el cuerpo superior de inspectores de finanzas de la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria	268-299
Fernando Vallejo Torrecilla	

Volumen 2

Contabilidad

Estudios

Adenda-actualización 2024 al Estudio empírico sobre los conocimientos, habilidades y necesidades empresariales en el ámbito de la contabilidad y la administración de empresas. Un análisis a partir de los grados y posgrados de CEF.- UDIMA	5-60
<i>Addendum-Update 2024 to the Empirical study on knowledge, skills and business needs in the field of accounting and business administration. An analysis based on CEF.- UDIMA undergraduate and postgraduate degrees</i>	
Salvador Marín-Hernández (coordinador), Ana Lejárraga-García, Esther Ortiz-Martínez, Javier Briones-Ortega, Juan F. Noblejas-Maestriño, José Tovar-Jiménez, Manuela Cañizares-Espada, Marcos Antón-Renart, Patricia Madrigal-Barrón, Patricia Víctor-Ponce	

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>

A vueltas con el gasto para satisfacer necesidades vitales en los patrimonios protegidos. ¿Una herramienta para proteger también a las personas con discapacidad sobrevenida por la mayor edad?

Carlos de Pablo Varona

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Cantabria.

Investigador de SANFI (España)

carlos.depablo@unican.es | <https://orcid.org/0000-0002-1078-7041>

Extracto

Los patrimonios especialmente protegidos de las personas con discapacidad constituyen una herramienta para proteger patrimonialmente a las personas con discapacidad diseñada para que tuvieran una vida digna cuando faltaran sus principales apoyos. Su configuración como instrumento de ahorro a medio plazo se ha diluido con la reforma operada por la Ley 1/2009, que permite la disposición inmediata de sus fondos para atender necesidades vitales de la persona con discapacidad. En este artículo se examina el alcance que esa modificación tiene en el ámbito fiscal.

Palabras clave: patrimonios especialmente protegidos de las personas con discapacidad; tratamiento fiscal; disposición anticipada.

Recibido: 12-02-2025 / Aceptado: 19-02-2025 / Publicado: 14-03-2025

Cómo citar: Pablo Varona, C. de (2025). A vueltas con el gasto para satisfacer necesidades vitales en los patrimonios protegidos. ¿Una herramienta para proteger también a las personas con discapacidad sobrevenida por la mayor edad? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 5-33. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24357>



Back to the spending to meet vital needs in trusts for people with disabilities.

A tool to also protect people with disabilities caused by advanced age?

Carlos de Pablo Varona

Abstract

Trusts for people with disabilities are a great technique to support the needs child during and beyond the lifetime parents. Its setup as a medium-term savings instrument has been diluted with the reform made by Law 1/2009, which allows for the immediate withdrawal of its funds to address the vital needs of the person with a disability. This article examines the scope of that modification in the fiscal field.

Keywords: special needs planning; asset protection for disabled people; trusts for disabled people; withdrawals from an disability savings plan.

Received: 12-02-2025 / Accepted: 19-02-2025 / Published: 14-03-2025

Citation: Pablo Varona, C. de (2025). A vueltas con el gasto para satisfacer necesidades vitales en los patrimonios protegidos. ¿Una herramienta para proteger también a las personas con discapacidad sobrevenida por la mayor edad? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 5-33. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24357>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. El periodo de consolidación de los beneficios fiscales de las aportaciones al patrimonio protegido y su evolución normativa
- 3. Breve referencia a la doctrina de la DGT
- 4. Un repaso a la jurisprudencia. Necesidades vitales versus necesidades comunes
- 5. Recapitulación

Referencias bibliográficas

1. Introducción

Los patrimonios especialmente protegidos de las personas con discapacidad constituyen una herramienta de protección patrimonial que, transcurridos ya 20 años de su creación por la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de enjuiciamiento civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, no logran abrirse paso con el vigor que sería deseable entre el colectivo al que van dirigidos, el de las personas con discapacidad con mayores limitaciones en la actividad –personas con un grado de discapacidad superior al 65 % o, si la discapacidad es cognitiva o derivada de enfermedad mental, superior al 33 %–. Tanto este instrumento como los planes de pensiones en favor de personas con discapacidad persiguen promover que las familias de personas con discapacidad realicen un ahorro solidario en favor de sus hijos o descendientes con discapacidad para que puedan tener una vida digna cuando falten sus principales apoyos, sus progenitores (y después de nosotros, ¿qué?), de manera que tengan medios suficientes, además de los públicos, para atender sus necesidades vitales¹.

No han tenido, sin embargo, el desarrollo que era previsible, constituyendo uno de los motivos esenciales que frena una mayor implantación entre el colectivo al que van destinados² la inseguridad jurídica que rodea algunos de los aspectos de su regulación, entre los que destaca el que está detrás del presente comentario, la determinación de lo que constituyen necesidades vitales de la persona con discapacidad y las consecuencias que tiene destinar inmediatamente las aportaciones realizadas al patrimonio protegido a afrontar esas necesidades.

Así como los planes de pensiones, que disponen de un régimen especial para personas con discapacidad, constituyen un instrumento de ahorro a largo plazo, en la medida en que sus derechos no pueden rescatarse sino cuando acaece alguna de las contingencias

¹ Los planes de pensiones permiten también encauzar la propia protección patrimonial de su titular, pues sus aportaciones también reducen la base imponible del IRPF.

² Según la estadística de declarantes del IRPF correspondiente a 2022, en dicho año únicamente se realizaron 3.723 aportaciones a patrimonios protegidos, por un importe de 32.193.114 euros. Se trata de una cifra ridícula si se tiene presente sus potenciales beneficiarios, alrededor de 1.000.000 de personas con el grado de discapacidad requerido para su constitución. Véase más ampliamente De Pablo Varona (2024).

previstas –jubilación, incapacidad, dependencia y fallecimiento, por más que se hayan flexibilizado en el caso del régimen especial incorporando al círculo de sujetos a quienes pueden afectar las referidas contingencias el de sus principales apoyos³– o desde que transcurran 10 años desde la realización de las aportaciones, tras la entrada en vigor del supuesto especial de liquidez que permite disponer anticipadamente del importe de los derechos consolidados correspondiente a aportaciones realizadas con al menos 10 años de antigüedad (art. 8.8 del Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones –TRLRFP–)⁴, los patrimonios protegidos se configuraron inicialmente como un instrumento de ahorro a medio plazo, en tanto en cuanto el mantenimiento de los beneficios fiscales que atraen las aportaciones –que civilmente se pueden destinar inmediatamente a satisfacer las necesidades vitales del titular del patrimonio, sin perjuicio de las consecuencias fiscales que tenga esa disposición– requería que no se dispusiera de ellas durante el año de aportación y los cuatro siguientes. Dado que es práctica habitual realizar las aportaciones en el mes de diciembre, el periodo de indisponibilidad «fiscal» se reducía a poco más de cuatro años, lo que convertía esta herramienta –en su diseño inicial– en un instrumento de ahorro a medio plazo.

Esa configuración se ha visto alterada por el camino por una modificación normativa poco clara dirigida a permitir la disposición inmediata de los fondos del patrimonio protegido sin pérdida de los beneficios fiscales correspondientes, pero ubicada en un lugar inadecuado. Ese es el *leitmotiv* del presente comentario, al que han venido arrojar algo de luz unas recientes SSTSJ de Madrid, las 737, 738 y 740/2024, de 16 de octubre, y 772/2024, de 25 de noviembre.

³ Véanse los artículos 12 a 15 del Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de planes y fondos de pensiones.

⁴ Los mecanismos de protección patrimonial en favor de personas con discapacidad suelen ser herramientas de ahorro a largo plazo. Es el caso de los *Registered Disability Savings Plans* (RDSP) canadienses, un instrumento de ahorro incentivado con ayudas del Estado a través de dos vías, ambas vinculadas a la renta familiar, pero solo una ligada al importe de las aportaciones. La normativa prevé el reembolso de la ayuda en determinados casos, lo que la hace más eficiente, como cuando la persona con discapacidad deja de tener el grado de limitaciones en la actividad requerido, el beneficiario fallece o se produce un rescate, casos en los que el gestor del RDSP debe devolver al Estado el importe de las contribuciones otorgadas en los 10 años precedentes (*10-year total repayment rule*). Esta previsión tiene el objeto de promover el ahorro a largo plazo e impedir que las ayudas estatales sean «recicladas» a través de los reembolsos efectuados con objeto de obtener nuevas subvenciones en un futuro próximo. De ahí que el gestor del RDSP deba apartar una cuantía igual al importe de las ayudas estatales abonadas en los 10 últimos años (*assistance holdback amount*), por si hubiera de procederse a su reembolso, aplicándose una regla de reintegro proporcional: por cada dólar retirado, deben reembolsarse tres dólares de cualquier ayuda abonada en los 10 años anteriores a la retirada, entendiéndose aplicados a los más antiguos. El valor de los activos que permanecen en el RDSP debe ser suficiente para reembolsar las ayudas públicas en caso de que se produzca alguna circunstancia que determine su reintegro (por ejemplo, la disposición sin haber transcurrido 10 años). La referida regla se modula cuando el beneficiario tiene una esperanza de vida inferior a cinco años (Golombek, 2023a, 2023b).

2. El periodo de consolidación de los beneficios fiscales de las aportaciones al patrimonio protegido y su evolución normativa

Los patrimonios protegidos están afectos, por ley, a la atención de las necesidades vitales de su titular, que ha de ser una persona con discapacidad (*cf.* art. 1 de la Ley 41/2003). Si bien, como ya hemos indicado, civilmente puede disponerse inmediatamente de las aportaciones realizadas –a diferencia de lo que acontece en el marco de los planes de pensiones–, los beneficios fiscales a la entrada, en forma de reducción para el aportante (art. 54 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF –LIRPF–) y de exención para el beneficiario (art. 7 w) y disp. adic. decimoctava de la LIRPF), parecen estar condicionados a su mantenimiento durante un plazo. La LIRPF indica: «La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes tendrá las siguientes consecuencias fiscales [...]» (art. 54.5 de la LIRPF), consecuencias que se cifran, en esencia, en la pérdida de la reducción para el aportante, que ha de reponer las que haya practicado, y de la exención en el IRPF para el beneficiario, pues, en su ámbito, la aportación, siempre que proceda de un contribuyente del IRPF, y hasta 10.000 euros, no se trata como donación, sino como renta del trabajo –exenta– (véase la disp. adic. decimoctava de la LIRPF)⁵.

⁵ En concreto, el artículo 54.5 afirma lo siguiente:

La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes tendrá las siguientes consecuencias fiscales:

- a) Si el aportante fue un contribuyente por este Impuesto, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.
- b) El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en la letra w) del artículo 7 de esta Ley, mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

En los casos en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, la obligación descrita en el párrafo anterior deberá ser cumplida por dicho trabajador.

[...] A los efectos previstos en este apartado, tratándose de bienes o derechos homogéneos se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado en caso de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores a los que se refiere el apartado 2 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esa configuración inicial fue, sin embargo, objeto de controversia entre los Ministerios afectados en su implantación, pues, en un folleto informativo de la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad editado por la Dirección General de Coordinación de Políticas Sectoriales sobre la Discapacidad del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, se indicaba que se podía disponer inmediatamente de las aportaciones sin pérdida de los beneficios fiscales correspondientes: «para conservar los beneficios fiscales, los bienes aportados pueden gastarse para atender las necesidades del beneficiario, pero no transmitirse a tercero, en un plazo de cuatro años desde la aportación». Tal enunciado resultaba cuando menos chocante, pues la ley fiscal no daba pie a sostenerlo, y ponía de relieve una notoria falta de acuerdo entre Ministerios de un mismo Gobierno⁶.

⁶ También en la tramitación parlamentaria del proyecto se puso de relieve esta circunstancia. Señalaba el portavoz del Grupo Parlamentario Socialista en la ponencia del Congreso que:

El proyecto de ley debería haber establecido que el disponer del patrimonio ante las necesidades vitales más perentorias para el cumplimiento de las obligaciones fiscales no tuviera traba alguna y que eso no pudiera suponer la pérdida de beneficios fiscales, pues de lo contrario podría pensarse que lo que prima es conservar la masa patrimonial del discapacitado, en vez de que éste pueda disponer para sus necesidades vitales de esas cantidades que se han ido aportando a su patrimonio (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones, Política Social y Empleo, año 2003, VII Legislatura, n.º 809, 16 de septiembre de 2003, p. 25490).

De ahí que propusiera incorporar un nuevo apartado, de conformidad con el cual: «Tampoco se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando la disposición de los bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de la persona con discapacidad sea necesaria, y así se justifique, para satisfacer las necesidades del titular con discapacidad». La norma debe prever –señalaba su justificación– que:

en determinados supuestos, la disposición de bienes o derechos puede ser la única forma de afrontar los gastos y necesidades de la persona con discapacidad. Por ello debe abrirse la posibilidad de que, mediante la oportuna justificación, dichas disposiciones no tengan como consecuencia automática la pérdida de los beneficios fiscales (enmienda n.º 30, Boletín Oficial de las Cortes Generales [BOCG]. Congreso, VII Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 10 de septiembre de 2003, n.º 154-5, p. 30).

En la misma línea, el Grupo Parlamentario Catalán proponía redactar el precepto que regula las consecuencias de la disposición de bienes del siguiente modo:

La disposición en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, con un fin distinto al de la satisfacción de las necesidades vitales de los contribuyentes beneficiarios de los citados patrimonios, determinará las siguientes obligaciones fiscales: [...] (enmienda n.º 60, BOCG]. Congreso, VII Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 10 de septiembre de 2003, n.º 154-5, p. 42).

Estas enmiendas se hacían eco de la petición que anteriormente había realizado el Consejo Económico y Social en su dictamen al anteproyecto. Dictamen 5/2003, sobre el anteproyecto de Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de enjuiciamiento civil y de la normativa tributaria con esta finalidad (marzo de 2003, p. 4).

Seguramente esa falta de sintonía y la presión del sector de la discapacidad motivaron que en la VIII Legislatura el problema de las consecuencias de la disposición inmediata de las aportaciones emergiera en los debates del proyecto de Ley de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de enjuiciamiento civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, aprobado en noviembre de 2006 (BOCG. Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 29 de octubre de 2007, n.º 113-13, p. 67).

Aunque el proyecto pretendía mejorar el acceso al Registro Civil de las sentencias de modificación de la capacidad jurídica, así como de determinados aspectos de los patrimonios protegidos⁷, el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, constatando el escaso desarrollo que hasta entonces habían experimentado los patrimonios protegidos, aprovechó para proponer vía enmienda diversas reformas que mejoraran su atractivo. Ya lo advertía la que se presentaba a la exposición de motivos, en coherencia con las enmiendas que planteaba después, que indicaba que:

Se aprovecha, además, la modificación operada por esta iniciativa legislativa de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria, con esta finalidad para aclarar el concepto de acto de disposición de determinados bienes integrados en los patrimonios protegidos (enmienda n.º 4, BOCG. Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 29 de octubre de 2007, n.º 113-13, p. 68).

En concreto, la número 7 añadía un último párrafo al apartado 2 del artículo 5 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, según el cual:

En todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria (enmienda n.º 7, BOCG. Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 29 de octubre de 2007, n. 113-32, p. 68).

⁷ Véase Pozo Moreira (2009).

La justificación de la enmienda era esclarecedora:

Evitar que se pueda interpretar, erróneamente, que el gasto de metálico y consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido y que precisamente han sido aportados a él para atender las necesidades cotidianas y vitales de la persona beneficiaria puedan entenderse como actos de disposición, con los efectos fiscales que ello acarrearía. Esta interpretación es, además, la misma que el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales ha hecho en el folleto oficial informativo que sobre la Ley 41/2003 tiene publicado (BOCG. Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 29 de octubre de 2007, n.º 113-32, p. 68).

En esa línea, la enmienda número 13 del mismo grupo proponía la modificación del artículo 54 de la LIRPF, que regula el régimen fiscal de los patrimonios protegidos, suprimiendo su apartado 5, que precisamente establece las consecuencias que en el marco fiscal tiene la disposición inmediata de los fondos, con la siguiente justificación:

La indisponibilidad por cuatro años establecida en el proyecto original está fundada en una desconfianza absolutamente injustificada. Sin embargo, los actos de disposición celebrados sobre el patrimonio protegido no pueden entrañar fraude fiscal alguno dado que:

Si el acto es a título oneroso (es decir, a cambio de algo), lo adquirido a cambio producirá su inclusión en este patrimonio, con lo que la finalidad de la aportación se seguirá cumpliendo y no hay perjuicio alguno para el fisco.

Si es a título gratuito, será nulo, dado que no pueden estos bienes destinarse a finalidades distintas de la satisfacción de las necesidades del beneficiario.

Si es un acto de consumo, ha satisfecho la necesidad para la que se aportó y esto no debe ser sancionado por la norma fiscal.

[...]

Además, la indisponibilidad impide que los bienes puedan atender a las necesidades vitales del beneficiario, dado que, en ocasiones, el acto de disposición es el modo más adecuado para satisfacer tales necesidades. Así ocurre con el dinero aportado o incluso con los inmuebles, si se quiere pedir una hipoteca o cambiar de casa por motivos laborales o de otra índole. Dicho de otro modo, la indisponibilidad contradice la finalidad del propio patrimonio protegido (enmienda n.º 13, BOCG. Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 29 de octubre de 2007, n.º 113-32, p. 71).

Se advertirá que, a la luz de dichas enmiendas, queda claro que la problemática de la disposición tenía que ver con sus consecuencias fiscales, no con los requisitos civiles exigidos para disponer de los bienes pertenecientes al patrimonio protegido y con su

administración. No solo porque lo indicaran expresamente las justificaciones de las enmiendas y se infiriera de su finalidad, sino porque referencias a «actos de disposición» únicamente había en el artículo 54 de la LIRPF, no en el que regulaba las reglas de administración de los patrimonios protegidos (art. 5 de la Ley 41/2003). Es obvio, por lo demás, que el administrador del patrimonio protegido no necesitaba autorización judicial para destinar dinero a la satisfacción de las necesidades vitales de la persona con discapacidad, como tampoco la necesitaba el tutor (actualmente, el curador). La aclaración cobra todo su sentido por lo que viene a continuación.

El referido proyecto de ley decayó con la disolución de la VIII Legislatura en marzo de 2008, pero fue retomado inmediatamente por el Gobierno entrante, del mismo signo político que el saliente. Quienes redactaron el nuevo proyecto tuvieron, sin embargo, presente las bondades de las enmiendas planteadas al anterior por la oposición, porque asumieron –al menos parcialmente– su planteamiento (BOCG. Congreso de los Diputados, IX Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 20 de junio de 2008, n.º 5-1, pp. 1 y ss.).

Por un lado, la exposición de motivos había añadido un nuevo apartado en el que se indicaba que:

La modificación que se lleva a cabo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria, viene a resolver ciertas dudas generadas por la aplicación de la misma. Entre ellas, destaca [...] la aclaración legal del concepto de acto de disposición de determinados bienes integrados en los patrimonios protegidos, habida cuenta de la disparidad de criterios detectados en la práctica (BOCG. Congreso de los Diputados, IX Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 20 de junio de 2008, n.º 5-1, p. 2).

Por otro, esa referencia venía avalada por la introducción de un último párrafo en el artículo 5.2 de la Ley 41/2003, según el cual:

En todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria (BOCG. Congreso de los Diputados, IX Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 20 de junio de 2008, n.º 5-1, p. 3).

Como se habrá advertido, la redacción era idéntica a la recogida en las enmiendas números 4 y 7 presentadas por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso en la VIII

Legislatura⁸, por lo que no cabe sino entender que asumían su planteamiento y finalidad, claramente plasmada en la justificación de la enmienda número 7.

Durante la tramitación parlamentaria del nuevo proyecto, el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana se sumó a la necesidad de:

reformular y dar seguridad jurídica a uno de los aspectos más controvertidos que se ha puesto de manifiesto en la aplicación práctica desde la entrada en vigor de la Ley 41/2003, que no es otro que la fiscalidad de las disposiciones de los bienes y/o derechos aportados. Así, se reforma la normativa con el fin de rebajar la fiscalidad de las disposiciones con independencia del periodo de tiempo en el que hayan estado afectos los bienes a la masa patrimonial, esto es, con independencia de que se realicen en los primeros cuatro años o después, siempre que tengan como destino la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad y se puedan considerar como actos de disposición teniendo en cuenta la reforma que de este concepto se hace en esta Ley (enmienda 7, BOCG. Congreso de los Diputados, IX Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 13 de octubre de 2008, n.º 5-5, p. 5),

proponiendo la supresión del actual apartado 5 del artículo 54 de la LIRPF y su sustitución por otro, a tenor del cual:

Las disposiciones de los bienes y/o derechos aportados al patrimonio protegido de las personas con discapacidad que no tengan como fin la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares y que no puedan incluirse en el último párrafo del artículo 5.2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, determinarán la pérdida de los beneficios disfrutados por los aportantes y el titular, con independencia del tiempo transcurrido desde su aportación. Se establecerá reglamentariamente la forma de regularizar los beneficios fiscales disfrutados por los aportantes y los beneficiarios de los patrimonios protegidos (enmienda 8, BOCG. Congreso de los Diputados, IX Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 13 de octubre de 2008, n.º 5-5, pp. 7-8).

⁸ En el debate en Comisión en el Congreso, la señora Sánchez Rubio, por el Grupo Parlamentario Socialista, señalaba que:

El proyecto de ley supone igualmente aclarar el concepto de acto de disposición de determinados bienes que se integran en los patrimonios protegidos, porque había una disparidad de criterio que en la práctica dificultaba la gestión de dichos patrimonios protegidos.

Más adelante, en su intervención, sin embargo, rechazaba las enmiendas del régimen fiscal por entender que el objeto del proyecto de ley no se centraba en ese tema, advirtiendo que el Gobierno estaba trabajando en la mejora del tratamiento fiscal de los patrimonios protegidos (Cortes Generales. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Comisiones, IX Legislatura, 2008, n.º 149, p. 6).

Conviene resaltar que quedaba claro que las que pudieran incluirse en el artículo 5.2 de la Ley 41/2003 no daban ya lugar a regularización.

En esa misma línea, y de manera continuista con las enmiendas presentadas en la precedente legislatura, el Grupo Parlamentario Popular seguía insistiendo en que:

Se reforma la normativa con el fin de rebajar la fiscalidad de las disposiciones con independencia del periodo de tiempo en el que hayan estado afectos los bienes a la masa patrimonial, esto es, con independencia de que se realicen en los primeros cuatro años o después, siempre que tengan como destino la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad y se puedan considerar como actos de disposición teniendo en cuenta la reforma que de este concepto se hace en esta Ley.

[...]

En cuanto a las disposiciones que no tengan como fin el atender las necesidades vitales de las personas con discapacidad se prevé la pérdida de los beneficios fiscales disfrutados tanto por los aportantes como por los beneficiarios, dejándose para un posterior desarrollo reglamentario la manera de reintegrar los beneficios que han sido aplicados por los contribuyentes implicados, tanto aportantes como beneficiarios (enmienda n.º 9, BOCG. Congreso de los Diputados, IX Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 13 de octubre de 2008, n.º 5-5, p. 10).

En concreto, se proponía la sustitución del apartado 5 del artículo 54 de la LIRPF por otro, a tenor del cual:

Las disposiciones de los bienes y/o derechos aportados al patrimonio protegido de las personas con discapacidad que no tengan como fin la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares y que no puedan incluirse en el último párrafo del artículo 5.2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, determinarán la pérdida de los beneficios disfrutados por los aportantes y el titular, con independencia del tiempo transcurrido desde su aportación (enmienda n.º 13, BOCG. Congreso de los Diputados, IX Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 13 de octubre de 2008, n.º 5-5, p. 14⁹).

Adviértase que, a la luz de la modificación que ya incorporaba el proyecto en el concepto de disposición en el artículo 5 de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, a tenor del cual no se podía conceptuar como tal el gasto de dinero para atender necesidades vitales de la persona beneficiaria, y de la incidencia que tal declaración

⁹ El mismo contenido tenía la enmienda n.º 19 del Grupo Parlamentario Catalán, pp. 18 y 19.

tenía en el ámbito fiscal, solo era necesario precisar qué sucedía con las disposiciones que no tuvieran ese objeto, para las que se decretaba la pérdida de los beneficios fiscales con independencia del tiempo que hubiera transcurrido desde la aportación.

La norma finalmente aprobada recogió únicamente las modificaciones ya incorporadas en el proyecto de ley, remitiendo a un momento posterior un análisis más profundo de la regulación fiscal de los patrimonios protegidos¹⁰. Los representantes del partido gobernante en los correspondientes debates estimaron que no era el momento de debatir sobre la fiscalidad de los patrimonios protegidos, que la Ley 1/2009 tenía como objeto únicamente afrontar el acceso al Registro Civil de las entonces llamadas incapacitaciones y de determinados aspectos de los patrimonios protegidos, y aceptaron en el Senado únicamente una enmienda transaccional para diferir el debate sobre el régimen fiscal a un momento posterior¹¹. En efecto, la disposición final segunda de la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de enjuiciamiento civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, instó a que:

Con el fin de favorecer la constitución y el mantenimiento de patrimonios protegidos en favor de personas con discapacidad, el Gobierno, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de esta Ley, remitirá a las Cortes Generales un Proyecto de Ley de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales.

De ese proyecto de ley nada más se ha vuelto a saber, y no porque la oposición no se lo haya recordado¹².

Lo cierto es, sin embargo, que, por más que se afirmara que la norma no perseguía modificar el régimen fiscal del patrimonio protegido, el germen del cambio fiscal se había

¹⁰ Las enmiendas en el Senado pueden consultarse en el BOCG. Senado, IX Legislatura, serie II. Proyectos de ley, 18 de diciembre de 2008, n.º 6 (c).

¹¹ Véase, por ejemplo, la intervención en la Comisión de Justicia del Senado del senador Irizar, del Grupo Parlamentario Socialista (Cortes Generales. Diario de Sesiones del Senado, Comisión de Justicia, IX Legislatura, Comisiones, n.º 105, sesión del 9 de febrero de 2009).

¹² En 2020, el Grupo Popular presentó la Proposición no de Ley de 11 de septiembre de 2020, relativa a la evaluación de la Ley 41/2003, en la que afirmaba que:

Catorce años después de la entrada en vigor de la Ley 41/2003, se hace necesario proceder a evaluar la efectividad de dicha norma ante la casuística surgida durante su vigencia, y estudiar si se han cumplido los objetivos previstos, y si es necesario proceder a abordar alguna modificación de la norma para la adaptación a la nueva realidad social (BOCG, Congreso de los Diputados, XIV Legislatura, serie D, general, 11 de septiembre de 2020, n.º 137, p. 26).

incorporado ya al proyecto de ley. La Ley 1/2009 no reforma precepto alguno del IRPF, pero la modificación que incorpora en relación con el concepto de disposición en la Ley 41/2003 –con la proyección que ese concepto tiene en el art. 54.5 de la LIRPF– se realiza con una clara intención, que se había plasmado en la anterior legislatura: la de evitar que el gasto de dinero o el consumo de bienes fungibles para atender necesidades vitales de la persona con discapacidad antes del plazo de consolidación de los beneficios fiscales previsto por la LIRPF implique la pérdida de los correspondientes incentivos. De ahí que las enmiendas que se realizaban al apartado 5 del artículo 45 de la LIRPF únicamente se preocupaban de las disposiciones a las que no se refería el artículo 5.2 de la Ley 41/2003.

Por lo demás, en el plano meramente civil –insistimos–, la incorporación del referido apartado en relación con el gasto de dinero para atender necesidades vitales no tenía ninguna utilidad, pues, obviamente, esa disposición, que ciertamente se integra entre las facultades ordinarias de administración, no requería autorización judicial. Otra conclusión no podía sostenerse, pues de lo contrario cualquier gasto la hubiera requerido, y el patrimonio protegido se hubiera convertido en un instrumento ineficaz. Así lo ponía de relieve Díaz Alabart, que afirmaba que la modificación operada por la Ley 1/2009 no aporta «gran cosa a la redacción original del art. 5.2 LPPD», ya que, «a fin de cuentas, tanto el dinero como los bienes fungibles son muebles y, por tanto, su disposición por el tutor no necesita de autorización judicial» (Díaz Alabart, 2009)¹³.

La minuciosa exposición de la tramitación parlamentaria que hemos realizado lo pone de relieve sin ambages, por lo que no hay duda de que la expulsión del gasto de dinero para atender necesidades vitales de la persona con discapacidad del concepto de disposición tiene una directa incidencia en el artículo 54 de la LIRPF: si el gasto de dinero tiene como objeto atender necesidades vitales de la persona con discapacidad, no estamos ante una disposición de las contempladas en el 54.5 de la LIRPF.

Así lo ha entendido unánimemente la doctrina que se ha ocupado sobre esta cuestión¹⁴, mas no la DGT, cuyas resoluciones son extremadamente ambiguas. Con su exposición continuamos.

¹³ Afirma Díaz Alabart que entre los actos que el tutor no puede realizar sin autorización judicial no está incluida la disposición de los bienes muebles, salvo los de extraordinario valor. Añade que es evidente que el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles, si es bastante elevado, puede suscitar la duda de si resultaría equivalente a la disposición de un bien mueble valioso y, por tanto, necesitado de autorización judicial, especialmente si se dispone de sumas superiores a lo que valdría un inmueble o un valor mobiliario. Sin embargo, constata que en la exigencia de que la disposición se realice para atender necesidades vitales de la persona con discapacidad ya va implícito un cierto límite a la disposición.

¹⁴ Doctrinalmente, es, en efecto, una conclusión prácticamente unánime. Así Damas Serrano y Pérez Piaya (2014, pp. 555-562); De Pablo Varona (2018, pp. 226 y ss.; 2024, pp. 147 y ss.); Guerra Reguera (2015, pp. 21-58); López-Galiacho Perona (2011, p. 632); Lucas Durán y Martín Dégano (2014a, pp. 96 y ss.; 2014b, pp. 15-17); Martín Dégano (2014, pp. 414-417); Medina Casado (2022, pp. 363-364 y 368); Navarro

3. Breve referencia a la doctrina de la DGT

En efecto, la DGT ha sido reacia a admitir que la reforma del concepto de disposición en la Ley 41/2003 tenga plenos efectos en la LIRPF y que la disposición inmediata para atender necesidades vitales de la persona beneficiaria no tenga ninguna consecuencia fiscal. Se trata de una doctrina poco clara, que no permite al contribuyente ajustar su conducta a un criterio fiable, y que propaga una gran inseguridad jurídica en torno a la disposición inmediata. La DGT rechaza aportar la claridad necesaria en este ámbito.

Son muchas las contestaciones que abordan esta cuestión, porque son muchos los contribuyentes preocupados por las consecuencias de la disposición inmediata, encontrándose siempre con una respuesta que no satisface sus necesidades, por falta de claridad.

La DGT sigue estimando que:

El plazo de tiempo que tiene que transcurrir para poder realizar disposiciones del patrimonio protegido que no supongan la pérdida de los beneficios fiscales establecidos en el IRPF, es de cuatro años además del período impositivo en que se realice la aportación.

De manera que, «una vez transcurrido dicho plazo, los actos de disposición que se realicen no tendrán ninguna consecuencia fiscal respecto a los beneficios fiscales aplicados en relación con dichas aportaciones». Admite que:

No obstante lo anterior, se permite, con carácter excepcional, realizar actos de disposición anticipadamente, sin respetar el plazo exigido en el artículo 54.5 de la LIRPF, y sin que dichos actos den lugar a la regularización correspondiente de las reducciones ya practicadas.

En primer término, cuando el gasto sea de inversión –de administración activa del patrimonio–, caso en el que propiamente no hay una disminución del valor del patrimonio, sino una sustitución de bienes, buscando una mejor rentabilidad.

En segundo lugar, aunque matizadamente, cuando se gaste dinero o bienes fungibles para satisfacer necesidades vitales de la persona con discapacidad. La DGT se hace eco, en

Garmendia (2012, pp. 143-145; 2013, pp. 77-78); Pascual González (2017, p. 21); Pérez Huete (2017, p. 122); Rodríguez Gil (2017, pp. 131-139). Fernández Amor (2014, p. 328), como excepción, entiende que todos aquellos actos que puedan conducir a erosionar el valor patrimonial suponen una necesaria regularización. Sobre esta cuestión, véanse igualmente Almagro Martín (2012, pp. 105 y ss.; 2014, pp. 137 y ss.); Arranz de Andrés (2020, pp. 191 y ss.); De la Osa Fondón (2023, pp. 423 y ss.); Polonio de Dios (2016, pp. 111 y ss.).

efecto, del concepto de disposición introducido por la Ley 1/2009 en la Ley de patrimonios protegidos, aunque entiende que el artículo 5.2 de la Ley 41/2003 no se refiere al régimen fiscal del patrimonio protegido, sino al régimen de administración del patrimonio protegido. A ello añade que la Ley 1/2009 establece expresamente su alcance no fiscal, y que en su propia exposición de motivos difiere la modificación del régimen fiscal de los patrimonios protegidos a un momento posterior.

Sin embargo, aprecia:

la existencia de una posible contradicción entre el artículo 54.5 de la LIRPF, que establece la regularización de los beneficios fiscales correspondiente a aportaciones al patrimonio protegido por la disposición de «...cualquier bien o derecho...», y la exclusión como acto de disposición del dinero y bienes fungibles establecida en la Ley Civil, sin que en la normativa civil se mencione la existencia para dichos bienes de una derogación expresa del citado requisito fiscal.

Reconociendo que «no puede desconocerse que la regulación de los beneficios fiscales correspondientes al patrimonio protegido en el IRPF se remite a la regulación civil del mismo», lo que «implica la necesidad de interpretar de forma integradora y conjunta la regulación fiscal de los beneficios aplicables al patrimonio protegido y la regulación del mismo establecida en la normativa civil», por lo que concluye que:

el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes o derechos, a efectos del requisito de mantenimiento de las aportaciones realizadas durante los cuatro años siguientes al ejercicio de su aportación establecido en el artículo 54.5 de la LIRPF,

pero que:

para que tal conclusión sea posible, dado que los beneficios fiscales quedan ligados a la efectiva constitución de un patrimonio, deberá constituirse este último, lo que implica que, salvo en circunstancias excepcionales por las que puntualmente la persona con discapacidad pueda estar atravesando, el gasto de dinero o bienes fungibles antes del transcurso de cuatro años desde su aportación no debe impedir la constitución y el mantenimiento durante el tiempo del citado patrimonio protegido¹⁵.

¹⁵ Véase, por todas, la contestación de la DGT a la Consulta V0683/2024, de 15 de abril.

El Informe de 29 de junio de 2016 de la DGT relativo a cuestiones planteadas por el Departamento de Gestión de la AEAT en relación con la tributación de los patrimonios protegidos insiste en que la realización de aportaciones debe tener como fin la formación de una masa de bienes y derechos para atender futuras necesidades de la persona con discapacidad, exigiendo la normativa fiscal para asegurar dicha finalidad su mantenimiento en un plazo de al menos los cuatro ejercicios siguientes a la aportación, «salvo en circunstancias excepcionales por las que puntualmente la persona con discapacidad pueda estar atravesando», en cuyo caso puede considerarse acorde el gasto de dinero o bienes fungibles antes del transcurso del plazo, «se reponga o no dicha salida al patrimonio protegido y sin que pueda establecerse un límite cuantitativo al dinero dispuesto, más allá de su correlación con la atención de necesidad derivada de la circunstancia excepcional producida».

Sin embargo, el criterio de la AEAT no parece ser tan riguroso porque, en contestación del programa Informa, cuestionada por las consecuencias de la disposición anticipada de las aportaciones, tras afirmar que:

salvo en los casos de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, o del aportante, la disposición, en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes, de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad,

determina la pérdida de la reducción para el aportante y la integración de la renta sin exención para el titular del patrimonio protegido, afirma que: «No obstante, no tendrán la consideración de actos de disposición anticipada, los gastos de dinero y bienes muebles fungibles destinados a la atención de las necesidades vitales del discapacitado titular del patrimonio» (contestación 134930)¹⁶, sin condicionarlo a situación excepcional alguna o a la atención de gastos extraordinarios.

Esa admisión de la disposición anticipada ha tenido reflejo en la declaración informativa de aportaciones y disposiciones al patrimonio protegido, el modelo 182, que, junto con las claves para declarar las aportaciones y disposiciones, incorpora otra (la E) que recoge el:

gasto de dinero y consumo de bienes fungibles aportados al patrimonio protegido en el año natural al que se refiere la declaración informativa o en los cuatro anteriores para atender las necesidades vitales del beneficiario y que no deban considerarse como disposición de bienes o derechos a efectos de lo dispuesto en el artículo 54.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁶ La contestación 134931 replica, sin embargo, la doctrina de la DGT, en este caso, circunscribiendo su respuesta a gastos corrientes.

Como se puede apreciar, la DGT admite la disposición inmediata, pero solo en circunstancias excepcionales, sin concretar cuáles pueden ser esas circunstancias. Por lo demás, tampoco justifica por qué solo en circunstancias extraordinarias se puede disponer antes del plazo de consolidación de los beneficios fiscales, porque en el artículo 5 de la Ley 41/2003 no hay referencia alguna a esa excepcionalidad.

4. Un repaso a la jurisprudencia. Necesidades vitales versus necesidades comunes

La confusa normativa legal y la falta de claridad administrativa son caldo de cultivo para el conflicto. No son muchos los casos que han abordado los tribunales sobre el tratamiento fiscal de la disposición anticipada, pero empieza a abrirse camino una interpretación de la norma que la permite sin pérdida de las reducciones practicadas cuando los gastos a los que se hace frente no son ordinarios, sino que atienden circunstancias específicas de la discapacidad.

Tras alguna sentencia titubeante que mantenía el criterio anterior a 2009¹⁷, el TSJ de Madrid, replicando en buena medida la doctrina de la DGT, ha admitido la:

necesidad de interpretar de forma integradora y conjunta la regulación fiscal de los beneficios aplicables al patrimonio protegido y la regulación del mismo establecida en la normativa civil, teniendo en cuenta la finalidad atribuida legalmente a dichos patrimonios y que justifica su especial tratamiento fiscal, y que no debe olvidarse que es la constitución de un patrimonio y no la atención de las necesidades corrientes o cotidianas del discapacitado, para la cual se establecen otros beneficios fiscales en el IRPF, a través de los mínimos exentos y familiares aplicables en caso de discapacidad (SSTSJ de Madrid 737, 738 y 740/2024, de 16 de octubre, y 772/2024, de 25 de noviembre).

El tribunal insiste en que:

Debe distinguirse entre los gastos que se satisfacen para cubrir las necesidades vitales del descendiente discapacitado, y los que son satisfechos en atención de las necesidades cotidianas del descendiente, necesidades comunes de cualquier niño y que todos los padres deben satisfacer sea cual sean las circunstancias de sus hijos y que no conllevan beneficio fiscal alguno para los progenitores, para los que es obligación el sostenimiento y formación de sus hijos menores tal como

¹⁷ Es el caso de las SSTSJ de Madrid 833/2015, de 14 de julio, y 1146/2015, de 2 de diciembre.

establece el Código Civil, como manutención, habitación, educación o asistencia médica. Por lo tanto, las disposiciones para atender a las necesidades comunes y cotidianas del día a día del menor, que constituyen gastos esenciales no diferentes de los que está obligado e incurre cualquier progenitor con un hijo menor, deben considerarse actos de disposición, y si son realizados incumpliendo el plazo temporal de cuatro años, deben ser objeto de regularización conforme a la normativa del Impuesto (SSTSJ de Madrid 737, 738 y 740/2024, de 16 de octubre, y 772/2024, de 25 de noviembre).

A la vista de ello, admite como gasto de disposición para atender necesidades vitales el de contratación de una cuidadora dedicada al apoyo de la persona con discapacidad, por sus limitaciones en la actividad, y, por ende, el mantenimiento de la reducción a pesar de haberse dispuesto de las aportaciones antes del plazo de los cuatro años establecido en la LIRPF (SSTSJ de Madrid 737, 738 y 740/2024, de 16 de octubre, y 772/2024, de 25 de noviembre).

También el TSJ de Murcia parece adscribirse –aunque de manera más confusa– a esta interpretación, al centrar su debate en examinar si las disposiciones «tenían o no por objeto atender necesidades vitales del mismo y no cualquier necesidad corriente de la persona a cuyo favor se constituyó», estimando en el caso que:

Está claro que no se ha producido la constitución de ningún patrimonio, que está utilizando la cuenta del patrimonio protegido para satisfacer gastos ordinarios de sus hijos, que la no constitución ni mantenimiento del patrimonio durante el tiempo que se establece para poder aplicarse el beneficio fiscal no se debe a una situación extraordinaria (STSJ de Murcia 667/2021, de 27 de diciembre¹⁸).

A esta tendencia igualmente se vinculan algunos tribunales económico-administrativos, como el de Asturias, que, en Resolución de 3 de septiembre de 2019, rechaza que las disposiciones anticipadas realizadas para la atención de las necesidades cotidianas (colegio, libros, material escolar, uniforme, transporte, etc.) de su titular puedan ser realizadas sin pérdida de los beneficios fiscales por ser corrientes¹⁹, o el de Madrid, que ha admitido como

¹⁸ En un sentido similar se pronuncia la STSJ de Murcia 458/2021, de 22 de julio.

¹⁹ Afirma el TEAR de Asturias que:

Las necesidades vitales son un concepto jurídico indeterminado que exigirá concreción según las circunstancias del caso concreto, pues las necesidades de cuidados y atenciones pueden llegar a ser muy diversas y ciertamente las necesidades vitales de un discapacitado pueden ser superiores o de especial naturaleza a las de una persona que no padezca grado de minusvalía, pero en tal caso deberá acreditarse por el interesado esas especiales necesidades satisfechas con las disposiciones efectuadas anticipadamente y no diferentes de las de cualquier menor, lo que en el presente caso no ocurre, siendo así que la carga de la prueba corresponde al interesado

gastos destinados a satisfacer necesidades vitales los de ortopedia o de material vinculado a la ONCE, de tratamiento de equinoterapia y de natación, así como los de compra de un elevador, gastos que se corresponden con unas necesidades especiales del descendiente por su condición de discapacidad²⁰.

Empieza a trazarse una línea divisoria a efectos fiscales entre las necesidades ordinarias o comunes que tiene cualquier persona y las que derivan específicamente de sus limitaciones en la actividad, de la discapacidad. Mientras las primeras deberían esperar, para afrontarse con los fondos del patrimonio protegido sin pérdida de los beneficios fiscales, a que transcurra el periodo de aportación y los cuatro siguientes, las segundas pueden sufragarse inmediatamente, sin esperar plazo alguno. El patrimonio protegido se convierte para esas necesidades específicas que tiene su titular por su discapacidad (terapias, sillas de ruedas, apoyos, etc.) en un patrimonio de gasto o consumo, de manera que, de interponer un patrimonio protegido para afrontar el gasto, los progenitores aplicarán la reducción en la base imponible, mientras que, de asumirlo directamente, no disfrutarán de ventaja alguna.

Las sentencias que comentamos anteriormente deben ser bienvenidas desde el momento en que introducen cierta seguridad jurídica en un ámbito muy necesitado de la misma, orientando el proceder de las familias respecto de la disposición anticipada de los fondos del patrimonio protegido únicamente hacia el gasto que tenga por causa una necesidad específica de la discapacidad. Además, aportan cierta coherencia a los casos en los que se admite fiscalmente esa disposición inmediata, pues la mera interposición de un patrimonio protegido para afrontar todo tipo de gastos de su titular no aporta ningún valor especial, más allá del control que tanto Hacienda como el Ministerio Fiscal puedan realizar sobre la adecuación del destino del gasto a la finalidad perseguida por la ley.

Sin embargo, resulta difícil compartir la conclusión a la que llegan, que identifica las necesidades vitales con las que derivan específicamente de la discapacidad. Es ocioso señalar que las necesidades corrientes son necesidades vitales, y que el patrimonio protegido puede y debe ser destinado a atender necesidades comunes, que son tan o más esenciales

(art. 105 Ley General Tributaria). Porque, además, no puede obviarse que ya establece la normativa del Impuesto bonificaciones fiscales, como es el mínimo familiar por descendiente con discapacidad, precisamente en razón a tal circunstancia, siendo otra la última y especial finalidad del Patrimonio Protegido y por la que se establecen importantes beneficios fiscales para el mismo.

En el caso que nos ocupa el aportante ha realizado disposiciones antes del plazo de cuatro años para atender a las necesidades comunes y cotidianas del día a día del menor, que constituyen gastos esenciales no diferentes de los que está obligado e incurre cualquier progenitor con un hijo menor, no acreditando disposiciones para satisfacer otras necesidades vitales especiales en razón de la propia discapacidad, por lo que tales disposiciones anticipadas son actos de disposición realizadas incumpliendo el plazo temporal de cuatro años y que, consecuentemente, deben ser objeto de regularización conforme a la normativa del Impuesto.

²⁰ Así lo relatan las SSTSJ de Madrid 737 y 738/2024, de 16 de octubre, y 772/2024, de 25 de noviembre.

(vestido, manutención, alojamiento, etc.) que las extraordinarias²¹. Desde luego, no hay problema en destinar sus fondos a atender dichas necesidades más allá del año de aportación y de los cuatro siguientes, lo que pone de relieve que también las ordinarias son necesidades vitales.

La misma enmienda que justificó en la VIII Legislatura la introducción del concepto de disposición en la Ley 41/2003 incorporaba en su ámbito las necesidades comunes, pues su objeto era:

evitar que se pueda interpretar, erróneamente, que el gasto de metálico y consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido y que precisamente han sido aportados a él para atender las necesidades cotidianas y vitales de la persona beneficiaria puedan entenderse como actos de disposición, con los efectos fiscales que ello acarrearía (BOCG. Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, serie A. Proyectos de ley, 29 de octubre de 2007, n.º 113-32, p. 68).

Por lo demás, la propia doctrina civil incorpora tales necesidades entre las vitales sin ambages. Si bien algunos autores, con un criterio restrictivo, ciñen las referidas necesidades a las cubiertas por la obligación legal de alimentos entre parientes (art. 142 del Código Civil), otros, afirma Martín Santisteban (2025, p. 12), estiman que:

debe mantenerse un criterio más amplio, que aleje la asistencia de la subsistencia y que incluya sin duda el alojamiento, la manutención, el vestido, los gastos de educación y asistencia médica, pero también la asistencia patrimonial necesaria para cubrir las necesidades cotidianas del beneficiario –e incluso de las personas de él dependientes– atendiendo a sus circunstancias y *modus vivendi*,

sosteniendo con acierto que incluso, tratándose de personas con discapacidad, deberían incluirse las necesidades sociales del beneficiario, tan importantes para su integración social²².

Tanto la DGT como las referidas sentencias mencionan que para atender esas necesidades ordinarias ya existen otras medidas, como los mínimos del contribuyente y por descendientes. No se repara suficientemente, sin embargo, en que dichos mínimos tienen cuantías incrementadas en el caso de discapacidad, modulándose en función del grado de discapacidad y de la necesidad de ayuda de tercera persona, por más que dichos mínimos sean en muchas ocasiones notoriamente insuficientes (por ejemplo, cuando sea preciso

²¹ También crítico se muestra Monzón Moreno (2022, p. 274).

²² Véanse además las referencias que cita Martín Santisteban (2025), que en un reciente trabajo ha puesto de relieve los rasgos de los patrimonios asistenciales (Martín Santisteban, 2024, pp. 910 y ss.). Véase igualmente Escribano Tortajada (2012, pp. 94 y ss.).

contratar un apoyo para la persona con discapacidad), y que la obligación de alimentos no tiene como límite los 18 años.

Por lo demás, la referida distinción entre necesidades corrientes y vitales, entendiendo por estas últimas las que tienen una ligazón expresa con la discapacidad, cuyo desembolso con las aportaciones inmediatamente realizadas al patrimonio protegido no impediría disfrutar de los beneficios fiscales por no estimarse como disposición, no tiene presente si la persona con discapacidad se encuentra en una situación extraordinaria requiriendo un gasto al que no puede hacer frente de otra forma, por ejemplo, porque las prestaciones que percibe la persona con discapacidad u otro tipo de rentas son suficientes para atenderlas. *De lege ferenda*, sería sin duda oportuno permitir la disposición anticipada en situaciones de necesidad que no puedan ser colmadas por las rentas o patrimonio de la persona con discapacidad. Con la ley vigente, y tras la modificación del concepto de disposición por la Ley 1/2009, nada autoriza a restringir la disposición a situaciones extraordinarias, a las que en ningún lugar se hace referencia, ni a los gastos vinculados específicamente a la discapacidad.

En realidad, con la modificación incorporada por la Ley 1/2009, y también con el criterio que sostienen las sentencias que comentamos, por más que restrinjan la disposición anticipada a los gastos que traigan causa en la discapacidad, el patrimonio protegido amplía de hecho su finalidad y círculo de beneficiarios, permitiendo tanto proteger patrimonialmente a los hijos con discapacidad para cuando falten sus padres, que era su objeto original, como a los padres cuando por la mayor edad y el deterioro que en ocasiones lleva aparejada –no se olvide que la discapacidad está asociada fundamentalmente a la mayor edad²³– alcancen el grado de discapacidad requerido para constituir un patrimonio protegido. Especialmente en situaciones de deterioro cognitivo, la interposición de un patrimonio protegido permitirá a los hijos hacer frente a los gastos derivados del apoyo a sus padres –en su propio domicilio contratando los cuidadores necesarios; fuera del mismo, en una residencia especializada– con la correspondiente desgravación fiscal, sin necesidad de acreditar que los recursos económicos de los progenitores son insuficientes para prestar ese apoyo. Puede, en efecto, ser suficiente para atender los referidos gastos su pensión o su patrimonio, pero, de acuerdo con las recientes SSTSJ de Madrid, en la medida en que la disposición anticipada de los fondos tenga como objeto cubrir una necesidad derivada específicamente de la discapacidad, podrá afrontarse sin pérdida de los beneficios fiscales.

Esa constatación debe llevar a plantearse la finalidad de los patrimonios protegidos y de otros instrumentos de protección patrimonial de las personas con discapacidad, como los planes de pensiones. La exposición de motivos de la Ley 41/2003, tras advertir que hoy constituye una realidad la supervivencia de muchas personas con discapacidad a sus

²³ Afirman Hershey, Kelly y Abbey (2017, pp. 72 y ss.) que, si bien únicamente el 10 % de las personas de 15 años tendrá una discapacidad en el futuro, la probabilidad de que una persona de 80 años o más desarrolle una discapacidad es del 75 %.

progenitores, debido a la mejora de la asistencia sanitaria y a otros factores, entendía deseable que la asistencia económica de las personas con discapacidad no se haga solo con cargo al Estado o a la familia, sino con cargo a su propio patrimonio, razón por la que se implementaba una herramienta de protección patrimonial que les permitiera complementar la protección pública con fondos provenientes de la familia²⁴. Se trata de una preocupación palpable en todos los países de nuestro entorno, que de una u otra forma han intentado establecer recursos para encauzar la protección de personas con amplias limitaciones en la actividad para cuando sus principales apoyos, sus progenitores, no estén.

Es expresiva en ese sentido la Ley italiana 112/2016, llamada coloquialmente *Legge dopo di noi*, cuya exposición de motivos indica que la ley:

regula medidas de asistencia, cuidado y protección en el supremo interés de las personas con discapacidad grave, siempre que esta no sea consecuencia del envejecimiento natural o de patologías asociadas a la senilidad, y que carezcan de apoyo familiar por haber perdido a ambos progenitores o porque estos no están

²⁴ Se trata de una finalidad claramente puesta de relieve en los debates parlamentarios. Afirmaba por ejemplo el señor Campuzano i Canadés, del Grupo Catalán, en el debate en comisión en el Congreso, respecto del patrimonio protegido, que:

Se trataba de un mecanismo del que se podía dotar nuestro ordenamiento jurídico para tranquilizar a aquellas familias que tienen una persona con discapacidad, preocupadas por aquello que sucedería cuando los padres de aquella persona ya no estuviesen en condiciones de garantizarles su apoyo, para que encontrasen a través de ese patrimonio jurídico protegido un mecanismo que permitiese afrontar las cargas, las dificultades, las necesidades que esas personas tuviesen cuando sus padres faltasen. Esta cuestión, que iba muy ligada a permitir esa tranquilidad y a permitir ese nivel de responsabilidad de las familias, hizo que esas familias pudiesen encontrarse con un instrumento jurídico que les diese esa tranquilidad, en un contexto en el que además el proceso de envejecimiento de las personas con discapacidad nos obligará cada vez más a tomar medidas que tengan en cuenta esa situación (Cortes Generales. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Comisiones, año 2003, VII Legislatura, n.º 809, p. 25487).

Es cierto que tanto la exposición de motivos como los debates parlamentarios hacían referencia a nuevas formas de discapacidad, como la enfermedad de Alzheimer, pero se trata de una referencia que debe ponerse en relación con los mecanismos que el propio proyecto incorporaba para que la propia persona con discapacidad que ve venir su discapacidad pudiera organizar personal y patrimonialmente su futuro, en particular, con la modificación del Código Civil en materia de autotutela. Afirmaba en este sentido el señor Belda Pérez-Pedrero, del Grupo Parlamentario Popular, que:

Por lo que se refiere a los ajustes que hay en otras instituciones de carácter civil o financiero, quisiera destacar la consagración a este nivel de la figura de la autotutela. Es muy importante que cuando existen enfermedades de carácter degenerativo y aquella persona que no está en el mundo de la discapacidad va a entrar en él en poco tiempo porque va a padecer, por ejemplo, alzheimer, pueda disponer de la existencia de muchos de sus actos vitales y específicamente de los referidos al patrimonio. Tocar el Código Civil en esta materia es un avance significativo (Cortes Generales. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados. Comisiones, año 2003, VII Legislatura, n.º 809, p. 25493).

en condiciones de proporcionarles el apoyo parental adecuado. También se prevén medidas para anticipar la ausencia del apoyo familiar mediante la asunción progresiva de la responsabilidad sobre la persona interesada mientras sus padres aún estén vivos (*Legge 22 giugno 2016, n.º 112. Disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare*, traducción propia).

La misma preocupación puede encontrarse en otros países, en los que suelen establecerse límites a la edad hasta la cual pueden establecerse instrumentos de protección patrimonial en favor de las personas con discapacidad. En Canadá, los RDSP pueden recibir contribuciones de terceros hasta que el beneficiario cumple 60 años, pero las subvenciones y bonos del Gobierno finalizan el año que cumple 49 años. En Estados Unidos, las *ABLE accounts* requieren que el beneficiario sea una persona con discapacidad severa acaecida antes de cumplir 26 años, y los *Individual Special Needs Trusts* que sea inferior a 65²⁵.

Del mismo modo, y en tanto instrumentos de ahorro a medio o largo plazo, restringen su disposición inmediata, ordenando reintegrar las ayudas o beneficios fiscales disfrutados si la disposición se produce antes de un determinado plazo. En Canadá, los RDSP, que persiguen estimular el ahorro a largo plazo, exigen que sus fondos permanezcan en el mismo –salvo circunstancias excepcionales– durante al menos 10 años para poder ser retirados sin penalización, si bien se ha recomendado, para fomentar su desarrollo, que dicho plazo se reduzca a cinco años (Comité Sénatorial Permanent des Affaires Sociales, des Sciences et de la Technologie, «Éliminer les obstacles. Analyse critique du Crédit d'impôt pour personnes handicapées et du Régime enregistré d'épargne-invalidité», Senat de Canadá, junio de 2018, pp. 6 y 23, recomendación 8). Esa es la filosofía del contrato de *rente-survie* francés, suscrito por un familiar (ascendiente, descendiente y colateral hasta el tercer grado) en beneficio de una persona con discapacidad, que garantiza un capital o una renta vitalicia a la persona con discapacidad en caso de fallecimiento del suscriptor, que ha de ser necesariamente el asegurado, estando destinado por tanto a amortiguar económicamente las consecuencias de la desaparición del asegurado (al igual que el contrato de *épargne-handicap*).

Es urgente una reforma del régimen fiscal de los patrimonios protegidos que dote de coherencia y seguridad jurídica su régimen tributario, en particular, en relación con la disposición inmediata de sus fondos. Mientras no se produzca, no parece admisible que sean los tribunales o la Administración tributaria quienes, forzando el tenor literal de la ley y la finalidad que impulsó la reforma del concepto de disposición en 2009, claramente dirigida

²⁵ Véase más ampliamente nuestro trabajo (De Pablo Varona, 2024, pp. 93-166). También, Abbey y Hershey (2016, pp. 46 y ss.); Hershey, Kelly y Abbey (2017, pp. 72 y ss.); McGee y Ferguson (2017, pp. 149 y ss.). Hay instrumentos que no establecen un límite de edad, como los *Disabled Person's Trusts* en el Reino Unido o los *Special Disability Trusts* australianos, pero tienen una concepción diferente.

a evitar las consecuencias fiscales de la disposición anticipada, la permitan únicamente en situaciones excepcionales o para atender necesidades específicas de la discapacidad, a las que ninguna referencia hay ni en la Ley 41/2003 ni en la 35/2006.

No es sin duda desdeñable que, *de lege ferenda*, se quiera restringir la disposición inmediata a determinados gastos específicamente relacionados con la discapacidad, o limitarla a atender situaciones excepcionales claramente definidas. Por ejemplo, las cuentas ABLE en Estados Unidos (*Achieving a Better Life Experience*), creadas para permitir a personas con una discapacidad severa acaecida antes de cumplir 26 años ahorrar o a sus familiares realizar aportaciones –incentivadas fiscalmente, IRC Sec. 529A– sin poner en riesgo los beneficios que reciben de la Seguridad social ni otros beneficios públicos, permiten a sus titulares retirar fondos en cualquier momento para cubrir «gastos calificados relacionados con la discapacidad», como vivienda, educación, transporte, atención médica, tecnología de asistencia, servicios de apoyo personal y gastos funerarios o de entierro. Las distribuciones destinadas a otros fines son penalizadas, afectando al mantenimiento de otros beneficios públicos. No sería en esta línea inadecuado que la disposición inmediata se restringiera a determinados gastos claramente vinculados a las mayores necesidades de las personas con discapacidad, como la contratación de apoyos, terapias o dispositivos de asistencia.

Del mismo modo, y más allá de este tipo de gastos, podría admitirse la atención de cualquier necesidad vital en situaciones extraordinarias a las que no pudiera hacerse frente con otros medios de la propia persona con discapacidad, regulando la relación entre esa opción y el mínimo por descendientes con discapacidad, en particular, cuando los descendientes tienen menos de 18 años.

No creemos, sin embargo, que su ámbito deba extenderse a cubrir las necesidades de las personas con discapacidad sobrevenida por la mayor edad, pues sus posibilidades y necesidades son radicalmente diferentes de las que tienen las personas con discapacidad acaecida en edades tempranas. En este último caso, la gravedad de la propia limitación en la actividad dificulta a la persona con discapacidad generar los recursos necesarios para mantenerse y, desde luego, para forjar un ahorro para el futuro. Son sobradamente conocidas las dificultades de acceso al empleo de las personas con discapacidad grave, y su menor retribución cuando acceden al mercado laboral. Su situación no es la misma que la de una persona sin discapacidad que trabaja toda su vida, generando los recursos correspondientes, y se ve afectado de una discapacidad grave una vez acaecida la jubilación. No parece que, en estos casos, deba abrirse las puertas a un instrumento de ahorro a medio o largo plazo, cuando ya se han podido generar por la propia persona recursos suficientes para complementar las medidas de asistencia pública. Con el sistema actual, sin embargo, no vemos barrera alguna para que también las personas de mayor edad a las que sobrevenga una discapacidad grave puedan recurrir al patrimonio protegido abriendo la puerta a las aportaciones de sus hijos, disponiendo inmediatamente de sus fondos sin pérdida de los beneficios fiscales, en los términos que hemos comentado previamente.

5. Recapitulación

Los patrimonios protegidos nacieron como un instrumento para garantizar la atención de las necesidades vitales de los hijos con discapacidad para cuando faltaran sus progenitores («y después de nosotros, ¿qué?»), como ponen de relieve la propia exposición de motivos de la Ley 41/2003 y los debates parlamentarios. Sin embargo, la disposición de sus fondos no se difirió al fallecimiento de sus apoyos –como acontece en el régimen especial de los planes de pensiones en favor de personas con discapacidad–, sino que se configuró como un instrumento de ahorro a medio plazo, que permitiera retener los fondos aportados al menos en los cuatro años anteriores, so pena de perder los beneficios fiscales otorgados en el momento de realizar las correspondientes aportaciones. Pero incluso esa concepción inicial no gozó de acuerdo entre los Ministerios implicados en su configuración, pues desde el Ministerio de Asuntos Sociales se defendía su inmediata disposición sin pérdida de los beneficios fiscales.

La modificación operada por la Ley 1/2009 en la Ley 41/2003, incorporando un apartado que niega que sea disposición el gasto de dinero para atender necesidades vitales de la persona con discapacidad, responde precisamente a la intención de permitir la disposición inmediata de los fondos –en línea con lo que acontece en el País Vasco, donde el incentivo fiscal consiste en una deducción en cuota– sin pérdida de los beneficios fiscales correspondientes. Aunque a la vista de los antecedentes parlamentarios no nos cabe duda de la intención de esa reforma y por tanto de su incidencia en la LIRPF, no es de extrañar que su defectuosa configuración haya planteado resistencias en la propia Administración tributaria, y llevado a la jurisprudencia que comentamos a identificar necesidades vitales con aquellas específicamente vinculadas a la discapacidad.

Que los patrimonios protegidos necesitan de una reforma fiscal que introduzca seguridad jurídica en su funcionamiento es algo evidente desde hace tiempo, particularmente respecto de las consecuencias de la disposición inmediata –y también de la realizada más allá del periodo de los cuatro años, por los problemas que la regla FIFO introduce– de las aportaciones. Con el criterio de las recientes SSTSJ de Madrid, al menos, los contribuyentes pueden disponer inmediatamente de sus fondos para afrontar necesidades específicamente derivadas de la discapacidad, convirtiéndose los patrimonios protegidos también en una herramienta a disposición de las familias de personas de edad avanzada a las que sobreviene una discapacidad en la ancianidad.

Referencias bibliográficas

Abbey, B. y Hershey, L. (2016). Does the ABLE Act Enable the Wealthy and Disable the Poor? *Journal of Financial Service Professionals*, 70(2), 46-52.

- Almagro Martín, C. (2012). Reflexiones sobre los beneficios fiscales en el IRPF por aportaciones y contribuciones a sistemas alternativos de previsión social de mayores, discapacitados y dependientes. *Nueva Fiscalidad*, 3, 105-153.
- Almagro Martín, C. (2014). Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Base liquidable, cuota íntegra y cuota líquida. En J. López Martínez, J. M. Pérez Lara y A. Damas Serrano (coords.), *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales* (pp. 137-184). Tirant Lo Blanch.
- Arranz de Andrés, C. (2020). Aspectos fiscales de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. En S. Martín Santisteban (coord.), *Los patrimonios de afectación como instrumento de gestión y transmisión de riqueza* (pp. 191-209). Tirant Lo Blanch.
- Damas Serrano, A. y Pérez Playa, C. (2014). El régimen tributario de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. En J. López Martínez, J. M. Pérez Lara y A. Damas Serrano (coords.), *Las medidas fiscales como instrumento de protección de las personas con necesidades especiales* (pp. 487-563). Tirant Lo Blanch.
- Díaz Alabart, S. (2009). La Ley 1/2009 de modificación de la Ley del Registro Civil y de la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad. *Actualidad Civil*, 17 [citado por *La Ley Digital* 360, 15281, 1-20].
- Escribano Tortajada, P. (2012). *El patrimonio protegido de las personas con discapacidad*. Tirant lo Blanch.
- Fernández Amor, J. A. (2014). Contratos de seguro de dependencia y sistemas de previsión social de personas con discapacidad. En A. M.^a Delgado García y R. Oliver Cuello (coords.), *Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social* (pp. 305-333). Bosch.
- Golombek, J. (2009). Stratégies de planification et régime enregistré d'épargne-invalidité. *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*, 57(2), 361-386.
- Golombek, J. (2023a). *Advanced Planning with RDSPs*. https://www.cibc.com/content/dam/personal_banking/investments/pdfs/advanced-RDSPs-en.pdf
- Golombek, J. (2023b). *Planning with RDSPs*. https://www.cibc.com/content/dam/personal_banking/investments/pdfs/cibc-rdsp-golombek-en.pdf
- Guerra Reguera, M. (2015). Los patrimonios protegidos. Un instrumento al servicio de las personas discapacitadas y sus familias. *Quincena Fiscal*, 14, 21-58.
- Hershey, L., Kelly, A. y Abbey, B. (2017). Disabling ABLE: Five Possible Pitfalls When Implementing the ABLE Act. *Journal of Financial Service Professionals*, 71(2), 70-78.
- López-Galiacho Perona, J. (2011). La aportación al patrimonio protegido, «mejor» «con dinero». En *La encrucijada de la incapacitación y la discapacidad* (pp. 623-637). La Ley.

- Lucas Durán, M. y Martín Dégano, I. (2014a). *Los patrimonios protegidos de personas con discapacidad: régimen civil y tributario. Reflexiones al cumplirse diez años de su ley de aprobación*. Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Lucas Durán, M. y Martín Dégano, I. (2014b). Los patrimonios protegidos de personas con discapacidad y su fiscalidad. *Documentos del IEF*, 4.
- Martín Dégano, I. (2014). Los actos de disposición del patrimonio protegido y sus implicaciones tributarias. En M.^a C. García Garnica (dir.) y R. Rojo Álvarez-Manzaneda (coord.), *Nuevas perspectivas del tratamiento jurídico de la discapacidad y la dependencia* (pp. 403-420). Dykinson.
- Martín Santisteban, S. (2024). Los patrimonios asistenciales españoles, entre derecho estatal y derechos forales. *Trusts e Attività Fiduciarie*, 6, 910-924.
- Martín Santisteban, S. (2025). Estrategias de afectación de bienes para la protección de personas vulnerables. *InDret Privado. Revista para el Análisis del Derecho*, 1, 99-133. <https://indret.com/estrategias-de-afectacion-de-bienes-para-la-proteccion-de-personas-vulnerables/>
- McGee, C. y Ferguson, G. (2017). A Primer on ABLE Accounts. *University of Richmond Law Review*, 52, 149-180.
- Medina Casado, G. (2022). Tratamiento en el IRPF de los patrimonios protegidos. En Á. A. Sánchez Bravo (dir.), *Semper Sapiens. Libro homenaje al profesor Dr. Felito Rotondo Tornaría* (pp. 341-369). Alma Mater.
- Monzón Moreno, P. (2022). El patrimonio protegido como medida de apoyo: aspectos fiscales. En A. Castro-Girona Martínez, F. Cabello de Alba Jurado y C. Pérez Ramos (coords.), *La reforma de la discapacidad: comentarios a las nuevas reformas legislativas* (vol. 2, pp. 251-281). Fundación Notariado.
- Navarro Garmendia, J. A. (2012). El concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido. *Crónica Tributaria*, 143, 125-154.
- Navarro Garmendia, J. A. (2013). Análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido. *Documentos del IEF*, 20.
- Osa Fondón, A. de la (2023). Protección de las personas con discapacidad a través de la constitución de un patrimonio protegido. *Revista de Derecho UNED*, 2, 423-451.
- Pablo Varona, C. de (2018). *Los patrimonios protegidos en favor de personas con discapacidad. Régimen fiscal*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Pablo Varona, C. de (2024). Los mecanismos de protección patrimonial de las personas con discapacidad. Consideraciones y propuestas de reforma. *Quincena Fiscal*, 15-16, 93-166.
- Pascual González, M. (2017). Análisis del régimen fiscal favorable de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. *Cont4b3*, 61, 17-21.

- Pérez Huete, J. (2017). Discapacidad e IRPF: un estudio de la regulación de los beneficios, requisitos y otras medidas fiscales de protección de las personas con discapacidad y sus familias. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 415, 103-144. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2017.4495>
- Polonio de Dios, G. (2016). El patrimonio protegido: administración y beneficios fiscales. *Revista Jurídica del Notariado*, 97-98, 111-139.
- Pozo Moreira, F. J. (2009). La reforma del Registro Civil por la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos. *Diario La Ley*, 6166.
- Rodríguez Gil, C. (2017). El patrimonio protegido de las personas con discapacidad. Situación actual y reflexiones a futuro. En M. A. Cabra de Luna (coord.), *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo. Estudios en homenaje a Miguel Cruz Amorós* (pp. 119-146). Cinca.

Carlos de Pablo Varona. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Cantabria. Investigador del SANFI. Premio Extraordinario de Licenciatura y de Doctorado, ganó el primer premio en la 18.ª edición del Premio Estudios Financieros. Posee cinco sexenios. Es autor de ocho monografías y una treintena de artículos y capítulos de libro. Es patrono de varias fundaciones dirigidas a apoyar a personas con discapacidad. <https://orcid.org/0000-0002-1078-7041>



Anatomía tributaria de ocho resoluciones: el TEAC y el artículo 89.2 de la LIS

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Doctor en Derecho.

Profesor de la Universidad Pompeu Fabra (España)

ads@duransindreu.com

Extracto

El TEAC ha dictado recientemente diversas resoluciones con relación al artículo 89.2 de la LIS en la que se fija su criterio interpretativo con relación a cómo hay que regularizar los efectos abusivos de aquellas ventajas fiscales que se han conseguido al realizar una operación de reestructuración empresarial cuya finalidad principal es la fiscalidad. Nos estamos refiriendo al régimen fiscal especial de diferimiento previsto en el capítulo VII de la LIS, comúnmente denominado régimen FEAC (fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores).

Las resoluciones son importantes por la relevancia que una vez más se concede a los motivos económicos válidos, porque contradicen y reinterpretan la doctrina de la DGT recogida en la Consulta V2214/2023, de 27 de julio, y porque fijan el criterio interpretativo del tribunal con relación al artículo 89.2 de la LIS, relativo a la regularización de la ventaja fiscal que de forma abusiva se ha conseguido.

La finalidad de nuestro trabajo es analizar su contenido y proponer una interpretación alternativa de dicho artículo.

Palabras clave: ventaja fiscal; efectos fiscales abusivos; motivo económico válido; fraude fiscal; operaciones de reestructuración; ventajas fiscales abusivas; abuso; delusión fiscal; prácticas abusivas.

Recibido: 19-02-2025 / Aceptado: 19-02-2025 / Publicado: 14-03-2025

Cómo citar: Durán-Sindreu Buxadé, A. (2025). Anatomía tributaria de ocho resoluciones: el TEAC y el artículo 89.2 de la LIS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 34-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24367>



Tax anatomy of eight resolutions: The Central Economic-Administrative Tribunal and article 89.2 of the Corporate Income Tax Law

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Abstract

The Central Economic Administrative Court has recently issued several resolutions in relation to article 89.2 of the LIS in which it sets its interpretative criterion in relation to how to regularize the abusive effects of those tax advantages that have been obtained when carrying out a business restructuring operation whose main purpose is taxation. We are referring to the special tax deferral regime provided for in chapter VII of the LIS, commonly known as the FEAC regime (mergers, spin-offs, asset contributions and exchange of shares).

The resolutions are important because of the relevance once again given to valid economic reasons, because they contradict and reinterpret the doctrine of the General Directorate of Taxes contained in its Resolution CV2214/2023, of July 27, and because they establish the interpretative criteria of the Court in relation to article 89.2 of the LIS relating to the regularization of the tax advantage that has been obtained in an abusive manner.

The purpose of our work is to analyze its content and propose an alternative interpretation of this article.

Keywords: tax advantage; abusive tax effects; business purpose test; tax fraud; restructuring operations; abusive tax advantages; abuse; tax avoidance; abusive practices.

Received: 19-02-2025 / Accepted: 19-02-2025 / Published: 14-03-2025

Citation: Durán-Sindreu Buxadé, A. (2025). Anatomía tributaria de ocho resoluciones: el TEAC y el artículo 89.2 de la LIS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 34-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24367>



Sumario

1. A modo de breve introducción
2. Supuesto de hecho y controversia jurídica
3. La fiscalidad de los negocios realizados
4. Breve referencia a la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009
 - 4.1. El objetivo de la directiva
 - 4.2. La finalidad de fraude como único requisito para inaplicar el régimen fiscal especial
5. El caso de autos
 - 5.1. El principio de calificación y el artículo 89.2 de la LIS
 - 5.2. El concepto de ventaja fiscal y de ventaja fiscal «abusiva»
 - 5.3. La existencia de una «ventaja fiscal», sus «efectos abusivos» y la «disponibilidad» sobre los dividendos
 - 5.4. La realidad jurídica aparente sin sustrato económico real
 - 5.5. La inexistencia de un abuso en la aplicación del derecho
 - 5.6. La inexistencia de un vacío normativo
 - 5.7. La regularización de los efectos de la ventaja fiscal
6. De vuelta con los «motivos», y a modo de reflexión final

1. A modo de breve introducción

El 22 de abril de 2024 y el 27 de mayo de idéntico año, el TEAC dictó cinco importantes resoluciones (RG 6448/2022, 6452/2022, 6513/2022, 6550/2022 y 3426/2021, respectivamente).

Con posterioridad, el 19 de noviembre de 2024, el TEAC dictó una nueva resolución que confirma y completa la doctrina fijada en sus anteriores resoluciones (RG 8869/2021) y, poco después, el 12 de diciembre de idéntico año, dictó dos nuevas resoluciones (RG 6543/2024 y 5937/2024) en resolución al recurso contra la ejecución del acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia por el que se da cumplimiento a las Resoluciones del TEAC de 22 de abril y 27 de mayo, citadas anteriormente.

El objeto de la controversia en todas ellas es la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), comúnmente denominado régimen FEAC (fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores), y de su regularización.

Las resoluciones son importantes por tres motivos. El primero, por la relevancia que una vez más el TEAC concede a los motivos económicos válidos. El segundo, porque contradicen y reinterpretan la doctrina de la DGT recogida en la Consulta V2214/2023, de 27 de julio. Y tercero, por la interpretación del tribunal con relación al artículo 89.2 de la LIS, relativo a la regularización de la ventaja fiscal que de forma abusiva se ha conseguido.

La finalidad de nuestro trabajo es analizar el contenido de tales resoluciones, así como la de proponer una interpretación alternativa al artículo 89 de la LIS.

Dada la identidad sustancial y literal entre las ocho resoluciones, todas las referencias que en el trabajo se hacen a las mismas se refieren a la Resolución de 22 de abril de 2024 (en adelante, resolución o la resolución) y a los fundamentos de derecho que en ella se recogen.

Cabe indicar, por último, que hemos omitido expresamente todo tipo de referencias a la doctrina administrativa, jurisprudencial o científica, con la finalidad de expresar tan solo nuestra opinión con el único apoyo de la normativa vigente.

2. Supuesto de hecho y controversia jurídica

Antes de iniciar el análisis de las resoluciones, es necesario resumir los hechos cuyas consecuencias jurídicas constituyen el objeto de la controversia.

Se trata de un/una contribuyente, persona física, que aporta a una sociedad *holding* la totalidad de las acciones o participaciones de una sociedad operativa de las que es titular. Su valoración se ajusta a las reglas especiales de valoración del artículo 37.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), e incluye, por tanto, el importe del patrimonio neto (capital y reservas) de la sociedad cuyas acciones o participaciones se aportan.

El contribuyente considera que la aportación cumple los requisitos para que el régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS se aplique. Por tanto, este no integra en la base imponible de su IRPF el importe de la ganancia patrimonial que en el momento de aportarse tales acciones o participaciones se produjo.

Después de su aportación, la sociedad operativa reparte en favor de la sociedad *holding* dividendos con cargo a los beneficios no distribuidos que la sociedad operativa había obtenido hasta el momento de la aportación. La sociedad *holding*, que es el nuevo socio de la sociedad operativa, destina su importe a la compra de activos financieros que no se afectan a ninguna actividad económica. Al presentar su IS, la sociedad *holding* aplica la exención del 95 % a la que el artículo 21.1 a) de la LIS se refiere, que, recordémoslo, establece que los dividendos procedentes de la participación, directa o indirecta, en el capital social de una entidad en, al menos, un 5 %, están exentos en un 95 %.

En opinión de la AEAT, que el TEAC suscribe, la aportación no se justifica por motivos económicos válidos distintos de los fiscales, siendo su finalidad principal conseguir una ventaja fiscal, en concreto, aplicar el artículo 21.1 de la LIS. En opinión de la AEAT, que el TEAC confirma, el efecto «abusivo» que con ella se consigue es eludir el IRPF que el socio persona física hubiese tenido que pagar si los dividendos se hubieran distribuido antes de que las acciones o participaciones se aportaran a la sociedad *holding*.

En consecuencia, la AEAT integra en la base imponible del IRPF del socio persona física el importe de la ganancia patrimonial que al aportar las acciones o participaciones se ha producido. Sin embargo, el TEAC considera que solo se ha de integrar la parte de la ganancia patrimonial que corresponde a los dividendos que se han cobrado, imputándose su importe en los periodos impositivos en los que tales dividendos se han distribuido.

La controversia está servida.

3. La fiscalidad de los negocios realizados

Para una mejor comprensión de la controversia, resulta necesario recordar primero la fiscalidad de las operaciones objeto de controversia.

Como hemos dicho, los negocios que se han realizado son dos: una aportación no dineraria de acciones o participaciones, y una posterior distribución de dividendos.

Con relación a la primera, en el momento en el que las acciones o participaciones de la sociedad operativa se aportan a la sociedad *holding*, se produce en sede del socio persona física una ganancia patrimonial (art. 33 de la LIRPF) que se determina por la diferencia entre el mayor del valor que corresponda a las acciones o participaciones que se aportan y su valor de adquisición o coste histórico (art. 37.1 b) de la LIRPF); ganancia que se integra en la base imponible del IRPF y que tributa al tipo marginal máximo correspondiente a las rentas del ahorro.

Dado que se trata de una aportación no dineraria de las previstas en el artículo 87 de la LIS, dicha ganancia patrimonial no se integra en la base imponible del IRPF del socio persona física aportante. En consecuencia, el valor de adquisición de los títulos que se le han atribuido a este último conserva, a efectos fiscales, su valor o coste histórico (art. 79 de la LIS); circunstancia que permite que, en el momento en el que tales títulos se tramitan, la renta que se ha diferido se integre entonces en la base imponible del transmitente. En definitiva, la tributación efectiva de la renta que al aportarse las acciones o participaciones se ha producido se difiere hasta el momento de su efectiva realización.

Recordemos también que el artículo 87 de la LIS permite que el régimen fiscal especial se aplique a determinadas aportaciones no dinerarias, en concreto, a las de acciones o participaciones que cumplan los siguientes requisitos:

- Que se trate de participaciones sociales que representen, como mínimo, un 5 % de los fondos propios de la sociedad cuyas acciones o participaciones se aportan (en nuestro caso, de la sociedad operativa).
- Que, durante el año anterior a la fecha en la que la aportación se formaliza en documento público, el aportante (esto es, el socio persona física) haya ostentado su titularidad de manera ininterrumpida.
- Que la actividad principal de la sociedad cuyas acciones o participaciones se aportan (en nuestro caso, la sociedad operativa) no sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Que la sociedad beneficiaria de la aportación (esto es, la sociedad *holding*) sea residente en territorio español.
- Que, una vez realizada la aportación, el aportante, esto es, el socio persona física, participe en los fondos propios de la entidad beneficiaria de la aportación, esto es, la sociedad *holding*, en, al menos, un 5 %.

En el caso de autos, todos los requisitos se cumplen.

Dado que el contribuyente considera que la aportación se justifica por motivos económicos válidos, este aplica el régimen fiscal especial y difiere la tributación de la ganancia

patrimonial que se ha producido en el momento en el que las acciones o participaciones se han aportado.

Conviene señalar que el resultado que el contribuyente persigue se podría conseguir también a través de un canje de valores de los previstos en el artículo 76.5 de la LIS, a los que el régimen fiscal especial resulta también de aplicación.

Con relación a la posterior distribución de dividendos, la sociedad *holding*, que es el nuevo accionista, socio o partícipe de la sociedad operativa, integra en la base imponible de su IS el importe de los dividendos que la sociedad operativa ha distribuido y aplica la exención del 95 % que el artículo 21.1 a) de la LIS prevé con relación a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes en territorio español, cuyo porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 %.

En definitiva, la ganancia patrimonial que al aportarse las acciones o participaciones se produce difiere su tributación hasta el momento de su posterior transmisión. Por su parte, la sociedad *holding* aplica la exención del 95 % sobre el importe de los dividendos que la sociedad operativa ha distribuido con cargo a los beneficios no distribuidos hasta el momento de la aportación de las acciones o participaciones representativas del capital social de dicha sociedad. Esta es, pues, la fiscalidad que a cada uno de los dos negocios que se han realizado, individualmente considerados, les corresponde.

Centrémonos ya en el análisis de las resoluciones citadas, básicamente, las de 22 de abril y 27 de mayo de 2024.

4. Breve referencia a la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009

4.1. El objetivo de la directiva

Punto inevitable de partida es la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, de la que el régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS es su transposición. Según esta, las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores son necesarias «para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, y para garantizar así el buen funcionamiento de dicho mercado» (considerando 2). Por tal motivo, prosigue, es necesario que tales operaciones no se vean «obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros» (considerando 2). Por tanto:

es importante establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado interior, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional (considerando 2).

Tales normas consisten en diferir la tributación de las rentas que se producen en el momento de realizarse tales operaciones, garantizando su gravamen futuro en el momento de su efectiva realización. En consecuencia, el régimen de diferimiento o, mejor, de neutralidad fiscal «permite evitar la tributación de las plusvalías correspondientes [y] garantiza su gravamen ulterior [...] en el momento de su realización» (considerando 7 de la directiva).

Por tanto, el objetivo de la directiva no es disuadir ni promover tales operaciones, sino impedir que su fiscalidad distorsione el buen funcionamiento del mercado, así como garantizar la tributación efectiva de las plusvalías en el momento en el que con posteridad se realicen. Para ello, la directiva enumera cuáles son las operaciones a las que esta se aplica (art. 1) y qué se entiende por cada una de ellas (art. 2). De su lectura se observa que la norma comunitaria no prevé ningún requisito subjetivo o adicional que cumplir. Se limita, sin más, a definir de forma objetiva cada una de las operaciones a las que la directiva se refiere. Por tanto, el régimen fiscal común se aplica a las operaciones que en esta se enumeran, sean cuales sean sus motivos: operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores. En este sentido, el propio TJUE ha reiterado que el régimen fiscal común se aplica indistintamente a todas las operaciones comprendidas en el ámbito de su aplicación, «abstracción hecha de sus motivos, ya sean estos financieros, económicos o puramente fiscales» (Sentencias de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, *LeurBloem*, apartado 36; 5 de julio de 2007, asunto C321/05, *Kofoed*, Rec. p. I5795, apartado 30; y 20 de mayo de 2010, asunto C352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, apartado 41 y jurisprudencia).

Esto significa que, sean cuales sean sus motivos, el régimen fiscal de las operaciones a las que la directiva se refiere es el de diferimiento de las rentas vinculadas a las mismas. Por tanto, lo relevante para que la directiva se aplique es que se trate de alguna de las operaciones que en su artículo 1 enumera, y que en su artículo 2 define.

Sin perjuicio de ello, su artículo 15 prevé una cláusula particular antiabuso que permite a los Estados miembros que, cuando la finalidad principal de la operación sea el fraude fiscal, se puedan negar a aplicar el régimen de diferimiento o a retirarlo. Es cierto, como veremos, que dicha cláusula alude expresamente a los denominados motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización. Pero no lo es menos que aquella se aplica tan solo en los supuestos de fraude. No se trata, por tanto, de un requisito sustantivo que tales operaciones han de cumplir.

4.2. La finalidad de fraude como único requisito para inaplicar el régimen fiscal especial

Como ya hemos dicho, el artículo 15.1 a) de la directiva faculta a cada Estado miembro para negarse a aplicar total o parcialmente el régimen fiscal que esta prevé o a retirar, total o parcialmente, el beneficio que este conlleva, cuando cualquiera de las operaciones señaladas en su artículo 1 «tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal».

El citado artículo señala, asimismo:

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

Como ya sabemos, el régimen fiscal especial se aplica a todas las operaciones a las que el artículo 1 de la directiva se refiere, sean cuales sean sus motivos. En consecuencia, la existencia de motivos económicos no es un requisito subjetivo que tales operaciones hayan de cumplir. Esto no impide que su ausencia se tenga en cuenta cuando la operación de la que se trate tenga como principal objetivo, o como uno de los principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal. Por tanto, salvo en los casos de fraude, la ausencia de tales motivos no faculta a los Estados miembros a inaplicar el régimen fiscal. Esto significa que la inexistencia de tales motivos es, tan solo, un indicio de la existencia de fraude. Lo prioritario, pues, es averiguar si este existe. De existir, la ausencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales corrobora, o confirma, su existencia.

El artículo 15, no lo olvidemos, es una cláusula antiabuso, esto es, una cláusula cuya finalidad es evitar el fraude o el abuso. Exige, pues, que este exista. Sin este, la cláusula queda vacía de contenido. Sin abuso, la cláusula no se aplica.

Abusar del derecho es abusar de las formas negociales, esto es, utilizarlas con una finalidad distinta a la que el derecho les atribuye, o, mejor, con una finalidad distinta a la que corresponde a su causa típica. Por tanto, lo prioritario y relevante es averiguar la certeza causal del negocio. Si el negocio es causalmente cierto, el abuso del derecho no existe. Y si este no existe, los motivos económicos distintos de los fiscales son irrelevantes.

Si existe abuso o, mejor, si los negocios que el contribuyente ha utilizado no son los que el derecho contempla como normales para conseguir el resultado que se ha conseguido, su eficacia fiscal está condicionada a que los negocios que se han utilizado se justifiquen por motivos económicos válidos distintos de los fiscales.

El análisis de cualquier operación exige, pues, una previa valoración jurídica y objetiva de los hechos y negocios que se han realizado. De concluirse la existencia objetiva de un abuso, es necesario valorar también si las operaciones que se han realizado se justifican por motivos económicos distintos de los fiscales; valoración que solo es necesaria si concurren los requisitos objetivos necesarios que permitan presumir la existencia de un abuso.

Esto significa que este está integrado por dos elementos. Uno, objetivo. Y, otro, subjetivo. Mientras que el primero exige la existencia objetiva del abuso, el subjetivo exige su constatación subjetiva, esto es, la ausencia de motivos económicos distintos de los fiscales. En consecuencia, si el negocio es causalmente cierto, los motivos no importan. De ahí la importancia de averiguar en cada caso si el negocio que el derecho considera como «normal» para conseguir el resultado final que se ha conseguido coincide o no con el que el contribuyente ha realizado. Si el negocio que se ha realizado coincide con el que el derecho contempla como normal, no hay abuso. Pero si ambos no coinciden, la eficacia fiscal del negocio está condicionada a que este se justifique por motivos económicos distintos de los fiscales.

En consecuencia, el régimen fiscal especial solo se puede inaplicar cuando, existiendo abuso, el negocio realizado no se justifique por motivos económicos distintos de los fiscales. De ahí, precisamente, que la directiva utilice en su artículo 1.1 a) el vocablo «puede», esto es, que su ausencia «puede» ser, o no, un indicio de fraude.

Por tanto, una norma que excluya la aplicación del régimen fiscal especial (o común) «sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente la evasión o el fraude fiscal» excede de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/434/CEE (Sentencia de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, *LeurBloem*, apartados 41 y 44).

Por ello, cualquier excepción a esta regla general se ha de interpretar «de manera estricta y teniendo en cuenta su tenor, su finalidad y el contexto en el que se inscribe» (Sentencia de 20 de mayo de 2010, asunto C352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, antes citada, apartado 46).

En el caso de autos, ni la AEAT ni el TEAC cuestionan la certeza ni la licitud de los negocios realizados. Para el tribunal, «la [...] aportación de participaciones [...] fue una operación lícita» (penúltimo párrafo del FD 12 de la resolución citada). Ni la AEAT ni el TEAC cuestionan tampoco el cumplimiento de los requisitos que el artículo 87 de la LIS prevé. Por tanto, si el negocio es causalmente cierto y los requisitos que este último prevé se cumplen, el régimen fiscal especial es de aplicación. Sin embargo, el tribunal considera que solo es así cuando las operaciones que se han realizado se justifican por motivos económicos válidos distintos de los fiscales. Ignora, pues, las consecuencias jurídicas que la certeza de los negocios tiene. Se olvida, por tanto, de que la certeza del negocio impide la causalización de los motivos que solo se integran en la causa si hay abuso.

Para el tribunal, la certeza del negocio es irrelevante. Lo único que es relevante es si se justifica o no por tales motivos. En su opinión, la aplicación del régimen fiscal «requiere, como condición esencial, que [la operación realizada] tenga, como objetivo principal o esencial, uno de carácter económico-empresarial, esto es, que la misma no se realice con la finalidad exclusiva o primordial de obtener una ventaja fiscal» (cuarto párrafo del FD 3 de la resolución anterior), esto es, que «el objetivo principal que se persiga [se pueda considerar] como fraudulento o elusivo» (párrafo octavo del FD 3 de idéntica resolución). La afirmación no es, sin embargo, correcta.

Como ya hemos dicho, la aplicación del régimen fiscal especial exige que la finalidad principal de la operación no sea el fraude fiscal, esto es, que la ventaja fiscal no se haya conseguido de forma abusiva. Sin embargo, para el tribunal, una ventaja fiscal es abusiva si la operación a través de la que se consigue no se justifica por motivos económicos válidos distintos de los fiscales. Ahí radica precisamente nuestra discrepancia. En el punto de partida. Mientras que para nosotros lo prioritario es averiguar si existe o no un abuso, para la AEAT y el TEAC es averiguar si las ventajas fiscales que se han conseguido se justifican o no por motivos económicos válidos distintos de los fiscales.

Es cierto que el artículo 89.2, segundo párrafo, de la LIS, señala que «en particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, [...] sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal», y que, por tanto, su dicción literal permite interpretar que, en tales casos, el régimen no se aplica. Sin embargo, la expresión «en particular» que dicho artículo utiliza no se puede referir a un supuesto de hecho más amplio que el que con carácter general se toma como referencia. Precisamente por ello su única interpretación es que la inexistencia de tales motivos es tan solo un indicio de la existencia de fraude, pero no la prueba de su propia existencia.

En definitiva, el único supuesto en el que el régimen fiscal especial se puede inaplicar es cuando exista abuso de las formas y este no se justifique por motivos económicos distintos de los fiscales. Por tanto, la interpretación que el TEAC hace altera la función que los motivos tienen convirtiéndolos en un requisito más a cumplir que opera, tan solo, en los casos en los que la finalidad principal de la operación sea conseguir una ventaja fiscal.

Conviene señalar que el artículo 15 de la directiva no habla de ventaja fiscal, sino de fraude o elusión fiscal. Por tanto, el régimen fiscal especial solo se puede inaplicar cuando la operación que se realiza tenga como principal objetivo, o como uno de los principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal. La expresión ventaja fiscal que el artículo 89.2 de la LIS utiliza no se puede, pues, interpretar de otra forma que como ventaja fiscal que se ha obtenido de forma fraudulenta o abusiva. En consecuencia, lo relevante no es la existencia de una ventaja fiscal, sino de fraude. Esta es la única interpretación razonable del artículo 89.2 de la LIS con relación al artículo 15 de la directiva.

5. El caso de autos

5.1. El principio de calificación y el artículo 89.2 de la LIS

Hemos dicho que el artículo 89.2 de la LIS se aplica, tan solo, si la finalidad principal de la operación es el fraude. No es, pues, de extrañar que el TEAC centre su atención en averiguar si existe o no alguna ventaja fiscal y, de existir, en averiguar si es o no «abusiva»; circunstancia que, en su opinión, depende de que la operación de la que trae su causa se justifique o no por motivos económicos válidos distintos de los fiscales. El punto de partida del tribunal no es, pues, averiguar si hay fraude, sino si existe o no una ventaja fiscal y, de existir, si esta se pueda considerar «abusiva». La diferencia es sutil, pero muy importante.

Este planteamiento del TEAC ignora que el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), establece que las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez. Esto significa que lo primero que hay que averiguar es si los negocios que se han realizado son causalmente ciertos o si, valorados en su conjunto, es razonable concluir que estamos ante un supuesto objetivo de abuso; conclusión que, como acabamos de decir, requiere de esa previa y necesaria valoración jurídica.

Por tanto, lo prioritario es averiguar cuál es la verdadera voluntad negocial del contribuyente. Para ello, el punto de partida es el resultado final que con los negocios realizados se ha conseguido; resultado que nos permitirá constatar si el negocio que el derecho contempla como normal para conseguir ese resultado coincide, o no, con el negocio o negocios que se han realizado. Si ambos coinciden, la calificación que el contribuyente ha hecho del negocio que ha realizado es correcta. Pero si ambos no coinciden, habrá que averiguar entonces si el negocio que el contribuyente ha utilizado para conseguir el resultado que ha conseguido se justifica, o no, por motivos económicos válidos distintos de los fiscales. Si se justifica, el negocio tiene plena eficacia fiscal, esto es, su fiscalidad es la que la norma prevé para esos negocios. Pero si no se justifica, hay que recalificarlos a través del artículo 15 de la LGT (conflicto en la aplicación de la norma), de su artículo 16 (simulación) o, de existir, a través de la cláusula antiabuso particular que corresponda (en nuestro caso, la del art. 89.2 de la LIS). Recalificarlos significa que su fiscalidad es la que corresponde al negocio que el derecho considera como normal para conseguir el resultado que finalmente se ha conseguido.

Sin embargo, el TEAC ignora los artículos 13, 15 y 16 de la LGT y aplica, directamente, el artículo 89.2 de la LIS. En su opinión, este último se aplica directamente sin necesidad de acudir al artículo 13 de la LGT. El artículo 89.2 de la LIS se aplica, pues, sin perjuicio de cuál sea la verdadera naturaleza jurídica de los hechos o negocios realizados, es decir, sin perjuicio de que los negocios sean causalmente ciertos y, en definitiva, sin perjuicio de que exista, o no, un abuso del derecho propiamente dicho. Lo único relevante para que el

artículo 89.2 de la LIS se aplique es averiguar si la finalidad principal de la operación ha sido conseguir una ventaja fiscal o, mejor, si la operación de la que trae su causa se justifica por otros motivos económicos distintos de los fiscales. En consecuencia, el abuso se vincula tan solo a la existencia de motivos económicos distintos de los fiscales y no a la existencia objetiva de abuso. No es de extrañar, pues, que, para el TEAC, la valoración de los motivos sea determinante.

En el caso de que coexistan motivos fiscales y motivos no fiscales, es además necesario ponderar la importancia de unos y otros y averiguar cuál de ellos es la finalidad principal por la que la operación se ha realizado. En cualquier caso, se trata de una valoración subjetiva de naturaleza económica y no de una valoración objetiva de naturaleza jurídica o, mejor, una se sustituye por otra. De ahí, precisamente, que el tribunal considere que, a pesar de que se trata de negocios ciertos y lícitos, la inexistencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales es el factor decisivo para que el régimen fiscal especial se aplique o no. Así pues, la existencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales prevalece sobre la existencia de un supuesto objetivo de abuso. El abuso del artículo 89.2 de la LIS no coincide, pues, con el de abuso típico del derecho.

Sin embargo, esta interpretación no se corresponde con la que se deduce de la lectura de la directiva que, en su artículo 15, vincula la inaplicación del régimen fiscal especial a la existencia de fraude y no a la mera ausencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales. En consecuencia, su inaplicación requiere de la previa calificación del negocio que se ha realizado. Según cual sea su resultado, el artículo 89.2 de la LIS será o no de aplicación. La calificación del artículo 13 de la LGT es, pues, determinante para averiguar si el artículo 89.2 de la LIS se aplica o no. Por tanto, si los negocios que se han realizado son ciertos y lícitos, el régimen fiscal especial se aplica sin excepción alguna. Dado que en el caso de autos los negocios son ciertos, el artículo 89.2 de la LIS no es de aplicación.

5.2. El concepto de ventaja fiscal y de ventaja fiscal «abusiva»

Como hemos dicho, el tribunal considera que la valoración jurídica de los negocios que el contribuyente ha realizado no es importante. Lo relevante es si estos se justifican por motivos económicos distintos de los fiscales; circunstancia que solo es relevante si la finalidad principal del negocio que se ha realizado es conseguir una ventaja fiscal. En consecuencia, una ventaja fiscal es abusiva si la finalidad principal de la operación de la que trae su causa no se justifica por motivos económicos distintos de los fiscales.

Esto significa que conseguir una ventaja fiscal no es por sí mismo relevante. Lo será si esta no se justifica por motivos económicos distintos a los fiscales. De no justificarse, la ventaja fiscal que se ha conseguido es «abusiva». Por tanto, lo prioritario es averiguar si

existe o no una ventaja fiscal y, de existir, averiguar si esta es o no «abusiva». Este es el criterio del TEAC.

En su opinión, la aplicación del régimen fiscal especial exige que la operación de la que se trate «no se realice con la finalidad exclusiva o primordial de obtener una ventaja fiscal» (FD 3 de la resolución). Sin embargo, una cosa es que esta exista y otra muy distinta «que pueda concluirse que se trata de una "ventaja fiscal abusiva"». Para ello, hay que averiguar y acreditar que «su obtención fue el objetivo [principal] que se persiguió a la hora de realizar la operación que se llevó a cabo» (FD 6 de la resolución). La inexistencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales determina:

la improcedencia de [aplicar el régimen fiscal especial] siempre que la Administración pueda identificar que el objetivo principal o esencial de la operación es el fraude, esto es, que, con ella, se ha pretendido obtener, de forma abusiva, una ventaja fiscal (FD 5 de la resolución).

Como ya hemos dicho, dado que en una misma operación pueden concurrir motivos fiscales y no fiscales, la calificación de la ventaja fiscal como abusiva exige valorar también la importancia de unos y otros; valoración que presenta dos problemas. El primero, si se trata de una valoración cuantitativa o cualitativa y, el segundo, si la Administración se ha de limitar a constatar su ausencia o ha de valorarlos también. En nuestra opinión, tal valoración es, sin duda, cualitativa y se ciñe tan solo a la mera constatación de la existencia o no de tales motivos.

Dado que la existencia de una ventaja fiscal es determinante, es necesario concretar antes qué se entiende como tal. En nuestra opinión, el concepto de «ventaja fiscal» admite dos acepciones. Una amplia y otra estricta. En su acepción amplia, ventaja fiscal es toda mejora en la fiscalidad del contribuyente que se consigue a través de una operación en concreto. Este es el concepto que el TEAC utiliza: «una situación que resulta más favorable, en términos fiscales, que la que resultaría de no haberse realizado la operación» (FD 6 de la resolución). De ser así, averiguar si tal ventaja existe obliga a un análisis de comparabilidad *ex ante* y *ex post* de la operación de la que se trate. En su acepción estricta, esto es, en el contexto de una cláusula antiabuso, el concepto de ventaja fiscal se vincula a beneficiarse de forma abusiva de las ventajas fiscales que la propia directiva prevé, por ejemplo, el propio régimen de diferimiento, el derecho a la deducción del IVA soportado o la aplicación de exenciones, reducciones, bonificaciones, compensaciones, regímenes especiales, etc. Desde esta perspectiva, el abuso consiste en beneficiarse indebidamente de tales ventajas fiscales. Este es el concepto de ventaja fiscal que el derecho comunitario utiliza. Ventaja fiscal es aquella que no resulta de aplicar el régimen general.

Si el régimen fiscal especial se aplica abstracción hecha de los motivos por los que las operaciones a las que el artículo 1 de la directiva se refiere se han realizado, quiere decir

que el abuso, o el fraude, no puede consistir en conseguir que las ventajas fiscales que la directiva prevé se apliquen.

Esto significa que el abuso no es nunca el resultado de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, sino de su concatenación con otra, u otras, que, valoradas en su conjunto, permiten concluir que el resultado que finalmente se ha conseguido con todas ellas no responde a la finalidad que es propia de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, sino a la de otro, u otros, negocios distintos. El abuso al que la directiva se refiere exige, pues, la concatenación de negocios. Sin concatenación, no hay abuso.

Por su parte, la existencia de abuso requiere de la utilización abusiva de las distintas formas negociales que el derecho nos ofrece. En consecuencia, la finalidad del abuso es beneficiarse de forma abusiva de las ventajas fiscales que la directiva prevé, esto es, abusar de las formas negociales para conseguir un resultado que no es el que la directiva amparara. Esto significa que la finalidad con la que los activos y pasivos se transmiten en una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores no es la propia de una operación de tales características. En consecuencia, su régimen fiscal no puede ser el especial.

Si el abuso no es conseguir que el régimen de diferimiento se aplique y consiste en aprovecharse indebidamente del mismo, quiere decir que el abuso no es eludir cualquier tributo, sino, en concreto, el IS o el IRPF por un hecho muy concreto: la transmisión posterior de activos que al realizarse la operación de reestructuración correspondiente dieron lugar a un diferimiento de rentas que, con su transmisión posterior, se elude su efectiva tributación. Esto significa beneficiarse del régimen de diferimiento cuando la voluntad real es transmitir tales activos. Por tanto, el resultado que se consigue es eludir la tributación efectiva de las rentas vinculadas a esa transmisión. Desde esta perspectiva, la operación de reestructuración es puramente instrumental, pero necesaria para eludir la tributación efectiva de tales rentas.

De ser así, la elusión no se produce en el momento de realizarse la operación de reestructuración de la que se trate, sino en el momento en el que se realizan las operaciones coetáneas a las de reestructuración. En consecuencia, el abuso no se materializa al realizarse la operación propia de reestructuración, sino en el momento en el que los activos o pasivos que se han beneficiado del régimen de diferimiento se transmiten con posterioridad eludiendo de forma indirecta la tributación efectiva de tales rentas. La forma de eludir esa tributación efectiva se materializa, pues, mediante el aprovechamiento de otras ventajas fiscales, distintas de las del propio régimen de diferimiento, cuya aplicación permite eludir la tributación efectiva de tales rentas en el momento en el que tales activos o pasivos se transmitan con posterioridad a través de la de un negocio distinto al propio de una operación de reestructuración.

Las ventajas fiscales cuya aplicación permite indirectamente eludir la tributación efectiva de tales rentas son, por ejemplo, la deducción por doble imposición o la compensación de bases imponibles negativas.

Sin embargo, la finalidad del abuso no es conseguir que tales ventajas fiscales se apliquen, sino conseguir con ellas un «efecto abusivo», en concreto, evitar la tributación de las rentas que se han diferido; circunstancia, insistimos, que no se producirá hasta que los bienes vinculados a tales rentas se transmitan con posterioridad.

El abuso al que la directiva se refiere consiste, pues, en utilizar negocios cuyo, a pesar de ser ciertos y reales, resultado no se corresponde con la finalidad que es típica de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores. Se trata, en definitiva, de un uso inadecuado e injustificado del derecho y, por tanto, de un uso inadecuado e injustificado del derecho a la autonomía de la voluntad.

La cláusula antiabuso que la directiva prevé opera, precisamente, cuando ese uso indebido de las formas negociales no se justifica por motivos económicos válidos distintos de los fiscales.

Por tanto, el régimen fiscal especial se aplica si los negocios que se han realizado no se justifican tan solo por motivos fiscales sino, esencialmente, por otros motivos económicos distintos. De ahí que su ausencia «puede» ser un indicio de la existencia de un abuso, pero no es la prueba de su propia existencia. Su calificación como tal dependerá de la concurrencia de ambos requisitos: la existencia «objetiva» de un supuesto de abuso y la ausencia de justificación «subjetiva» de los negocios realizados, esto es, la ausencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales que justifiquen la operación de la que la ventaja fiscal trae su causa.

En la medida que el objetivo de la cláusula antiabuso del artículo 15 de la directiva es eliminar o retirar, total o parcialmente, las ventajas fiscales propias del régimen de diferimiento, su regularización ha de consistir en anular sus efectos en la parte que corresponde a la tributación efectiva de las rentas que se ha eludido consecuencia de la posterior transmisión de activos o pasivos vinculados a la previa operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores.

Veamos un ejemplo.

Imaginemos una fusión entre dos compañías que operan en mercados y sectores diferentes, una de las cuales es inactiva y tiene pendiente de compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores; sociedad, además, que carece de activos relevantes.

La fusión se materializa mediante la creación de una nueva sociedad a la que las dos sociedades que intervienen en la misma transmiten sus activos y pasivos. Entre los activos

que se transmiten, la sociedad operativa transfiere a la nueva sociedad resultante de la fusión un determinado activo que, consecuencia de ello, genera una renta positiva cuya tributación se difiere; activo que se transmite inmediatamente después de la fusión compensando la renta positiva que se produce como consecuencia de esta última transmisión con el importe de las bases imponibles negativas que la sociedad inactiva tenía pendientes de compensar. Recordemos que el valor de adquisición de dicho activo conserva su precio de coste o de adquisición. Supongamos también que la normativa vigente no contempla ningún límite ni ninguna restricción legal a la compensación de bases imponibles negativas ni a su subrogación.

Siguiendo nuestro planteamiento, lo primero es averiguar de forma objetiva, y con criterios jurídicos, si se trata de una verdadera fusión. Para ello, hay que ignorar la forma comercial que el contribuyente ha elegido para ello y analizar si estamos o no realmente ante una operación de fusión. Para averiguarlo, analizaremos de forma objetiva el resultado que con la fusión se ha conseguido, analizando de forma objetiva todos los hechos objetivos coetáneos a la misma. Tras ese análisis objetivo, se concluye que, después de la fusión, toda la actividad se continúa realizando de forma idéntica a la que se realizaba con anterioridad y que no se ha iniciado ninguna nueva actividad. El único hecho relevante es la transmisión del activo al que hemos hecho referencia.

El resultado que finalmente se consigue con el conjunto de operaciones realizadas es tan solo la transmisión de dicho activo y la compensación de la renta positiva que se ha producido en la venta con las bases imponibles negativas que la sociedad inactiva había generado. Ese resultado es el típico de una operación de compraventa. Por tanto, la fusión que se ha hecho justo antes de la transmisión de dicho activo no es el negocio que, en circunstancias normales, el derecho contempla como normal para conseguir ese mismo resultado. Estamos, pues, ante un supuesto objetivo de abuso. La eficacia fiscal de la fusión está, pues, condicionada a que la fusión se justifique por motivos económicos válidos distintos de los fiscales. En la medida en que estos no existan, procede regularizar el régimen de diferimiento eliminando los efectos fiscales que la compensación de bases imponible negativas ha tenido.

Nótese que la ventaja fiscal con «efectos abusivos» es la compensación de bases imponibles negativas y no las propias del régimen de diferimiento. Por tanto, la ventaja fiscal que se persigue no es conseguir aplicar el régimen de diferimiento, sino compensar bases imponibles negativas; compensación con la que se consigue el «efecto abusivo» de evitar la tributación efectiva en el IS de la parte de la renta positiva que corresponde al importe que en su día se difirió. El hecho que determina la procedencia de la regularización no es la operación de fusión, sino la posterior transmisión del activo. Sin esta, no hay elusión de ningún tipo; elusión que, como ya hemos dicho, se consuma cuando el activo se transmite.

A poco que se reflexione, se observa que el «efecto abusivo» se consigue realmente por la aplicación conjunta del régimen fiscal especial y de las ventajas fiscales que, con la

operación coetánea a la de fusión, escisión, canje de activos o canje de valores se consiguen. Se trata, pues, de un efecto fiscal conjunto que permite eludir, o evitar, la tributación efectiva de las rentas que con carácter previo se han diferido consecuencia de cualquiera de tales operaciones. Los efectos prácticos que se consiguen con el régimen de diferimiento y con la compensación de bases imponibles negativas son los de evitar la tributación que hubiera correspondido en el caso de que dicho activo se hubiese transmitido con anterioridad a la fusión. Dicho de otra forma, de no existir el régimen de diferimiento, la fusión no se hubiese realizado o, de haberse realizado, hubiera conllevado la tributación efectiva de la renta positiva correspondiente. En consecuencia, el resultado que con la regularización se consigue es el mismo que, de no aplicar el régimen de diferimiento, se hubiese conseguido aplicando la norma general. Volveremos después al respecto. Es, pues, necesario regularizar el «efecto abusivo» que se ha conseguido.

En definitiva, y a modo de resumen, el abuso que la directiva pretende evitar es el que consiste en eludir o evitar la tributación efectiva de las rentas o plusvalías que se han diferido en el momento de realizarse una operación de fusión, escisión, aportación de activo o canje de valores cuando, en un momento posterior, los activos o pasivos que en su día permitieron el diferimiento de tales rentas se transmitan. En consecuencia, el abuso requiere siempre de una operación posterior, pero coetánea a la propia de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores en la que se transmitan cualquiera de los activos o pasivos que han intervenido en cualquiera de estas últimas operaciones.

En el caso de autos, tales circunstancias no concurren. El artículo 89 de la LIS no es, pues, de aplicación.

5.3. La existencia de una «ventaja fiscal», sus «efectos abusivos» y la «disponibilidad» sobre los dividendos

Como hemos dicho, el concepto de ventaja fiscal que el TEAC utiliza es el de cualquier mejora en la fiscalidad que se consiga a través de una operación de restructuración. Por tanto, para averiguar si esta mejora existe, es necesario comparar la fiscalidad del contribuyente antes y después de que la operación se haya realizado, identificar cuál es esa mejora y averiguar, por último, si sus efectos son abusivos.

En este contexto, es cierto que la diferente fiscalidad de los dividendos en el IRPF y en el IS «puede evidenciar un efecto fiscal que [...] podría identificarse como una "ventaja fiscal" surgida como consecuencia de una operación acogida al Régimen FEAC» (cuarto párrafo de idéntico fundamento de derecho y resolución que la ya citada).

Es innegable que, si comparamos únicamente la tributación de los dividendos en el IRPF y en el IS, está siempre será mejor si quien los percibe es una persona jurídica. Sin embargo,

tal conclusión no es el resultado de una comparación homogénea. Téngase en cuenta que la finalidad que en ambos impuestos se persigue es distinta. Mientras que en el IS se grava una renta que ya ha tributado antes en sede del mismo impuesto, en el IRPF se grava una renta «nueva» que, como tal, no ha tributado antes en sede del IRPF. En consecuencia, mientras que la finalidad que en el IS se persigue es evitar la doble imposición que se produciría al gravar una renta que ya ha tributado en sede del mismo impuesto, la del IRPF es evitar una sobreimposición conjunta excesiva entre el IRPF y el IS.

Recordemos que, en el caso de rentas obtenidas a través de sociedades, su ciclo completo de tributación finaliza cuando estas se integran en la base imponible del IRPF de sus socios personas físicas. Su fiscalidad no pretende, pues, evitar ninguna doble imposición, sino una tributación excesiva de una misma renta en el conjunto de dos impuestos distintos, IRPF e IS; objetivo que, en la actualidad, se consigue aplicando a las rentas del ahorro tipos impositivos distintos de los que con carácter general se aplican en el IRPF al resto de las rentas que el contribuyente obtiene, tipos que, combinados con los del IS, evitan esa tributación excesiva. En consecuencia, y salvo excepciones, la tributación de los dividendos en el IRPF será siempre más gravosa.

Si nos centramos en el caso de autos, el problema, según el TEAC, son las reservas que la sociedad operativa tenía acumuladas en el momento en el que sus acciones o participaciones se aportaron a la sociedad *holding*. Si estas se hubiesen distribuido antes de que tales acciones o participaciones se aportaran, es innegable que los dividendos hubiesen tributado como rendimientos del capital mobiliario en el IRPF del socio persona física. Pero es también innegable que, de ser así, estos se hubiesen incorporado de forma real y efectiva al patrimonio personal del socio o accionista persona física o, cuando menos, serían exigibles por su parte.

En consecuencia, para conseguir que la comparación *ex ante* y *ex post* sea homogénea, es necesario comparar la fiscalidad, antes y después, de todo el ciclo completo de tributación de una renta desde el momento en el que esta se obtiene a través de la sociedad operativa hasta que finalmente se integra en el patrimonio personal del socio persona física, bien sea a través de dividendos, bien sea a través de la transmisión de las acciones o participaciones de la sociedad operativa o de la sociedad *holding* o a través de cualquier otra operación como una reducción de capital. Se trata, pues, de averiguar si la tributación total y conjunta entre el IS y el IRPF que una renta acaba soportando desde su obtención hasta su incorporación real y efectiva al patrimonio de la persona física mejora o no por el hecho de interponer una sociedad *holding* entre el socio persona física y su sociedad operativa; de comparar si la fiscalidad total y conjunta entre el IS y el IRPF que una renta que se ha obtenido a través de una sociedad mejora o no por el hecho de interponer una sociedad. Se trata, en fin, de comparar las distintas opciones que el socio persona física tiene para conseguir un mismo resultado: que la renta que se obtiene a través de la sociedad operativa se acabe finalmente incorporando al patrimonio personal de quien en última instancia es su titular real, esto es, la persona física.

Si así se hace, se observa que, antes y después, la sociedad operativa tributa en el IS al tipo del 25 %, y que, antes y después, los dividendos que la sociedad *holding* o la sociedad operativa distribuyan en favor del socio persona física tributan en su IRPF. Es cierto, eso sí, que los dividendos que la sociedad operativa distribuya con cargo a los beneficios no distribuidos que esta ha obtenido hasta el momento de la aportación pueden no llegar a tributar nunca como dividendos en sede del socio persona física. Esto ocurrirá si la sociedad *holding* tiene la obligación de que los dividendos que se cobran de la sociedad operativa se contabilicen como menor coste de adquisición de las acciones o participaciones que se han aportado a la sociedad *holding*. En este caso, los dividendos que la sociedad *holding* cobre no se integran en su resultado contable y, por tanto, su importe no se puede distribuir en concepto de dividendos. Pero no es menos cierto que, en este caso, la parte de la ganancia patrimonial que corresponde a esos beneficios cuya tributación en el IRPF se ha diferido tributará en el momento en el que el socio persona física transmita la titularidad de las acciones o participaciones de la sociedad *holding* de las que es su titular, esto es, en el momento en el que la renta que en su día se difirió se materialice de forma efectiva. Por tanto, no se elude ni se evita la tributación efectiva de esa renta que, recordémoslo, es el abuso que la directiva pretende evitar.

En definitiva, antes y después de la aportación, la única diferencia que hay es que los dividendos que la sociedad *holding* cobra de la sociedad operativa tributan en el IS al tipo efectivo del 1,25 %. En consecuencia, la tributación global se encarece, pero no mejora. No existe, pues, ninguna mejora en la fiscalidad y, por tanto, no procede aplicar el artículo 89.2 de la LIS.

Sin embargo, la AEAT y el TEAC se limitan a comparar la fiscalidad de los dividendos según cuál sea la condición del socio o accionista. No contemplan, pues, la tributación total del ciclo completo de tributación de la renta desde que esta se obtiene a través de una sociedad hasta su incorporación al patrimonio personal del socio persona física. Se trata, pues, de una visión sesgada o incompleta de su tributación, ya que, como ya hemos dicho, sus resultados no permiten comparar de forma homogénea la fiscalidad de las distintas opciones que el contribuyente tiene para conseguir un mismo resultado.

No es, pues, de extrañar que, para ambos, la diferencia de tributación de los dividendos en el IRPF y en el IS evidencia «un efecto fiscal que [...] podría identificarse como una "ventaja fiscal" surgida como consecuencia de una operación [de reestructuración]».

Especialmente significativa es la expresión «efecto fiscal». Recordemos que, en el caso de que el régimen fiscal especial se inaplique, el artículo 89.2 de la LIS obliga a que se eliminen exclusivamente «los efectos de la ventaja fiscal», esto es, los efectos de la menor tributación que se consiga. Nos estamos, pues, refiriendo a los efectos de esa menor tributación y no a los propios del régimen de diferimiento; circunstancia que no impide que la eliminación de aquellos consista en regularizar, total o parcialmente, los efectos de este último. En

consecuencia, lo importante no es la mejora objetiva que se consigue, en nuestro caso, aplicar el artículo 21 de la LIS, sino los efectos elusivos que con su aplicación se consiguen.

Precisamente por ello:

el criterio para diferenciar los efectos a eliminar y los que deben permanecer no está en diferenciar entre el diferimiento inicial y los efectos secundarios o accesorios, sino entre efectos abusivos y no abusivos, debiendo decaer sólo los primeros, esto es, los objetivos «espúreos» que se buscan al pretender la aplicación del régimen, ajenos a la finalidad que lo justifica, que deberán determinarse en cada caso (FD 14 de la resolución).

Para el TEAC, lo verdaderamente relevante no es que la ventaja fiscal se consiga a través de una operación de restructuración que no se justifique por otros motivos que los fiscales, sino identificar los efectos «espurios» que con dicha ventaja se consiguen. Por tanto, no es suficiente, pero sí necesario, que la mejora en la fiscalidad se consiga a través de una operación de restructuración que no se justifique por otros motivos que no sean los fiscales, sino que es también necesario identificar los «efectos» abusivos o espurios. En consecuencia, y según el tribunal, la interpretación correcta del artículo 89.2 de la LIS es la de que el régimen fiscal especial no se aplica cuando la finalidad principal de la operación sea conseguir una ventaja fiscal cuyos efectos sean abusivos. La ausencia de motivos económicos distintos de los fiscales:

determinará la improcedencia de [aplicar el] Régimen FEAC siempre que la Administración pueda identificar que el objetivo principal o esencial de la operación es el fraude, esto es, que, con ella, se ha pretendido obtener, de forma abusiva, una ventaja fiscal (FD 5 de la resolución).

Por tanto, la inexistencia de tales motivos,

unida a la identificación por la Inspección de la motivación fiscal que [...] daría cumplida explicación [a la operación que se ha realizado], permite presumir [...] que la operación [...] tuvo como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal (FD 6 de la resolución).

En consecuencia, la ausencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales «puede dar lugar a que se considere que [la aportación no dineraria] se ha realizado con [...] finalidad elusiva o de fraude, sin perjuicio de que corresponda a la Administración identificar, con la mayor precisión posible, dicha finalidad fraudulenta» (FD 4 de la resolución). Lo relevante, pues, es acreditar que «la finalidad elusiva fue la única o la preponderante a la hora de [llevar a cabo la operación]» (FD 4 de la resolución).

Dicho de otra forma, la ausencia de motivos económicos distintos de los fiscales es un indicio de que la mejora que en la fiscalidad se consigue puede tener finalidad abusiva. Afirmarlo exige acreditar esa «finalidad fraudulenta», esa «finalidad elusiva», esa «motivación fiscal que [...] daría cumplida explicación» a la operación que se ha realizado. Se trata, por tanto, de averiguar cuál es la finalidad abusiva que subyace al pretender aplicar el artículo 21 de la LIS. No se trata, pues, de que el artículo 21 tenga por sí mismo efectos abusivos, sino de que los efectos que con este se pretenden conseguir sean abusivos. Precisamente por ello el TEAC subraya el hecho de que la inspección haya:

identificado de forma suficiente cuál es el resultado fiscal que, fruto de la operación realizada por la persona física [se considera] abusivo y cuya detección es, junto con la [...] inexistencia de «motivos económicos válidos» significativos que la explicasen, el núcleo de la argumentación para concluir la aplicabilidad de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 LIS.

En este contexto, el resultado fiscal que se considera abusivo es «la falta de tributación por los dividendos que, después de la aportación no dineraria [...] a la *holding* [...] de los títulos de [la sociedad operativa] ha repartido está a aquella sociedad *holding*» (FD 14 de la resolución).

En consecuencia, la:

finalidad principal de la operación [ha sido] evitar que los beneficios que la sociedad operativa, [...] había acumulado, durante varios ejercicios, cuando sus acciones pertenecían a la persona física, [...] tributasen en su IRPF al ser percibidos por esta, en este caso vía dividendos,

finalidad que se consigue «a través de la interposición de una sociedad *holding* que, cuando esos beneficios se repartan, puede aprovechar la exención prevista en la legislación del IS, artículo 21 LIS» (FD 14 de la resolución). Así pues, el abuso consiste en:

extender el paraguas de la sociedad *holding* a beneficios obtenidos por la sociedad operativa antes de que las acciones de esta perteneciesen a esa *holding*, es decir, obtenidos por la sociedad operativa que los reparte vía dividendos cuando aún pertenecían a la persona física (FD 14 de la resolución).

Desde esta perspectiva, la finalidad de la estructura que el socio persona física ha creado le permite disponer de los dividendos sin tributar por ellos en su IRPF. Por tanto, la finalidad abusiva que el contribuyente persigue al pretender aplicar el artículo 21 es la de disponer de los dividendos de la misma forma que dispondría de ellos si se distribuyesen directamente a su favor, pero evitando su tributación en el IRPF.

Pero volvamos un poco hacia atrás. Hemos dicho que, para el tribunal, la interpretación correcta del artículo 89.2 de la LIS es la de que el régimen fiscal especial no se aplica cuando la finalidad principal de la operación sea conseguir una ventaja fiscal cuyos efectos sean abusivos. En consecuencia, es necesario identificar esos efectos abusivos que con la ventaja fiscal se consiguen. Sin embargo, no es lo mismo afirmar que el régimen fiscal no se aplica porque la ventaja fiscal se ha conseguido a través de un abuso del derecho que decir que dicho régimen se aplica cuando los «efectos» de dicha ventaja fiscal sean abusivos. Puede parecer lo mismo, pero no lo es. La existencia de abuso exige identificar el precepto en concreto que se ha pretendido eludir a través del mismo y, lo que es más importante, exige acreditar la existencia objetivo de un abuso.

No es, pues, de extrañar que, a pesar de que el TEAC afirma que la elusión es evitar la tributación en el IRPF que se hubiese tenido que afrontar en el caso de que los dividendos se hubiesen distribuido directamente en favor del socio persona física, el tribunal no alude nunca al artículo 25 de la LIRPF. Es más, en la lógica del tribunal, el artículo 25 no se ha eludido. Lo único que ocurre es que los «efectos» que se consiguen al aplicar el artículo 21 de la LIS son «abusivos», esto es, que la finalidad que se persigue con su aplicación tiene «efectos» abusivos. No se trata de que el artículo 21 de la LIS sea abusivo. No se trata tampoco de que el artículo 21 se consiga aplicar a través de un abuso. Se trata de que los efectos de su aplicación son abusivos. Por ello, lo relevante para el tribunal no es identificar qué precepto en concreto de la LIRPF se ha eludido, sino averiguar si la finalidad que al aplicar el artículo 21 de la LIS se consigue permite afirmar que la disponibilidad que sobre los dividendos acaba teniendo el socio persona física es la misma que la que se tendría si estos se hubiesen distribuido de forma directa al socio persona física, pero sin tributar por estos en el IRPF. Dicho de otra forma, se trata de averiguar si la finalidad que el contribuyente persigue al aplicar el artículo 21 de la LIS es, sin más, la de eludir la tributación de los dividendos en el IRPF. Si es así, su aplicación tiene «efectos» abusivos; conclusión que exige una valoración subjetiva de los hechos.

Estamos, pues, en presencia de un abuso que no requiere de la previa existencia de un abuso de las formas negociales como tal. En opinión del tribunal, los negocios, recordémoslo, son ciertos. A pesar de ello, el abuso al que el TEAC se refiere solo exige acreditar que los «efectos» de aplicar un determinado precepto son abusivos a pesar de que no se identifique cuál es el precepto en concreto que se ha eludido. Estamos, por tanto, ante una valoración subjetiva de lo que hubiera ocurrido si el contribuyente hubiese optado por distribuir los dividendos antes de aportar las acciones o participaciones. Lo que se está cuestionando, en realidad, es por qué el contribuyente no ha optado por otra alternativa comercial distinta a la que ha utilizado. Sin embargo, no se cuestiona que el resultado que finalmente se ha conseguido sea comercial y causalmente abusivo. Se cuestiona que, a pesar de que no se elude ningún precepto en concreto, la finalidad que se pretende conseguir tiene «efectos» abusivos. Y los tiene porque el contribuyente consigue tener la misma disponibilidad funcional sobre los dividendos que la que tendría de habérselos distribuido directamente a su favor. Se está, pues, haciendo un juicio subjetivo de intenciones, pero no una valoración

objetiva de naturaleza jurídica. Una vez más, se está recalificando un negocio como abuso sin acreditar previamente su existencia objetiva. Una vez más, se ignora el artículo 13 de la LGT o, mejor, se considera que el artículo 89.2 de la LIS permite regularizar directamente el abuso que se ha cometido sin acudir con carácter previo al artículo 13 de la LGT.

En este contexto, es lógico que los «efectos» abusivos de la ventaja fiscal no se eliminen integrando como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF del socio persona física los dividendos sobre los que este tiene su disponibilidad, sino eliminando, total o parcialmente, tales efectos, integrando en su IRPF la parte de la ganancia patrimonial que en su día se difirió en cuantía equivalente a la de los dividendos que se han distribuido. El resultado práctico que se consigue con ello es sin duda el mismo que se consigue si se hubiese regularizado a través del artículo 25 de la LIRPF.

El abuso que el tribunal considera que se ha realizado se independiza, pues, del derecho y es el resultado de una valoración subjetiva de naturaleza económica de los motivos fiscales abusivos que el contribuyente tiene al pretender aplicar el artículo 21 de la LIS. Se trata, en definitiva, de una interpretación económica de los hechos según cuál es su resultado funcional. En definitiva, se causalizan los motivos sin justificar antes la existencia objetiva de un supuesto de abuso. Se valoran tan solo los «motivos», la «finalidad» del contribuyente, sus «intenciones». La subjetividad de los motivos desplaza la objetividad del abuso.

Sin embargo, eludir la tributación de los dividendos en el IRPF exigiría que el resultado que finalmente se ha conseguido sea el mismo que el que se conseguiría si los dividendos se hubiesen distribuido directamente en favor del socio persona física. En términos jurídicos, esto significaría que los negocios que el contribuyente ha realizado son formalmente ciertos y realmente queridos, pero no son los que el derecho contempla como normales para conseguir el resultado que finalmente se ha conseguido: tener la «disponibilidad real y efectiva» de los dividendos que se han distribuido.

En opinión del tribunal, esa disponibilidad es la misma que la que se tendría en el caso de que los dividendos se hubiesen distribuido directamente a su favor. En efecto, antes de que las acciones o participaciones se aportasen a la sociedad *holding*, el socio tributaba en su IRPF en el momento de obtener «la disponibilidad de los beneficios que se acumulan en sede de su sociedad operativa [...] bien a través del reparto por esta de dividendos, o bien mediante la enajenación de sus acciones» (sexto párrafo del FD 14 de la resolución citada). Sin embargo, después, el socio:

consigue evitar ese «escenario fiscal», de modo que cuando la persona física obtenga la disponibilidad de los beneficios de [la sociedad operativa a través de su sociedad interpuesta, disponibilidad indirecta pero real y efectiva] no asumirá gravamen alguno, al poder aplicar la exención del artículo 21 de la LIS (séptimo párrafo de idéntico fundamento y resolución anterior).

El argumento de la disponibilidad «real y efectiva» se convierte, pues, en el eje central en torno al que el TEAC construye toda su fundamentación.

No es, pues, de extrañar que este lo refuerce con el fundamento de la inexistencia de actividad económica por parte de la sociedad *holding* y la inversión en activos no afectos de los dividendos que se han distribuido. En definitiva, una realidad jurídica aparente con la única finalidad de conseguir que la disponibilidad de los dividendos que el socio persona física tenga a través de la sociedad *holding* sea la misma que la que este tendría si estos se distribuyeran directamente a su favor. La aportación no dineraria y la posterior distribución de dividendos son, pues, negocios vacíos de contenido cuya única finalidad es la de distribuir dividendos para que, directa o indirectamente, el socio persona física disponga de ellos. Se trata, pues, de un planteamiento propio de un abuso de las formas negociales. Y no es de extrañar que sea así. Justificar tan solo la regularización con base en la «finalidad» que se persigue y sus «efectos» no es suficiente. Lo prioritario es averiguar si esa finalidad que se persigue se consigue abusando de las formas. Solo de ser así se puede afirmar que esa ventaja fiscal se ha conseguido a través de un abuso. Sin embargo, el TEAC se olvida del artículo 13 de la LGT y aplica directamente el artículo 89.2 de la LIS. Prescinde, pues, de la necesaria y previa valoración jurídica de los hechos o negocios realizados. En consecuencia, y como ya hemos dicho, el TEAC recalifica los negocios como abuso sin esa previa y necesaria valoración jurídica y objetiva.

Según el tribunal, el artículo 89 de la LIS permite, pues, que los motivos se casualicen sin necesidad de que el abuso exista. Lo relevante es averiguar si la finalidad que se persigue es abusiva. Se olvida, pues, de averiguar cuál es la verdadera realidad jurídica, la verdadera voluntad negocial; de averiguar cuál es el negocio eludido y el precepto en concreto que se ha eludido.

Pero la verdad es que solo hay elusión si el hecho imponible se ha realizado, aunque evitando, eso sí, y de forma artificiosa, que este nazca. Pero, para que ese abuso tenga consecuencias tributarias, es necesario que el resultado que el contribuyente ha conseguido con los negocios que ha utilizado sea el propio de otro, u otros, distintos a los que el contribuyente ha utilizado, y siempre que estos últimos no se justifiquen por motivos económicos válidos distintos de los fiscales. Ello exige averiguar si el resultado que finalmente se ha conseguido con la aportación no dineraria y la posterior distribución de dividendos es el mismo que el que se hubiese conseguido de haberse distribuido los dividendos directamente en favor del socio persona física. Esta es la clave: ¿se consigue de verdad el mismo resultado?, ¿la disponibilidad que el socio tiene de los dividendos es la misma? Creemos, sinceramente, que no. El artículo 13 de la LGT es, una vez más, el punto de partida.

Sea como fuere, eludir la tributación de una renta exige que esta coincida con la que el hecho imponible define como realidad fáctica sujeta a gravamen; exige que este exista y, por tanto, que se haya eludido el precepto en concreto del IRPF que establece su gravamen. El propio TEAC señala que hay que identificar «cuáles son esos "efectos abusivos",

señalando cuál es la norma fiscal defraudada, para eliminar "exclusivamente" los efectos de esa ventaja fiscal que, irregularmente, se pretendió disfrutar» (FD 13 de la resolución).

Pues bien, ¿cuál es la norma fiscal que se ha eludido o, mejor, el precepto en concreto que se ha eludido?

En nuestra opinión, no hay ninguna duda de que es el artículo 25 de la LIRPF que, recordémoslo, califica como rendimiento del capital mobiliario los dividendos y cualquier otra utilidad procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. No se trata, pues, de regularizar los «efectos» abusivos que subjetivamente se considere que se pretendían conseguir, sino de regularizar los efectos jurídicos del precepto en concreto que se ha eludido. Y es evidente que el artículo 21 de la LIS no se ha eludido. Pero ¿existe realmente alguna renta cuya tributación se haya eludido?, ¿existe realmente algún precepto en concreto que se haya eludido?

Baste recordar que el artículo 6.2 b) de la LIRPF establece que el hecho imponible del impuesto es «la obtención de renta por el contribuyente», renta que se compone, entre otros, de «los rendimientos del capital», rendimientos que, de acuerdo con su artículo 14.1 a), «se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor». En consecuencia, la renta se ha obtenido en el momento de su exigibilidad; exigibilidad que, en el caso de los dividendos, coincide con la fecha en la que el contribuyente tiene derecho a exigirlos, esto es, la fecha en la que la sociedad ha acordado su pago.

Por su parte, su artículo 42.1 establece que constituyen rentas en especie «la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda»; precepto íntimamente vinculado con su artículo 25.1 d) al señalar que tienen la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los dividendos y «cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe». Por tanto, la disponibilidad para fines particulares que el socio pueda tener de activos que son propiedad de la sociedad es un posible supuesto de rendimiento en especie del capital mobiliario.

La pregunta es obvia: en el caso de autos, ¿existe algún rendimiento del capital mobiliario «exigible» cuya tributación se ha eludido?, ¿existe alguna utilidad derivada de la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, consecuencia del uso y disfrute de algún activo que, siendo propiedad de la sociedad *holding*, es el socio quien disfruta o disponga del mismo?, ¿el socio persona física tiene realmente la disponibilidad de los dividendos?

Si el socio persona física no es titular de un derecho de crédito exigible sobre los dividendos que se distribuyan, no se puede afirmar que este tenga la disponibilidad de los dividendos que se distribuyen. Sin exigibilidad, no hay disponibilidad y, en consecuencia, el abuso no existe. Es cierto, eso sí, que al socio aportante se le atribuyen títulos valores de la

sociedad *holding* por un importe equivalente al valor de mercado de las acciones o participaciones que se aportan, incluidas, por tanto, las plusvalías, tácitas y expresas, que en ese momento existan. Pero esto no significa que se le atribuya al socio un derecho a disponer de los dividendos que se distribuyan con cargo a los beneficios que la sociedad operativa ha obtenido hasta el momento de la aportación de tales acciones o participaciones. Ese derecho es innato de quien es su titular jurídico, esto es, de quien ostenta en cada momento la condición de socio, accionista o partícipe o, mejor, de quien es el titular de los derechos económicos sobre las acciones o participaciones que se han aportado.

Es cierto que, al atribuírsele al socio aportante títulos valores de importe equivalente a su valor de mercado, se le están reconociendo las plusvalías que en el momento de la aportación existían. Pero esto no significa que se le atribuya ningún derecho de crédito sobre las mismas. Tales plusvalías se materializarán en el momento en el que las acciones o participaciones de la sociedad *holding* se transmitan. Su tributación se difiere, pues, al momento de su efectiva realización. No existe, por tanto, ningún derecho de crédito del que se pueda inferir esa disponibilidad a la que el tribunal se refiere.

En otro orden de cosas, no hay que olvidar que el importe del dividendo neto que, después de impuestos, un contribuyente dispone para invertir a través de una sociedad es mayor que el que se dispone para invertir individualmente. Mientras que los dividendos que se cobran a través de la sociedad *holding* tributan al 1,25 %, los que se cobran directamente como persona física tributan al tipo marginal máximo del 28 %. Por tanto, la disponibilidad neta que una sociedad tiene es siempre mayor que la que una persona física dispone. Gestionarlos a través de una sociedad es, pues, económicamente más eficiente.

De hecho, el TEAC es consciente de que es así, pero rechaza que el régimen fiscal especial se aplique a supuestos en los que tales excedentes no se destinan o afectan al desarrollo de una actividad económica. En su opinión:

es claro que la concentración en [...] la sociedad *holding* de los dividendos repartidos por las sociedades operativas no varía respecto de lo que [se hubiera conseguido de no haberse realizado la operación] salvo, eso sí, en el ahorro fiscal que supone el cambio, al no tributar éstos en sede de la persona jurídica, y que, es verdad, permitiría que ésta tuviera un mayor importe de dinero disponible, tesorería, siendo ello únicamente debido al ahorro fiscal y no a una actividad desarrollada por la entidad que, como ya se ha señalado, no existía. Esto es, efectivamente, tras la operación de aportación de títulos a [la sociedad *holding*] ésta tiene una mayor capacidad económica de la que tenía antes, pero eso no ha tenido consecuencia alguna ni ha variado la actividad que antes realizaba [el socio persona física] respecto de la que realiza después la *holding*, que se limita a la recepción de los dividendos, que igualmente se hubieran repartido por las entidades, e invertir la tesorería recibida de los mismos (FD 6 de la resolución).

En definitiva, se está afirmando que el régimen fiscal especial no está concebido para que los patrimonios de los socios se organicen, sino para que se reorganicen los patrimonios de las propias empresas. Pero el artículo 87 de la LIS dice lo que dice, y no contempla ninguna excepción ni restricción al respecto. Sea como fuere, no hay que olvidar que nos estamos refiriendo a gestionar los excedentes de tesorería procedentes de una actividad económica. A pesar de ello, insistimos, se afirma que el régimen fiscal especial se ha utilizado con una finalidad distinta a la que le es propia. Así se dice expresamente en diferentes fundamentos de la resolución del TEAC: la ausencia de una finalidad empresarial que justifique la operación; cuestión que obliga a plantearnos cuál es de verdad el objetivo que la directiva persigue.

Sea como fuere, el problema es que el legislador patrio fue quien incluyó en el artículo 87 de la LIS las aportaciones de determinadas acciones o participaciones. Y una aportación no dineraria es lo que es y, ante la ausencia de una definición propia en el ámbito tributario, hay que interpretarla de acuerdo con lo que el derecho mercantil considera como tal. Recordemos, además, que la existencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales no es un requisito subjetivo que se haya de cumplir, sino tan solo un indicio de la posible existencia de fraude que, de existir, su inexistencia lo corroboraría.

Pero supongamos que la operación que se ha realizado carece de la finalidad empresarial y que el artículo 87 no es de aplicación. Si no lo es, quiere decir que el régimen general es el que se aplica, en particular, el artículo 37 de la LIRPF. El artículo 87 solo se aplica si concurren los requisitos objetivos y subjetivos que la LIS exige. Esta es la lógica del tribunal. Pero si tales requisitos no se cumplen, lo que procede es integrar o imputar la totalidad de la ganancia patrimonial en el IRPF del socio persona física. De esta forma, las plusvalías expresas y tácitas a la fecha de la aportación tributarían de forma íntegra. Este es el planteamiento de la AEAT; planteamiento, por cierto, que, a diferencia del planteamiento del TEAC, exige admitir la coexistencia de dos regímenes fiscales distintos según se cumpla o no el requisito subjetivo de la existencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales.

Pero, de ser así, cuando la sociedad operativa distribuyera dividendos con cargo a los beneficios que se han obtenido hasta el momento de la aportación, estos no se integrarían en el IRPF del socio persona física porque su importe está incluido en el cálculo de la ganancia patrimonial que se ha integrado en la base imponible del socio persona física. De ser así, nadie hablaría de «disponibilidad» indirecta, pero real y efectiva, del socio. Sin embargo, los dividendos serían tan disponibles como lo son en el caso de que el régimen fiscal especial se aplique o en el de que los dividendos que se distribuyan sean con cargo a beneficios obtenidos con posterioridad a la aportación. ¿Cuál es el fundamento jurídico que permite afirmar que la disponibilidad es distinta según se trate de beneficios anteriores o posteriores a la aportación o, mejor, según si el régimen fiscal especial se aplica o no?

De ello se deduce que el problema de verdad no es la aportación no dineraria ni la posterior distribución de dividendos ni su destino ni su disponibilidad ni la existencia o no de un

derecho exigible. El único problema de verdad es la falta de tributación de los dividendos que se distribuyen con cargo a los beneficios no distribuidos que la sociedad operativa ha obtenido hasta el momento de la aportación. Pero no siempre. Solo en el caso de que la operación que se ha realizado no se justifique por motivos económicos válidos distintos de los fiscales. En el caso de que sí se justifique, la problemática de la disponibilidad subsiste, pero sus consecuencias fiscales desaparecen. Esto significa que el problema no es si el régimen fiscal especial se aplica o no, sino cuál es la tributación que corresponde a tales dividendos en el caso de que la aportación no se justifique por motivos económicos válidos. No en vano, el problema surge en el mismo momento de su distribución, y no siempre, pero nunca antes. Pero, de concluir que tales dividendos tributan, hay que admitir también que el reparto de unos beneficios cuyo origen es el mismo tributan de forma distinta según se justifique que la aportación se ha hecho por motivos económicos distintos de los fiscales; tributación que es también distinta si los beneficios que se distribuyen son los que la sociedad operativa ha obtenido después de la aportación. No nos parece muy consistente.

En otro orden de cosas, cabe señalar, por último, que no es abuso aquello que por medios lícitos se puede conseguir. Nos explicamos. Si la aportación de las acciones o participaciones se hubiese hecho antes de que la sociedad operativa hubiese iniciado su actividad, nadie objetaría ahora que los dividendos que se distribuyan no se integren en el IRPF del socio persona física. Es obvio, pues, que el momento «óptimo» para crear esa estructura *holding* era al inicio de la actividad económica de la sociedad operativa. Pero el contribuyente no lo hizo. Desde esta perspectiva, la directiva es una «segunda oportunidad» que el contribuyente tiene de organizarse de forma eficiente y, por tanto, de ser más competitivo.

Pretender integrar en el IRPF del socio persona física la ganancia patrimonial cuya tributación se ha diferido es penalizar su ineficiencia fiscal y organizativa. Es no reconocer que, si no se hubiese tributado en su IRPF por los dividendos distribuidos hasta el momento de la aportación, dispondría ahora de mayores recursos para invertir en importe equivalente al del IRPF pagado por los mismos. Sería, pues, más competitivo. Con la interpretación que el TEAC hace se consigue justo lo contrario de lo que la directiva pretende evitar.

5.4. La realidad jurídica aparente sin sustrato económico real

Como acabamos de comentar, los fundamentos del tribunal se construyen en torno a la disponibilidad «real» y «efectiva» que el contribuyente tiene de los dividendos; fundamento que se refuerza con el de la existencia de una realidad jurídica aparente sin sustrato económico real.

En opinión del tribunal, la creación de la sociedad *holding* no ha supuesto «ninguna mejora de la actividad de las entidades operativas» ni tampoco «de la gestión que realizaba [el socio persona física de las participaciones de tales entidades]». Tampoco ha tenido incidencia

«en la toma de decisiones de esas entidades operativas, ya que la labor en ellas [como consejera/administradora] seguía correspondiendo» al socio persona física. A pesar de que la sociedad *holding* es la que «formalmente» ha pasado a integrar el consejo de administración de la sociedad operativa, el socio persona física «seguía siendo [...] quien acudía y actuaba en los mismos [...] como representante de aquella [en vez de hacerlo directamente en su nombre]» (párrafo del FD 6 de la resolución ya citada).

En definitiva,

fruto de la aportación no dineraria [solo] se ha interpuesto una sociedad entre la persona física y otras entidades operativas, [...], sin que [dicha sociedad interpuesta] aporte ninguna actividad económica adicional para el grupo y destinando la mayor parte de los fondos percibidos procedentes de los dividendos repartidos por [la sociedad operativa] en activos no afectos a fines empresariales (penúltimo párrafo de idéntico fundamento de derecho y resolución que la citada con anterioridad).

Lo único que se ha logrado es que «la carga fiscal correspondiente a los dividendos distribuidos desde entonces, [...] haya resultado notoriamente inferior a la que hubiera correspondido si los títulos [...] se hubiesen mantenido en manos de las personas físicas» (último párrafo del FD 8 de idéntica resolución). Por tanto, la ventaja o mejora fiscal que se ha conseguido es «la falta de tributación [en el IRPF] por los dividendos que [se han distribuido] después de la aportación no dineraria» (primer párrafo del FD 14 de la resolución citada).

En definitiva, el TEAC considera que la realidad jurídica que se ha creado es una mera apariencia cuya única finalidad es eludir el pago del IRPF correspondiente a los dividendos que se han distribuido. Dos alegatos refrendan su criterio. El primero, el hecho de que los dividendos se reinviertan en activos no afectos; esto es, en activos que, en opinión del tribunal, el socio persona física dispone como si fuera su propietario directo. El segundo, la falta de actividad económica. Centrémonos ahora en el primero.

No existe ninguna norma que obligue a invertir los dividendos en activos afectos o que impida hacerlo en activos no afectos. Al contrario. El legislador es muy consciente de su existencia. No en vano, el artículo 5 de la LIS legitima la existencia de las denominadas sociedades «patrimoniales», esto es, de aquellas sociedades en las que más del 50 % de su activo no está afecto a actividades económicas (art. 5 de la LIS). Pero, además, el legislador prevé expresamente sus efectos jurídico-tributarios en muy diferentes impuestos, por ejemplo, en el IS, en el IRPF, en el IP o en el ISD.

Sea como fuere, invertir en activos no afectos no impide que el artículo 87.2 de la LIS se aplique. Este exige únicamente que las acciones o participaciones que se aporten a la sociedad de la que se trate no sean representativas del capital social de sociedades patrimoniales, esto es, de sociedades cuya actividad principal es la mera gestión de un patrimonio

mobiliario e inmobiliario; circunstancia, recordémoslo, que en el caso de autos no ocurre. Nada impide, pues, que la sociedad *holding* invierta en activos no afectos. El artículo 87 de la LIS solo exige que la sociedad que recibe la aportación sea residente en territorio español. En ningún momento tampoco exige que esta desarrolle una actividad económica. Se trata, sin más, de una aportación de participaciones significativas. Se legitima, pues, la tenencia de valores a través de sociedades.

Es cierto que invertir en activos no afectos es un indicio objetivo de ausencia de actividad. Pero tal indicio sería relevante si el artículo 87 exigiera que la sociedad *holding* ejerciera una actividad de naturaleza empresarial. Y eso no ocurre. Sea como fuere, los indicios objetivos que se utilicen para presumir de forma razonada la existencia de un abuso han de ser los adecuados al caso en concreto que se analiza. Así, por ejemplo, la valoración de un indicio objetivo, como la inexistencia de recursos materiales y humanos, no puede ser la misma si se trata de corroborar la existencia de una actividad comercial o industrial o de la mera gestión de las participaciones de las que la sociedad es titular.

Por otra parte, no se puede cuestionar el valor jurídico de hechos que, desde el punto de vista del derecho, son una realidad normativizada, por ejemplo, constituir una sociedad unipersonal, una sociedad *holding* o una sociedad patrimonial, distribuir dividendos o aportar acciones a una sociedad. Por ello es necesario distinguir entre la existencia de alternativas negociales que el contribuyente tiene a su disposición y el abuso en la utilización de esas alternativas que el derecho le ofrece. Elegir una u otra por motivos fiscales no es el problema. El problema es si la menor tributación se consigue o no mediante un abuso. La incógnita, pues, que hay que resolver es si la voluntad del legislador es impedir fiscalmente la creación de sociedades *holding* y sus consecuencias posteriores, como la distribución de dividendos. La respuesta es manifiestamente negativa. Así, por ejemplo, los ingresos por dividendos que una sociedad *holding* percibe de sus participadas es objeto de muy diversas referencias normativas, como también lo es la naturaleza de los activos que se adquieren con ingresos procedentes del reparto de dividendos y sus consecuencias en la calificación fiscal de la sociedad que los cobra. También es objeto de múltiples referencias normativas la trascendencia tributaria que la titularidad de participaciones significativas tiene. No estamos, pues, hablando de una realidad desconocida y artificiosa. Todo lo contrario. En este contexto, no hay ninguna duda de que el cobro de dividendos por parte de una sociedad *holding* es la consecuencia lógica de su propia existencia. No es, pues, de extrañar que las sociedades *holding* figuren hoy excluidas del concepto de «sociedad fantasma» al que se refiere la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen disposiciones para evitar la utilización fraudulenta de entidades ficticias con fines fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (Directiva Unshell).

Por tanto, el problema no es ni la creación de una sociedad *holding* ni la posterior distribución de dividendos. Tampoco lo es la alternativa negocial que el contribuyente tiene de gestionar sus participaciones en sociedades a través de sociedades interpuestas. El único problema es averiguar si los negocios que se han hecho son los propios de esa realidad

normativizada de la que el legislador es consciente, abstracción hecha de sus motivos, incluidos los fiscales. Y si tales negocios son ciertos y se concluye de forma objetiva que no existe ningún abuso en la utilización de las formas negociales, su fiscalidad es la que la norma contempla para esa realidad en concreto. Por tanto, el problema se centra en averiguar si el artículo 87 de la LIS es o no de aplicación. Si lo es, el artículo 89.2 no es de aplicación. Si lo es parcialmente, el efecto del diferimiento hay que regularizarlo parcialmente. Y si no lo es, los efectos del diferimiento se han de anular en su totalidad. Pero se anulan porque el régimen fiscal que hay que aplicar es el general y no el especial. Procede, pues, averiguar cuál es la finalidad del artículo 87 de la LIS, en concreto, si incluye, o no, las aportaciones a las que nos referimos. Esta es la cuestión. Resuelta esta, resuelto el problema.

Pero volvamos de nuevo al destino que la sociedad *holding* les ha dado a los dividendos que se han cobrado de la sociedad operativa. A poco que reflexionemos, se observa que el contribuyente podría haber optado por invertir en activos no afectos a través de la propia sociedad operativa, sin necesidad de distribuir dividendos. De haberlo hecho, nada se objetaría. Nada se diría de que los excedentes de tesorería se han materializado en activos afectos. Si nos fijamos, la situación de hecho no ha cambiado antes y después. Lo único que ha cambiado es que tales excedentes se gestionan a través de una sociedad interpuesta.

¿Por qué? Porque esta es la voluntad de los socios personas físicas. Estos desean gestionar de forma individual los excedentes de tesorería que la sociedad operativa ha generado. No quieren hacerlo de forma conjunta a través de la operativa. ¿Por qué? Es irrelevante si el negocio es cierto. Pero pueden existir muchos porqués. Por ejemplo, porque los socios no coinciden en el destino que hay que dar a los excedentes de tesorería, porque desean repartir dividendos y nunca hasta hoy se habían planteado como gestionarlos, porque empiezan a prever el relevo generacional.

Sea como fuere, la estructura que se ha diseñado permite que los excedentes se desafecten de la actividad económica y se gestionen individualmente a través de las sociedades *holding* de cada uno de los socios personas físicas y de acuerdo con los intereses de cada uno. Antes y después, la titularidad de los excedentes es de una sociedad. Ni antes ni después los excedentes se incorporan a los respectivos patrimonios personales. Lo único que ha cambiado es su gestión. Esta se deja de hacer de forma conjunta para hacerse de forma individual. De esta forma, los conflictos inherentes a su gestión conjunta se evitan y el riesgo de dejarlos vinculados al patrimonio empresarial se minimiza. Pero nada más, ni nada menos, ha cambiado. La sociedad *holding* se utiliza, pues, como vehículo inversor e instrumento útil en el proceso de relevo generacional. Es innegable, pues, que lo único que se consigue con las operaciones que se han realizado es la gestión individualizada de los excesos de tesorería, minimizando los riesgos de gestionarlos de forma conjunta a través de la sociedad operativa.

Es cierto que la gestión de los excedentes no exige una estructura como la diseñada. El contribuyente tiene varias opciones para ello. Desde gestionarlos de forma conjunta a través de la sociedad operativa a gestionarlos individualmente cada uno ellos como personas

físicas o a hacerlo a través de sus respectivas sociedades *holding*. Existen, pues, diferentes alternativas negociales. Optar por una de ellas es una decisión que solo al contribuyente le corresponde. Nos guste o no, la fiscalidad no es neutra e incide inevitablemente en las decisiones de los contribuyentes. El contribuyente se ha limitado, pues, a elegir la opción que le parece más adecuada y eficiente. En este contexto, la voluntad del contribuyente no es eludir la tributación de los dividendos, sino gestionar los excesos de tesorería de forma individualizada y eficiente. La Administración no puede cuestionar esta realidad objetiva. Hacerlo interfiere en un ámbito que no le corresponde. Podrá, eso sí, cuestionar sus consecuencias, pero no sus decisiones ni sus motivos. Diferente sería el caso de que el socio persona física tuviera derecho a exigir el pago de los dividendos o que tuviera la disponibilidad personal de los activos propiedad de la sociedad. Pero no es el caso de autos.

El segundo de los alegatos es la falta de actividad económica. Es cierto que la inexistencia de actividad económica es un indicio objetivo que permitiría concluir también que el objeto de la sociedad es la mera tenencia de un patrimonio mobiliario y, por tanto, que la sociedad *holding* no desarrolla ninguna actividad.

Pero, aun admitiéndolo, el artículo 87 de la LIS solo exige que la sociedad beneficiaria de la aportación sea residente en territorio español. No exige, pues, que tenga actividad ni que disponga de recursos humanos o materiales. Exige tan solo que las acciones o participaciones que se aporten representen, al menos, el 5 % del capital social de entidades operativas.

A pesar de ello, el tribunal subraya el hecho de que la sociedad *holding* carezca de «medios suficientes para ejercer la actividad [de gestión de las participaciones que se le aportaron] más allá de la propia persona física aportante, que era su propietaria al 100 %» (segundo párrafo del FD 12 de la resolución citada). Pero, aun exigiéndose el requisito de existencia de actividad, gestionar las acciones o participaciones que se han aportado no es lo mismo que gestionar la actividad de la participada. No en vano, la gestión de la participación se limita a ejercer los derechos y obligaciones inherentes a la condición de socio, accionista o partícipe. En consecuencia, no es necesario para ello tener personal contratado, profesionales externos o página web. No hay que olvidar tampoco, que el administrador de una sociedad es el responsable de la gestión de la misma (arts. 209 y 249 bis 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).

En consecuencia, la sociedad *holding* dispone, en el caso de autos, de los medios adecuados para gestionar las acciones o participaciones de las que es titular; requisito, insistimos, que el artículo 87 de la LIS no exige. En cualquier caso, estamos ante negocios ciertos y lícitos, y no ante un «artificio» negocial.

Es cierto también que la sociedad *holding* participa tan solo en una sociedad operativa. Una vez más insistimos en que el artículo 87 de la LIS no exige un número en concreto de participaciones significativas. Solo que la sociedad tenedora sea residente en territorio español.

En definitiva, funcionalmente nada ha cambiado. Pero la realidad jurídica sí que ha cambiado y, por tanto, su fiscalidad también. Pero, si los negocios son causalmente ciertos, no hay abuso del derecho. Esto es lo que en el caso de autos ocurre. El artículo 89.2 de la LIS no es de aplicación.

Sea como fuere, todos sabemos que la creación de una sociedad es una ficción jurídica. Pero todos sabemos también que se trata de una ficción que nuestro ordenamiento legitima y que, nos guste o no, tiene consecuencias jurídicas que el aplicador del derecho no puede obviar. En cualquier caso, la decisión sobre qué hacer le corresponde tan solo al contribuyente. La Administración solo puede cuestionar cuáles son sus consecuencias jurídicas. Una vez más, el artículo 13 de la LGT.

5.5. La inexistencia de un abuso en la aplicación del derecho

El abuso de las formas negociales no es el único supuesto de abuso del derecho. También lo es abusar en la aplicación de la norma o aplicarla con una finalidad distinta a la que le es propia. De hecho, el TEAC habla de abuso «normativo». No obstante, hay que tener en cuenta que el abuso de derecho exige también un cierto abuso de las formas.

Si nos ceñimos al caso de autos, el abuso al que ahora nos referimos consistiría en aplicar el artículo 21 de la LIS, o la propia directiva, con una finalidad distinta a la que les es propia. Ya hemos dicho que el artículo 21 de la LIS se ha aplicado de acuerdo con su finalidad. Recordemos tan solo que la exención del 95 % que este prevé no es *stricto sensu* una ventaja fiscal ni una mejora en la fiscalidad. Se trata, sin más, de una técnica legislativa cuyo único objetivo es evitar la doble imposición. La exención del artículo 21 de la LIS no equivale, pues, a eludir el IRPF. Pero tampoco son estos los efectos que con él se consiguen. Recordemos, una vez más, que la ganancia patrimonial que se ha diferido al aportar las acciones o participaciones tributara en el momento de su posterior transmisión, en concreto, cuando esta se materialice de forma efectiva mediante la transmisión de las acciones o participaciones de la sociedad *holding* o de la sociedad operativa. No se elude, pues, su tributación efectiva. Pero, además, el artículo 21 de la LIS ha permitido que las rentas sobre las que la sociedad operativa ya ha tributado en sede del IS no vuelvan a tributar en sede del mismo impuesto. En definitiva, el artículo 21 de la LIS se ha aplicado de acuerdo con su finalidad.

Si nos centramos ahora en la directiva, conviene recordar que su objetivo es evitar que la fiscalidad de las fusiones, escisiones, aportación de activos o canje de valores sea un obstáculo para que las empresas de los diferentes Estados miembros sean más competitivas. Su existencia obedece, pues, al convencimiento de que la fiscalidad de estos últimos impide que las empresas sean más competitivas y productivas. Pero conseguir que esta no distorsione la competencia no significa que se haya de acreditar que se está inmerso en un proceso concreto de reestructuración o de racionalización. El hecho de que las

operaciones típicas de reestructuración sean las fusiones, escisiones, aportaciones de activo o canje de valores no significa que el régimen de diferimiento solo se aplique a aquellas que acrediten que su finalidad principal no es conseguir una ventaja fiscal. No existe, pues, un régimen fiscal distinto según que se justifique o no la existencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales, sino un solo régimen fiscal que es común a todas ellas; régimen, además, que es obligatorio. Esto significa que el régimen fiscal especial se aplica a todas ellas sin excepción.

En este contexto, la directiva se limita a enumerar y definir cuáles son las operaciones que de forma objetiva se considera que su fiscalidad distorsiona la libre competencia. Tales operaciones son las que la directiva describe en su artículo 1 y de cuya definición se constata que se trata de una descripción meramente objetiva sin incluir, pues, ningún requisito subjetivo que se haya de cumplir para que el régimen fiscal especial se aplique. La directiva se aplica, pues, por el mero hecho de tratarse de cualquiera de tales operaciones. Por tanto, si estas son causalmente ciertas, los motivos son irrelevantes. De ser ciertas, se presupone que la operación de la que se trata cumple con la función social y económica que el derecho le ha atribuido. Por ello, el régimen fiscal especial se aplica abstracción hecha de cuáles sean los motivos concretos por los que cada operación se ha realizado; motivos que solo se causalizan en el caso de abuso. En este último caso, y solo en este, la ausencia de motivos económicos distintos de los fiscales corrobora su existencia. No se trata, pues, de acreditar la finalidad empresarial de la operación, sino de acreditar que se trata de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores. De exigir lo primero, se causalizan los motivos y se altera la función que la directiva les atribuye. De exigir lo segundo, el régimen se aplica abstracción hecha de cuáles sean los motivos.

En consecuencia, la directiva pretende tan solo evitar que la fiscalidad de cada Estado distorsione la competencia. Su objetivo no es que las empresas sean más competitivas y productivas, sino eliminar los obstáculos fiscales que puedan distorsionar la competencia permitiendo, así, que estas sean más competitivas y productivas. Pero de ahí no se puede inferir que las empresas han de acreditar en qué medida consiguen mejorar su competitividad y productividad.

Si nos centramos en nuestro ordenamiento interno, no hay duda de que las operaciones a las que la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, se refiere son aquellas que son las propias de cualquier proceso de reorganización o reestructuración empresarial. Sin embargo, la norma no exige que se justifique en cada caso su concreta finalidad. Cuestión distinta es que, en los casos de abuso, su finalidad sea determinante. Por tanto, lo relevante es averiguar de forma objetiva si estamos o no ante una «fusión, escisión, aportación de activos y canje de acciones» de las descritas en el artículo 1 de la directiva o ante un supuesto de abuso de las formas negociales. De no existir este último, se presupone que su finalidad es la propia de tales operaciones.

Si nos centramos ahora en las aportaciones no dinerarias, conviene recordar que no son operaciones propias de reestructuración o de reorganización empresarial. No es, pues, de extrañar que la Ley 3/2009 las incluya. Por su parte, la directiva solo hace referencia a la aportación de activos realizadas por sociedades, pero no a las aportaciones realizadas por persona físicas. Su inclusión en el régimen fiscal especial es, pues, voluntad de nuestro legislador interno.

Recordemos que las aportaciones no dinerarias son, sin más, una modalidad de aportación al capital de una sociedad. Así se contemplan en el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, en concreto, en sus artículos 63 y siguientes.

Por tanto, la finalidad de nuestro legislador patrio no puede ser otra que la que se deduce de la propia literalidad de sus palabras: incluir en el régimen fiscal especial las aportaciones de acciones o participaciones realizadas por personas físicas que cumplan los requisitos del artículo 87 de la LIS.

Analicemos ahora cuál ha sido su evolución legislativa. Su inclusión en el régimen fiscal especial tiene su origen en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, en la que su artículo 108 incluye por primera vez en el régimen fiscal especial las aportaciones no dinerarias realizadas por personas jurídicas y las aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales realizadas por personas físicas que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio, esto es, a personas físicas que tengan la condición de empresarios. Con posterioridad, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, amplió su ámbito de aplicación al incluir también las aportaciones realizadas por las personas físicas en favor de sociedades, sea cual fuere la naturaleza de lo aportado y la condición de su aportante. Sin embargo, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, restringió su ámbito de aplicación a las aportaciones de acciones o participaciones realizadas por personas físicas que cumplieran determinados requisitos. Desde entonces, hasta hoy, se han producido tan solo pequeñas modificaciones normativas con la finalidad de actualizar su redactado a las disposiciones vigentes en cada momento. En consecuencia, la voluntad del legislador español parece clara: incluir en el régimen fiscal especial las aportaciones realizadas por personas físicas de acciones o participaciones que cumplan determinados requisitos.

Nótese que su inclusión en el régimen fiscal especial lo es por la naturaleza de lo aportado, esto es, por tratarse de acciones o participaciones significativas de sociedades operativas de las que su aportante ha sido su titular durante un periodo mínimo de un año. Se excluyen, pues, las no significativas y aquellas que sean representativas del capital social de sociedades patrimoniales o, mejor, de aquellas cuya actividad principal no consiste en la gestión de un patrimonio. El objetivo del legislador parece, pues, muy claro: el régimen fiscal especial se aplica en el caso de aportaciones de acciones o participaciones de sociedades

cuya actividad principal es el desarrollo de una actividad empresarial. En este sentido, el único supuesto de abuso que se podría dar es la patrimonialidad sobrevenida con relación a la sociedad operativa cuyas acciones o participaciones se han aportado. Es también muy claro que no se exige que el aportante sea una persona física que tenga la condición de empresario o que dirija o gestione la actividad de la sociedad operativa. Solo se exige que el aportante sea una persona física cuya participación significativa en la sociedad operativa de la que se trate se ostente con una antigüedad mínima de un año. Por su parte, el hecho de que la sociedad beneficiaria de la aportación realice una actividad económica es solo relevante si esta se trata de una entidad que realiza en España una actividad por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados. De lo contrario, el único requisito que se exige es que la sociedad beneficiaria de la aportación tenga su residencia en territorio español. Resulta, pues, obvio que, para el legislador, es irrelevante que la sociedad beneficiaria de las acciones o participaciones que se le han aportado realice o no una actividad económica. Es más. En la tramitación parlamentaria de la Ley 24/2002 a la que hemos hecho referencia se suprimió la obligación que el proyecto de ley lo recogiera en el sentido de que la participación significativa del 5 % se tuviera con la finalidad de gestionarla o dirigirla. Por tanto, es obvio que la finalidad es la de que se aplique a cualquier aportación realizada por una persona física de acciones o participaciones en el capital social de sociedades operativas en las que se participa, como mínimo, en un 5 %. No se exige, pues, que la sociedad beneficiaria de la aportación gestione o dirija sus participaciones. La norma guarda, pues, silencio con relación a la naturaleza de la sociedad beneficiaria de la aportación. En consecuencia, es irrelevante que esta última sea una sociedad operativa o una patrimonial. Sea como fuere, el artículo 87 de la LIS legitima una realidad que era ya muy habitual: la tenencia por parte de personas físicas de acciones o participaciones de sociedades operativas a través de sociedades interpuestas. Con el artículo 87 de la LIS se consigue también que la fiscalidad no penalice a aquellas personas físicas que, al iniciar una actividad económica a través de una sociedad, no optan por hacerlo a través de una sociedad interpuesta. Impide, pues, que la fiscalidad ponga en peor condición a quien no ha previsto hacerlo antes.

Se puede, pues, afirmar que el resultado final que en el caso de autos se ha conseguido se podría haber conseguido también si la sociedad interpuesta se hubiese constituido antes. El artículo 87 garantiza, pues, la neutralidad de la fiscalidad según cual sea la gestión de las acciones o participaciones de las que una persona física es titular. De lo contrario, se estaría penalizando la gestión a través de sociedades interpuestas que no se hubiesen constituido al inicio de su actividad.

El artículo 87 de la LIS no exige tampoco que la finalidad de la aportación revierta en beneficio a la sociedad beneficiaria de la aportación o que contribuya a racionalizar o reestructurar la actividad que esta desarrolle o que pueda desarrollar en el futuro. Es obvio que, si el legislador no exige que la sociedad beneficiaria cumpla con dicho requisito, no es razonable concluir que su aplicación se condiciona a que la finalidad de aportación sea de

naturaleza empresarial. Lo es, claro está, en la medida en que las participaciones que se aportan lo son de una sociedad que desarrolla una actividad empresarial.

Es obvio también que ni el artículo 15 de la directiva ni el artículo 89 de la LIS exigen que para aplicar el régimen fiscal especial se acredite una finalidad empresarial. Afirmarlo es transformar en requisito lo que es una mera presunción de fraude. Es exigir que las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores que, siendo causalmente ciertas, se hayan de justificar por la existencia de motivos económicos válidos distintos de los fiscales. Pero, además, esa presunta finalidad empresarial que la directiva persigue no se puede tampoco extender sin más a este tipo de aportaciones a las que nos referimos.

Sea como fuere, no hay que olvidar que la directiva tiene también como finalidad garantizar la tributación efectiva de las rentas cuya tributación se difiere, esto es, salvaguardar los intereses financieros de los Estados miembros (considerando 5 de la directiva). Precisamente por ello su artículo 8.6 señala:

La aplicación de [la directiva] no impedirá a los Estados miembros gravar el beneficio resultante de la ulterior cesión de los títulos recibidos de la misma forma que el beneficio resultante de la cesión de los títulos existentes antes de la adquisición.

En consecuencia, el «abuso» que la directiva pretende evitar es eludir esa posterior y efectiva tributación de las rentas que se han diferido.

En definitiva, y en el caso de autos, ni el artículo 21 de la LIS ni la directiva se han aplicado con una finalidad distinta a la que les corresponde. Por tanto, no solo no hay ningún abuso de las formas negociales, sino que tampoco hay ningún abuso del derecho.

5.6. La inexistencia de un vacío normativo

¿Es posible que el legislador se haya olvidado de prever la fiscalidad de los dividendos que se distribuyan con cargo a los beneficios que se han obtenido antes de la aportación en el caso de que la operación no se justifique por motivos económicos válidos distintos de los fiscales? ¿Estamos ante un vacío normativo?

No lo parece. El propio artículo 87 de la LIS exige que el aportante de las acciones o participaciones haya sido su titular de manera ininterrumpida, al menos, durante el año anterior a la fecha del documento público en el que se formalice la aportación. Si se exige una titularidad mínima de un año quiere decir que durante ese periodo mínimo de tenencia se pueden haber obtenido beneficios que no se hayan distribuido. Esto significa que el legislador es consciente de la posible existencia de tales beneficios. No parece, pues, que el legislador los haya ignorado por un olvido inconsciente.

Es también curioso que el artículo 21.4 b) de la LIS prevea que la exención por dividendos no se aplica cuando las acciones o participaciones aportadas se transmiten dentro de los dos años siguientes a su aportación y nada diga sobre los efectos fiscales de la distribución de dividendos con cargo a beneficios obtenidos con anterioridad. Es, pues, curioso que el legislador prevea tal excepción y no haga lo suyo con la distribución de dividendos con cargo a los beneficios no distribuidos obtenidos hasta el momento de la aportación. Pero nótese también que tal excepción se aplica tan solo a las transmisiones que se realicen durante los dos primeros años después de que la aportación se haya realizado. Se trata, pues, de una cláusula específica antielusión, que bien podría aplicarse en el caso de que en idéntico periodo se distribuyan dividendos con cargo a beneficios no distribuidos obtenidos por la sociedad participada hasta el momento de la aportación.

En cualquier caso, parece razonable concluir que se trata de una omisión consciente del propio legislador, cuya única preocupación es la de evitar que se eluda la tributación efectiva y posterior de las rentas cuya tributación se ha diferido y no la distribución como dividendos de tales beneficios. Pero es más. Si la elusión consiste en eludir la tributación efectiva y posterior de la renta que en su día se difirió en el momento en el que con posterioridad se transmitan los bienes o derechos valorados de acuerdo con los artículos 79, 80.2 y 87 de la LIS, es lógico que la única cautela que la LIS contemple sea, precisamente, la vinculada a esa concreta transmisión.

De ser así, carece de sentido cualquier cautela con relación a la distribución de dividendos con cargo a beneficios no distribuidos que se hayan obtenido hasta el momento de la aportación de las acciones o participaciones a la sociedad *holding* porque con la distribución no se elude la posterior y efectiva tributación de la renta que en su día se difirió.

Es también curioso que el propio artículo 88 de la LIS prevea normas concretas para evitar la doble imposición y no diga nada de la cuestión que comentamos.

En definitiva, no parece razonable concluir que estemos ante un vacío normativo inconsciente que, de existir, su única solución es vía legislativa. Parece, más bien, que el legislador, consciente del supuesto de hecho, optó por no contemplar ninguna excepción. Se trataría, pues, de una omisión consciente.

5.7. La regularización de los efectos de la ventaja fiscal

El artículo 89.2 de la LIS establece que «las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial [...] eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal». En consecuencia, la regularización del régimen fiscal especial consiste en eliminar los «efectos abusivos» de esa ventaja fiscal. Pero ¿qué ventaja fiscal?

El abuso que la directiva pretende evitar es el uso indebido de las ventajas fiscales propias del régimen de diferimiento. Como sabemos, su finalidad es diferir la tributación de las plusvalías que se produzcan como consecuencia de la transmisión de activos o pasivos vinculados a una operación de fusión, escisión, aportación de cativos o canje de valores. La ventaja fiscal que la directiva contempla consiste, pues, en diferir la tributación de tales plusvalías. Por tanto, el abuso consiste en diferir esa tributación de las plusvalías sin tener derecho a diferirla. Esto solo puede ocurrir cuando la finalidad con la que tales activos o pasivos se transmiten no es la propia de una operación de fusión, escisión, aportación de cativos o canje de valores, sino de otra operación distinta. Por tanto, el abuso no se consigue a través de tales operaciones, sino de otra u otras operaciones distintas, pero coetáneas a las anteriores. Si el abuso consiste en diferir la tributación de tales plusvalías sin tener derecho a diferirla, quiere decir que el abuso está necesariamente vinculado con la transmisión de tales activos o pasivos, pero por motivos distintos a los de una fusión, escisión, aportación de cativos o canje de valores. Esto significa que el abuso no se materializa a través de cualquiera de tales operaciones, sino de otra u otras distintas, pero coetáneas a las mismas, en concreto, cuando, con posterioridad a cualquiera de aquellas operaciones, tales activos o pasivos se transmiten por cualquier título distinto sin que las plusvalías que en su día se difirieron tributen de forma efectiva. Desde esta perspectiva, las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos o canje de valores son tan solo preparatorias del abuso que se materializará cuando tales activos o pasivos se transmitan después de las mismas. Por tanto, el abuso al que la directiva se refiere consiste en transmitir la titularidad de determinados activos o pasivos eludiendo su tributación efectiva. La forma a través de la que el abuso se consigue es mediante el abuso de las formas negociales, esto es, mediante la realización de negocios que, a pesar de ser ciertos, reales y queridos, su resultado final no es el «típico» de tales negocios, sino de otro u otros distintos, cuya fiscalidad es más gravosa, en concreto, la transmisión de activos o pasivos por motivos distintos a los que son los propios de una fusión, escisión, aportaciones de activos o canje de valores.

Sin embargo, el régimen de diferimiento no permite eludir por sí mismo la tributación efectiva de tales plusvalías. Solo la difiere. Precisamente por ello la finalidad principal de la operación de fusión, escisión, aportaciones de activos o canje de valores no es conseguir que su propio régimen fiscal se aplique, sino conseguir que se apliquen otras ventajas fiscales que de forma indirecta permitan eludir dicha tributación efectiva, esto es, conseguir que se apliquen otras ventajas fiscales cuyos efectos permiten eludir esa tributación efectiva. Esto quiere decir que tales ventajas fiscales no son por sí mismas abusivas, sino que lo abusivo son los efectos que estas tiene al aplicar indebidamente las ventajas fiscales que la directiva contempla.

Sean como fuere, eludir exige evitar la realización del hecho imponible, esto es, evitar la tributación de una determinada manifestación de riqueza que la ley configura como hecho imponible de un determinado impuesto. Por tanto, es necesario identificar qué precepto en concreto y qué norma en particular se han eludido. Esto obliga, primero, a valorar cuál es

la verdadera naturaleza jurídica de los hechos y negocios que se han realizado y, segundo, a averiguar cuál es el precepto de nuestro ordenamiento que grava esa concreta realidad. En términos negociales, esto significa identificar cuál es el negocio cuya fiscalidad se ha eludido. Eludir no es especular, es acreditar la existencia de un abuso del derecho que no se justifica por motivos distintos de los fiscales.

En definitiva, el abuso se consigue a través de operaciones distintas y coetáneas a las de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores que, valoradas en su conjunto, permiten concluir que el resultado final que con todas ellas se ha conseguido no es el propio de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, sino el de otra u otras operaciones distintas. Se trata, por tanto, de operaciones que, a pesar de ser ciertas y reales, su finalidad principal es conseguir que la fiscalidad de cada una de ellas se aplique, con la finalidad última de conseguir un efecto fiscal conjunto que permita eludir la tributación efectiva de las plusvalías que en su día se difirieron. De ser así, es obvio que la directiva se ha aplicado con una finalidad distinta a la que le es propia.

Esto no significa que el abuso que hemos descrito sea el único abuso posible. Pero, de ser otro, su regularización no se ha de hacer a través del artículo 89.2 de la LIS, sino del artículo 15 de la LGT. Dicho de otra forma, el abuso al que el artículo 89.2 de la LIS se refiere es únicamente el de diferir la tributación de las plusvalías procedentes de una transmisión de activos o pasivos cuya finalidad no es la propia de una operación de fusión, escisión, aportación de cativos o canje de valores, sino de otra distinta.

Se trata, por tanto, de un planteamiento similar al del artículo 15.3 de la LGT que, con relación al conflicto en la aplicación de la norma, señala que su regularización consiste en aplicar «la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o [eliminar] las ventajas fiscales obtenidas». No es, pues, de extrañar que el tribunal considere que:

la configuración de la cláusula antiabuso [del] artículo 89.2 de la LIS responde al esquema tradicional del antiguo «fraude de ley» o del actual «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» del artículo 15 de la LGT [siendo, pues, razonable que para la regularización siga pautas análogas a las que se prevén en el art. 15.3 de la LGT] (FD 13 de la resolución).

De hecho, tanto el artículo 89 de la LIS como el artículo 15 de la LGT son cláusulas antiabuso con idéntico resultado. El artículo 89.2 de la LIS no es, pues, necesario para regularizar el abuso que se pretende evitar. Pero mientras que el artículo 15 de la LGT exige acudir a un procedimiento especial, el artículo 89.2 de la LIS permite regularizar el abuso directamente. Ambos exigen, eso sí, la previa calificación jurídica de los hechos o negocios que se han realizado. Ambas son cláusulas para su recalificación. Su ámbito de aplicación es también distinto. Mientras que el del artículo 89 es muy concreto, el del artículo 15 de la LGT permite recalificar cualquier tipo de abuso.

En este contexto, es necesario distinguir entre ventajas fiscales propias del régimen fiscal especial y otras ventajas fiscales distintas. Mientras que las primeras son las propias del régimen de diferimiento, las segundas son las propias de cualquier otra ventaja fiscal que con relación al IS o al IRPF se recojan en nuestro ordenamiento. Asimismo, hay que distinguir entre efectos de las ventajas fiscales propias del régimen fiscal especial y efectos fiscales abusivos. Mientras que los primeros son los propios de aplicar el régimen de diferimiento, los segundos son el efecto fiscal conjunto que con ambos tipos de ventajas se consiguen, en concreto, eludir la tributación efectiva de las rentas que en su día se diferieron, esto es, de las rentas procedentes de una transmisión de activos o pasivos que de forma abusiva se ha instrumentalizado a través de una previa operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores. Desde esta perspectiva, las normas de amparo son los artículos 87 y 21 de la LIS, y la norma eludida es el artículo 37 de la LIRPF o el artículo 17 de la LIS, esto es, las que prevén el gravamen efectivo de las rentas procedentes de una aportación no dineraria de acciones o participaciones distintas de las previstas en el artículo 87 de la LIS. Se trata, pues, de los efectos propios del fraude de ley, hoy conflicto en la aplicación de la norma.

Veamos un ejemplo.

Supongamos que una persona física aporta a una sociedad *holding* las acciones o participaciones representativas del capital social de una sociedad operativa de las que es su titular y que la aportación cumple todos los requisitos del artículo 87 de la LIS. Supongamos también que, con posterioridad, la sociedad *holding*, nueva propietaria de las acciones o participaciones de la sociedad operativa, las transmite a título oneroso a un tercero.

Consecuencia de la aportación no dineraria que la persona física ha hecho, este obtiene una ganancia patrimonial que se ha de integrar en la base imponible de su IRPF por la diferencia entre el valor de mercado de tales acciones o participaciones, incluidas las plusvalías tácitas y expresas, y su precio de adquisición, esto es, su precio de compra más los gastos inherentes a la misma. No obstante, al tratarse de una aportación no dineraria de las previstas en el artículo 87 de la LIS, su régimen fiscal es el de diferimiento. En consecuencia, las acciones o participaciones que se han aportado a la sociedad *holding* y las que de esta última se le han atribuido al aportante se valoran a efectos fiscales por su coste histórico.

Así pues, la tributación de esa ganancia patrimonial se difiere hasta el momento de la ulterior transmisión de las acciones o participaciones que se han aportado, bien sea a través de su venta por parte de la sociedad *holding* o a través de la venta de las acciones o participaciones representativas del capital social de la sociedad *holding*. Por tanto, el régimen fiscal especial permite al contribuyente diferir la tributación de esa ganancia patrimonial hasta la ulterior transmisión de los valores vinculados a la misma.

Cuando la sociedad *holding* transmite después las acciones o participaciones de la sociedad operativa, se genera una renta positiva por la diferencia entre su precio de venta y

su coste histórico, renta en la que se incluye el importe de la ganancia patrimonial que en su momento se difirió. Al cumplirse los requisitos del artículo 21 de la LIS, la sociedad *holding* aplicará la exención del 95 % sobre el importe total de esa renta positiva, incluida, por tanto, la parte de la renta positiva que al aportar las acciones o participaciones a la sociedad *holding* se produjo y cuya tributación se difirió. En consecuencia, el 95 % de esa parte de la renta positiva no tributa de forma efectiva en el IS ni en el IRPF del socio persona física. Por tanto, los efectos conjuntos que con los artículos 21 y 87 de la LIS se consiguen son abusivos, ya que con ambos se consigue evitar la tributación efectiva de la renta que se ha diferido. Nótese que no decimos que el artículo 21 de la LIS se haya aplicado con una finalidad distinta a la que le corresponde. Decimos tan solo que los efectos conjuntos que con ambos preceptos se han conseguido son abusivos, ya que permiten evitar la tributación efectiva de la renta que se ha diferido. Por tanto, se abusa de la directiva al aplicarla a operaciones que no son las que en ella se prevén.

A poco que se analice la operación descrita, se observa que el resultado final que el contribuyente ha conseguido con el conjunto de las operaciones que ha realizado es la transmisión a un tercero de las acciones o participaciones de la sociedad operativa. Sin embargo, en lugar de transmitir las directamente, como persona física, ha decidido aportarlas antes a una sociedad *holding* y que sea esta quien posteriormente las transmita. Ambos negocios son ciertos. La aportación es, pues, lícita. Sin embargo, es obvio que la aportación no dineraria de las acciones o participaciones y su posterior transmisión a un tercero no son los negocios que el derecho contempla como los típicos para conseguir el resultado que realmente se ha conseguido: transmitir las acciones o participaciones de la sociedad operativa a un tercero. Ese negocio que el derecho considera como típico es el de compraventa. En consecuencia, la eficacia fiscal de los negocios que se han realizado depende de que se justifique que estos se han realizado por motivos económicos cuya finalidad principal no es la fiscalidad. De no justificarse, la fiscalidad que hay que aplicar es la propia del contrato de compraventa. En consecuencia, estamos en presencia de una ganancia patrimonial que no procede de la transmisión de activos o pasivos fruto de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, sino de una operación de compraventa. En consecuencia, su régimen fiscal no es el especial de diferimiento, sino el general. Procede, pues, regularizar el régimen de diferimiento integrando su importe en el IRPF del socio persona física, pero sin regularizar la aplicación del artículo 21 de la LIS que, recordémoslo, se ha aplicado de acuerdo con su finalidad.

En definitiva, la finalidad principal de la aportación ha sido evitar la tributación que el socio persona física hubiese tenido que afrontar si las acciones o participaciones de la sociedad operativa las hubiese transmitido directamente a un tercero.

Precisamente por ello el artículo 21.4 b) de la LIS prevé expresamente la inaplicación en tales casos de la exención del 95 %; de no existir este precepto, la regularización consistiría en eliminar los efectos del régimen de diferimiento en el importe de la parte de la renta positiva que en su momento se difirió.

Esta cláusula antiabuso particularísima del artículo 21.4 b) de la LIS refleja a la perfección el planteamiento que hacemos. En efecto. Lo que esta pretende es evitar que se eluda la tributación efectiva de la renta positiva que se ponga de manifiesto como consecuencia de cualquier transmisión de acciones o participaciones que hubieran sido valoradas conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS, y cuya aplicación hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del IRPF derivadas de la aportación de tales acciones o participaciones. Se trata, pues, de evitar eludir la tributación efectiva de las rentas que en su día se difirieron cuando, con posterioridad a su aportación, tales acciones o participaciones se transmitan. Fijémonos en que el artículo 21.4 b) no se refiere a la distribución de dividendos procedentes de la transmisión de acciones o participaciones o a la distribución de dividendos de sociedades cuyas acciones o participaciones han sido valoradas de acuerdo con las normas especiales del régimen fiscal especial. Se refiere tan solo a la renta positiva que se ha producido al transmitir acciones o participaciones valoradas conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS. Y solo se refiere a este supuesto en concreto, porque solo en este caso se consigue, o se puede conseguir, un efecto final que permita eludir la tributación efectiva y posterior de la renta que en su día se difirió. Dicho precepto es, pues, un ejemplo que justifica el criterio que defendemos, esto es, que el único abuso que la directiva pretende evitar es que se eluda la tributación posterior y ulterior de las rentas que se han diferido.

Otro ejemplo de lo que estamos hablando es el que hemos expuesto antes con relación a una fusión en la que una de las sociedades intervinientes tenía bases imponibles negativas pendientes de compensar.

Pero vayamos al caso de autos.

Su principal diferencia con el ejemplo que acabamos de exponer es que, en el caso de autos, no se evita ni se elude la tributación efectiva de la renta que en su día se difirió. Esta se devengará en el momento de la posterior transmisión de las acciones o participaciones de la sociedad operativa o de las de la sociedad *holding*.

Sin embargo, según el TEAC, se elude el IRPF que se hubiese tenido que pagar si los dividendos se hubieran distribuido directamente en favor del socio persona física. Pero para que el artículo 89.2 de la LIS se aplique, es necesario que tales efectos sean los propios de haber evitado, directa o indirectamente, la tributación efectiva de las rentas que se difirieron en el momento de la posterior transmisión de las acciones o participaciones de la sociedad operativa o de la sociedad *holding*; circunstancia que, en el caso de autos, no ocurre, ya que se trata de un reparto de dividendos y no de ninguna transmisión de acciones o participaciones. Por tanto, el presupuesto de hecho necesario para que el artículo 89.2 se aplique no se produce. En consecuencia, este no es de aplicación. Lo será, en su caso, el artículo 15 de la LGT. Sin embargo, este último tampoco lo es porque en el caso de autos no existe ningún abuso de las formas que permita aplicarlo. Pero, aun admitiéndolo, este último exige identificar qué norma o precepto en concreto se ha defraudado; norma que solo puede ser

el artículo 25 de la LIRPF. Pero, para que exista una renta de las previstas en este último, es necesario que esta sea exigible (art. 14.1 de la LIRPF), esto es, que el contribuyente ostente sobre la misma un derecho de crédito cierto y exigible, circunstancia que, como ya hemos dicho, no ocurre. No procede, pues, tampoco ningún tipo de regularización.

Sea como fuere, si se concluye que el artículo 87 de la LIS se ha aplicado con una finalidad distinta a la que le es propia, el precepto eludido sería el artículo 37 de la LIRPF. Por tanto, la totalidad de la ganancia patrimonial habría que imputarla íntegramente al periodo impositivo en el que esta se ha producido. Esta es la lógica de la AEAT.

Sin embargo, una cosa es el periodo impositivo en el que hay que imputar la ganancia patrimonial o, mejor, los efectos abusivos, y otra, muy distinta, el momento a partir del cual procede practicar la regularización de los efectos abusivos. Como ya hemos dicho, el abuso se materializa cuando los activos o pasivos vinculados a una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores se transmiten con posterioridad a cualquiera de ellas. Por tanto, los hechos posteriores son los que permiten apreciar la existencia de un abuso. Entramos, pues, en la resbaladiza cuestión de la temporalidad. ¿Cuánto tiempo ha de transcurrir desde que la operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores se realiza hasta que los activos o pasivos vinculados a cualquiera de tales operaciones se transmitan con posterioridad? Pues dependerá de las circunstancias que en cada caso concurren. No obstante, es evidente que, cuanto más próximos estemos a la fecha de cualquiera de aquellas operaciones, mayor es la posibilidad de que el abuso exista. El plazo máximo en el que, en nuestra opinión, se puede regularizar es hasta la prescripción del periodo impositivo en el que la fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores se produjo.

En otro orden de cosas, la regularización puede ser total o parcial. Dependerá de que los activos o pasivos que se transmitan después de cualquiera de tales operaciones sean todos, o algunos, de los vinculados a las mismas.

Ciñéndonos al caso de autos, el artículo 89.2 de la LIS exige que la regularización de los efectos abusivos que resultan de aplicar el artículo 21 de la LIS se haga eliminando, total o parcialmente, los efectos del diferimiento, esto es, a través del artículo 37 de la LIRPF. Sin embargo, para poderse hacer así es necesario que la renta que se integre en la base imponible del IRPF del socio persona física proceda de la transmisión posterior de las acciones o participaciones que se han aportado, esto es, que la renta que se integra tenga la misma naturaleza de la renta que se difirió o, mejor, que la renta que se integra sea conceptualmente la misma que en su día se difirió. Dado que tales acciones o participaciones no se han transmitido, el tribunal integra en la base imponible la parte de la ganancia patrimonial que en su día se difirió en el importe equivalente al de los dividendos que se han distribuido. Trata, pues, como ganancia patrimonial lo que en realidad es un rendimiento del capital mobiliario. En la regularización que el TEAC propone late un verdadero convencimiento de que la renta que se ha eludido tiene la naturaleza de rendimiento del capital mobiliario. Es

más. Con tal regularización se pone evidencia que el problema de verdad no es la aplicación del régimen fiscal especial, sino la tributación de los dividendos que se han distribuido con cargo a los beneficios no distribuidos que la sociedad operativa ha obtenido hasta el momento de la aportación de sus acciones o participaciones.

No es, pues, de extrañar que la regularización que se plantea es, en el fondo, la propia de haber eludido el artículo 25 de la LIRPF y no su artículo 37. Sin embargo, la única regularización que el artículo 89.2 de la LIS permite es la de eliminar los efectos abusivos a través de este último precepto. Sea como fuere, dicho planteamiento pone en evidencia que la controversia que de verdad se plantea no es sobre la aplicación del régimen fiscal especial, sino sobre cuáles son las consecuencias fiscales que la distribución de dividendos que la sociedad operativa ha hecho tiene para el socio persona física.

No se puede tampoco olvidar que, a pesar de que el régimen fiscal especial se incluye en la LIS bajo la rúbrica de «Regímenes tributarios especiales», se trata, en realidad, del régimen fiscal común y obligatorio de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores. En consecuencia, cualquier regularización vinculada al mismo se ha de hacer eliminando sus efectos abusivos integrando su importe en la base imponible del impuesto personal que corresponda al transmitente o aportante del activo o activos. En el caso de autos, a través del artículo 37 de la LIRPF. Esto significa, a su vez, que la existencia de motivos económicos válidos no es un requisito que de forma obligatoria hay que cumplir para que el régimen fiscal se aplique, sino el criterio que se utiliza en los casos de abuso para regularizar de forma total o parcial los efectos abusivos.

6. De vuelta con los «motivos», y a modo de reflexión final

Hemos insistido en varias ocasiones en que los motivos son jurídicamente irrelevantes y que lo único relevante es averiguar cuál es la verdadera naturaleza jurídica de los hechos o negocios que se han realizado. No obstante, tales motivos se causalizan si, tras la valoración jurídica de los hechos o negocios que se han realizado, se concluye la existencia objetiva de un abuso. En tales casos, y solo en estos, la eficacia fiscal de los negocios realizados depende de que su utilización se justifique por motivos económicos válidos distintos de los fiscales, esto es, de que se justifique que la finalidad principal de los negocios que se han realizado no es la fiscalidad. En tales casos, y solo en estos, es necesario acreditar el porqué de la utilización de tales negocios y no la de aquellos otros que el derecho considera que son los típicos, o habituales, para conseguir el resultado que finalmente se ha conseguido. Se trata, pues, de acreditar los motivos «subjetivos» concretos por los que los negocios se han realizado, circunstancia que exige un análisis caso por caso.

Junto a estos motivos «subjetivos», existen también aquellos otros que denominamos «funcionales» o «propios», que son aquellos otros que son consustanciales al negocio. Se

trata, en definitiva, de los que justifican la función económica y social que cumplen. Se trata, por tanto, de motivos que no se han de acreditar ni se han de producir. Son consustanciales al propio negocio; son, en definitiva, los que justifican su propia existencia en el mundo del derecho.

¿Cuál es la función que el derecho, o la praxis diaria, justifica la creación de una sociedad *holding*?

Mientras que para unos lo importante es el control efectivo que a través de ella se consigue, para otros lo importante es su función como vehículo inversor. En efecto. Su creación permite, normalmente, que el control efectivo de las sociedades participadas no se fragmente dificultando su gestión. Para ello, es importante concentrar el voto por grupos homogéneos de intereses. Pero una *holding* permite también gestionar de forma independiente los excedentes de tesorería que las sociedades participadas tengan, evitando así las posibles discrepancias sobre su destino. Permite también una gestión eficiente de las inversiones y una mejora en la capacidad inversora y en su rentabilidad. Permite, además, proteger su gestión frente a riesgos inherentes al propio negocio.

En otras ocasiones, la creación de una sociedad *holding* se justifica por la necesidad de crear un centro de imputación de costes de aquellos servicios que son comunes a las sociedades participadas. Para otros, la sociedad *holding* contribuye a organizar su patrimonio de forma más racional, minimizando riesgos, y separando propiedad y explotación. Para otros, es un instrumento que facilita el relevo generacional.

Sea como fuere, se trata de motivos que definen la funcionalidad objetiva del negocio y que no tienen por qué concurrir en el momento de su creación ni después. Se trata, sin más, de motivos que justifican por sí mismos su existencia.

Desde esta perspectiva, la referencia que el artículo 15 de la directiva hace a motivos como «la reestructuración o la racionalización» se refiere a los que hemos denominado motivos «subjetivos», esto es, a aquellos que solo se causalizan si existe un abuso. Sin embargo, los «funcionales» o «propios» son aquellos que de forma objetiva justifican si el negocio que se ha hecho se corresponde o no con la función que tiene encomendada. Tales motivos son los que normalmente son decisivos en la elección de los negocios y en su valoración causal. Cuestionarlos es cuestionar la libertad del empresario en elegir los negocios que considere que más se ajustan a sus intereses, respetando, claro está, los límites que la autonomía de la voluntad y la libertad de empresa tienen: el abuso del derecho.

A pesar de ello, la praxis nos ha llevado a considerar que los motivos «subjetivos» son los que justifican la certeza del negocio. De esta forma, la subjetividad ha desplazado la objetiva y necesaria valoración jurídica. Desgraciadamente, los propios profesionales nos empecinamos obsesivamente en justificar una y otra vez la existencia de motivos subjetivos reales y constatables. Nos olvidamos, sin embargo, que estos no son jurídicamente

relevantes, salvo en el caso de abuso. No obstante, una y otra vez caemos en la trampa de la subjetividad promoviendo, sin pretenderlo, que la Administración y los tribunales se limiten a refutarlos. Se sustituye, pues, la objetividad del derecho por la subjetividad del caso en concreto. Pero razonar de esta forma es pervertir el derecho.

Nos preocupa que esta errónea praxis se haya apoderado de los profesionales, académicos y magistrados, que hayamos interiorizado que los motivos económicos válidos son las razones económicas concretas que justifican la certeza del negocio. Aceptar el razonamiento subjetivo es el fin del derecho y el triunfo definitivo de la inseguridad jurídica. Es abrir la puerta a reinterpretar la ley. Es ir más lejos de donde el legislador ha llegado.

Esto es lo que está ocurriendo. Esto es lo que en el caso de autos ocurre. En nuestras manos está solucionarlo.

Sea como fuere, lo cierto es que, desde una perspectiva exclusiva de riesgo fiscal, son operaciones de riesgo aquellas aportaciones de acciones o participaciones que no se puedan justificar por motivos económicos válidos distintos de los fiscales y que, en el momento de su aportación, tengan plusvalías tácitas o expresas que, con posterioridad a la misma, se puedan distribuir como dividendos cuyo destino no sea su reinversión en elementos que se afecten a una actividad de económica, siempre que, consecuencia de la aportación realizada, se consiga una ventaja fiscal abusiva identificable.

Por tanto, no son operaciones de riesgo aquellas aportaciones que se justifican por motivos económicos válidos o que, sin justificarse, no distribuyan dividendos o que, distribuyéndolos, su importe se reinvierta en elementos afectos. En caso contrario, la ganancia patrimonial que al aportarse tales acciones o participaciones se difirió se integrará en la base imponible del IRPF del socio persona física a medida que la sociedad operativa distribuya tales plusvalías como dividendos en favor de la sociedad *holding*. Como consecuencia de ello, y con la finalidad de evitar una doble imposición, la valoración fiscal de las acciones de la sociedad *holding* y de la sociedad participada se han de ir ajustando. En tales casos, se considerará siempre que los dividendos que se distribuyen primero son los que corresponden a las plusvalías tácitas o expresas que se produjeron hasta el momento de la aportación.

Pero ¿qué ocurre si en el futuro los activos no afectos se reinvierten en activos afectos o si su importe se destina a una futura ampliación de capital de la sociedad operativa o a un préstamo participativo? ¿Qué ocurre si lo que se destinó a activos afectos se desafecta con posterioridad? ¿Qué ocurre si la estructura diseñada es la que tras el relevo generacional permite el control efectivo de la sociedad por un grupo familiar o la gestión diferenciada de actividades económicas distintas? ¿Qué ocurre si los dividendos que se distribuyen corresponden a plusvalías tácitas que no se tuvieron en consideración en el cálculo de la ganancia patrimonial? ¿Cómo incide el artículo 115 de la LGT con relación a periodos impositivos prescritos?

En nuestras manos está aceptar estos y otros muchos interrogantes o esforzarse en hacer valer el derecho frente a interpretaciones subjetivas de naturaleza económica cuya legitimidad exige una reforma legislativa. Sea como fuere, sin la objetividad del derecho la seguridad jurídica no es posible. Creemos sinceramente que es necesario que el legislador zanje el debate eliminando el artículo 89.2 de la LIS, por innecesario, y ampliando el plazo de dos años al que su artículo 21.4 d) se refiere a la distribución de dividendos con cargo a beneficios no distribuidos que la sociedad operativa ha obtenido hasta el momento de la aportación. Sería también oportuno que el legislador introdujera las modificaciones necesarias para que el artículo 87 de la LIS se aplique de acuerdo con la finalidad que se considere oportuna. Optar por la inactividad es aceptar la inseguridad jurídica y sus consecuencias. En el ínterin, hay que esperar que los tribunales de justicia apliquen el derecho.

En nuestra modesta opinión, el problema que las resoluciones del TEAC plantean va mucho más allá de cómo regularizar los efectos de la ventaja fiscal abusiva y abre un nuevo debate sobre qué es una ventaja fiscal abusiva: ¿aquella que se consigue a través de un abuso o aquella cuya valoración subjetiva de los efectos que la ventaja fiscal tiene permite concluir que estos son abusivos? De lo que se trata, en definitiva, es de precisar el límite preciso de lo que es economía de opción y de lo que no lo es.

Antonio Durán-Sindreu Buxadé. Doctor en Derecho por la Universidad de Navarra. Licenciado en Dirección y Administración de Empresas por la Universidad Internacional de Catalunya. Diplomado en Ciencias Empresariales por la Universidad Central de Barcelona. Socio-director en Durán-Sindreu Asesores Legales y Tributarios, donde su área principal es la fiscalidad. Profesor asociado de la Universidad Pompeu Fabra. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) y de su Consejo Asesor Institucional.

Análisis crítico de las nuevas reducciones introducidas por la Ley 12/2023 aplicables sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de viviendas en el IRPF

Marta Marcos Cardona

Profesora titular.

Universidad de Murcia (España)

marta@um.es | <https://orcid.org/0000-0002-1524-9795>

Extracto

Dentro del conjunto de medidas que los poderes públicos pueden adoptar para favorecer el acceso a la vivienda en régimen de alquiler, la política fiscal desempeña un papel fundamental. Ciñéndonos al ámbito de la imposición personal de las personas físicas, la Ley 12/2023, de 24 de mayo, introdujo cambios en la fiscalidad del alquiler de vivienda, modificando los porcentajes de reducción del rendimiento neto positivo del capital inmobiliario en el IRPF. Hasta su aprobación, la reducción general era del 60 %, pero con la nueva norma se establece un porcentaje básico del 50 %, con la posibilidad de incrementarse hasta un 90 %, según los casos. La aplicación de los distintos porcentajes se encuentra supeditada al cumplimiento de ciertos requisitos específicos, cuya adecuación y efectividad serán objeto de un análisis crítico, junto con una valoración de la reforma efectuada.

Palabras clave: incentivos fiscales; vivienda; arrendamiento; rehabilitación; comprobación; reducciones, impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Recibido: 07-02-2025 / Aceptado: 07-02-2025 / Publicado: 14-03-2025

Cómo citar: Marcos Cardona, M. (2025). Análisis crítico de las nuevas reducciones introducidas por la Ley 12/2023 aplicables sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de viviendas en el IRPF. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 83-108. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24347>



Critical analysis of the new reductions introduced by Law 12/2023 applicable to the net income derived from the rental of housing in the Personal Income Tax (IRPF)

Marta Marcos Cardona

Abstract

Among the set of measures that public authorities may adopt to facilitate access to rental housing, fiscal policy plays a fundamental role. Focusing on the realm of personal taxation, Law 12/2023, of 24 May, introduced changes to the taxation of rental income, modifying the reduction percentages applicable to net positive income in the Personal Income Tax (IRPF). Prior to its enactment, the general reduction stood at 60 %, but the new legislation establishes a basic percentage of 50 %, with the possibility of increasing it up to 90 %. The application of these different percentages is subject to compliance with certain specific requirements, whose adequacy and effectiveness will be subject to critical analysis.

Keywords: tax incentives; dwelling; lease; rehabilitation; inspection; reductions; personal income tax.

Received: 07-02-2025 / Accepted: 07-02-2025 / Published: 14-03-2025

Citation: Marcos Cardona, M. (2025). Análisis crítico de las nuevas reducciones introducidas por la Ley 12/2023 aplicables sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de viviendas en el IRPF. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 83-108. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24347>



Sumario

1. La conveniencia del establecimiento de incentivos fiscales que impulsen el alquiler estable de vivienda
2. Estado de la cuestión con la normativa previa a la regulación establecida por la Ley 12/2023. La controvertida doctrina de la DGT sobre la incidencia de la reducción en los arrendamientos de vivienda a estudiantes
3. Análisis de la reforma realizada por la Ley 12/2023
 - 3.1. Reducción del 90 % para viviendas situadas en una zona de mercado residencial tensionado, con rebaja de la renta del alquiler
 - 3.2. Reducción del 70 % para arrendatarios de 18 a 35 años siempre que las viviendas estén situadas en una zona de mercado residencial tensionado
 - 3.3. Reducción del 70 % cuando el arrendatario sea una Administración pública o fundación y se destine la vivienda al alquiler social
 - 3.4. Reducción del 60 % cuando la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación
 - 3.5. Reducción del 50 %
4. Exigencia de cumplimiento de los requisitos durante el arrendamiento. Problemas que plantea
5. Aplicación de la reducción sobre los rendimientos declarados por el contribuyente: reforma introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. La conveniencia del establecimiento de incentivos fiscales que impulsen el alquiler estable de vivienda

El derecho a la vivienda, tal y como se recoge en el artículo 47 de la Constitución española (CE)¹, constituye un principio rector de la política social y económica, conforme al capítulo III del título I. Esta consideración implica el que no sea un derecho reivindicable directamente ni posea tutela reforzada, quedando su eficacia limitada a informar la legislación y la actuación de los poderes públicos (art. 53.3 de la CE)².

Diversos estudios³ ponen en evidencia que en el acceso a una vivienda existe un desequilibrio estructural. Por un lado, la especulación inmobiliaria, las insuficientes políticas públicas que promuevan viviendas sociales y la extensión desmesurada en algunas zonas de alquileres turísticos en detrimento del arrendamiento estable. Por otro lado, esta situación descrita no es uniforme, ya que hay marcadas diferencias territoriales entre zonas tensionadas por la intensa demanda y territorios más despoblados. Esta realidad requiere acometer políticas integrales, que incluyan medidas económicas, urbanísticas y sociales, y que incidan especialmente en áreas de alta demanda de alquileres.

Entre las herramientas de política pública que pueden emplearse para incentivar el acceso a la vivienda en arrendamiento, las medidas tributarias desempeñan un papel fundamental. Como acertadamente señala Quintana Ferrer (2024, p. 4)⁴, resulta esencial introducir incentivos al

¹ El artículo 47 de la CE, que reconoce el derecho que tienen todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, no se incluye dentro de los derechos y libertades fundamentales, sino que enuncia «un mandato o directriz constitucional que ha de informar la actuación de todos los poderes públicos (art. 53.3 CE) en el ejercicio de sus respectivas competencias» (STC 152/1988, de 20 de julio, FJ 2).

² Vid. Naranjo Román (2023, p. 3).

³ Vid. Khametshin, López-Rodríguez y Pérez García (2024).

⁴ Entre estos incentivos destacan, por ejemplo, el aseguramiento mediante garantías públicas de los riesgos de los propietarios inherentes a la ocupación ilegal de las viviendas y el impago de las rentas por los inquilinos, la promoción de seguros públicos y privados que cubran los costes de los arrendadores derivados de la insatisfacción de las mensualidades, o también medidas directas de gasto público, como el establecimiento de ayudas destinadas a sectores de la población que sufren dificultades económicas para acceder al mercado del alquiler de viviendas, a los propietarios para incentivar la rehabilitación de sus inmuebles residenciales o la puesta en arrendamiento de viviendas deshabitadas, y a los propietarios y arrendatarios en determinadas zonas con el fin de luchar contra la despoblación.

régimen de alquiler a largo plazo que haga de esta modalidad una opción atractiva frente a otras alternativas como la compra de vivienda, el alquiler de temporada o de uso turístico de estos inmuebles o el mantenimiento de viviendas vacías.

Desde la óptica del IRPF, y respecto de los arrendadores, los beneficios fiscales vinculados al arrendamiento de viviendas constituyen una herramienta fundamental para favorecer el alquiler estable. Estos incentivos actúan incrementando la rentabilidad de los propietarios, favoreciendo con ello una mayor disposición de inmuebles en el mercado de arrendamiento. A su vez, este aumento de la oferta contribuye a suavizar la presión alcista sobre los precios en zonas de elevada demanda. Asimismo, el fomento de contratos de arrendamiento de mayor o larga duración dota de seguridad jurídica especialmente a los arrendatarios.

En este contexto, la reciente reforma introducida por la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, ha procurado reforzar este esquema de incentivos mediante la ampliación del conjunto de reducciones aplicables sobre los rendimientos netos positivos derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda habitual. El presente análisis examinará las medidas normativas adoptadas, efectuando una valoración crítica de las reducciones fiscales establecidas recientemente y de su incidencia real sobre el mercado de alquiler en España.

2. Estado de la cuestión con la normativa previa a la regulación establecida por la Ley 12/2023. La controvertida doctrina de la DGT sobre la incidencia de la reducción en los arrendamientos de vivienda a estudiantes

Ciñéndonos al IRPF, el incentivo fiscal dirigido a los propietarios de inmuebles destinados al arrendamiento se ha materializado habitualmente en una reducción aplicable sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario. Hasta la reforma operada por la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, este beneficio actuaba sin restricciones adicionales más allá del requisito de destinar el inmueble al «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda». No obstante, tal y como se expondrá, la delimitación de este concepto ha sido objeto de controversia administrativa y judicial, como evidencian los pronunciamientos de la DGT y las resoluciones judiciales dictadas al respecto.

La principal dificultad interpretativa en esta cuestión se encuentra en la ausencia de una definición normativa precisa que establezca los contornos de la expresión «inmueble destinado a vivienda». Tampoco remite ni delega la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF), hacia ninguna otra regulación para su concreción. Esta indeterminación legal genera inseguridad jurídica al trasladar la tarea de su

delimitación a los operadores jurídicos. Como resultado de esta incertidumbre, se han consolidado criterios administrativos y judiciales dispares en la aplicación del incentivo fiscal.

Buena parte del debate se ha focalizado en el arrendamiento de inmuebles a estudiantes, dada la naturaleza temporal de este tipo de contratos (habitualmente se estipula una duración de 10/11 meses) y el criterio de uso como vivienda estable exigido por la normativa fiscal. Si bien los contratos de arrendamiento a estudiantes cumplen con la finalidad de proporcionar un lugar de residencia habitual durante un periodo académico, la percepción de estos por la Administración como arrendamientos de temporada motiva su negativa a reconocer la aplicación de la reducción sobre los rendimientos netos del alquiler.

La DGT se apoya en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos (LAU), según el cual se entiende que existe un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda cuando el arrendamiento recae «sobre una edificación habitable cuyo destino primordial es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario». Esta regulación se completa con la exclusión que realiza el artículo 3 de la citada ley al disponer que «se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior», añadiendo que «en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra». Mediante la combinación de ambas normas, la DGT ha sostenido reiteradamente que los contratos de arrendamiento celebrados con estudiantes durante el curso académico no cumplen con el requisito de satisfacer una necesidad permanente de vivienda, sino una necesidad provisional por el tiempo que dura un curso universitario, concluyendo por ello que la reducción sobre el rendimiento neto no resulta aplicable (Consulta V3019/2017, de 20 de noviembre). Sin embargo, autores como Sánchez Manzano (2023, p. 4)⁵ han señalado con acierto que esta interpretación resulta de una construcción administrativa que vincula de manera cuestionable la norma tributaria con el derecho privado supletorio, sin que la normativa fiscal exija expresamente tal remisión a la LAU.

La propia doctrina administrativa, no obstante, ha introducido algún matiz en su aplicación, como lo demuestra la Consulta V4837/2016, en la que la DGT distingue entre la condición del arrendatario y la naturaleza del contrato, señalando que la reducción será aplicable siempre que el contrato tenga como finalidad la satisfacción de una necesidad permanente de vivienda, con independencia de que el arrendatario sea estudiante o trabajador. Es decir, subraya que la mera condición de estudiante arrendatario no implica automáticamente que el contrato sea de temporada.

⁵ En esta línea, Fraile Fernández (2018, p. 4) considera que «donde la Ley no distingue, no se debe distinguir» y la ley no distingue en función de quién sea el arrendatario, sino más bien en función de cuál es el uso que tal arrendatario le va a dar, vivienda, ya sea suya o de un tercero. Asimismo, la ley no distingue en atención al tiempo de duración del arrendamiento, sino que señala que el inmueble se destine a vivienda.

En esta línea, la Consulta V1236/2018 reafirma la importancia del plazo contractual, determinando que los contratos de duración superior a un año pueden ser considerados arrendamientos de vivienda a efectos fiscales, siempre que se acredite que el inmueble constituirá la residencia habitual del arrendatario. Literalmente, señala que:

El alquiler de la vivienda se configura como arrendamiento que va más allá de la mera temporada –se va a alquilar por un periodo superior a un año, y se deduce que tiene como finalidad primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del estudiante arrendatario, ya que dicho inmueble va a constituir la vivienda habitual de éste durante ese periodo–, por lo que acreditándose tal circunstancia sí resultará operativa la citada reducción, pues nos encontraríamos a estos efectos ante un arrendamiento de vivienda⁶.

Esta resolución subraya la esencialidad del plazo. La aplicación de las reducciones del artículo 23.2 de la LIRPF requieren que el contrato del alquiler se encuadre dentro del régimen de la LAU. Esta última norma establece un marco normativo específico para los arrendamientos de vivienda, garantizando derechos y obligaciones mínimas para las partes, actuando como supletorio el Código Civil. La confluencia entre ambas normativas y su incidencia en la fiscalidad del arrendamiento de viviendas continúa siendo un punto de fricción interpretativa.

En efecto, el régimen establecido por la LAU resulta más proteccionista para los arrendatarios, lo que se evidencia en aspectos esenciales como la prórroga forzosa de los contratos, la regulación de los incrementos de renta y la restricción de las causas que permiten al arrendador rescindir unilateralmente el contrato. Estas medidas, orientadas a garantizar la estabilidad del inquilino, contrastan con el modelo más flexible que ofrece el Código Civil en la configuración contractual de los arrendamientos.

En este contexto, los arrendadores deben identificar una causa cierta que justifique la naturaleza temporal del contrato, como el desplazamiento laboral del arrendatario o la realización de estudios universitarios. La ausencia de estas evidencias podría derivar en la recalificación del contrato como «arrendamiento de vivienda habitual», con la consiguiente aplicación del régimen de la LAU en toda su extensión y en todos sus extremos. Sin embargo, revisando la postura de la DGT, la cuestión clave para ella no radica en la causa del arrendamiento, sino en su duración: únicamente los contratos de más de un año se benefician de la reducción fiscal. La DGT mantiene este criterio con un automatismo que, lejos de ser encomiable, genera disfunciones interpretativas, al impedir la aplicación del beneficio

⁶ En una reciente contestación (Consulta V1675/2024), en la que se plantea la aplicación de la reducción del 50 % en un alquiler de un piso por habitaciones, compartiendo los inquilinos (estudiantes o trabajadores) las zonas comunes, siendo los contratos de un año prorrogables hasta cinco, la DGT ratifica la doctrina vertida en la Consulta V1236/2018.

fiscal en casos donde la finalidad del arrendamiento responde realmente a una necesidad permanente de vivienda. Así, la circunstancia de que el inquilino esté empadronado en el inmueble y que el arrendamiento se haya extendido durante varios periodos académicos (como en los cursos 2022, 2023 y 2024) no resulta suficiente para la Administración, que sigue considerando que la duración inferior al año impide la aplicación de la reducción (Consulta V0444/2024, de 18 de marzo), cuando lo razonable es que la calificación de arrendamiento de temporada no tendría que derivar del plazo concertado –al menos no del todo–, sino de la finalidad de la ocupación.

Por ello, el criterio de la DGT cambia cuando se constata que el arrendamiento trasciende la mera temporalidad. «Más allá de la mera temporada» es una situación que, una vez verificada por la DGT, otorga su beneplácito para la reducción fiscal. En la Consulta V4837/2016, se analizaba el caso de arrendamientos por habitaciones a estudiantes universitarios con contratos de 12 meses, incluyendo un pacto de prórroga acordado entre las partes. A pesar de que la renta se abonaba en 11 mensualidades (excluyendo el mes de agosto), la DGT reconoció que el arrendamiento tenía como finalidad principal satisfacer una necesidad permanente de vivienda, permitiendo así la aplicación de la reducción fiscal. Se infiere, por tanto, que el elemento esencial para la calificación del contrato no es tanto la periodicidad del pago de la renta como la duración contractual.

Respecto de la doctrina administrativa vertida por el TEAC, destacamos la Resolución de 8 de marzo de 2018, dictada en un recurso de alzada para la unificación de criterio, que obliga, por tanto, a los órganos de la AEAT, como la DGT y los tribunales económico-administrativos. En ella consideró que, ante la ausencia de un concepto jurídico propio de «arrendamiento de vivienda» en el ámbito tributario, debe acudir-se supletoriamente a la LAU, que constituye el marco normativo que define la naturaleza jurídica de dicha institución. Sobre esta base concluyó que el concepto técnico-jurídico de «arrendamiento de vivienda» utilizado en la LIRPF no comprende el arrendamiento de inmuebles cuando se conciertan por temporada, excluyendo, en consecuencia, la aplicación de la reducción fiscal en estos casos.

Este criterio basado en una interpretación restrictiva –más bien integradora– de la normativa ha sido objeto de reinterpretación en otras resoluciones, si bien por parte de tribunales regionales. En particular, la RTEAR de Cataluña de 22 de agosto de 2019 destacó la importancia de atender a la realidad concreta del arrendamiento por encima de la duración prevista en el acuerdo suscrito por las partes. En este caso, el contribuyente había suscrito dos contratos consecutivos sobre la misma vivienda, cada uno con una duración de 11 meses, siendo el arrendatario la misma persona. Si bien el TEAR reconoce que, conforme a la LAU, dichos contratos deben calificarse como arrendamientos «para uso distinto del de vivienda», también destaca que los arrendatarios residieron de manera continuada en el inmueble durante un periodo total de 22 meses, lo que revelaba una necesidad habitacional permanente. Sobre esta base, el tribunal concluyó que debía permitirse la aplicación de la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF.

Como se observa, el TEAR, alejándose parcialmente del criterio establecido por el TEAC en su resolución de 2018, razonó que, en este caso concreto, la continuidad de la residencia y la finalidad del uso del inmueble debían prevalecer sobre la tipología formal del contrato. Por ello, dictaminó que esos arrendamientos cumplían con el propósito de satisfacer una necesidad de vivienda permanente, por lo que era aplicable la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF. De este modo, se puso de manifiesto que la duración formal de los contratos no constituye, por sí sola, un criterio determinante para negar la aplicación de la reducción, especialmente cuando se evidencia que el inmueble ha servido como residencia principal del arrendatario de forma ininterrumpida.

Sin embargo, esta resolución introduce un elemento de incertidumbre en la interpretación administrativa de la norma y plantea ciertos interrogantes desde el punto de vista fiscal. En particular, cabe preguntarse cuál habría sido la solución adoptada si únicamente se hubiera analizado el primer contrato de 11 meses sin considerar la continuidad del segundo. ¿Habría reconocido la reducción fiscal de forma aislada? En este caso concreto, la regularización afectó a dos periodos impositivos consecutivos, permitiendo al TEAR valorar la totalidad de los 22 meses como un único periodo continuo de residencia.

Lo anterior pone en evidencia la inseguridad jurídica que se deriva de la falta de una delimitación normativa clara del concepto de «arrendamiento de vivienda» en el ámbito fiscal. La ausencia de un criterio claro y uniforme que contemple las peculiaridades de determinados contratos de arrendamiento –como aquellos de duración inferior al año, pero que satisfacen necesidades habitacionales permanentes– genera incertidumbre tanto para los contribuyentes como para los operadores jurídicos. La vinculación automática del beneficio fiscal con la duración contractual, sin atender a la verdadera finalidad del arrendamiento, restringe injustificadamente el incentivo.

Los tribunales de justicia, por su parte, han resuelto, de manera mayoritaria, en favor de los contribuyentes en los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las regularizaciones fiscales que deniegan la aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda contemplada en el artículo 23.2 de la LIRPF. En dichas resoluciones se observa un criterio interpretativo judicial que contradice las tesis mantenidas por la Administración tributaria. En efecto, los tribunales han sostenido que el precepto legal en cuestión no condiciona la reducción fiscal a la existencia de un plazo determinado de uso del inmueble, sino que atiende a la finalidad de satisfacer las necesidades habitacionales de manera real, efectiva y estable.

En este sentido, señala la STSJ de Madrid 525/2021, de 6 de octubre, que:

También invoca la Administración que el alquiler a estudiantes es un arrendamiento de temporada por curso escolar, y no un alquiler de vivienda. De nuevo esta tesis pugna con el tenor literal del art. 23.2 de la Ley del IRPF y trata de limitar el

concepto «arrendamiento de vivienda» en función de su duración y de la actividad que realiza el inquilino, sin tener en cuenta que en ese caso el inmueble constituye la morada o residencia del arrendatario, es decir, su vivienda, aunque sea por un espacio temporal determinado y no indefinido.

En palabras del tribunal, la norma fiscal no exige que la duración del arrendamiento sea indeterminada ni remite expresamente a la LAU para delimitar el concepto de arrendamiento de vivienda. Por el contrario, lo relevante es que el inmueble se destine efectivamente a la residencia habitual del arrendatario, aunque sea por un periodo determinado (STSJ de la Comunidad Valenciana 163/2024, de 22 de febrero).

Como se ha visto, la Administración tributaria ha defendido reiteradamente que los arrendamientos a estudiantes deben calificarse como arrendamientos de temporada –y, por ende, para un uso distinto al de vivienda habitual– en virtud de la limitación temporal derivada del calendario académico. No obstante, esta postura ha sido refutada por los órganos jurisdiccionales, que han destacado que la normativa aplicable no supedita la reducción fiscal a la conceptualización del arrendamiento de vivienda establecida en el artículo 2 de la LAU ni introduce limitaciones en función del carácter temporal del contrato ni en el artículo 23.2 se hace referencia alguna al carácter temporal o no del arrendamiento,

pero es que además aun cuando pudiera resultar justificado dicho criterio interpretativo tratándose de viviendas para uso turístico o vacacional, entendemos que el arrendamiento durante un año aun cuando sea para fines académicos no puede excluirse de la aplicación de la reducción, ni entender así que no se estén satisfaciendo las necesidades de residencia real, efectiva y permanente durante el curso escolar del arrendatario, ya que en este caso sí que se cumple igualmente la finalidad que preveía la exposición de motivos de la Ley 46/2002 cuando introdujo la reducción por arrendamiento de viviendas como incentivo para incrementar la oferta de viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres, lo que puede ser discutible cuando se trata de viviendas para fines turísticos, pero en modo alguno en este caso y tampoco cabe entender que por qué el arrendatario este estudiando resulte que el arrendamiento tiene un uso distinto al de vivienda y que resultara aplicable el artículo 3 de la LAU y el derecho consagrado en la Constitución es igualmente aplicable a quien se traslada a otra ciudad con fines académicos o profesionales, siempre que el inmueble lo destine a su vivienda y no cabe en modo alguno compartir la afirmación de la contestación a la demanda de que la vivienda digna y adecuada no abarque las viviendas ocupadas con la finalidad escolar o académica (STSJ de Castilla y León, Burgos, 160/2022, de 22 de julio, rec. núm. 83/2022).

Desde un análisis teleológico del artículo 23.2 de la LIRPF, los tribunales han subrayado que la finalidad de la reducción es fomentar el mercado del alquiler residencial para incrementar la oferta. Este propósito encuentra precisamente respaldo en la reciente Ley 12/2023,

de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, que enfatiza la necesidad de promover el acceso a viviendas en condiciones dignas y a precios asequibles⁷. Por ello, la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF debe ser aplicable a los arrendamientos suscritos por estudiantes, en tanto que cumplen con la finalidad esencial de la norma: incentivar el alquiler residencial y facilitar el acceso a la vivienda⁸.

En este sentido, la jurisprudencia ha entendido que el hecho de que los contratos de arrendamiento coincidan con la duración del curso académico no desvirtúa su naturaleza de arrendamiento de vivienda, puesto que el inmueble constituye la residencia principal de los estudiantes durante dicho periodo. Así, la STSJ de Galicia 150/2024, de 28 de febrero, destaca que, aunque los contratos analizados abarcaban 10 meses del año –excluyendo los meses de julio y agosto–, ello no impide que durante su vigencia el inmueble cumpla con la función de residencia habitual de los arrendatarios. En esta línea, señala el órgano judicial que:

La reducción pretendida por el recurrente se plantea con respecto a dos inmuebles [...] ambos alquilados durante 10 meses durante el año 2017; destinados al mismo fin de vivienda «universitaria» tanto en ejercicios precedentes, como posteriores. La duración de los contratos se hace coincidir con el período académico, quedando el inmueble sin arrendar durante los meses de julio y agosto. De la normativa antes transcrita se evidencia que no es preciso que el contrato se supedita a un determinado período de tiempo para que sea aplicable el beneficio fiscal del artículo 23.2; siendo el único requisito el de que se arriende el inmueble con un destino de vivienda respecto de los arrendatarios. Mientras que la Administración demandada considera que el arrendamiento previsto para el curso escolar es un arrendamiento de temporada conforme al citado artículo 3 de la LAU y por ende para un uso distinto de vivienda; no se puede acoger su criterio, de un lado, porque realmente la LIRPF no nos remite expresamente a la LAU para la interpretación del artículo 23.2, y de otro, porque, a criterio de esta Sala, el hecho de que el arrendamiento en este caso se haya acotado temporalmente en el año (o más concretamente hayan sido excluidos los meses no lectivos, julio y agosto), no

⁷ Señala el preámbulo de la norma como uno de los objetivos:

Facilitar el acceso a una vivienda digna y adecuada a las personas que tienen dificultades para acceder a una vivienda en condiciones de mercado, prestando especial atención a jóvenes y colectivos vulnerables y favoreciendo la existencia de una oferta a precios asequibles y adaptada a las realidades de los ámbitos urbanos y rurales.

⁸ La STSJ de Galicia 725/2024, de 31 de octubre, indica:

El alojamiento de los estudiantes durante el curso académico es el espacio donde, en definitiva, satisfacen sus necesidades de vivienda durante ese periodo temporal. Por tanto, la atención de sus necesidades, procurando viviendas en condiciones dignas y a precios razonables, también forma parte del objetivo perseguido por la Ley 12/2023, de 24 de mayo, encaminado principalmente a potenciar el alquiler de inmuebles de uso residencial, frente a los de uso turístico.

impide que durante el período en que está arrendado (10 de los 12 meses del año) se destine a la necesidad de vivienda (en el sentido de residencia o morada) de los arrendatarios. Más si cabe cuando se aprecia que algunos de estos arrendatarios, son los mismos en los sucesivos cursos escolares⁹.

Asimismo, se ha enfatizado que la acepción del término «permanente» implica la continuidad de la necesidad habitacional a lo largo del periodo de vigencia del contrato (STSJ de Madrid 525/2021, de 6 de octubre). Esto es, el término «permanente» empleado en el contexto de la LIRPF debe interpretarse como la satisfacción de una necesidad continuada durante el periodo en el que se desarrolla el arrendamiento, sin que sea necesario acreditar una duración indefinida. De este modo, la exigencia de una duración determinada no puede constituir un obstáculo para la aplicación de la reducción fiscal siempre que el arrendamiento responda a una necesidad real de vivienda. En este sentido, los tribunales han precisado que incluso arrendamientos por periodos determinados, como los vinculados a años académicos, cumplen los requisitos legales para la aplicación de la reducción, siempre que el inmueble sea destinado efectivamente a la residencia del arrendatario.

Concordamos plenamente con esta línea marcada por los tribunales de justicia. El criterio jurisprudencial, alineado con los principios inspiradores de la normativa fiscal y de la legislación vigente en materia de vivienda, refuerza la protección del derecho constitucional a una vivienda digna y adecuada. En este sentido, resulta imprescindible que la Administración tributaria adapte su interpretación a los pronunciamientos judiciales, garantizando un tratamiento fiscal equitativo para quienes requieren trasladarse temporalmente por razones académicas.

3. Análisis de la reforma realizada por la Ley 12/2023

La Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, incluye, entre otras medidas de carácter fiscal, la revisión de los porcentajes de reducción del rendimiento neto positivo derivado del alquiler de bienes inmuebles destinados a vivienda. Según se desprende del preámbulo de la norma, el propósito de esta reforma es mejorar la regulación del IRPF. Para ello, se modifica la reducción general del 60 % vigente hasta la fecha, estableciendo, con carácter general, un nuevo porcentaje del 50 %, que podrá incrementarse hasta un máximo del 90 %, siempre que concurren determinadas circunstancias que van a ser objeto del presente estudio.

Son múltiples los criterios que permiten modular la reducción fiscal de los arrendamientos, debiendo seleccionar el legislador los que a su juicio se adecuen mejor a los objetivos

⁹ En el mismo sentido, la STSJ de Galicia 296/2024, de 10 de mayo.

específicos marcados. Por ejemplo, podrían discriminarse aquellos contratos que favorezcan el alquiler a colectivos vulnerables (jóvenes, familias numerosas, personas mayores, discapacitados), promuevan la eficiencia energética en las viviendas o incentiven rebajas en la renta.

Pues bien, la Ley 12/2023 ha optado por los siguientes parámetros para condicionar la aplicación de la reducción fiscal:

- Límite de la renta del alquiler, con el objetivo de fomentar alquileres a precios más moderados.
- Edad del arrendatario, introduciendo incentivos para facilitar el acceso a la vivienda de los jóvenes.
- Condición del arrendatario, cuando se trata de una Administración pública o una fundación y el destino del inmueble sea el alquiler social.
- Rehabilitación de la vivienda, favoreciendo la inversión en la mejora de los inmuebles destinados al arrendamiento.

Sin embargo, hay que hacer una matización importante de este elenco. Los dos primeros criterios están supeditados al cumplimiento de una circunstancia que debe tener la vivienda y que resulta ajena a la voluntad del arrendador: la localización del inmueble en una «zona de mercado residencial tensionado». Esta referencia restringe la aplicabilidad de la medida a aquellos ámbitos geográficos en los que las autoridades competentes hayan identificado una presión significativa sobre el mercado de alquiler. En consecuencia, la eficacia de buena parte del nuevo régimen fiscal dependerá, en última instancia, de la delimitación de estas zonas, cuestión que trasciende de una mera actuación administrativa o técnica, al haber adquirido una dimensión política que ha enfrentado a diversos Gobiernos autonómicos con la Administración estatal.

Veamos cada una de las reducciones establecidas, describiéndolas y acompañándolas de un estudio crítico.

3.1. Reducción del 90 % para viviendas situadas en una zona de mercado residencial tensionado, con rebaja de la renta del alquiler

En primer lugar, la Ley 12/2023 establece un régimen fiscal específico para los arrendamientos situados en zonas de mercado residencial tensionado, con el objetivo declarado de incentivar la moderación de los precios en el alquiler. En este sentido, se contempla una reducción del 90 % en el rendimiento neto positivo del arrendamiento cuando el arrendador formalice un nuevo contrato sobre una vivienda ubicada en dichas zonas siempre que

haya reducido la renta en más de un 5 % respecto de la última establecida en el contrato anterior, tras la aplicación de la correspondiente cláusula de actualización anual. Esto es, la renta inicial del nuevo contrato, actualizada en su caso, deberá haberse reducido en más de un 5 % en comparación con la última renta del contrato precedente¹⁰.

Sin embargo, incentivar la moderación en los precios del alquiler mediante una sucu-lenta reducción en el rendimiento neto del alquiler, criterio absolutamente loable, encu-en-tra un escollo fundamental en el hecho de que la vivienda se halle en una zona de mercado residencial tensionado. La designación de dichas zonas recae exclusivamente en las co-munidades autónomas, por lo que el acceso al beneficio fiscal no depende directamente de la actuación del arrendador, sino de la adopción de una resolución administrativa lo que puede provocar situaciones de desigualdad territorial. Un arrendador que sopesa reducir la renta del alquiler podría beneficiarse o no de la medida dependiendo exclusivamente de si su propiedad está ubicada en un área declarada como tensionada.

Como se ha anticipado, la determinación de estas zonas corresponde a las comunida-des autónomas, conforme al procedimiento establecido en la legislación estatal en mate-ria de vivienda, y requiere la aprobación del Ministerio de Vivienda y Agenda Urbana. De acuerdo con el preámbulo de la Ley 12/2023, la finalidad de esta declaración es orientar las actuaciones públicas en materia de vivienda en aquellos territorios donde exista un riesgo elevado de insuficiencia de oferta de vivienda en condiciones de accesibilidad económica.

La justificación de la declaración de un territorio como zona de mercado residencial ten-sionado debe sustentarse en datos objetivos que reflejen la existencia de un riesgo signifi-cativo de abastecimiento insuficiente de vivienda asequible para la población residente. El artículo 18.3 de la Ley 12/2023 reconoce dos criterios que evidencian ese riesgo, bastando con que se cumpla uno de ellos:

- El primer indicador es el esfuerzo económico excesivo que las familias deben rea-lizar para acceder a una vivienda. Se considera tensionado un mercado cuando la carga media del coste que genere la vivienda, incluyendo alquiler o hipoteca y los gastos básicos (electricidad, agua y gas), supera el 30 % de los ingresos me-dios de los hogares.
- El segundo indicador se enfoca en la evolución de los precios de la vivienda en relación con el poder adquisitivo de la población. Un territorio podrá ser declarado como tensionado si el precio de compra o alquiler de la vivienda ha

¹⁰ Cuestiona Calvo Vérguez (2021, p. 6) hasta qué punto puede llegar a compensar al contribuyente el even-tual incremento de reducción que pueda llegar a obtener frente a la pérdida de ingresos derivada de la rebaja del precio del alquiler que, al amparo de la nueva regulación proyectada, necesariamente habrá de producirse.

experimentado un incremento superior en al menos tres puntos porcentuales al índice de precios de consumo (IPC) de la comunidad autónoma correspondiente en los cinco años anteriores a la declaración.

La declaración, a su vez, deberá ir precedida de un procedimiento que está dirigido a recopilar información sobre la evolución del mercado inmobiliario en la zona, con especial atención a la variación de los precios de compra y alquiler, los niveles de renta disponible de los hogares y la capacidad adquisitiva de la población residente, que permita medir el esfuerzo económico que tienen que realizar para disponer de una vivienda digna y adecuada (art. 18.2 a) de la Ley 12/2023). Asimismo, se prevé un trámite de información pública para garantizar la transparencia del proceso. La resolución deberá estar motivada al evidenciar la existencia de deficiencias estructurales del mercado de vivienda en la zona para atender adecuadamente la demanda de vivienda habitual¹¹.

Uno de los efectos más relevantes de esta declaración es la limitación de los alquileres en los contratos de arrendamiento de viviendas situadas en estas zonas. En caso de que el propietario no sea un gran tenedor, el alquiler no podrá superar el importe de la renta del contrato anterior, debidamente actualizado conforme a los índices de referencia. En ausencia de un contrato anterior, el precio se calculará de acuerdo con el índice estatal de referencia de precios del alquiler. En el caso de los grandes tenedores, la renta quedará limitada al importe más bajo entre la renta actualizada del último contrato y la renta resultante del índice estatal de referencia¹².

La declaración de un ámbito territorial como zona de mercado residencial tensionado tendrá una vigencia de tres años, pudiendo prorrogarse anualmente si persisten las circunstancias que motivaron su adopción y previa acreditación de las medidas adoptadas para mejorar la situación del mercado de vivienda.

Es importante subrayar, como destacan Clavell Nadal y Canals Compan (2023), que la declaración de una zona de mercado residencial tensionado constituye un acto administrativo que, por su naturaleza jurídica, no reviste carácter reglamentario, lo que implica que su aplicación no se deriva automáticamente de la ley, sino que requiere una decisión expresa de la administración competente. Asimismo, el artículo 18.1 de la Ley 12/2023 utiliza una fórmula facultativa al señalar que las Administraciones con competencias en materia

¹¹ Para un análisis detallado del procedimiento de declaración de zonas de mercado residencial tensionado, *vid.* Gifreu Font (2023); Ponce Solé (2023).

¹² La declaración de zona tensionada permite considerar grandes tenedores a propietarios con cinco o más viviendas (o una superficie superior a 1.500 m²), ampliando así la base de sujetos obligados a satisfacer las cargas impuestas a este grupo, como someterse a procesos de intermediación antes de promover desahucios, proporcionar información sobre las viviendas o respetar las limitaciones de precio en nuevos contratos (art. 19, disp. trans. tercera y disp. final primera de la ley).

de vivienda «podrán declarar» dichas zonas, dejando claro que no existe una obligación jurídica de proceder con esta declaración, sino que su adopción depende de la discrecionalidad administrativa.

Se descarta, por tanto, que pueda promoverse una declaración de zona tensionada en contra de la voluntad de las comunidades autónomas, que son las que ostentan las competencias en esta materia. Tal declaración constituye un instrumento jurídico habilitante, diseñado por el legislador estatal, pero cuya activación efectiva queda subordinada a la estrategia de política pública de vivienda que cada ente territorial decida adoptar en el marco de tales competencias.

En aplicación del artículo 18.2 d) de la Ley 12/2023, el Ministerio de Vivienda y Agenda Urbana publica trimestralmente una resolución con la relación de zonas de mercado residencial tensionado declaradas conforme a este procedimiento. No obstante, la escasa acogida de este instrumento es manifiesta: hasta la fecha, solo 271 municipios, todos ellos situados en Cataluña, han sido declarados zonas tensionadas¹³, a los que se acaba de sumar el municipio vasco de Errenteria¹⁴, lo que evidencia la reticencia –o directamente la rotunda negativa manifestada expresamente– de la mayoría de las comunidades autónomas a aplicar esta medida¹⁵.

3.2. Reducción del 70 % para arrendatarios de 18 a 35 años siempre que las viviendas estén situadas en una zona de mercado residencial tensionado

En segundo lugar, la reducción decrece a un 70 % cuando, no cumpliéndose los requisitos señalados para gozar de la reducción del 90 %, el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que esta se encuentre situada, como en el supuesto anterior, en una zona de mercado residencial tensionado y además el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años. En caso de que existan varios arrendatarios, la reducción se aplicará exclusivamente sobre la parte del rendimiento neto proporcionalmente atribuible a aquellos que cumplan el requisito de edad.

¹³ Vid. <https://www.mivau.gob.es/vivienda/alquila-bien-es-tu-derecho/serpavi/consultar-zonas-de-mercado-residencial-tensionado>

¹⁴ Resolución de 28 de enero de 2025, de la Secretaría de Estado de Vivienda y Agenda Urbana, por la que se publica la relación de zonas de mercado residencial tensionado que han sido declaradas en virtud del procedimiento establecido en el artículo 18 de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, en el cuarto trimestre de 2024 (BOE núm. 26, de 30 de enero de 2025).

¹⁵ Vid. https://www.larazon.es/economia/fracaso-plan-decretar-zonas-tensionadas-alquiler-fuera-cataluna-solo-doce-municipios-piden_20240505663749ce8e66020001ce0700.html

La medida se configura en torno a un criterio subjetivo, vinculado a la edad del arrendatario, en la idea de facilitar el acceso de los jóvenes al mercado del alquiler. Se trata de un colectivo especialmente vulnerable dado el desfase entre sus ingresos medios y el coste de los arrendamientos en un gran porcentaje de los casos.

Estamos en todo caso ante una novedad relativa, ya que la LIRPF incluyó en su redacción originaria una reducción del 100 % de los rendimientos netos del capital inmobiliario siempre que el arrendatario tuviera una edad comprendida entre 18 y 30 años y además hubiera obtenido unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM). Este beneficio se mantuvo hasta su supresión por la Ley 26/2014.

La reforma introducida por la Ley 12/2023, sin embargo, modifica sustancialmente este esquema. En lugar de condicionar la reducción a la existencia de ingresos por parte del arrendatario, el legislador opta por vincular su aplicación a la localización del inmueble en una zona de mercado residencial tensionado. De nuevo criticamos el diseño del incentivo fiscal, ya que su aplicación puede generar desigualdades debido a la dependencia hacia decisiones administrativas de ámbito territorial, que escapan al control y poder de decisión del arrendador, generando asimetrías entre territorios. En zonas donde la Administración territorial competente decide no declarar áreas tensionadas, los arrendadores quedan excluidos de estos beneficios fiscales.

3.3. Reducción del 70 % cuando el arrendatario sea una Administración pública o fundación y se destine la vivienda al alquiler social

Se aplica igualmente el mismo porcentaje de reducción, un 70 %, cuando el arrendatario sea una Administración pública o una entidad sin ánimo de lucro acogida al régimen especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, siempre que destine la vivienda al alquiler social y que la renta mensual sea inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del Plan Estatal de Vivienda, garantizando de este modo la accesibilidad económica para los colectivos beneficiarios. Este beneficio fiscal se aplica también cuando la vivienda se destine al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica, estando tales circunstancias concretadas en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, o finalmente cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

En este caso, la vinculación con fines sociales justifica la concesión de un beneficio fiscal para incentivar la colaboración entre propietarios y organismos o entidades dedicadas a la protección social. La reducción del 70 % se condiciona a que la renta de alquiler sea inferior

a los límites establecidos en los programas de ayudas al alquiler del Plan Estatal de Vivienda, con el objetivo de que resulten asequibles. También se contempla la aplicación del beneficio si la vivienda está acogida a programas públicos de vivienda o cuando esté sometida a alguna calificación administrativa que limite la renta del alquiler. Este criterio amplía la cobertura del incentivo, permitiendo que no se restrinja exclusivamente a situaciones de vulnerabilidad económica. Con esta previsión se contribuye a aumentar el parque de viviendas destinadas al alquiler social, si bien el hecho de que la operatividad de la reducción quede condicionada a la contención de la renta del alquiler puede lastrar la operatividad del beneficio.

Sin embargo, la regulación presenta una particularidad que merece especial consideración. De la dicción literal de la norma se desprende que, en el supuesto en el que la vivienda se destina al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica, a que se refiere la Ley 19/2021, la reducción del 70 % se aplicará sin que la renta percibida por el arrendador se encuentre necesariamente sujeta a una limitación específica. De conformidad con dicha normativa, se considera que existe vulnerabilidad si el promedio mensual de los ingresos anuales (de la persona o de la unidad de convivencia) es inferior, al menos en 10 euros, a la renta garantizada del ingreso mínimo vital, calculada según el número de miembros y modalidad de la unidad de convivencia. Asimismo, se establecen límites específicos de patrimonio neto de las personas individuales y de las unidades de convivencia, así como diversas exclusiones¹⁶. En cualquier caso, de la redacción legal cabe interpretar que solamente se exige al propietario que ceda la vivienda a una Administración pública o fundación para que estas entidades como arrendatarias lo destinen al alojamiento de personas consideradas por la Ley 19/2021 en situación de vulnerabilidad económica, pero sin que el importe de la renta que perciba el arrendador se encuentre obligatoriamente limitado, como sí acontece en los otros dos supuestos que regula este apartado: viviendas destinadas al alquiler social, en el que en el contrato sí debe estipularse una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración establezca una limitación en la renta del alquiler.

3.4. Reducción del 60 % cuando la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación

Se reduce el rendimiento neto del capital inmobiliario en un 60 % cuando la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación, en los términos previstos en el artículo 41.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas y se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF), que

¹⁶ Vid. el artículo 11 de la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital.

hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento, salvo que proceda una reducción superior por cumplir los requisitos establecidos para las previstas del 90 % y 70 %. Esta previsión normativa busca incentivar la inversión en la mejora del parque inmobiliario destinada al alquiler, al favorecer la sostenibilidad de las viviendas. El requisito fundamental exigido es que la vivienda se encuentre rehabilitada y que las obras hayan concluido dentro de los dos años anteriores a la firma del contrato de alquiler. Si las obras han concluido fuera de ese plazo, no se podrá aplicar esta reducción.

El concepto de rehabilitación se encuentra delimitado por la normativa. En primer término, comprende aquellas actuaciones que hayan sido objeto de subvención en materia de rehabilitación de viviendas conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria y la regeneración y renovación urbanas (2013-2016). Dentro de este marco, el denominado Programa de Fomento de la Rehabilitación Edificatoria, regulado en el artículo 19 del citado real decreto, tiene por objeto la financiación de actuaciones sobre edificios de tipología residencial colectiva que cumplan determinadas condiciones: que su construcción sea anterior a 1981, que al menos el 70 % de su superficie construida tenga uso residencial, y que al menos el 70 % de las viviendas constituyan el domicilio habitual de sus propietarios o arrendatarios. Excepcionalmente, se incluyen inmuebles que no cumplen con estos requisitos cuando presentan graves deficiencias estructurales o cuando su destino exclusivo sea el alquiler durante un periodo mínimo de 10 años¹⁷.

Las líneas principales de actuación del programa persiguen la mejora de la conservación, calidad y accesibilidad de los edificios. La conservación del edificio se enfoca en mantener en buen estado los elementos estructurales y funcionales del edificio. En cuanto a la calidad y sostenibilidad, se promueve la modernización de las edificaciones, con especial énfasis en la eficiencia energética, mediante actuaciones como el aislamiento térmico de fachadas, la renovación de sistemas de climatización por otros más eficientes o la instalación de fuentes de energía renovables, como paneles solares o sistemas geotérmicos. Finalmente, se incluyen actuaciones para adaptar los edificios a las necesidades de personas con movilidad reducida u otros colectivos que requieran accesibilidad como la instalación de ascensores o rampas en portales y accesos.

Cabe señalar –y esto resulta muy interesante a nuestros efectos– que la rehabilitación no se limita a intervenciones dentro de las viviendas individuales, sino que comprende también aquellas realizadas en los elementos comunes del edificio, siempre que contribuyan a garantizar la habitabilidad y funcionalidad del inmueble en su conjunto. Esto permite sostener que podría tener cabida la reducción fiscal del 60 % del rendimiento neto por haber

¹⁷ Vid. los programas que se encuentran actualmente vigentes en <https://www.mivau.gob.es/arquitectura-vivienda-y-suelo/programas-de-ayudas-a-la-vivienda/plan-estatal-de-fomento-del-alquiler-de-viviendas-la-rehabilitacion-edificatoria-y-la-regeneracion-y-renovacion-urbanas-2013-2016>

acometido la comunidad de propietarios obras que garanticen la habitabilidad y funcionalidad del edificio en su conjunto, más allá de las viviendas particulares.

Como es sabido, la LIRPF no permite deducir los gastos incurridos por ampliación o mejora del inmueble para el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario. No obstante, ciertas intervenciones de mejora sí son reconocidas como rehabilitación a efectos de la reducción fiscal. Así, por ejemplo, la instalación de un ascensor en un edificio en el que previamente no existía no es un gasto deducible, al ser una mejora, pero sí puede considerarse dentro de las actuaciones que permiten la aplicación de la reducción del 60 %.

En segundo término, el artículo 41 del RIRPF establece que también se consideran actuaciones de rehabilitación aquellas intervenciones que constituyen una «reconstrucción cualitativa»¹⁸. Se exige que la obra tenga por objeto la consolidación o tratamiento de elementos esenciales del edificio, como estructuras, fachadas o cubiertas, lo que implica una intervención de carácter profundo sobre el inmueble. De hecho, para que estas actuaciones sean calificadas como rehabilitación, deben cumplir un requisito económico: el coste total de las obras debe superar el 25 % del valor de la vivienda, calculado de acuerdo con dos criterios. Si la vivienda fue adquirida en los dos años anteriores al inicio de la rehabilitación, se toma como referencia el precio de adquisición, excluyendo el valor del suelo. En caso contrario, se utiliza el valor de mercado del inmueble en el momento de iniciarse las obras, también descontando el valor del suelo¹⁹.

Valoramos positivamente este beneficio fiscal al fomentar la realización de actuaciones de rehabilitación, lo que tiene impactos positivos como la conservación y mejora del estado de las viviendas, el incremento de la calidad y seguridad del parque inmobiliario y una mayor eficiencia energética y sostenibilidad en los casos en los que las obras incluyan mejoras como aislamiento térmico o renovación de instalaciones.

3.5. Reducción del 50 %

Finalmente, el marco de reducciones en el rendimiento neto del capital inmobiliario se completa con la aplicación de una reducción del 50 %, que actúa con carácter general, sin que se exija el cumplimiento de requisitos adicionales más allá de tratarse de arrendamientos de bienes inmuebles destinados a vivienda. No obstante, tal y como se ha analizado al principio del presente estudio, la concreción de esta reducción (nos referimos al derogado 60 % de reducción) ha generado diversas dificultades interpretativas, particularmente en lo relativo a la delimitación de los supuestos en los que resulta de aplicación.

¹⁸ Denominadas así por Bueno Maluenda (2017, p. 10).

¹⁹ Descontar el valor del suelo es razonable, ya que el suelo no se ve afectado por las obras de rehabilitación.

4. Exigencia de cumplimiento de los requisitos durante el arrendamiento. Problemas que plantea

Precisa el artículo 23.2 de la LIRPF que «Los requisitos señalados deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos». Esta redacción plantea diversos problemas de interpretación. De entrada, el texto indica que la reducción será aplicable mientras se sigan cumpliendo, y también señala que los requisitos deben cumplirse «en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento». Sin embargo, no precisa si se exige que estos requisitos se mantengan durante todo el periodo de arrendamiento o basta con que se cumplan inicialmente. Por ejemplo, la rehabilitación de la vivienda se exige que las obras hayan finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento. Hay que entender que, mientras se mantenga el mismo contrato de arrendamiento, el arrendador podrá seguir beneficiándose de la reducción. No obstante, si se cambia de arrendatario y ya ha transcurrido el plazo de dos años desde la finalización de las obras, no reuniría los requisitos de la rehabilitación. Lo mismo acontece si la zona donde radica el inmueble deja de ser área tensionada, o cuando el arrendatario cumpla los 35 años. En estos casos dejan de cumplirse los requisitos exigidos para aplicar el porcentaje incrementado de la reducción y, por tanto, no puede actuar, aun cuando se mantenga el mismo contrato de arrendamiento.

5. Aplicación de la reducción sobre los rendimientos declarados por el contribuyente: reforma introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

En último término, el artículo 23.2 de la LIRPF, en la redacción establecida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, señala lo siguiente:

Estas reducciones sólo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos. En ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento. Tampoco resultarán de aplicación las reducciones en relación con aquellos contratos de

arrendamiento que incumplan lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley de Arrendamientos Urbanos (que regula la fijación y actualización de rentas en zonas tensionadas).

La modificación legal constituye una reacción legislativa frente a la doctrina jurisprudencial establecida en la STS 1312/2020, de 15 de octubre. Cabe recordar que, previamente, el Alto Tribunal había dictado Auto de 18 de julio de 2019 en el que admitía la existencia de interés casacional objetivo respecto de la interpretación de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente», contenida en el artículo 23.2 de la LIRPF, a efectos de determinar la procedencia de la reducción del 60 % sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda²⁰. En su pronunciamiento de 15 de octubre de 2020, el TS consideró que la norma no exigía que la declaración de los rendimientos se efectuara necesariamente mediante la autoliquidación del contribuyente, permitiendo, por tanto, su reconocimiento en el seno de un procedimiento de comprobación²¹.

La redacción un tanto confusa que contenía la normativa anterior provocó una cascada de resoluciones judiciales que interpretaban que la norma no imponía que la declaración de los rendimientos obtenidos por el contribuyente arrendador fuera necesariamente por la vía de incorporarlos a una autoliquidación, extendiéndose la aplicación de la reducción del 60 % a los declarados en el seno de un procedimiento de comprobación²². Con la nueva redacción se clarifica que la reducción que corresponda aplicar (90, 70, 60 o 50 %) actúa solamente sobre la renta del alquiler incluida por el arrendador en su autoliquidación.

Más polémica resulta, sin embargo, la restricción incorporada por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, al impedir aplicar la reducción sobre la proporción del rendimiento neto positivo que derive de gastos que han sido considerados no deducibles o ingresos no incluidos en la autoliquidación en un procedimiento de comprobación. Esta previsión ha sido objeto de crítica doctrinal. Se pregunta con razón Galán Ruiz (2022, p. 186) si no se estará incurriendo en una doble sanción, que se evidenciaría si se aplica esta norma, que tiene naturaleza cuasi sancionadora, junto con la imposición de una sanción derivada del artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que resulte de la regularización de ingresos no declarados o de gastos rechazados, vulnerándose con este tándem el principio *non bis in idem*. Pronostica el surgimiento de una nueva polémica abierta por la posibilidad de que se puedan imponer dos sanciones por un mismo ilícito que es, en el fondo, lo que acontece con la nueva redacción del artículo 23.2 de la LIRPF.

²⁰ Para un análisis más detallado de la evolución normativa y de la controversia judicial sobre la aplicación de la reducción sobre los rendimientos declarados, *vid.* Galán Ruiz (2022, pp. 175-186).

²¹ Un estudio crítico de la STS la realiza Puerta Arrúe (2021, pp. 100-107).

²² *Vid.*, entre otras, las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de noviembre de 2018, y de Madrid de 11 de abril de 2012, 29 de mayo de 2019 y 17 de septiembre de 2020.

En efecto, la norma ha introducido una mayor inseguridad jurídica, lo que sin duda incrementará la litigiosidad tributaria. La imposibilidad de aplicar la reducción en aquellos casos en los que se rectifican ingresos o gastos en el marco de un procedimiento de comprobación puede llevar a situaciones problemáticas si hay discrepancias en la interpretación de los gastos deducibles. La norma tiene un efecto disuasorio, ya que los contribuyentes pueden verse impulsados a no declarar ciertos gastos por temor a que una revisión posterior les haga perder la reducción.

6. Conclusiones

Dentro del conjunto de medidas que los poderes públicos pueden adoptar para favorecer el acceso a la vivienda en régimen de alquiler, la política fiscal desempeña un papel fundamental. El mercado del alquiler se enfrenta a diversos desafíos, entre los que destacan la insuficiencia de oferta en determinadas zonas, la escalada de los precios y la creciente competencia con el alquiler turístico, que suele presentar una mayor rentabilidad para los propietarios. En este contexto, el sistema tributario se postula como un instrumento que, en combinación con otras medidas, permite ayudar a corregir desequilibrios y fomentar la estabilidad del mercado.

Centrándonos en el IRPF, el diseño de incentivos fiscales sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de viviendas persigue un doble objetivo: estimular la oferta de vivienda en alquiler y procurar la ocupación permanente de los inmuebles. En este sentido, la exclusión de determinados arrendamientos, como los destinados a estudiantes, podría entrar en contradicción con la finalidad última de la norma, particularmente en aquellos casos en los que dicho tipo de contratos representan una solución legítima para garantizar el acceso a la vivienda de determinados colectivos. La interpretación administrativa de restringir la aplicación de la reducción podría tener fundamento en el caso de viviendas destinadas a usos turísticos o vacacionales, pero no debería extenderse en supuestos en los que el inmueble sí satisface una necesidad habitacional real y efectiva, como sucede en los arrendamientos de estudiantes durante el curso académico.

La reciente reforma en materia de reducciones fiscales aplicables a los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas presenta diversas deficiencias que entorpecen su viabilidad práctica. Desde un punto de vista técnico, la normativa impone requisitos que dependen de factores ajenos a la voluntad del propietario, como la declaración de una zona como «tensionada».

Esta circunstancia puede dar lugar a situaciones en las que dos arrendadores con condiciones contractuales idénticas reciban un tratamiento fiscal diferenciado en función de la decisión adoptada por la comunidad autónoma competente en su respectivo ámbito territorial, generando desigualdades en el acceso a los beneficios fiscales.

Además, la delimitación de dichas zonas responde a criterios administrativos susceptibles de modificación a lo largo del tiempo. Un arrendador que haya estructurado su estrategia de precios y rentas en función de la reducción fiscal puede verse privado de dicho beneficio si la zona deja de estar calificada como tensionada, a pesar de haber ajustado el importe de la renta a las limitaciones normativas preexistentes.

En suma, se penaliza indirectamente a aquellos arrendadores que operan fuera de zonas tensionadas, al reducir la bonificación general al 50 %, salvo que acometan obras de rehabilitación o cedan su inmueble a la Administración o a una fundación. Este esquema implica una pérdida de incentivo respecto al régimen anterior y podría desincentivar la oferta de alquiler en aquellas zonas que, aun sin estar tensionadas, presentan una significativa demanda habitacional.

La reducción fiscal del 70 % en el arrendamiento de viviendas destinadas al alquiler social o a personas en situación de vulnerabilidad económica permite fomentar la cooperación entre propietarios y entidades públicas o fundaciones y contribuye a ampliar la oferta de vivienda asequible. Si bien la exigencia de rentas limitadas puede limitar en la práctica su alcance, la normativa introduce cierta flexibilidad en casos de vulnerabilidad económica.

También se valora positivamente la reducción del 60 % del rendimiento neto del arrendamiento en el IRPF en los casos en que el propietario haya acometido obras de rehabilitación en la vivienda arrendada o en el edificio en el que se encuentra el inmueble. Este beneficio fiscal no solo supone una reducción de la carga tributaria para el arrendador, sino que también genera externalidades positivas al promover la conservación de los inmuebles y la modernización de las viviendas.

En cualquier caso, la valoración global de la reforma legal es negativa al haberse introducido un sistema de incentivos fiscales excesivamente condicionado, lo que puede provocar un efecto desincentivador en el mercado del alquiler. En lugar de estimular la oferta de vivienda, el exceso de requisitos y la falta de previsibilidad en la aplicación de la reducción fiscal pueden generar una retracción del mercado, contraviniendo el propósito de la medida. Una reforma más efectiva habría pasado por establecer reducciones más simples y directas, con garantías de estabilidad en el tiempo y con menores condicionantes administrativos, que evitase disputas políticas entre el Estado y las comunidades autónomas, garantizando una mayor seguridad jurídica para los arrendadores y un verdadero estímulo para el alquiler de vivienda.

Por ejemplo, podría restaurarse la deducción del 100 % de reducción para arrendatarios jóvenes que perciban rentas del trabajo o de actividades económicas, que facilite su emancipación, si bien la reducción podría ser menor (un 70-80 %). También resultaría útil conectar un porcentaje similar de reducción a la bajada de la renta en un nuevo contrato de alquiler respecto del anterior, sea cual fuere la zona en la que se ubique la vivienda. Abogamos, asimismo, por mantener la reducción por la realización de obras de rehabilitación y por destinar la vivienda al alquiler social.

Conscientes del fracaso actual del sistema de reducciones fiscal, el Gobierno ha anunciado en fechas recientes que va a acometer nuevas medidas para fortalecer el derecho a la vivienda asequible. Respecto de las medidas tributarias, se proponen dos. Primero, promover un programa de rehabilitación de viviendas vacías con el objetivo de destinarlas al alquiler a precios asequibles. Para ello, se concederían ayudas a quienes reformen un piso y lo ofrezcan en alquiler asequible durante un mínimo de cinco años. Segundo, una exención del 100 % en el IRPF para los propietarios que alquilen su vivienda conforme al índice de precios de referencia, sin que sea requisito estar en una zona tensionada.

Otro punto que, sin duda, va a generar tensiones entre la Administración tributaria y los contribuyentes es el relativo a la limitación en la aplicación de la reducción de aquellos gastos que han sido considerados no deducibles en un procedimiento de comprobación tributaria. La posible vulneración del principio *non bis in idem*, dado el carácter cuasi sancionador de la norma, se halla en el punto de mira. Además, la medida genera un efecto disuasorio respecto de los contribuyentes, quienes podrían optar por no declarar ciertos gastos ante la incertidumbre sobre su futura deducibilidad.

Como reflexión final, resultaría conveniente alinear el tratamiento tributario del arrendamiento de viviendas con el régimen aplicable a otras inversiones. Como es sabido, la renta inmobiliaria derivada del alquiler se integra en la base general del IRPF, lo que, al sumarse los tipos estatales y autonómicos, puede dar lugar a una carga tributaria superior al 50 % en determinadas comunidades autónomas. En cambio, las rentas procedentes de otras formas de inversión se gravan en la base del ahorro, con tipos significativamente inferiores, que oscilan entre el 19 % y el 30 %. Esta disparidad genera un desincentivo a la inversión en vivienda para su arrendamiento, lo que justifica la necesidad de articular un esquema de reducciones fiscales que corrija esta distorsión y que permita su aplicación con seguridad en aquellos contratos que, pese a ser temporales, satisfacen necesidades permanentes de vivienda. Esperemos que más pronto que tarde se reforme nuevamente la normativa fiscal en los términos expuestos.

Referencias bibliográficas

- Bueno Maluenda, M. C. (2017). Repensar la política fiscal sobre la rehabilitación de viviendas: propuesta de régimen fiscal para iniciativas cohousing. *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 31.
- Calvo Vérguez, J. (2021). La aplicación en el IRPF de la reducción por alquiler de vivienda en los supuestos de comprobación. *Quincena Fiscal*, 12.
- Clavell Nadal, D. y Canals Compan, A. (2023). Las zonas de mercado tensionado de la nueva Ley 12/2023 por el derecho a la vivienda: análisis y explicación de la primera experiencia catalana. <https://derecholocal.es/opinion/las-zonas-de-mercado-tensionado-de-la-nueva-ley-12-2023-por-el-derecho-a-la-vivienda-analisis-y-explicacion-de-la-primer-experiencia-cataluna>

- Fraile Fernández, R. (2018). Interpretación de la norma tributaria. ¿Por qué no aplicar la reducción del 60 % al alquiler vacacional? *Quincena Fiscal*, 18.
- Galán Ruiz, J. (2022). La reducción por arrendamiento de vivienda en los rendimientos del capital inmobiliario tras la reforma de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. En P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz (dirs.), *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal* (pp. 175-186).
- Gifreu Font, J. (2023). Intervención pública en el mercado libre de vivienda en alquiler en municipios con áreas tensionadas: un análisis desde la fallida experiencia catalana. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 230.
- Khametshin, D., López-Rodríguez, D. y Pérez García, L. (2024). El mercado del alquiler de vivienda residencial en España: evolución reciente, determinantes e indicadores de esfuerzo, *Documentos Ocasionales*, 2432. Banco de España.
- Naranjo Román, R. (2023). El derecho a la vivienda en España: Breve análisis de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 11.
- Ponce Solé, J. (2023). *Estudio sobre las novedades jurídicas de la Ley estatal 12/2023 de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda*. <https://www.hayderecho.com/wp-content/uploads/2023/05/Las-novedades-de-la-ley-estatal-jponce.pdf>
- Puerta Arrúe, Á. (2021). La ocultación de los alquileres en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. (Análisis de la STS de 15 de octubre de 2020, rec. núm. 1434/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 100-107. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7331>
- Quintana Ferrer, E. (2024). El arrendamiento estable y permanente de viviendas: efectos de las políticas públicas, impacto de la fiscalidad y promoción a través de beneficios fiscales autonómicos. *Quincena Fiscal*, 18.
- Sánchez Manzano, J. D. (2023). La doctrina administrativa en torno a la reducción por arrendamientos de vivienda: los arrendamientos de temporada. Particular alusión a los arrendamientos a estudiantes en el marco de los rendimientos del capital inmobiliario en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 14.

Marta Marcos Cardona. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Murcia. Licenciada en Derecho por la Universidad de Granada y doctora en Derecho por la Universidad de Murcia. Autora de varias decenas de publicaciones en revistas de prestigio, así como de cinco monografías, la última de ellas titulada *La imposición sobre la riqueza en el contexto actual: análisis de las deficiencias y propuestas de reforma del impuesto sobre el patrimonio*, editada por Aranzadi en 2024. <https://orcid.org/0000-0002-1524-9795>

El principio de neutralidad como principio cardinal en el impuesto sobre el valor añadido

Alejandra Bas Bolufer

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

Javier Bas Soria (autor de contacto)

Doctor en Derecho.

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

El TJUE ha jugado un papel esencial en la construcción comunitaria, apoyado en su papel de interpretación y aplicación uniforme de las normas comunitarias en toda la Unión Europea, realizando aportaciones fundamentales.

El principio de neutralidad evidencia esta cuestión. Un principio general, sin cita expresa en la normativa original del IVA, e identificado como tal por el tribunal podría parecer menos relevante de lo que es. Comenzó como criterio particular relativo al derecho a la deducción, que ha se ha extendido a otras materias, tales como los tipos de gravamen, las exenciones o la modificación de la base imponible, y que ha llegado a ser invocado como principio fundamental del IVA por el propio TJUE, evidenciando la importancia creciente del citado principio.

Palabras clave: neutralidad; TJUE; IVA; jurisprudencia.

Recibido: 22-02-2025 / Aceptado: 24-02-2025 / Publicado: 04-04-2025

Cómo citar: Bas Bolufer, A. y Bas Soria, J. (2025). El principio de neutralidad como principio cardinal en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 109-155. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24373>



The principle of neutrality as a cardinal principle in the Value Added Tax

Alejandra Bas Bolufer

Javier Bas Soria (corresponding author)

Abstract

The UE Court of Justice has played a key role in the construction of the Community, supported by its role of interpretation and uniform application of Community rules throughout the European Union, making fundamental contributions.

The principle of neutrality highlights this issue. A general principle, without express reference in the original VAT regulations, and identified as such by the Court, could seem less relevant than it is; it began as a particular criterion relating to the right to deduction; which has been extended to other matters, such as tax rates, exemptions or the modification of the tax base; and which has come to be underlined as a fundamental principle of VAT by the Court itself, demonstrating the growing importance of the aforementioned principle.

Keywords: neutrality; ECJ; VAT; case-law.

Received: 22-02-2025 / Accepted: 24-02-2025 / Published: 04-04-2025

Citation: Bas Bolufer, A. y Bas Soria, J. (2025). El principio de neutralidad como principio cardinal en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 109-155. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24373>

Sumario

1. Derecho comunitario y principios generales del derecho
2. El papel del TJUE en la construcción del derecho comunitario
3. Principios generales del derecho aplicables al ámbito fiscal en la jurisprudencia del TJUE
 - 3.1. El principio de neutralidad en la fiscalidad de la Unión Europea
 - 3.2. El principio de proporcionalidad: obligaciones para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir fraudes
 - 3.3. El principio de prohibición del abuso del derecho
 - 3.4. El principio de equivalencia: la igualdad de trato de los bienes y servicios equivalentes
 - 3.5. El principio de seguridad jurídica: confianza legítima, establecimiento de plazos de prescripción y caducidad, ejercicio temporal de opciones
 - 3.6. El principio de derecho a la defensa: carga de la prueba y legitimidad de la misma, derecho de acceso al expediente completo, preclusión de aportación extemporánea de pruebas
4. El concepto y ámbito del principio de neutralidad dentro de los principios de la imposición
5. Conceptuación del principio de neutralidad en el IVA
6. Construcción jurisprudencial del principio de neutralidad. Principales pronunciamientos del TJUE para la definición del principio de neutralidad en el IVA
 - 6.1. Sentencia de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, Rompelman
 - 6.2. Sentencia de 21 de septiembre de 1988, asunto C-50/87, Comisión contra Francia
 - 6.3. Sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, Inzo
 - 6.4. Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Garage Molenheide y otros
 - 6.5. Sentencia de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal Terminal
 - 6.6. Sentencia de 21 de marzo de 2000, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Galbafri y otros
 - 6.7. Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße
 - 6.8. Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank
 - 6.9. Sentencia de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, Abbey National plc
 - 6.10. Sentencia de 8 de febrero de 2007, asunto C-435/05, Investrand BV
 - 6.11. Sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10, Enel Maritsa Iztok
 - 6.12. Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska SA



- 6.13. Sentencia de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD
- 6.14. Sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16, Nidera
- 6.15. Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17, EN.SA.
- 6.16. Sentencia de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18, Oro Efectivo, SL
- 6.17. Sentencia de 14 de mayo de 2020, asunto C-446/18, Agrobet
- 6.18. Sentencia de 7 de julio de 2022, asunto C-696/20, B

7. Aplicación práctica del principio de neutralidad en el IVA

- 7.1. Requisitos de deducibilidad de las cuotas soportadas a la luz del principio de neutralidad
- 7.2. Neutralidad y exenciones
- 7.3. Neutralidad y tipos impositivos reducidos
- 7.4. Otras manifestaciones del principio de neutralidad fiscal

Referencias bibliográficas

1. Derecho comunitario y principios generales del derecho

Aunque creada como una organización internacional, la Unión Europea ha sido dotada de unos rasgos particulares que permiten definirla como un organismo de integración supranacional, creando unas instituciones propias a las que se les reconoce capacidad normativa, en favor de las cuales los Estados miembros limitan y transfieren sus propias competencias legislativas, otorgándoles un poder normativo propio en las materias asumidas por la Unión, tal y como reconociera el TJCE en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto C-6/69, Costa ENEL, en la que afirma que los Estados miembros «han limitado, aunque sea en ámbitos restringidos, sus derechos soberanos» y que «se reconoce la autonomía del Derecho comunitario explicada y basada en la cesión de soberanía de los Estados miembros».

Esta particularidad ha supuesto el establecimiento de un ordenamiento jurídico propio, de carácter supranacional, creado por las propias instituciones comunitarias, que se superpone y complementa, en las materias asumidas por la Unión en virtud de los tratados, a los ordenamientos internos de cada uno de los Estados miembros. Las relaciones que se establecen entre estos dos ordenamientos vienen marcadas por la obligatoria recepción del *aquis communautaire* o «acervo comunitario» por todo Estado que se incorpora a la Unión, y por la aceptación de los principios fundamentales en la relación de ambos ordenamientos sentados por la jurisprudencia: el efecto directo y la primacía del derecho comunitario.

El ordenamiento de la Unión Europea viene conformado, fundamentalmente, por el derecho originario y el derecho derivado, siendo completado por otras normas, incluso normas no escritas, como los principios generales del derecho.

Los principios generales son un conjunto de reglas y criterios inspiradores e informadores del ordenamiento jurídico y que actúan como elementos integradores de las lagunas y como criterios interpretativos del sentido y alcance de las restantes normas. Los principios generales aplicables en el derecho comunitario son los principios comunes a todos los ordenamientos jurídicos, nacionales e internacionales, como el principio de seguridad jurídica; principios generales comunes del derecho internacional, tales como la salvaguardia de los derechos fundamentales (especialmente, los derechos definidos en el Convenio Europeo de Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, de 1950) o el principio *pacta sunt servanda*; principios comunes a los derechos de todos los Estados miembros, el principio de legalidad, el principio de igualdad o el principio de interdicción de la arbitrariedad; y principios específicos del derecho de la Unión, tanto por deducirse de los propios tratados, como el principio de igualdad de trato, el principio de libre circulación, el principio de cooperación leal, el principio de transparencia o el principio de subsidiariedad, como otros principios que han sido alumbrados por el TJUE en el ejercicio de su función interpretativa de la normativa comunitaria; indudablemente, entre estos destacan los

principios de efecto directo y primacía, a los que ya nos hemos referido. También esta naturaleza comparte el principio de neutralidad en el IVA, objeto del presente trabajo.

2. El papel del TJUE en la construcción del derecho comunitario

La coexistencia de dos ordenamientos en los Estados miembros, el comunitario y el nacional, cuya relación se rige sobre la base del principio de primacía del derecho comunitario, exige la existencia de unos procedimientos de control del acomodo del derecho nacional y las actuaciones de los poderes públicos a las disposiciones y exigencias del derecho comunitario.

Existen mecanismos de control de diversa naturaleza como, por ejemplo, el ejercicio del derecho de petición de los ciudadanos de la Unión ante el Parlamento, pero resulta especialmente relevante el control que lleva a cabo el Tribunal de Justicia, como garante del respeto y de la unidad de aplicación del derecho comunitario. Especialmente relevante va a ser esa función en el caso de las directivas, en las que los Estados miembros deben proceder a la transposición de su contenido, debiendo verificarse la correcta transposición para garantizar la efectividad de los derechos reconocidos por las directivas.

Los dos procedimientos jurisdiccionales para el desarrollo de esta misión son la cuestión prejudicial y el recurso de incumplimiento.

La cuestión prejudicial se regula en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Puede definirse como un mecanismo de cooperación judicial que permite a los órganos jurisdiccionales nacionales que tienen que aplicar el derecho comunitario en un litigio que se ha interpuesto ante ellos interrogar al TJUE sobre la validez e interpretación de este (cabe destacar que por el Reglamento [UE, Euratom] 2024/2019 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de abril de 2024, por el que se modifica el protocolo n.º 3 sobre el Estatuto del TJUE, esta función de resolución de cuestiones prejudiciales en materia del IVA ha sido asignada al Tribunal General constituido dentro del TJUE).

Según la doctrina del TJCE, todas las jurisdicciones de los Estados miembros son competentes para dar plena aplicación a las disposiciones comunitarias. La cuestión prejudicial 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 la Unión, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del derecho comunitario, y los tribunales nacionales, a los que corresponde la aplicación del derecho al caso concreto.

El TJUE 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 por incumplimiento se contempla en el artículo 260 del TFUE. Este procedimiento confiere al tribunal, en última medida, la facultad de constatar que un Estado miembro ha faltado a alguna de las obligaciones que le incumben con el derecho comunitario (a diferencia de la anterior, esta función se mantiene dentro del propio TJUE).

Como es sabido, los Estados miembros deben garantizar la eficacia del derecho de la Unión de conformidad con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea (TUE). 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.

Si la Comisión o un Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, podrá declarar 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.

3. Principios generales del derecho aplicables al ámbito fiscal en la jurisprudencia del TJUE

Como ya hemos señalado, el TJUE ha ido reconociendo en sus pronunciamientos distintos principios generales cuya función es la de complementar y orientar en la interpretación del derecho escrito.

3.1. El principio de neutralidad en la fiscalidad de la Unión Europea

El principio de neutralidad, desde luego, no se encuentra al más alto nivel dentro de los principios generales invocados por el TJUE (entre los que se situarían, sin duda, los

principios de aplicabilidad directa y primacía); ni siquiera ocupa esa posición predominante dentro de los principios propios de la materia tributaria, ya que no tiene la misma intensidad fuera del ámbito del IVA. No obstante, en la aplicación de este impuesto se ha consagrado como un principio capital, sobre el que gira parte de la interpretación del impuesto. En este sentido se ha pronunciado, por ejemplo, la Sentencia de 29 de septiembre de 2022, asunto C-235/21, Raiffeisen Leasing, en cuyo apartado 38 se reconoce este carácter fundamental del principio de neutralidad: «Por otra parte, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales».

No debemos confundir la afirmación anterior con el hecho que solo en este impuesto se le reconozca virtualidad al principio de neutralidad fiscal. También en un área tan relevante del derecho tributario de la Unión, como es el régimen de diferimiento de tributación en las operaciones de reestructuración empresarial¹, se invoca el citado principio. De hecho, frecuentemente se denomina al régimen fiscal especial previsto para estas operaciones como régimen de neutralidad fiscal. Con ello se alude a que el citado régimen especial difiere la tributación de las rentas puestas de manifiesto en las operaciones acogidas al mismo, siempre que concurran motivos económicos válidos. La neutralidad, en este punto, supone que el régimen no penalice las operaciones de reestructuración, pero que tampoco las provoque por un motivo exclusivamente fiscal.

Por otro lado, el título del presente trabajo evidencia que el citado principio es el objeto de nuestro estudio. Por ello lo hemos querido mencionar en primer lugar, a pesar de reconocer su carácter menos destacado cuando estudiamos los principios generales aplicables en todo el ámbito fiscal. Para su examen, nos remitimos a los siguientes epígrafes a los efectos de evitar reiteraciones innecesarias.

3.2. El principio de proporcionalidad: obligaciones para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir fraudes

El principio de proporcionalidad, en el ámbito europeo, se encuentra recogido en el artículo 5.4 del TUE. Su finalidad es establecer el ámbito de acción de las instituciones de la Unión Europea dentro de los límites específicos marcados por los tratados.

¹ Este régimen se regula por la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009. Esta directiva se aprobó para codificar el contenido de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, y sus varias modificaciones.

Aunque esta es su acepción más importante, sin duda, en el ámbito europeo, también ha sido invocado por el TJUE como una limitación general al ejercicio de sus facultades por los poderes públicos de los Estados, que deben actuar en la medida que sea estrictamente necesaria y limitada por derechos fundamentales. En esta acepción más restringida ha tenido aplicación en el ámbito tributario. Ejemplo de ello, con gran repercusión en nuestro sistema tributario, es la Sentencia dictada por el TJUE contra el modelo 720, de declaración de bienes en el extranjero (Sentencia de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, Comisión contra Reino de España).

En el IVA, este principio ha tenido relevancia especial en relación con el artículo 273 de la directiva refundida², que prevé la posibilidad de establecer obligaciones adicionales a las previstas en la directiva para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. El límite específico que se impone a estas obligaciones por aplicación del principio de proporcionalidad es que no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación y prevenir el fraude ni deben cuestionar la neutralidad del IVA³.

Este principio también se ha aplicado en relación con otros preceptos de la directiva. Así, por ejemplo, en relación con el artículo 41 de la directiva (transpuesto en el art. 71.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA –LIVA–), concluyendo el TJUE⁴ que no puede aplicarse dicho precepto para hacer tributar dos veces una operación que, erróneamente, se había calificado como operación interior cuando se trataba realmente de una operación intracomunitaria.

3.3. El principio de prohibición del abuso del derecho

El principio de prohibición del abuso del derecho propone que los ciudadanos, en su relación con las Administraciones públicas, no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta.

Este principio, evidentemente, tiene gran repercusión en el ámbito del derecho tributario europeo, pues no es infrecuente que los particulares pretendan prevalerse de derechos creados por el ordenamiento comunitario para tratar de obtener beneficios contrarios a la

² Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.

³ Entre otras, Sentencias de 21 de octubre de 2010, asunto C-385/09, Nidera Handelscompagnie; y de 5 de octubre de 2016, asunto C-576/15, Maya Marinova.

⁴ Sentencia de 7 de julio de 2022, asunto C-696/20, B.

finalidad de la norma. Ejemplo de ello son los pronunciamientos del TJUE sobre la exigencia de los motivos económicos válidos en las operaciones de reestructuración que aplican el régimen de neutralidad⁵. Relevante es, en esta materia, que el tribunal haya entendido en ocasiones que la existencia de un beneficio indebido o contrario al fin de la norma no contamina todos los demás beneficios que podrían obtenerse y que pueden seguir aplicándose.

También en el ámbito del IVA se ha aplicado este principio, pues, como recuerda en muchas ocasiones el TJUE, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, y que el principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal⁶.

Especialmente relevante en esta materia es la Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros, en la que el tribunal declaró que la comprobación de una práctica abusiva en materia del IVA exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva IVA y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el derecho interno, las operaciones de las que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal. La relevancia de esta sentencia se aprecia en el hecho de que un gran número de los informes de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma publicados se refiera a estructuras a las que se denomina «tipo Halifax»⁷.

3.4. El principio de equivalencia: la igualdad de trato de los bienes y servicios equivalentes

El principio de equivalencia es otro de los principios relevantes, consecuencia directa de los principios de aplicabilidad directa y primacía. Esencial para la cristalización del mismo fue la Sentencia de 16 de diciembre de 1976, asunto C-33/76, Rewe⁸, en la que se sostiene que la normativa interna aplicable para dar cumplimiento a los derechos que derivan de la normativa comunitaria no puede ser menos favorable que la correspondiente a reclamaciones

⁵ Sentencias de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, Leur-Bloem; y de 10 de noviembre de 2011, asunto C-126/10, Foggia.

⁶ A título de ejemplo, Sentencia de 13 de enero de 2022, asunto C-156/20, Zipvit.

⁷ Informes de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma n.ºs 6, 6 bis, 7, 10, 11, 12, 14, 15, 17 y 19.

⁸ El tribunal ha completado este principio de forma esencial en las Sentencias de 6 de diciembre de 1994, asunto C-410/92, Johnson; de 11 de diciembre de 1997, asunto C-246/96, Magorrian y Cunningham, y de 16 de mayo de 2000, asunto C-78/98, Shirley Preston.

similares de carácter interno y no debe estar articulada de tal manera que haga imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (este segundo postulado se suele conocer como «principio de efectividad», y generalmente va unido al principio de equivalencia).

En materia tributaria, este principio se ha referido en numerosas ocasiones a los procedimientos, siendo especialmente relevante en los procedimientos de devolución de los ingresos indebidos por vulneraciones en la normativa tributaria. Así, en esta materia, el TJUE ha afirmado que, en ausencia de regulación por el derecho comunitario, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado designar los órganos competentes y las modalidades procedimentales de los recursos que aseguren la salvaguarda de los derechos que para los particulares derivan del derecho comunitario. No obstante, dichas fórmulas no pueden resultar menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno ni se pueden establecer plazos o modalidades que conduzcan a convertir, en la práctica, en imposible el ejercicio de los derechos que los jueces nacionales han de salvaguardar⁹.

Resulta lógico, ante la formulación del principio que hemos referido, que el mismo se haya trasladado al IVA en numerosas ocasiones, sobre todo, por el abandono que en determinadas materias, como el procedimiento para hacer efectivas las devoluciones, hace la directiva; habiendo destacado el TJUE la necesidad de respetar en tales procedimientos el principio de equivalencia¹⁰ para garantizar que a las devoluciones en materia del IVA no se les aplique un régimen que resulte menos favorable que el previsto para otras deudas tributarias.

Pero no solo en esta materia. Sin ánimo de ser exhaustivos, el TJUE ha invocado este principio de equivalencia en materias tan dispares como el procedimiento para el ejercicio del derecho a la deducción¹¹, la modificación de base imponible¹² o el alcance del concepto grupo a efectos del régimen especial de grupos del IVA¹³.

3.5. El principio de seguridad jurídica: confianza legítima, establecimiento de plazos de prescripción y caducidad, ejercicio temporal de opciones

El principio de seguridad jurídica, fundamental tanto en el orden constitucional interno como en el europeo, es una exigencia de certitud, claridad, precisión y previsibilidad en la

⁹ Sentencia de 9 de noviembre de 1983, asunto 199/82, San Giorgio.

¹⁰ Entre otras, Sentencias de 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, Ecotrader; y de 21 de enero de 2010, asunto C-472/08, Alstom.

¹¹ Sentencia de 24 de febrero de 2022, asunto C-582/20, SC Cridar.

¹² Sentencia de 6 de octubre de 2021, asunto C-717/19, Boehringer Ingelheim.

¹³ Sentencia de 1 de diciembre de 2022, asunto C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH.

aplicación de la norma, siendo uno de los requisitos fundamentales para la existencia de un Estado de derecho.

La jurisprudencia comunitaria ha definido este principio como la exigencia en la norma de «una expresión inequívoca que permita a los interesados conocer sus propios derechos y obligaciones de modo claro y preciso»¹⁴.

El principio de confianza legítima, como manifestación a favor del particular del principio de seguridad jurídica, es la expectativa de continuidad de una situación, creada por la Administración, y que lleva a realizar una serie de desembolsos e inversiones que devienen en pérdidas patrimoniales cuando la misma Administración frustra de forma sorpresiva y arbitraria esas expectativas; pérdidas que el ciudadano no tenía el deber de soportar. Este principio ha llegado al ordenamiento interno¹⁵ desde el derecho comunitario, siendo invocado por primera vez en la Sentencia de 13 de junio de 1965, asunto C-111/63, Lemmerz-Werke GmbH, y caracterizado, especialmente, por la Sentencia de 26 de abril de 1988, asunto C-316/86, Hauptzollamt Hamburg¹⁶.

También este principio ha tenido su trasunto en el derecho fiscal europeo. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 10 de septiembre de 2009, asunto C-201/08, Plantanol, se cuestionaba la vulneración del principio de confianza legítima por la supresión de una exención fiscal, entendiendo el tribunal que no se producía esta vulneración por no existir un derecho al mantenimiento de forma ilimitada en el tiempo de los beneficios fiscales.

La principal traslación de este principio de confianza legítima en el ámbito del IVA se ha reflejado en el análisis de los plazos, tales como los de prescripción, caducidad o los plazos para el ejercicio temporal de las acciones. El TJUE, incluso, ha llegado a aplicar este principio *in malam partem*, esto es, en perjuicio del interesado, como ocurre en el caso de la Sentencia de 15 de septiembre de 2015, asunto C-105/14, Ivo Taricco y otros, en la que

¹⁴ Sentencia de 30 de enero de 1985, asunto 143/83, Comisión/Dinamarca.

¹⁵ Aunque invocado antes por el TC, la primera mención en el derecho administrativo positivo a la confianza legítima se contiene en el artículo 3 de la Ley 30/1992, que establece que «Las Administraciones Públicas [...] deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima». Actualmente, la Ley 39/2015 también dispone en su artículo 3 la obligación del respeto a «la buena fe, la confianza legítima y la lealtad institucional».

¹⁶ En esta sentencia se recogen los requisitos para la admisión de las alegaciones basadas en la vulneración de la confianza legítima:

El principio de protección de la confianza legítima ha de ser aplicado, no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se base en signos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego –interés individual e interés general–, la revocación o dejación sin efecto del acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tiene por qué soportar.

el Tribunal de Justicia afirma que una normativa nacional en materia de prescripción que aplique plazos más breves a fraudes que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea que el aplicable a fraudes que afecten a los intereses financieros del Estado miembro puede ser contraria a las obligaciones derivadas de la normativa comunitaria.

Entre otros pronunciamientos, cabe destacar la Sentencia de 8 de mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07), Ecotrade Spa, en la que el TJUE invoca el principio de seguridad jurídica como limitación en relación con el ejercicio del derecho a la deducción, destacando que el derecho a la deducción no puede ejercitarse sin limitación temporal. Por ello, los Estados miembros podrán establecer un plazo de caducidad para su ejercicio, aunque se imponen dos limitaciones a los Estados miembros: que dichos plazos no sean menos favorables que los previstos para el ejercicio de derechos análogos en materia fiscal en el ordenamiento interno (principio de equivalencia) y que no puedan hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad). Esto se cumple en un caso como el cuestionado en el que dicho plazo es de dos años.

Un pronunciamiento análogo se contiene en la Sentencia de 7 de julio de 2022, asunto C-194/21, X, en el que se suscita la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en un momento posterior al de la adquisición de los bienes o servicios por los que se soportó la cuota que se pretende deducir; señalando el TJUE que el principio de neutralidad no se opone a una normativa que limita temporalmente el ejercicio del derecho a la deducción cuando no se ha ejercitado en un plazo bastante amplio.

3.6. El principio de derecho a la defensa: carga de la prueba y legitimidad de la misma, derecho de acceso al expediente completo, preclusión de aportación extemporánea de pruebas

Este último principio general que referimos forma parte, en puridad, de una realidad más amplia, como es la posibilidad de aplicar los derechos fundamentales en el ámbito fiscal.

Resulta cada vez más frecuente que se invoquen derechos fundamentales, especialmente los recogidos en Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea¹⁷, y que los

¹⁷ La Carta fue proclamada inicialmente el 7 de diciembre de 2000, pero entró en vigor con el Tratado de Lisboa, el día 1 de diciembre de 2009, al incluirse en el artículo 6.1 del TUE:

La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

pronunciamientos del TJUE atiendan a los mismos. Ejemplo paradigmático de esta línea jurisprudencial son las Sentencias de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, *Web-MindLicenses*, y de 16 de octubre de 2019, asunto C-189/18, *Glencore*, en las que se examina precisamente la posibilidad de utilizar la prueba obtenida en otros procedimientos y la prueba a poner de manifiesto para excluir el derecho a la deducción cuando a los sujetos participantes en un fraude en el IVA intracomunitario.

4. El concepto y ámbito del principio de neutralidad dentro de los principios de la imposición

Cualquier aproximación al principio de neutralidad debe partir de la capacidad que tienen los impuestos de influir en las decisiones económicas de los sujetos, pues tanto las conductas empresariales como los patrones de consumo pueden verse afectados directamente por los impuestos. Asimismo, los impuestos tienen en ocasiones finalidades extrafiscales, pues pretenden incentivar o desincentivar determinados comportamientos e inversiones, en relación con las que cabe plantear el alcance del principio de neutralidad fiscal. Igualmente, la neutralidad se puede plantear en relación con ámbitos y espacios determinados.

Por otro lado, debe tenerse presente que este principio ha sido acogido por la jurisprudencia, especialmente en el ámbito de la Unión Europea, habiendo sido refinado su alcance a la luz de los distintos pronunciamientos que han ido emanando del Tribunal de Justicia y de la aplicación que de estos se ha ido realizando en los ordenamientos nacionales.

Toda esta variedad de circunstancias y situaciones condiciona la posible definición del principio de neutralidad. Resulta difícil, con tales condicionantes, dar una definición del mismo comprensiva de todo lo que el mismo comprende.

Si esto fuera poco, el principio de neutralidad es un principio de naturaleza relacional, pues la neutralidad se define por referencia a otra magnitud. Distinto es el alcance de la neutralidad del sistema tributario en su conjunto, de un impuesto en relación con los restantes del sistema tributario o, incluso, de una medida dentro de un mismo impuesto que puede condicionar las decisiones económicas.

Partiendo de consideraciones más concretas a reglas más generales, el principio de neutralidad se ha considerado como la expresión económica de los principios jurídicos de igualdad de trato y de no discriminación que garantiza la igualdad de condiciones en el acceso a los mercados comunitarios de todos los competidores; incluso, de manera más amplia, no solo la garantía de libertad de acceso, sino la libertad de concurrencia en el mercado, garantizando la libertad de acceso a los bienes y servicios a productores y consumidores. A partir de estas ideas, podremos ofrecer un concepto amplio del principio de neutralidad.

Así, el principio de neutralidad, como una manifestación económica de los principios estrictamente jurídicos de igualdad y no discriminación, implicaría que tanto en la creación como en la aplicación de las figuras impositivas, entre las distintas alternativas existentes, se debe elegir aquella que no discriminara a unas personas, físicas o jurídicas, frente a otras.

En este sentido, el principio de neutralidad aparece al mismo nivel que el principio jurídico de igualdad; se propone que las situaciones iguales sean tratadas de forma igual. La neutralidad, como manifestación económica en la fiscalidad, se alcanza cuando, ante situaciones iguales, los contribuyentes son obligados a asumir la misma carga tributaria.

Un ejemplo tradicional de esta circunstancia lo encontramos en los impuestos sobre las ventas en cascada (tales como el IGTE, vigente en España hasta la entrada en vigor del IVA). A pesar de tratarse de un impuesto general sobre las ventas, su funcionamiento no era neutral, ya que, al gravar todas las fases de producción y distribución de bienes y servicios, sin derecho a deducir las cuotas soportadas, el número de fases por las que atravesara un producto determinaba una mayor o menor carga tributaria a productos iguales, favoreciendo a determinadas formas de producción (las integradas dentro del mismo productor) frente a otras (productores independientes para cada fase de avance del producto). De esta circunstancia se habla cuando hablamos de la neutralidad interior del IVA.

En el ámbito del propio IVA, el TJUE ha utilizado en diversas sentencias esta idea de igualdad de trato y no discriminación en relación con el principio de neutralidad. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 3 de diciembre de 1998, asunto C-381/97, Belgocodex, el tribunal analizó la posibilidad de renuncia a las exenciones inmobiliarias que se concedía de acuerdo con la Sexta Directiva, entendiendo que ni el establecimiento de las mismas ni la posibilidad de renuncia vulneraban el principio de neutralidad ni originaban discriminación contraria al tratado.

En un segundo nivel, más amplio, del principio de neutralidad lo identifica como un elemento esencial para la libertad de los mercados. El principio de neutralidad se opone a la existencia de cualquier tipo de barreras, sean jurídicas o económicas, a la entrada en un mercado.

Este concepto ha sido particularmente importante en el mercado común europeo que propugna la Unión Europea; no en vano, la Unión Europea se configura como un mercado único, en el que se suprimen las barreras arancelarias y las medidas de efecto equivalente y una ausencia de controles aduaneros o administrativos a la circulación de las mercancías dentro del mercado único europeo.

El Tribunal de Justicia se ha referido en este sentido al principio de neutralidad en numerosas ocasiones. Podemos destacar, entre otros, diversos pronunciamientos relativos al ámbito del IVA anteriores a su establecimiento o forma de exacción actual.

Así, por ejemplo, en la Sentencia de 20 de febrero de 1973, asunto C-54/72, *Fonderie*, se examinó la diferente tributación que se producía para las ventas con instalación de mercancías que procedían del interior del país, en las que existía una única operación gravada, y las que procedían de otro países, en las que existían dos operaciones gravadas, la importación y la venta con instalación, entendiendo que el principio de neutralidad se oponía a esta diferencia de trato (esta sentencia ha dado lugar al tratamiento que se aplica actualmente en el IVA a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las importaciones de bienes que van a ser objeto de instalación y montaje, que son operaciones no sujetas, tributando exclusivamente la entrega interior con instalación y montaje).

El principio de neutralidad, en este sentido, propone que un tributo es neutral en el sentido de la competencia del mercado si no genera distorsiones en el mismo y permite una competencia lo más libre posible entre los operadores que en él actúen.

El concepto anterior queda restringido al nivel de los productores. Cuando introducimos un campo más amplio y examinamos las decisiones económicas tanto de productores como consumidores, abrimos un nuevo campo al principio de neutralidad. El principio de neutralidad, en este sentido, propugna minorar la pérdida de rendimiento que se genera con la introducción de la tributación, lo que, expresado en términos de neutralidad, supone que el impuesto no interfiera o lo haga en la menor medida posible a los mecanismos de mercado para la adopción de decisiones de productores y consumidores.

También en esta dimensión se ha aplicado el principio de neutralidad fiscal por el TJUE. Ejemplificativa nos parece en este sentido la doctrina sobre las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, sentada en la Sentencia de 3 de diciembre de 1962, asuntos acumulados C-2/62 y C-3/62, *Pain Dépice*, en la que señala que:

Exacción de efecto equivalente puede ser considerada, cualquiera que sean su denominación y su técnica, como un derecho unilateralmente impuesto, ya en el momento de la importación, ya ulteriormente, y que, al gravar específicamente un producto importado de un país miembro con exclusión del producto nacional similar, tiene como resultado, al alterar su precio, provocar así sobre la libre circulación de los productos la misma incidencia que un derecho de aduana.

Esta primera definición de las exacciones de efecto equivalente fue precisada posteriormente en la Sentencia de 1 de julio de 1969, asuntos acumulados C-2/69 y C-3/69, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders*, en la que se afirmó que:

Toda carga pecuniaria, por mínima que sea, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías por el hecho de atravesar la frontera, cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente.

Muestra, aunque sin invocarlo directamente, esta dimensión del principio de neutralidad el pronunciamiento que se contiene en esta última sentencia sobre las razones de la inclusión del concepto de exacción de efecto equivalente: «Con la introducción del concepto de exacción de efecto equivalente, los autores del Tratado quisieron evitar que ciertos Estados miembros usaran una interpretación interna del concepto de derecho de aduana para no cumplir los objetivos reales del Tratado».

A partir de lo expuesto se comprende que tres son las vertientes conceptuales que forman el contenido del principio de neutralidad fiscal: la aplicación del principio de igualdad de trato a las situaciones tributarias; la neutralidad competitiva que evita distorsiones en el mercado y que fomenta la libre competencia, y la ausencia de influencia sobre la toma de decisiones de los empresarios y particulares como forma de alcanzar una asignación de los recursos eficiente y como desarrollo del derecho de libertad individual.

5. Conceptuación del principio de neutralidad en el IVA

Para una primera aproximación al alcance del principio de neutralidad, resulta forzoso dirigirse a las exposiciones de motivos de las normas reguladoras para encontrar aquellos que se destacan.

Poco aporta en este punto la exposición de motivos de la LIVA, ya que nada nos dice sobre este particular.

La Sexta Directiva contenía una reflexión sobre las características principales del IVA, aunque carecía de una enumeración de los principios generales que permitiera identificar qué es lo que propone este impuesto.

Sin embargo, la directiva refundida contiene un mayor desarrollo, enumerando principios fundamentales en su quinto considerando, en el que se cita expresamente al principio de neutralidad. Así dice el mismo:

Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios.

A pesar de esta cita, el principio de neutralidad es un principio construido a golpe de las distintas sentencias del TJUE. Por esta forma de cristalización forma parte de los principios generales del derecho comunitario.

El TJUE ha utilizado este principio en diversos sentidos, como ya hemos tenido ocasión de ver, y todos ellos con incidencia en el IVA. El principio de neutralidad se opone a cualquier

discriminación en la aplicación del mismo y, desde luego, el IVA respeta este principio, tanto desde el punto de vista de la neutralidad interior, ya que alcanza a todas las fases de producción y distribución de bienes y servicios y con la mecánica de la repercusión y deducción del impuesto soportado por los empresarios y profesionales se permite que el mismo no incremente el coste de los bienes cualquiera que sea el número de fases en las que se produzca la producción o distribución de los bienes y servicios, como en la neutralidad exterior, tanto para los bienes procedentes de otros territorios, para los que se les iguala la carga tributaria sobre las ventas mediante la aplicación del impuesto proporcional en las mismas condiciones en las que se aplica a los bienes procedentes del interior del país, como para los bienes que salen del país, a los que se les puede eximir plenamente de la carga tributaria mediante el mecanismo de la exención plena del impuesto, que exime de tributación a la salida de los bienes o servicios y permite la deducción del impuesto soportado.

Sin embargo, en este impuesto, el principio de neutralidad ha alcanzado aún mayor importancia y se ha convertido en un elemento capital, tanto por la frecuencia con la que el tribunal ha hecho referencia al mismo como por la importancia que se ha dado a los pronunciamientos y las consecuencias que los mismos han tenido para la aplicación del IVA.

El principio se ha convertido en una síntesis del funcionamiento del impuesto, en el que el gravamen del valor añadido, que es el objeto imponible del impuesto, se produce mediante la deducción del impuesto soportado.

Así, por la forma de cómputo del valor añadido, el legislador ha elegido un impuesto de sustracción, en el que el valor añadido se obtiene mediante la sustracción, del valor de las ventas, de las compras a otras empresas, y, por el método de identificación del valor añadido, se ha optado por la deducción financiera, que supone deducir las cuotas soportadas en el momento de su entrada, sin diferirlas hasta el momento de salida de las mercancías o servicios que incorporan dichos costes. En ambos criterios de clasificación el impuesto gira sobre la deducción de las cuotas soportadas.

Este principio en el IVA, por tanto, se podría denominar «correlación entre repercusión y deducción», y no supone otra cosa que la posibilidad de deducir las cuotas soportadas necesarias para la realización de las operaciones por las que se repercute el impuesto.

6. Construcción jurisprudencial del principio de neutralidad. Principales pronunciamientos del TJUE para la definición del principio de neutralidad en el IVA

Como hemos señalado, este principio se ha construido, esencialmente, a golpe de sentencias del Tribunal de Luxemburgo. Veamos a continuación algunas de las esenciales para la definición del mismo.

6.1. Sentencia de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, Rompelman

El asunto Rompelman constituye el punto de partida de la doctrina elaborada por el TJUE en relación con el principio de neutralidad en el IVA, entendido este como una de las piedras angulares del impuesto.

Se plantea ante el tribunal el caso de los cónyuges Rompelman, que habían adquirido un derecho sobre dos espacios identificados como salas de exposiciones en una edificación por construir, cuya futura explotación sería la cesión a empresarios.

Los adquirentes presentaron una solicitud de devolución del IVA soportado que fue denegada por las distintas instancias tributarias de Países Bajos, hasta que se llegó a la Corte Suprema de Países Bajos, que planteó la cuestión prejudicial al TJCE de si la explotación económica comenzaba con la adquisición de tales derechos con la finalidad de realizar posteriormente un arrendamiento de la propiedad.

Los recurrentes entendían que la propiedad se encuentra en explotación desde el momento de adquisición del título con el que se recibirá esta, pues tal acto preparatorio debe ser tratado como parte de la actividad comercial, ya que es necesario para llevar a cabo el arrendamiento posterior.

Frente a esta posición, el Gobierno de Países Bajos entendía que el momento en el que comienza la actividad económica debía fijarse en un momento anterior a aquel en el que la propiedad empezara a rendir ingresos continuados en el tiempo y que, en un caso como el que se planteaba, ese momento era el momento en el que se adquiriera la propiedad. Apoyaba esta consideración en que la compra de los derechos podía llevar a una explotación de la propiedad, pero no necesariamente, por lo que debía esperarse a disponer de una evidencia objetiva que demostrara tal intención.

La Comisión mantenía que el desarrollo de la actividad comenzaba con el primer acto preparatorio de la misma, la primera transacción en la que se soportara el impuesto de los bienes y derechos con los que se desarrollaría la actividad.

El tribunal señala, refiriéndose a su pronunciamiento en su Sentencia de 5 de mayo de 1982, asunto C-15/81, Schul, que un elemento esencial en el sistema del IVA es que el impuesto que se devenga en cada transacción, solo después de la deducción del importe del IVA directamente vinculado con el coste de los componentes del precio de los bienes y servicios, y que el procedimiento de deducción está diseñado para que solo los sujetos pasivos puedan ejercer ese derecho a la deducción. Añade además que el derecho a la deducción nace cuando las cuotas deducibles sean soportadas y que, mientras que los

bienes y servicios sean usados para las actividades gravadas, el sujeto pasivo viene llamado a deducir el impuesto soportado.

Estos pronunciamientos ya anticipan la acuñación del principio de neutralidad que se contiene en apartado 19 de la sentencia en los siguientes términos (la cursiva es nuestra) y que se ha reproducido hasta la saciedad cada vez que el TJUE se ha referido a la neutralidad:

19. De las previsiones señaladas anteriormente, puede concluirse que el *régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA*, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. *El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad* con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

A partir de este pronunciamiento, el tribunal examina el derecho a la deducción en el caso concreto que se planteaba, lo que, a pesar de su interés, ha quedado relegado a un segundo plano cuando se enjuicia la importancia de esta sentencia frente al pronunciamiento anterior al que nos hemos referido.

El tribunal señala que todos los actos preparatorios forman parte de la actividad económica y que no resulta necesario distinguir las distintas formas en las que tales actos preparatorios pueden tener lugar, y que el impuesto solo puede alcanzar su pretendida neutralidad cuando se releva al empresario de toda la carga impositiva por las adquisiciones realizadas.

El fallo que se dicta señala que la adquisición del derecho a recibir una parte de una edificación en construcción para destinarse al arrendamiento debe considerarse como actividad económica. Sin embargo, ese pronunciamiento no limita el derecho de la Administración tributaria a comprobar que las adquisiciones están realmente destinadas al ejercicio futuro de una actividad económica.

6.2. Sentencia de 21 de septiembre de 1988, asunto C-50/87, Comisión contra Francia

La segunda sentencia que destacamos en este punto es la sentencia Comisión contra Francia, recurso de incumplimiento planteado por la Comisión contra la legislación francesa que limitaba parcialmente el derecho a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de inmuebles efectuadas por los empresarios que pensaban destinar dichos inmuebles al arrendamiento, cuando el valor de adquisición de los citados inmuebles excedía en más de 15 veces el importe de los ingresos anuales a percibir por el arrendamiento.

La Comisión entendía que la Sexta Directiva obligaba a reconocer el derecho a la deducción total e inmediata del IVA soportado a los empresarios arrendadores, sin que pudiera limitarse el alcance de este derecho por razón de la renta percibida.

Francia defendía que esta regla se aplicaba a los arrendamientos con rentas inferiores a las que se practicaban en general en el mercado, efectuados, bien por algunas empresas en favor de sus filiales, o bien por entes locales, por razones sociales, en favor de organismos deportivos o culturales o para facilitar la implantación de empresas en su territorio. Aunque tales actividades se presentaban ordinariamente como liberalidades, consideraba el Estado francés que sería excesivamente riguroso, por razón de esta calificación, no reconocer al propietario derecho alguno a la deducción.

El tribunal repite los pronunciamientos básicos de la sentencia Rompelman citada, esto es, que el derecho a deducir nace en el momento en el que es exigible el impuesto deducible; que, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, se deben deducir de las cuotas impositivas devengadas las cuotas del IVA devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo; y que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

A partir de los mismos, se enuncian los dos apartados esenciales de esta nueva sentencia, el primero, que las excepciones al derecho a la deducción son exclusivamente las previstas en la normativa comunitaria y que, en ausencia de las mismas, podrá ejercerse de forma plena el derecho a la deducción; y, el segundo, que estas excepciones, dado que inciden sobre la carga fiscal a soportar, deben aplicarse de manera similar en toda la Unión. En concreto, se recogen estos postulados en los apartados 16 y 17 de la misma.

El pronunciamiento en este caso se limita a constatar que la legislación francesa se opone a la Sexta Directiva, ya que existen otros mecanismos, particularmente la regularización de los bienes de inversión en el plazo de 10 años desde su adquisición, cuando las adquisiciones se puedan considerar que se destinan a liberalidades y no a una operación empresarial.

Cabe destacar también que el tribunal introduce una reflexión sobre la posible relación de neutralidad y fraude fiscal, que después matizará en sentencias posteriores a las que nos referiremos en epígrafes posteriores.

6.3. Sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, Inzo

Inzo planeaba llevar a cabo un proyecto de construcción de una planta desaladora, realizando varios gastos por los que soportó el IVA, entre ellos, un estudio sobre la posible rentabilidad del proyecto. La entidad dedujo y obtuvo la devolución del IVA soportado.

Como consecuencia del estudio de rentabilidad, se decidió no llevar a cabo el proyecto de construcción de la planta, entrando Inzo en fase de liquidación.

En una revisión fiscal, la Administración consideró que Inzo no tenía la consideración de sujeto pasivo, ya que no había realizado ninguna operación sujeta al impuesto, y que, en consecuencia, debía devolver el IVA soportado que se le había devuelto.

Se plantea si, tras haber considerado a una entidad como sujeto pasivo del IVA por su intención de iniciar una actividad económica, puede considerarse el estudio de rentabilidad para la actividad prevista como una actividad económica a efectos del IVA.

El TJCE contesta que, efectivamente, el citado estudio de rentabilidad puede considerarse como actividad económica y que no puede retirarse la condición de sujeto pasivo con efecto retroactivo cuando, a la vista de los resultados del estudio, se haya decidido no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas al impuesto.

El tribunal invoca, para llegar a estas conclusiones, tanto el principio de seguridad jurídica como el principio de neutralidad del IVA.

6.4. Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Garage Molenheide y otros

En estos cuatro casos acumulados se cuestionaba una legislación belga que permitía, en determinados supuestos, retener de manera cautelar los saldos del IVA a compensar o devolver para aplicarlos a eventuales deudas que surgieran en supuestos de fraude o de posibles irregularidades en la declaración que pongan en duda el importe del crédito de impuesto declarado por el contribuyente.

Los recurrentes plantean que la directiva solo contempla para los excesos de las cuotas soportadas sobre las repercutidas su traslado a un periodo posterior o su devolución, considerando que la retención supone excluir el carácter neutral del impuesto por tratarse de una negativa al derecho a la deducción.

El tribunal responde a esta cuestión de una forma taxativa: la normativa del IVA no se opone a estas retenciones de una forma frontal, como oponían los recurrentes.

La relevancia de esta sentencia estriba en introducir una simbiosis que va a ser muy frecuente entre el principio de neutralidad y el principio de proporcionalidad: los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente objetivos amparados por la normativa comunitaria, como es la lucha contra el fraude o la garantía de los ingresos de los Estados, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata. Así, las medidas que pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda pública no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria.

A partir de esta consideración, el TJUE traslada al tribunal nacional el examen de una serie de cuestiones que pueden poner en tela de juicio las medidas cuestionadas, como son si existe un control jurisdiccional efectivo sobre tales retenciones, en particular, un control de la urgencia y de la necesidad de la retención del saldo del IVA reembolsable, así como la posibilidad de que el sujeto pasivo solicite, bajo el control del órgano jurisdiccional, que se sustituya la retención por otra garantía que sea suficiente para proteger los intereses de la Hacienda pública, pero que sea menos coercitiva para el sujeto pasivo, o que le impidan decretar, en cualquier fase del procedimiento, el levantamiento, total o parcial, de la retención. Además, en caso de levantamiento de la retención, sería contrario al principio de proporcionalidad calcular los intereses adeudados por la Hacienda pública sin tomar como fecha inicial de cómputo el día en el que normalmente se habría debido restituir el saldo del IVA.

6.5. Sentencia de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal Terminal

Se plantea en este caso la situación de una empresa belga, Ghent Coal, que compró unos terrenos e inició en los mismos obras de inversión, deduciendo el IVA soportado por todas estas inversiones.

No obstante, a iniciativa de la autoridad municipal, la empresa permutó dichos terrenos por otros situados en otro lugar. Por consiguiente, nunca utilizó los terrenos en los que había iniciado las obras de inversión que dieron lugar a deducción.

La Administración, aunque admite que la permuta no había sido prevista ni programada por Ghent Coal, considerando que la empresa no había utilizado los terrenos para efectuar operaciones sujetas al impuesto, reclamó la devolución del IVA deducido, así como el pago de una multa y de intereses de demora.

El Estado belga estimaba que, cuando los bienes entregados y los servicios prestados que dieron lugar a deducción no hayan sido utilizados nunca para efectuar operaciones sujetas al impuesto, el derecho a deducción debe denegarse con carácter retroactivo y debe devolverse íntegramente el IVA deducido.

El pronunciamiento del tribunal sostiene que se debe permitir a un sujeto pasivo que actúa como tal deducir el IVA soportado por bienes o servicios destinados a ser utilizados en el marco de operaciones sujetas al impuesto.

El derecho a deducción sigue existiendo cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya utilizado nunca dichos bienes y servicios para realizar operaciones sujetas al impuesto. En su caso, la entrega de un bien de inversión durante el periodo de regularización puede dar lugar a una regularización de la deducción en las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 20 de la directiva.

Más allá de este importante pronunciamiento, el TJUE ligó el mismo al principio de neutralidad, señalando que el mismo impone la deducción de las cuotas soportadas, cualquiera que sea el resultado de las actividades llevadas a cabo por el empresario o profesional. Supone, por tanto, la plasmación del criterio que se encontraba implícito en la sentencia Inzo, antes examinada, incluso por encima del tenor literal de la sentencia.

6.6. Sentencia de 21 de marzo de 2000, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Galbafri y otros

Esta sentencia fue especialmente destacada en España, ya que se refiere al régimen de deducciones antes del inicio de la actividad en nuestro país. En la misma, el TJUE declaró que la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios por empresarios y profesionales debía realizarse en el momento en el que se soportaran las cuotas, sin diferirse hasta el momento en el que se iniciaran las efectivas entregas de bienes y prestaciones de servicios.

La referencia al principio de neutralidad se contiene en el apartado 45 de la sentencia, que determina que el principio de neutralidad del IVA exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas, y sería contrario al mismo que las actividades económicas solo empezaran en el momento en el que se explotara efectivamente la empresa, pues supondría gravar al operador económico con el coste del IVA sin darle la posibilidad de deducirlo, haciendo una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma.

6.7. Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße

En este caso, la empresa recurrente adquirió un terreno, deduciendo el IVA, al tener la previsión de ir a ceder el mismo. Ante la imposibilidad de cederlo, decidió promover una obra para el arrendamiento, manteniendo el derecho a la deducción, ya que pensaba renunciar a la exención en dicho arrendamiento. Por un cambio legislativo, se privó de la posibilidad de renunciar a la exención en el arrendamiento, después de realizadas las inversiones, pero antes de que comenzaran las actividades, lo que determinó que la Administración negara retroactivamente el derecho a la deducción.

Se plantea si, en un supuesto como el indicado, en el que por el cambio legislativo ya no se van a realizar operaciones sujetas y no exentas al impuesto, puede ejercerse el derecho a la deducción.

El TJUE señala en su contestación que el cambio legislativo es independiente de su voluntad, por lo que resulta aplicable idéntica conclusión a la que se alcanzó en el caso Ghent Coal Terminal, y debe mantenerse el derecho a la deducción del IVA soportado. Añade, además, que cualquier otra conclusión sería contraria con el principio de neutralidad.

6.8. Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank

Se plantea en este caso el derecho a la deducción para una empresa que ha soportado un IVA en una operación que no está directamente vinculada con una operación por la que se repercute el IVA, sino con otra operación vinculada con la operación por la que se repercute el IVA.

El fallo del TJUE afirma que, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca a favor del sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. No obstante, tal sujeto pasivo que realiza operaciones por las que repercute el impuesto y otras no sujetas no puede deducir la totalidad de las cuotas del IVA que hayan gravado los servicios por los que se soporta el IVA, siempre que estos se hayan utilizado no para la realización de una operación sujeta al impuesto, sino en actividades que no son sino la consecuencia de esta, excepto si, mediante elementos objetivos, ese sujeto pasivo demuestra que los gastos relacionados con la obtención de tales servicios forman parte del coste de los diversos elementos integrantes del precio de la operación por la que se repercute el IVA.

6.9. Sentencia de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, Abbey National plc

En esta sentencia se plantea nuevamente el alcance del derecho a la deducción de cuotas soportadas por gastos vinculados con operaciones en las que no se produce repercusión del impuesto, en este caso, en una operación de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en la que, acogiéndose a la opción permitida por la directiva, se considera que no procede existe operación sujeta al impuesto.

El tribunal contesta señalando que tales cuotas se corresponden con gastos generales del cedente y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica, por lo que serán deducibles en la misma proporción en la que lo sean las restantes cuotas vinculadas con los gastos generales de la empresa, es decir, con aplicación de la prorrata que en su caso resultara pertinente.

Quizá el pronunciamiento más importante que contienen tanto la sentencia Midland Bank como esta es que:

el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción,

lo que constituye un elemento esencial para entender el alcance del principio de neutralidad.

6.10. Sentencia de 8 de febrero de 2007, asunto C-435/05, Investrand BV

Se plantea en este caso la deducibilidad de las cuotas soportadas por unos gastos por asesoramiento en los que había incurrido una sociedad para determinar el importe de un crédito que formaba parte de su patrimonio, pero que había nacido antes de que estuviera sujeta al IVA.

El tribunal, en su sentencia, amplía el alcance del principio de neutralidad que hemos visto en las sentencias anteriores Midland Bank y Abbey National, afirmando que también se concede el derecho a deducción a favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción, cuando los costes de los servicios de los que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que este

entrega o de los servicios que presta. Tales costes generales, afirma el TJUE, presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.

No obstante, en el caso que se juzga, entiende el TJUE que no cabe considerar que la entidad incurriera en gastos en relación con sus actividades sujetas a tributación; en consecuencia, como dichos gastos no se deben exclusivamente a tales actividades, no guardan una relación directa e inmediata con ellas y, por tanto, no se genera el derecho a la deducción del impuesto soportado.

6.11. Sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10, Enel Maritsa Iztok

Enel solicitó una devolución del exceso del IVA soportado. Dentro del plazo previsto en la normativa búlgara para efectuar la devolución, se comunicó a la entidad el inicio de una inspección fiscal, que concluyó con la devolución de los importes solicitados por la empresa, aunque más tarde del plazo legalmente previsto. La entidad solicitó que se le pagaran intereses de demora por el retraso sufrido en la percepción de la devolución.

Por el tribunal que plantea la cuestión prejudicial se cuestiona si resulta aceptable que, en virtud de una modificación legislativa tendente a luchar contra el fraude fiscal, se prorrogue el plazo de devolución del IVA hasta la fecha en la que se dicte una liquidación complementaria cuando se haya iniciado una inspección fiscal pasivo, sin que durante ese periodo se devenguen intereses por el importe a devolver.

Concluye el tribunal que, a la luz del principio de neutralidad fiscal, es contraria a la normativa comunitaria una normativa nacional según la cual el plazo normal para realizar la devolución del excedente del IVA sin intereses de demora sobre la cantidad a devolver se prorroga en caso de iniciación de un procedimiento de inspección fiscal, prórroga cuya consecuencia es que esos intereses solo se devengan a partir de la fecha en la que finaliza dicho procedimiento, siendo así que ese excedente ya ha sido objeto de traslado a los tres periodos impositivos siguientes al periodo en el que se ha originado. Por el contrario, se entendió que el plazo normal para la devolución sin intereses fijado en hasta 45 días no es contrario a la normativa comunitaria.

6.12. Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska SA

Se cuestiona en este asunto si se ajusta a la normativa comunitaria supeditar la modificación de la base imponible a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios y si dicho requisito contraviene los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.

Responde el tribunal que dicho requisito se ajusta a la normativa, mas que, si el mismo se aplica, de forma que resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, y se le impide demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de la que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada, se están vulnerando los principios de neutralidad y proporcionalidad.

6.13. Sentencia de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD

En esta sentencia se cuestiona al tribunal sobre si el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción del IVA y en exigir el pago de intereses cuando el impuesto se paga fuera de plazo.

Señala en su respuesta que los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA.

A continuación, manifiesta que el pago con retraso del IVA no puede, *per se*, equipararse a un fraude, el cual implica, por una parte, que las operaciones de las que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva IVA y de la legislación nacional por la que se adapte el derecho interno a esta directiva, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de la operación de la que se trate consista en obtener una ventaja fiscal, lo que no se ha acreditado.

A partir de estas consideraciones, determina el TJUE que el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del IVA fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora, siempre que esta sanción respete el principio de proporcionalidad.

6.14. Sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16, Nidera

En esta sentencia se trata la cuestión de los intereses a abonar por el retraso en la práctica de la devolución.

Nidera solicitó la devolución de unas cuotas del IVA soportadas por determinadas adquisiciones efectuadas en Lituania. La Administración, en primera instancia, denegó este derecho, siendo reconocido el derecho a la devolución por los tribunales lituanos. Efectuada la devolución del importe correspondiente, se le pagaron intereses, si bien solo desde la resolución del tribunal, cuando la entidad entendía que le correspondía desde el momento en el que se debió efectuar la devolución.

El tribunal que remite la cuestión prejudicial plantea si el principio de neutralidad fiscal permite la reducción del importe de los intereses que serían debidos normalmente por el IVA no devuelto dentro de plazo por concurrir circunstancias excepcionales tales como la magnitud del importe de dichos intereses, la duración extraordinaria del procedimiento y otras causas extraordinarias que estuvieron en el origen de la falta de devolución.

El TJUE señala que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA, esas modalidades no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del impuesto.

En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable y que, en todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo.

Cuando la devolución al sujeto pasivo de ese excedente se produce más allá de un plazo razonable, se exige que sea compensado por la indisponibilidad de los importes de que se trate sean compensadas mediante el pago de intereses de demora.

Estos principios quedarían cercenados si se admitieran las excepciones que propone el tribunal que plantea la cuestión, pues precisamente el importe elevado o el plazo dilatado son razones que, en lugar de restringir este derecho, lo hacen más relevante para respetar la neutralidad del impuesto y que el contribuyente no cargue con parte del peso del impuesto¹⁸.

¹⁸ Aunque no referida directamente al principio de neutralidad, por no tratarse de una devolución del IVA soportado en exceso, sino de la devolución del IVA indebidamente percibido por un Estado, debemos destacar la Sentencia de 23 de abril de 2020, asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18, *Sole-Mizo Zrt. y Dalmandi*, en la que se plantea la cuestión de los intereses a abonar por las Administraciones. En la misma se señala que el principio de efectividad demanda que en la devolución se aplique un interés de mercado; compensar plenamente del periodo en el que se ha privado al contribuyente de sus fondos de una manera ilegítima.

6.15. Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17, EN.SA.

Esta sentencia resulta fundamental para la definición del principio de neutralidad no desde su caracterización positiva, destacando los rasgos del mismo, sino para su caracterización negativa, en concreto, los límites de este principio.

EN.SA. era una sociedad italiana de producción y distribución de electricidad. La Administración tributaria llevó a cabo una regularización de las declaraciones del IVA de EN.SA. correspondientes a los ejercicios fiscales 2009 y 2010. En las operaciones realizadas por EN.SA. se aplicaba la regla inversión del sujeto pasivo, por lo que la entidad era, a la vez, deudor por el IVA devengado y disponía del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por inversión. La liquidación denegó la deducción del IVA correspondiente a unas operaciones de compra de energía eléctrica que consideró ficticias, manteniendo el IVA devengado. Se destaca, además, que la finalidad de simular estas operaciones no afectaba al ingreso de los impuestos, sino que pretendía incrementar el volumen de operaciones del grupo para obtener financiación bancaria.

Se cuestiona si la regularización, en la que se mantiene el IVA devengado en una operación ficticia, pero se excluye la deducibilidad de las mismas cuotas soportadas por esa operación ficticia en la que se aplica la inversión del sujeto pasivo, es compatible con los principios de neutralidad y de proporcionalidad aplicables en el IVA.

EL TJUE destaca, por una parte, que la imposibilidad de deducir el IVA correspondiente a unas operaciones ficticias resulta del artículo 168 de dicha directiva, ya que este precepto condiciona el derecho a la deducción el derecho a que el IVA se haya soportado por la adquisición de bienes o servicios que formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas en fases sucesivas, relación que es imposible en el caso de las operaciones ficticias.

Por otro lado, la obligación de pagar el IVA, que recae sobre todo aquel que mencione dicho impuesto en una factura, figura expresamente en el artículo 203 de la Directiva IVA, y el TJUE precisó que el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto.

Aunque, en general, estas obligaciones pesan sobre sujetos distintos, cuando, como en el caso de inversión, ambas condiciones recaen sobre el mismo sujeto, se deben aplicar igualmente. Ello es así porque los principios de proporcionalidad y neutralidad deben ceder ante el principio de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos cuando, como es el caso, resulta evidente que el expedidor de la factura no tenía buena fe («EN.SA. expidió deliberadamente facturas que no correspondían a ninguna operación real. En tales circunstancias, dicha sociedad no puede invocar su buena fe»).

6.16. Sentencia de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18, Oro Efectivo, SL

En este pronunciamiento se plantea la posible afectación al principio de neutralidad fiscal por la sujeción al ITP de las entregas realizadas por particulares de oro a favor de empresarios revendedores.

Planteaba el TS que, al sujetar a dicho impuesto esas entregas y no poderse deducir el impuesto de transmisiones soportado los adquirentes, cuyas ventas (como empresarios) iban a sujetarse al IVA, se estaba produciendo una doble imposición para los empresarios, contraria al principio de neutralidad fiscal.

El TJUE desestima esta posible afectación al principio de neutralidad fiscal, pues afirma que el citado principio se refiere únicamente al IVA armonizado, por lo que restringe sus efectos al derecho a la deducción de las cuotas soportadas de este impuesto. No afecta, por el contrario, a un impuesto no armonizado, como es el ITP, cuya deducción, o no, no es objeto de armonización.

La sentencia dictada declara, por tanto, la plena compatibilidad de ITP, en su modalidad de TPO, con el IVA.

Destacamos esta sentencia por dos circunstancias. Primero, por referirse al caso español, y en una materia en la que la doctrina del TS previa a este pronunciamiento se había pronunciado en contra del gravamen no armonizado. Y también por el valor en cuanto a delimitación negativa del alcance del principio de neutralidad, cuyos efectos no se pueden extrapolar del IVA armonizado.

6.17. Sentencia de 14 de mayo de 2020, asunto C-446/18, Agrobet

Esta sentencia plantea una profundización del criterio de la Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96; Garage Molenheide y otros, a la que nos hemos referido en anteriormente.

Se vuelve a plantear la procedencia de una retención sobre el saldo a devolver solicitado por el contribuyente cuando se ha iniciado un procedimiento de inspección tributaria al existir dudas sobre las cuotas deducibles, aunque estas dudas afectan solo a una pequeña parte de la totalidad del saldo solicitado a devolver.

El tribunal no acepta la objeción que plantea la Administración y las partes coadyuvantes (entre ellas, España), que consideran que el importe de la devolución solicitada no puede fraccionarse durante la comprobación en una parte cuestionada y otra parte no cuestionada,

que se debería devolver de forma inmediata. Sin embargo, señala que el mero hecho de que se esté desarrollando una inspección y que se esté centrando en determinadas cuotas no supone que exista un derecho a la devolución si no ha existido un pronunciamiento expreso sobre la procedencia de la devolución por la parte que se considera no cuestionada.

El TJUE recuerda que las exigencias del principio de neutralidad en esta materia se centran en la posibilidad de demorar la devolución del excedente de IVA para efectuar una inspección tributaria, sin que ese plazo prolongado deba considerarse no razonable si la prolongación no va más allá de lo necesario para concluir el mismo (Sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10, Enel Maritsa Iztok), y, por otra parte, que, cuando la devolución al sujeto pasivo de ese excedente se produce más allá de un plazo razonable, se exige que sea compensado por la indisponibilidad de los importes de que se trate sean compensados mediante el pago de intereses de demora (Sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16, Nidera).

Sentencia el tribunal que, en caso de que un sujeto pasivo invoque la existencia de una parte no controvertida del excedente del IVA en el contexto de un procedimiento de inspección tributaria, la Administración tributaria solo está obligada a devolver o trasladar la parte del excedente del IVA que, habida cuenta de las dudas que haya manifestado en dicho procedimiento y a la vista de las circunstancias pertinentes del caso, pueda identificar de manera clara, precisa e inequívoca como no controvertida con independencia del resultado del citado procedimiento, tomando en consideración todo el periodo impositivo que sea objeto de la declaración del IVA inicial. Si la Administración tributaria no podía constatar que se dieran esas circunstancias, no se le puede reprochar haber denegado la práctica de una liquidación parcial antes de la terminación del procedimiento de inspección tributaria de que se trata.

6.18. Sentencia de 7 de julio de 2022, asunto C-696/20, B

En este caso reciente, el tribunal plantea una de las cuestiones cardinales en el principio de neutralidad. Aunque suscitado originalmente en el ámbito de las deducciones, el mismo se ha extendido a otros ámbitos en los que se plantea una posible distorsión por las medidas estatales entre situaciones equiparables¹⁹.

¹⁹ No obstante, el principio de neutralidad no es la solución para toda situación en la que se pueda suscitar la existencia de un aparente exceso de tributación. Así, en la Sentencia de 30 de junio de 2022, asunto C-146/21, M. L. Arastey Sahún, se planteó si el principio de neutralidad podía afectar a la normativa rumana relativa a la inversión del sujeto pasivo, que exigía que el empresario al que se aplica esté identificado a efectos del IVA. EL TJUE niega cualquier afectación al principio de neutralidad, ya que no se está cuestionando la deducibilidad de cuota alguna, y es en relación con el derecho a la deducción donde el citado principio despliega sus efectos.

Se suscitaba un supuesto de dos entregas sucesivas con un único transporte con destino a otro Estado miembro, una primera entrega del proveedor a un intermediario, y la segunda, del intermediario al destinatario de los bienes, con un único transporte, desde Polonia y con destino al establecimiento del cliente final. Los contribuyentes consideraron que la primera era una entrega interior y la segunda una entrega intracomunitaria, mientras que la Administración, por la comprobación efectuada sobre el transporte, consideró que la primera era una entrega intracomunitaria y que el intermediario había realizado una adquisición intracomunitaria en el país que había atribuido el NIF-IVA comunicado en la operación, al no poder acreditar la tributación en el lugar de llegada de las mercancías, en aplicación del artículo 41 de la directiva (transpuesto por el art. 71.dos de la LIVA).

La Administración, en su comprobación, determinó que el transporte estaba vinculado a la entrega del proveedor al intermediario (el recurrente), por lo que calificó esta operación como entrega intracomunitaria, dando lugar a una adquisición intracomunitaria realizada por el intermediario. Como este no pudo acreditarla, se liquidó una adquisición intracomunitaria, por haber comunicado el NIF-IVA del Estado que realizaba la comprobación.

El TJUE examina si los principios de proporcionalidad y de neutralidad pueden excluir la aplicación del artículo 41 de la directiva, que está previsto en la misma como medida para evitar que se queden sin tributación las operaciones intracomunitarias, pero que no pretende cubrir un supuesto como el que concurre en este caso, en el que había existido un error en la valoración de los hechos y en la aplicación de las normas, pero no se había intentado evitar la tributación. Concluye el tribunal que, efectivamente, así es, pues el gravamen de una adquisición intracomunitaria requiere generalmente que la operación previa haya quedado exenta, como entrega intracomunitaria, lo que no era el caso en el presente asunto, en el que se había tributado por dicha operación como operación interior.

7. Aplicación práctica del principio de neutralidad en el IVA

7.1. Requisitos de deducibilidad de las cuotas soportadas a la luz del principio de neutralidad

Como su propio nombre indica, el IVA tiene por objeto de gravamen la adición de valor que se produce en cada fase de la producción y distribución de bienes y servicios. No obstante, examinando la forma en la que se determina la base imponible del impuesto, se comprueba que esta incluye la totalidad del valor de cada entrega de bienes o prestación de servicios, lo que, evidentemente, no es el valor añadido. El gravamen del valor añadido se consigue mediante la deducción sobre las cuotas devengadas de las cuotas soportadas por el empresario o profesional, determinándose dicha adición de valor mediante esta sustracción.

El ejercicio de este derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios recibidas es la característica fundamental del IVA, siendo esta característica la que permite superar la deficiencia esencial de los demás impuestos indirectos multifásicos, su caracterización como impuestos en cascada, ya que incorporan como un elemento de coste más el impuesto soportado en fases anteriores de producción y distribución. Este era un elemento de distorsión en el mercado, que favorecía la integración vertical de las empresas con la finalidad de ahorrar impuestos eliminando fases de producción y distribución de bienes y servicios. El derecho a la deducción, característica fundamental del IVA, hace del mismo un impuesto neutral, tanto hacia el mercado interior como en las operaciones internacionales, y logra el fin que el mismo persigue: que se grave efectivamente el consumo, por no disponer quienes no actúen como empresarios del derecho a la deducción.

Por ello, tal y como hemos visto en epígrafes anteriores, el TJUE ha afirmado el principio de neutralidad como un principio esencial del IVA que permite al empresario o profesional liberarse del impuesto soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios, identificando derecho a la deducción y neutralidad del impuesto²⁰.

No obstante, este principio no genera un derecho incondicionado a la deducción de las cuotas soportadas, sino que, como ha señalado el TJUE, debe someterse a las condiciones legalmente previstas. A pesar de que estas limitaciones puedan afectar a las decisiones de los empresarios, que se verán afectadas por la imposibilidad de deducir algunas cuotas, esta es una decisión consciente del legislador comunitario, que ha previsto determinadas condiciones para el ejercicio del derecho a la deducción. En muchos casos, las limitaciones al derecho a la deducción son meras normas técnicas que simplemente tratan de garantizar que la deducción sea la procedente o son normas que tienen por voluntad prevenir abusos de los contribuyentes, pero en otros casos son limitaciones que provienen del propio proceso de armonización, permitiendo que los Estados mantengan normas restrictivas que tenían vigentes en el momento de su adhesión a la Unión Europea. No obstante, tanto en unos casos como en otros, tales limitaciones deben ser examinadas a la luz del principio de neutralidad.

²⁰ En este sentido, las conclusiones del abogado general Mazak en la Sentencia de 11 de diciembre de 2007, asunto C-437/06, *Securenta*, apartado 27:

En la sentencia recaída en el asunto *Rompelman*, el Tribunal de Justicia señaló por primera vez que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del impuesto sobre el valor añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (principio de neutralidad).

Cabe, a este respecto, traer a colación la Sentencia de 13 de marzo de 2014, asunto C-204/13, Heinz Malburg, en la que se solicita del TJUE un pronunciamiento sobre la deducibilidad de una cuota soportada por el socio de una sociedad, repercutida por dicha sociedad con ocasión de su liquidación, por el traspaso de su cartera de clientes al socio, cuando el socio, sin haber ejercido actividad por cuenta propia, aporta dicha cartera de clientes a una sociedad civil controlada por el mismo, que es la que va a explotar la cartera de clientes. Es decir, se plantea si el principio de neutralidad permite deducir las cuotas repercutidas a una persona por otra persona distinta, que ha recibido a su vez la aportación de los bienes adquiridos por su socio.

El tribunal sentencia que el principio de neutralidad es un criterio interpretativo que debe interpretarse conjuntamente con las normas que trata de clarificar y nunca en contra de estas en particular (en este caso, con las normas relativas al derecho a la deducción). Las normas relativas al derecho a la deducción de las cuotas soportadas establecen que solo puede ejercerse dicho derecho por quien haya soportado, por repercusión directa, el impuesto, y que no puede deducirse una cuota que no se haya devengado (téngase presente que el socio, al no ejercer actividad empresarial o profesional, no es sujeto pasivo del impuesto y, por tanto, no debe repercutir cuota alguna a la sociedad civil a la que aporta la clientela).

En consecuencia, niega el derecho a la deducción en dichas condiciones de la cuota repercutida en la disolución al socio por parte de la sociedad civil que recibió la aportación de la clientela de ese socio, siendo tal limitación acorde con el principio de neutralidad.

7.2. Neutralidad y exenciones

Aunque el principio de neutralidad despliegue sus efectos, de manera fundamental, en el ámbito de la deducción del impuesto soportado, también existen numerosas sentencias en las que se hace referencia al principio de neutralidad en el ámbito de las exenciones.

Como elemento configurador del IVA, las exenciones también han sido objeto de una cierta aproximación. La directiva refundida recoge las exenciones en su título IX, que comprende los artículos 131 a 166, así como algunos de los artículos contenidos en el capítulo 1 del título XIII, «Excepciones», en cuyos artículos 370 a 393 se establecen también determinadas exenciones del impuesto.

Las exenciones previstas pueden clasificarse desde distintos puntos de vista. La más relevante diferenciación, sin duda, es la que distingue las exenciones que podríamos denominar «sistémicas» y las exenciones que constituyen un verdadero beneficio fiscal.

Las exenciones sistémicas son las exenciones plenas, siendo los ejemplos paradigmáticos de las mismas las exportaciones y las entregas intracomunitarias de bienes. En las

mismas, el legislador no está concediendo beneficio fiscal alguno, sino que pretende lograr un pleno cumplimiento del principio de neutralidad. Los bienes que son remitidos a otros Estado miembro (entregas intracomunitarias) o a un territorio tercero (exportaciones) no devengan el IVA, aplicándose la exención correspondiente, puesto que el consumo de los mismos no se va a producir en el TAI; sin embargo, para que dichos bienes se vean eximidos totalmente del IVA (como exige el principio de neutralidad, ya que no van a ser consumidos en el TAI), es preciso, además de aplicar la exención, devolver el IVA soportado por el empresario o profesional que realiza las exportaciones o las entregas intracomunitarias de bienes. Por ello, estas exenciones generan el derecho a la deducción del IVA soportado, como señala el artículo 169 de la directiva refundida (transpuesto por el art. 94 de la LIVA).

Las restantes exenciones son auténticos beneficios fiscales con los que el legislador quiere primar determinadas actividades y ofrecerlas a un precio más reducido. Vemos clara esta finalidad, por ejemplo, en el capítulo 2 del título IX, que denomina el legislador «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general».

No obstante, estas exenciones introducen un factor de complejidad en el impuesto, así como la principal limitación a la neutralidad fiscal, en la medida en que estas exenciones impiden, al menos en la parte que les corresponda, la deducción del impuesto soportado. Por ello, se les denomina «exenciones limitadas».

Por otro lado, también debemos distinguir entre exenciones de aplicación obligatoria por los Estados miembros y las exenciones de aplicación voluntaria. Esta distinción es corolario lógico de la voluntad armonizadora, que no unificadora, del IVA comunitario a la que ya hemos aludido anteriormente.

Las exenciones obligatorias van a tener que implantarse de manera imperativa por los Estados miembros. Ejemplo de ellos son los artículos 132 y 135, que regulan las «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» y las «Exenciones relativas a otras actividades», para las que el inicio de la norma es claro: «Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes».

Las exenciones voluntarias son aquellas en las que la normativa comunitaria permite que los Estados miembros apliquen o no la exención. Ejemplo de estas son los artículos 371 y 375 y siguientes de la directiva refundida. Estas son particulares para cada Estado miembro y son exenciones que les fueron permitidas en la negociación de la adhesión, dado que se trata de exenciones que existían con anterioridad a cada adhesión respectiva.

Menor interés tiene la clasificación en exenciones objetivas y subjetivas, en la medida en que las exenciones en el IVA son mayoritariamente objetivas, para operaciones concretas, o, en casos concretos, mixtas, en las que las condiciones para aplicar la exención son tanto la operación en concreto a la que se aplica como la naturaleza del sujeto que puede aplicarla.

Finalmente, cabe destacar que, además de la necesidad de transponer las exenciones, la directiva ofrece cierto margen de discrecionalidad a los Estados miembros para garantizar que las exenciones previstas alcancen los objetivos queridos por la norma comunitaria. Así, por ejemplo, el artículo 133 de la directiva permite a los Estados establecer determinadas condiciones para aplicar las exenciones por razones de interés general. Igualmente, el artículo 137 de la directiva introduce una facultad para permitir determinados supuestos de renuncia a la exención y la aplicación del régimen normal de tributación²¹. El apartado 2 de dicho artículo habilita a los Estados miembros para limitar su alcance y determinar las modalidades en las que se va a permitir dicha posibilidad a los sujetos pasivos.

Las exenciones son uno de los aspectos fundamentales que hay que examinar desde el punto de vista de la neutralidad. Los pronunciamientos del TJUE que permiten afirmarlo así son numerosos.

Como señala la directiva refundida, el impuesto tiene una vocación de generalidad²², gravando todas las operaciones realizadas por empresarios o profesionales; de hecho, el IVA es una de las modalidades de los impuestos generales sobre las ventas. La exención constituye, por tanto, una excepción frente a la pretensión de generalidad del impuesto y debe interpretarse con respeto al principio de neutralidad para que no se produzcan beneficios improcedentes entre bienes y servicios²³.

Uno de los aspectos en los que se ha traducido dicha exigencia de neutralidad es el de interpretación estricta²⁴ de las exenciones que se abre a los razonamientos del TJUE en

²¹ El artículo 137 se abre de la siguiente manera: «Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación [...]».

²² Considerando 5 de la directiva refundida:

Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios. Por consiguiente, en interés del mercado interior y de los Estados miembros, conviene adoptar un régimen común cuya aplicación se extienda igualmente al comercio al por menor.

²³ Considerando 7 de la directiva refundida:

El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.

²⁴ Aunque en ocasiones el TJUE haya usado el término «restrictivo» para referirse a la interpretación de las exenciones, ha precisado que la interpretación es estricta para no incluir otros supuestos de hecho distintos de los queridos por el legislador, pero la interpretación no puede ser tan restrictiva que deje sin contenido a las exenciones. En este sentido, las conclusiones del abogado general Jacobs en la Sentencia de 13 de diciembre de 2001, asunto C-267/00, Zoological Society of London:

muchas sentencias en materia de exenciones. Ejemplo de ello es la Sentencia de 19 de noviembre de 2009, asunto C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV, en la que se dice²⁵:

Con carácter preliminar, hay que recordar que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos.

No obstante, como también ha señalado el tribunal, aunque debe realizarse una interpretación estricta de las exenciones, no puede traducirse esta en una interpretación que vacíe de contenido totalmente las exenciones previstas por el legislador. Así, una de las primeras matizaciones introducidas es que la interpretación estricta de las exenciones no supone, necesariamente, la existencia de una interpretación restrictiva de los conceptos contenidos en las mismas²⁶.

Estoy de acuerdo en que las exenciones del IVA han de ser estrictamente interpretadas, pero no deben ser reducidas a través de su interpretación. En este aspecto tiene razón la Comisión al oponer los conceptos de interpretación «estricta» y «restrictiva». Como consecuencia, las limitaciones de las exenciones no deben ser interpretadas restrictivamente, pero tampoco de modo que excedan de sus términos. Las exenciones, al igual que cualesquiera limitaciones de ellas, han de ser interpretadas de forma que la exención se aplique a lo que se pretendía y nada más. Así pues, coincido con la asociación en que es apropiado considerar la finalidad de las reglas relevantes en su contexto.

²⁵ Referencias similares se pueden encontrar en muchas sentencias, entre ellas, cabe citar las de 14 de junio de 2007, asunto C-445/05, Haderer, apartado 18; de 11 de diciembre de 2008, asunto C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, apartado 30; de 23 de abril de 2009, asunto C-357/07, TNT Post UK, apartado 31; de 16 de noviembre de 2017, asunto C-308/16, Kozuba Premium Selection, apartados 39 y 40; y de 21 de octubre de 2021, asunto C-373/19, Dubrovin & Tröger GbR-Aquatics.

²⁶ En la Sentencia de 4 de mayo de 2004, asunto C-284/03, Temco Europe SA, el TJUE señala:

En segundo lugar, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Irlanda, antes citada, apartado 52; de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, apartado 25, y Sinclair Collis, antes citada, apartado 23). Como ha señalado acertadamente el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, esta exigencia de interpretación estricta no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las dispensas hayan de entenderse de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen.

Pero la neutralidad también va a ser un patrón que sirva para enjuiciar las facultades de desarrollo de los Estados miembros, a las que antes nos referíamos. Aunque las exenciones constituyan excepciones al régimen general del IVA, el TJUE señala que las mismas, desde el punto de vista de la neutralidad, no deben generar excepciones entre los bienes o servicios análogos²⁷ ni entre sujetos que realizan la misma actividad²⁸ ni entre Estados miembros. En este sentido, debemos tener presente que las exenciones son un concepto comunitario y, como todos los conceptos comunitarios, deben ser objeto de interpretación uniforme en todos los Estados miembros²⁹.

Tal es el caso de los supuestos en los que, bien sea por la facultad de desarrollo conferida a los Estados miembros, bien sea por la propia ambigüedad de los términos contenidos en la normativa comunitaria, la intervención de los Estados miembros en la transposición puede generar diferencias en la tributación de actividades esencialmente iguales. En este sentido, fue paradigmática la Sentencia de 10 de noviembre de 2011, asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10, Rank Group plc, en la que se examinó la aplicación de la exención para los juegos de azar en Reino Unido, que no alcanzaba determinados tipos de máquinas tragaperras. En este sentido, el TJUE recuerda que la facultad de los Estados miembros para determinar las condiciones y los límites de la exención y, por tanto, de someter o no a las operaciones al IVA, debe respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (tal y como ya señalara en la Sentencia de 11 de junio de 1998, asunto C-283/95, Fischer). El principio de neutralidad supone que servicios similares sean tratados de forma equivalente desde el punto de vista del IVA. Queda perfectamente resumido el gran alcance que el TJUE da al principio de neutralidad en este ámbito en el fallo de la misma, que establece lo siguiente:

1) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al impuesto sobre el valor añadido entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio. Así pues, tal infracción no exige que se declare además la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por dicha diferencia de trato.

²⁷ En este sentido, la Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C48/19, X-GmbH, apartado 45 (y jurisprudencia referida en el mismo):

En segundo lugar, los Estados miembros deben observar el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencias de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartado 39 y jurisprudencia citada, y de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C597/17, EU:C:2019:544, apartado 28).

²⁸ En este sentido, la Sentencia de 7 de septiembre de 1999, asunto C-216/97, Gregg.

²⁹ Sentencia de 3 de junio de 2010, asunto C-237/09, Natalie De Fruytier, apartado 21.

2) Ante una diferencia de trato entre dos juegos de azar en relación con la concesión de una exención del impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no procede tener en cuenta que estos dos juegos son objeto de tipos diferentes de autorización y están sometidos a regímenes jurídicos diferentes en materia de control y de regulación.

3) Para valorar, a la vista del principio de neutralidad fiscal, si dos tipos de máquinas tragaperras son similares y exigen al mismo trato con respecto al impuesto sobre el valor añadido, se debe comprobar si la utilización de dichos tipos es comparable desde el punto de vista del consumidor medio y responde a las mismas necesidades de éste, para lo cual los elementos que pueden ser tenidos en cuenta a tales efectos son, en particular, los límites mínimos y máximos de las apuestas y de los premios y las posibilidades de ganar.

4) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo no puede solicitar la devolución del impuesto sobre el valor añadido pagado en determinadas prestaciones de servicios alegando una infracción de dicho principio, cuando las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata consideraron exentas, en la práctica, prestaciones de servicios similares, pese a no estar exentas del impuesto sobre el valor añadido con arreglo a la normativa nacional pertinente.

5) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que ha hecho uso de la facultad de apreciación conferida por el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva 77/388 eximiendo del impuesto sobre el valor añadido la puesta a disposición de cualquier medio destinado a juegos de azar, si bien excluyendo de esta exención una categoría de máquinas que cumplen ciertos criterios, no puede oponer a una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido, basada en la infracción de este principio, el hecho de haber reaccionado con la diligencia debida ante el desarrollo de un nuevo tipo de máquina que no cumple esos criterios.

Resulta destacable en esta sentencia que el TJUE haya proyectado el principio de neutralidad tanto sobre el contenido de la exención en sí mismo como sobre la facultad de desarrollo que se reconoce a los Estados miembros. Además, formula los términos en los que se debe entender la neutralidad en este ámbito: se deben tratar de forma igual todos los bienes y servicios que satisfagan necesidades similares desde el punto de vista del consumidor medio, lo que limita las facultades de los Estados miembros para incluir o excluir productos, beneficiando indebidamente a algunos productos. Por otro lado, solo en supuestos en

los que no se cumpla la condición prevista, que los bienes o servicios atiendan a necesidades distintas de los consumidores, puede abrirse camino una interpretación estricta de las exenciones, impidiendo su extensión a supuestos no queridos por el legislador comunitario.

Este pronunciamiento ha sido reiterado, recientemente, en sendas Sentencias de 12 de septiembre de 2024; la primera, asunto C-741/22, Casino de Spa SA y otros, y la segunda, asunto C-73/23, Chaudfontaine Loisirs SA, también sobre el alcance de la exención para las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero.

Pero también otras recientes sentencias demuestran que esta aplicación del principio de neutralidad en el marco de las exenciones sigue siendo la imperante en el momento actual y que se extiende a todas las exenciones.

La Sentencia de 7 de abril de 2022, asunto C-228/20, I GmbH, cuestiona una exigencia del derecho alemán a la exención prevista para los servicios hospitalarios a que los presten establecimientos incluidos en el plan hospitalario de un Estado federado o a los que hayan celebrado un convenio de prestación de asistencia sanitaria con determinadas autoridades y entidades. El TJUE afirma que la facultad de los Estados miembros para fijar las condiciones de ejercicio de la actividad para aplicar la exención viene limitada por el principio de neutralidad, que prohíbe excluir a todos los operadores que presten el servicio contemplado en la exención en condiciones comparables «a ojos» de los usuarios. En consecuencia, declara que la legislación alemana vulnera el citado principio de neutralidad.

Muy similar a este pronunciamiento es el que se halla en la Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C-211/18, Idealmed III-Serviços de Saúde SA.

La Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C48/19, X-GmbH, examina la posible aplicación de la exención aplicable a los servicios sanitarios a un servicio de consultas telefónicas sobre diferentes temas relativos a la salud y programas de acompañamiento, de pacientes aquejados de enfermedades crónicas o de larga duración, basados en una evaluación asistida por ordenador, mediante un cuestionario concreto que les permitía determinar el contexto médico al que podía vincularse la situación del cliente, y a continuación asesoraban a este último sobre su situación terapéutica, dándole explicaciones relativas a los diagnósticos y a las terapias posibles o, incluso, proponiéndole cambios de hábitos o de tratamiento. El TJUE afirma que la definición de las profesiones médicas y sanitarias a las que se condiciona la exención debe realizarse por el Estado miembro del que se trate, pero sometido a determinados límites, particularmente, la finalidad de la exigencia contenida en la directiva, que es la exigencia de un nivel de calidad suficiente en el servicio exento, pero sin que el concepto de profesional sanitario deba interpretarse restrictivamente, y el respeto al principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. La conclusión que extrae el tribunal es que no deben exigirse requisitos adicionales para calificar al profesional como sanitario por la prestación telefónica del servicio.

Por el contrario, la Sentencia de 28 de abril de 2022, asunto C-612/20, Happy Education SRL, examina la aplicación de 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 en cuestión. En este caso, el TJUE reconoce la facultad del Estado miembro para establecer condiciones para el reconocimiento de tales centros, concluyendo que una entidad privada que ejerce actividades de enseñanza de interés general consistentes en la organización de actividades complementarias del programa escolar, pero que no cumple con los requisitos establecidos por el derecho nacional para poder disfrutar de ese reconocimiento, no puede aplicar la exención.

No podemos concluir sin destacar que el TJUE, a pesar de la interpretación estricta de las exenciones, en determinados casos ha realizado una interpretación amplia de los términos de la exención, amparándose en el principio de neutralidad, y cuyo objeto es siempre lograr que las exenciones desplieguen sus finalidades.

Resulta en este caso ejemplificativa la Sentencia de 7 de septiembre de 1999, asunto C-216/97, Gregg, ya citada. En la misma se plantea la validez de una exclusión por la normativa nacional de la exención, prevista para «organismos» y «establecimientos», y que la normativa británica restringía a las personas jurídicas, que pretendía aplicarse por una *partnership*, entidad sin personalidad jurídica constituida por un matrimonio que regía la actividad. El TJUE entendió que, en aplicación del ya tan citado principio de neutralidad, no podía hacerse una interpretación estricta de los términos «organismos» y «establecimientos», circunscribiéndolos a las personas jurídicas, y que procedía aplicar la exención también a esta entidad. Esta sentencia, además, supuso una ruptura con la jurisprudencia anterior del TJUE, en la que se propugnaba la interpretación restrictiva de este término³⁰.

Similar a esta sentencia es la Sentencia de 16 de octubre de 2008, asunto C-253/07, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club³¹, en la que se analiza la aplicabilidad de la exención para las prestaciones en favor de personas que realicen deporte a los servicios que presta una federación deportiva a unos clubes deportivos, que son los que contratan con las personas físicas. El TJUE, en aplicación del principio de neutralidad, entendió que estos servicios también debían quedar exentos, pues en otro caso se frustraría la finalidad que quiere atender la exención de protección del deporte, ya que se encarecería el servicio y se prestaría de una forma menos organizada.

³⁰ Sentencia de 11 de agosto de 1995, asunto C-453/93, Bulthuis-Griffioen, en la que se afirmó que:

Un empresario, persona física, no puede pretender disfrutar de una exención con arreglo a la letra g) de dicha disposición, que la reserva expresamente a los organismos de Derecho público o a otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate les haya reconocido su carácter social.

³¹ Sobre esta sentencia, véase Siota Álvarez (2010).

7.3. Neutralidad y tipos impositivos reducidos

La armonización del IVA no ha alcanzado, al menos de forma completa, a los tipos de gravamen. La Directiva 92/77/CEE contemplaba la aplicación de un tipo general, cuyo importe mínimo se fijaba en el 15 %. Los Estados miembros quedaban facultados para aplicar uno o dos tipos reducidos, con un importe mínimo del 5 %, a los bienes y servicios incluidos en una lista (anexo III de la Directiva IVA). También se permitió mantener los tipos inferiores al mínimo del 5 % (o incluso nulos) vigentes antes del 1 de enero de 1991.

La Comisión ha mantenido la pretensión de lograr una mayor aproximación de los tipos entre los Estados miembros, al considerarlo un elemento fundamental para avanzar hacia el sistema definitivo en los intercambios intracomunitarios basado en la tributación en origen³².

En 2021, el Consejo acordó una orientación general sobre la propuesta de actualización de los tipos del IVA³³, cuyos elementos más destacados son la actualización de la lista de bienes y servicios a los que todos los Estados miembros pueden aplicar tipos reducidos del IVA; eliminación en un periodo de tiempo que se extenderá hasta 2030 con la posibilidad de que los Estados miembros apliquen tipos reducidos y exenciones a bienes y servicios considerados perjudiciales para el medioambiente y para los objetivos de la Unión Europea en materia de cambio climático; puesta a disposición de todos los países de excepciones y exenciones para bienes y servicios específicos, que ahora estaban actualmente vigentes por razones históricas en algunos Estados miembros, a fin de garantizar la igualdad de trato y evitar distorsiones de la competencia; completada la anterior con la eliminación, antes de 2032, de todas las excepciones existentes que no estén justificadas por objetivos de política pública que no sean los que sostengan la acción de la Unión Europea en materia de clima.

Esta orientación se tradujo en la adopción de la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se reforma la directiva refundida en materia de tipos.

Con todo, la diferencia de tipos es, de forma indubitada, una fuente de desigualdades y una quiebra en la neutralidad del impuesto, en la medida en que los productos beneficiados de tipos reducidos van a ver su precio reducido por la factura impositiva frente a aquellos productos que apliquen el tipo general del impuesto. Por ello, el TJUE se ha pronunciado en varias ocasiones sobre este particular y lo ha hecho desde el punto de vista de la neutralidad.

³² Así se recoge tanto en el *Libro Verde sobre el futuro del IVA* (COM (2010) 0695) como en el Plan de Acción IVA: Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir (Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo; COM (2016) 148 final, Bruselas, 7 de abril de 2016).

³³ Consejo Ecofin de 7 de diciembre de 2021. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_21_6608

Sin duda, uno de los ejemplos más claros de lo que señalamos es la interpretación de los conceptos a los que se pueden aplicar los tipos reducidos, contenida en el anexo III de la directiva refundida. Como en tantas ocasiones, el TJUE ha concluido que tales conceptos son conceptos comunitarios y que, como tales, deben ser objeto de una interpretación común y uniforme.

Ejemplo de esta jurisprudencia, afectando de lleno a nuestro país, es la Sentencia de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11, Comisión Europea contra Reino de España, en la que se sometió al tribunal sobre si determinados productos médicos y sanitarios podían entenderse incluidos en el anexo III de la Directiva IVA. Los dos argumentos generales más relevantes de la misma, sin duda, fueron la necesidad de una interpretación restrictiva en la transposición de los tipos reducidos, dada su naturaleza de excepciones al régimen general y privilegios distorsionadores de la competencia, y la ausencia de facultad de desarrollo para los Estados miembros que les permitiera introducir elementos discrecionales. A partir de dichos principios, el TJUE concluyó que únicamente pueden aplicar el tipo reducido medicamentos «acabados», no los productos que sirvan para su fabricación; que no son productos sanitarios los que sirven para el cuidado de los animales y que los productos que alivian las deficiencias físicas de los animales tampoco pueden aplicar el tipo reducido, ya que el término «minusválido» solo puede predicarse para los seres humanos.

En otras ocasiones, sin embargo, el TJUE ha utilizado el principio de neutralidad no para defender la aplicación restrictiva de los conceptos, sino para determinar una igualdad de trato a productos que son similares, entendiendo como tales los que presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, en función del criterio de que su utilización sea comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen considerablemente en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de esos bienes o de esas prestaciones de servicios³⁴. Este criterio recuerda mucho lo ya señalado en relación con las exenciones.

Un ejemplo reciente de esta doctrina se encuentra en la Sentencia de 3 de febrero de 2022, asunto C-515/20, B AG, en el que se examina si cabe entender que las astillas de madera se encuentran incluidas en la expresión «madera para leña» que utiliza la directiva para acotar el tipo reducido. El TJUE considera que el concepto «madera para leña» es un concepto comunitario, que debe interpretarse de manera uniforme, y que dicha interpretación de realizarse según su «sentido habitual en el lenguaje común», que incluye toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión. En consecuencia, entiende que las astillas se encuentran incluidas en dicho concepto.

³⁴ Sentencias de 22 de abril de 2021, asunto C-703/19, Katowicach; y de 9 de septiembre de 2021, asunto C-406/20, Phantasialand.

También se ha pronunciado el tribunal sobre la aplicación de los tipos inferiores al mínimo que se podían aplicar por estar vigentes antes del 1 de enero de 1991. Se trata, en concreto, de la posibilidad de volver a aplicar dichos tipos cuando los Estados que los aplicaban, voluntariamente, los habían abandonado previamente. El TJUE ha concluido que se trata de medidas excepcionales, por lo que, cuando se restringe su aplicación, se está reduciendo la brecha en la neutralidad fiscal que suponen y no pueden volver a aplicarse³⁵. Sin duda, se verá afectada esta doctrina por la modificación del artículo 98 de la directiva refundida³⁶, que permite aplicar en algunos productos excepciones, que estaban actualmente vigentes por razones históricas en algunos Estados miembros, a todos ellos.

7.4. Otras manifestaciones del principio de neutralidad fiscal

El principio de neutralidad, como hemos visto, ha tenido un gran protagonismo en la jurisprudencia del TJUE. Aunque especialmente caracterizado en el ámbito del ejercicio del derecho a la deducción y con importante extensión, como se analizaba en los epígrafes anteriores, en materia de exenciones o tipos de gravamen, no con ello se agotan sus apariciones en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

Destaca, por ejemplo, el principio de neutralidad como principio que se opone a la distinción entre operaciones lícitas e ilícitas. Sobre esta cuestión resultan especialmente reseñables las Sentencias de 28 de mayo de 1998, asunto C-3/97, Goodwin y Unstead (que resume la doctrina del TJUE contenida en las Sentencias de 28 de febrero de 1984, asunto C-294/82, Einberger; de 5 de julio de 1988, asunto C-269/86, Mol; de 5 de julio de 1988, asunto C-289/86, Happy Family; de 6 de diciembre de 1990, asunto C-343/89, Witzemann; y de 2 de agosto de 1993, asunto C-111/92, Lange), y otras posteriores, como la Sentencia de 29 de junio de 1999, asunto C-158/98, Coffeshop Siberië, o la de 29 de junio de 2000, asunto C-455/98, Kaupo Salumets.

El TJUE establece que el IVA tiene una voluntad de gravar de igual manera todas las transacciones económicas realizadas en el mercado, lo que, en principio, se opone a que se establezca una diferenciación entre transacciones lícitas e ilícitas, quedando todas ellas sujetas al impuesto. No obstante, para determinadas mercancías, cuyo comercio está esencialmente prohibido (como las drogas o la moneda falsa), queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito, lo que lleva a excluir el gravamen de tales

³⁵ En este sentido, las Sentencias de 12 de junio de 2008, asunto C-462/05, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Portuguesa; y de 28 de febrero de 2012, asunto C-119/11, Comisión Europea contra República Francesa.

³⁶ Modificado por la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022.

operaciones esencialmente ilegales, que quedan sometidas exclusivamente a las medidas represivas, penales o administrativas que se establezcan por cada Estado miembro (tales como los delitos penales o delitos de contrabando).

No se extiende esta prohibición, sin embargo, a mercancías tales como productos falsificados, que, si bien vulneran derechos y prohibiciones, esta no se aprecia por la naturaleza y características esenciales del producto. Por lo tanto, los productos falsificados no quedan excluidos del ámbito del IVA, ya que estos entran en competencia con los productos comercializados en el mercado legal.

Otra materia afectada por el principio de neutralidad ha sido el régimen de las devoluciones por ingresos indebidos, como se manifiesta en la Sentencia de 10 de febrero de 2022, asunto C-487/20, Philips Orastie, en el que se declara contrario a los principios de neutralidad fiscal, equivalencia y de efectividad un régimen nacional para las devoluciones de las cantidades ingresadas por actos administrativos en materia del IVA que resulta menos favorable que el previsto para otras deudas tributarias.

Igualmente, el principio de neutralidad se ha utilizado como elemento de interpretación en relación con las limitaciones impuestas por los Estados miembros a las modificaciones de la base imponible, tal y como se observa en las Sentencias de 12 de mayo de 2021, asunto C-844/19, TechnoRent International; de 6 de octubre de 2021, asunto C-717/19, Boehringer Ingelheim; y de 11 de noviembre de 2021, asunto C-398/20, ELVOSPOL s. r. o.

Finalmente, podemos referirnos a otras manifestaciones del principio de neutralidad que podríamos calificar de particulares, por responder a situaciones muy concretas. Ejemplo de ello es la Sentencia de 1 de julio de 2021, asunto C-521/2019, CB, suscitada en una cuestión planteada en relación con la normativa española, en concreto, si los importes de las cantidades cobradas no facturadas ni declaradas por el contribuyente (operaciones «en negro») puestas de manifiesto por la Inspección de Tributos deben considerarse que son con las cuotas del IVA incluidas o sin las cuotas del IVA.

Ha concluido el TJUE, a la luz del principio de neutralidad, que cuando en una comprobación se constata una operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por sujetos pasivos del IVA y no se ha hecho constar la repercusión del tributo, el importe total percibido debe considerarse incluyendo el IVA devengado por dicha operación. Solo se admite como excepción a esta previsión el supuesto en el que se constatase que el empresario o profesional, sujeto pasivo, pudiera repercutir o hubiera repercutido el impuesto al comprador.

Referencias bibliográficas

Siota Álvarez, M. (2010). La exención del IVA en las prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte. (Comentario a la STJCE de 16 de octubre de 2008, asunto C-253/07). *Noticias de la Unión Europea*, 307, 145-147.

Alejandra Bas Bolufer. Inspectora de Hacienda del Estado en activo en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Barcelona. Técnico de Hacienda del Estado en excedencia. Ha trabajado previamente en el Departamento de Gestión Tributaria en la Delegación Especial de Tarragona como técnico de Hacienda. Profesora de CEF-UDIMA.

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.

Contribución: Ambos autores han contribuido de manera equitativa en el presente trabajo y han participado activamente en la redacción del mismo.

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

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

Con este tercer artículo finaliza 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 liquidación vinculada a delito fiscal por deuda tributariamente prescrita y la exorbitante acción ejecutiva. Sobre las premisas teóricas expuestas a lo largo de toda la investigación, se sientan importantes conclusiones jurídicas sobre la regularización, administrativa o voluntaria, del delito fiscal con cuota defraudada tributariamente prescrita: defectuosa técnica legislativa, dudosa constitucionalidad de la reforma y enriquecimiento injusto de la Administración. Finalmente, el artículo se plantea la interesante cuestión de la posible utilización de una acción civil de enriquecimiento injusto para reaccionar frente al pago de la deuda tributaria prescrita.

Palabras clave: liquidación vinculada a delito; responsabilidad civil derivada de delito fiscal; recuperación cuota tributaria prescrita; enriquecimiento injusto.

Recibido: 10-01-2025 / Aceptado: 13-01-2025 / Publicado: 04-04-2025

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 (III). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 156-178. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24293>



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

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 third article concludes a collective work that, based on solid theoretical foundations, explores the practical consequences of the temporal mismatch between tax and criminal statute of limitations. Specifically, it examines the settlement linked to a tax crime due to statute-barred tax debt and the excessive executive action. Drawing on the theoretical premises established throughout the research, the article presents significant legal conclusions regarding the regularization –whether administrative or voluntary– of tax crimes with a time-barred tax liability: a flawed legislative technique, a questionable constitutionality of the reform, and unjust enrichment of the administration. Finally, the article raises the intriguing issue of potentially using a civil action for unjust enrichment to challenge the payment of statute-barred tax debt.

Keywords: settlement linked to crime; civil liability arising from tax crime; recovery of prescribed tax debt; unjust enrichment.

Received: 10-01-2025 / Accepted: 13-01-2025 / Published: 04-04-2025

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 (III). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 156-178. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24293>



Sumario

- 6. La regularización mediante liquidación vinculada a delito
 - 6.1. La reforma de la Ley 34/2015: la exorbitante exacción ejecutiva de una deuda civil
- 7. Valoración crítica de la regularización del «quinto año»: de una defectuosa técnica legislativa a la dudosa constitucionalidad de la reforma y al enriquecimiento injusto de la Administración

Referencias bibliográficas

6. La regularización mediante liquidación vinculada a delito

6.1. La reforma de la Ley 34/2015: la exorbitante exacción ejecutiva de una deuda civil

En la práctica contencioso-tributaria diaria, los indicios de delito son apreciados en el seno de un procedimiento de inspección, que queda inconcluso y se remite al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial para depurar las responsabilidades penales¹. Pero en nuestra rica casuística procesal tampoco es excepcional que, en el seno de un procedimiento penal ya incoado, cualesquiera que sean los delitos investigados, puedan apreciarse también indicios de delito fiscal.

Un pálido reflejo de esta disyuntiva procesal se aprecia en el artículo 305.4 del Código Penal (CP) cuando establece el demiurgo infranqueable para la regularización voluntaria, que se identifica con la inexistencia de actuaciones judiciales o administrativas de comprobación e investigación. En la primera hipótesis, y pese a la ausencia de una previsión legal específica, pero sin duda por su notable complejidad técnica, el juez de instrucción recabará el auxilio de la AEAT para la determinación de las cuotas defraudadas. En la segunda alternativa procesal, la más frecuente en nuestra cotidiana práctica procesal, existe una minuciosa regulación en la LGT, en gran medida inducida por la reforma de 2012 del artículo 305 del CP.

En ambos casos, nos encontraremos ante lo que, a los limitados efectos de nuestro estudio, hemos calificado como «regularización administrativa de la cuota defraudada». En puridad técnica, esta expresión es incorrecta porque la determinación de la cuota defraudada corresponde privativamente al juez penal. Nótese que el umbral cuantitativo de los 120.000 euros de cuota defraudada es, como condición objetiva de punibilidad o como elemento objetivo del tipo, un elemento constitutivo del delito, y que la correcta la cuantificación del delito determinará la extensión cuantitativa de la responsabilidad civil. Sin embargo, es innegable que este tipo penal en blanco presenta un fuerte componente de «prejudicialidad

¹ Este era el sentido y el alcance de la primitiva redacción del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), cuando regulaba la vertiente formal del *ne bis idem*, estableciendo la inhibición administrativa y la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal.

administrativa», quizá no desde una acendrada dogmática procesal², pero sí desde una innegable vertiente práctica. Es esa acusada «prejudicialidad administrativa» *de facto* la que nos mueve a hablar de regularización administrativa de las cuotas defraudadas, máxime tras la reforma operada con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, que activa su inmediata ejecutividad con las técnicas de la autotutela ejecutiva de la Administración pública.

El nuevo título VI de la LGT, en redacción dada por esa Ley 34/2015, incorpora de forma tardía la regulación, desde la perspectiva del procedimiento tributario, del nuevo modelo de *ne bis in idem* formal instaurado por el artículo 305.5 del CP, que se construye sobre la base de la recuperación de la potestad liquidatoria por la Administración, la desagregación de la liquidación administrativa entre liquidación vinculada a delito y liquidación no vinculada a delito, y la continuación del procedimiento administrativo, incluso por vía ejecutiva y sin posibilidad de recurso, en situación de litispendencia penal³.

El artículo 250.1 de la LGT pone fin a la tradicional inhibición administrativa en presencia de delito y ordena la continuación del procedimiento administrativo, sin perjuicio de la remisión del tanto de culpa ante la jurisdicción competente. El mismo precepto legal prevé que:

procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Esta desagregación formal en dos liquidaciones, que no siempre será fácil de establecer, condicionará el régimen jurídico de su ulterior *iter* procesal, que no va a detenerse pese a su conexión delictiva.

La regla general de disociación de liquidaciones conoce unas excepciones tasadas en el artículo 251.1 de la LGT, cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito, no pueda determinarse el importe de la liquidación o

² En rigor técnico, estaríamos ante una cuestión prejudicial no devolutiva (art. 10.1 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial –LOPJ–), inextricablemente adherida al hecho punible y, por ende, de la privativa competencia del órgano jurisdiccional penal (art. 3 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de enjuiciamiento criminal –LECrim.–). Con todo, la notable complejidad técnica de la materia tributaria, y la estructura típica del delito como tipo penal en blanco, propician que hablemos de una prejudicialidad *de facto*. Otra cosa sería la prejudicialidad administrativa *de iure*, que había existido históricamente con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que, al incorporar la moderna concepción del delito fiscal, exigía la firmeza administrativa para proceder penalmente contra el presunto autor.

³ Sobre el particular, véase De Juan Casadevall (2015).

atribuirse un obligado tributario o cuando la liquidación administrativa pudiera perjudicar en cualquier forma la investigación del delito. En estos casos, hemos de entender que se remiten las actuaciones inspectoras al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial, y no existe el trámite de audiencia que se recupera para la liquidación vinculada a delito.

En relación con esta liquidación vinculada a delito, su tramitación presenta ciertas especificidades que escapan al molde del procedimiento de inspección. Según el artículo 253.1 de la LGT, cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública formalizará una propuesta de liquidación, con expresión de hechos y fundamentos de derecho, que se notificará al obligado tributario concediéndole un plazo de 15 días para que alegue lo que le convenga.

Una vez evacuado el trámite de alegaciones, la Administración dictará la liquidación administrativa vinculada a delito, «el procedimiento de comprobación finalizará» (art. 253 de la LGT), se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial y se notificará la liquidación al obligado tributario de que el periodo voluntario se iniciará con la admisión a trámite de la denuncia o querella. Este novedoso *dies a quo* del periodo voluntario de pago puede ser difícil de determinar, sobre todo, con relación a la denuncia que, a diferencia de la querella, no conoce un previo control *ad limine* en forma de admisión a trámite, sin perjuicio de que, si el juez instructor la considera manifiestamente infundada o carente de relevancia, pueda rechazarla de plano.

La liquidación vinculada a delito comprenderá todos los elementos que hayan sido objeto de declaración, a la que se suman todos los elementos en los que se aprecie el dolo de elusión fiscal, y se detraerán los ajustes a favor del obligado, así como las partidas a compensar o deducir de la cuota, o su parte proporcional si se hubiera solicitado en el trámite de audiencia previa. Es decir, la parcelación artificial del hecho imponible en virtud de su desagregación en dos liquidaciones plantea el problema de discernir a cuál de ellas deben aplicarse las partidas a compensar o a deducir de la base o de la cuota, que el artículo 253.3 de la LGT, con buen criterio, resuelve aplicándolo a la liquidación vinculada a delito y confiriendo al obligado tributario un derecho a optar por su aplicación proporcional a ambas liquidaciones.

Una de las notas más exorbitantes de este procedimiento singular es, de acuerdo con el nuevo modelo implantado por el artículo 305.5 del CP, la inmediata ejecución de la liquidación vinculada a delito sin posibilidad de recurso administrativo. Según el artículo 255.1 de la LGT, la existencia de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública «no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución». En rigor, el procedimiento penal no «paraliza» las actuaciones recaudatorias, entre otras razones porque, como dice el precepto legal con reiteración innecesaria, es la admisión a trámite de la denuncia o querella lo que activa el periodo voluntario de pago del artículo 62.2 de la LGT. Por ende, lo que quería significar la norma es que la existencia del

procedimiento penal no impide el inicio del procedimiento recaudatorio, cuyas normas generales, ubicadas en el capítulo V del título III de la LGT, son expresamente convocadas. Esta remisión genérica constituye título bastante para aplicar las normas sobre aplazamiento o fraccionamiento de pago o, como veremos a continuación, y aunque desborden esa ubicación sistemática, las que regulan la suspensión que, por definición, obtura la vía ejecutiva.

En cuanto al juez que debe acordar la suspensión, es, sin duda, el juez penal, colmando el artículo 305.5 del CP la inexplicable laguna de su homólogo tributario, que prevé, en términos potestativos, que podrán iniciarse por la Administración actuaciones tendentes al cobro «salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía». Y continúa diciendo que «si no pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación». El artículo 255 de la LGT va más allá de la reforma penal al dotar de automatismo a la iniciación de la vía ejecutiva y no prever que, de oficio o a instancia de parte, pueda acordarse la suspensión. Su clamoroso silencio deberá integrarse con las normas que regulan la suspensión (art. 233 de la LGT) y, por ende, deberían entenderse aplicables las reglas de suspensión automática, la suspensión mediante garantías subsidiarias o, como autoriza el propio artículo 305.5 del CP, la posible dispensa total o parcial de garantías.

El artículo 254 de la LGT veda la vía de recurso o reclamación administrativa frente a la liquidación vinculada a delito, sin perjuicio de la determinación de la cuota defraudada por el juez penal. Sin duda, la determinación de la cuota defraudada y la extensión de la responsabilidad civil *ex delicto* es de la privativa competencia jurisdiccional. Sin embargo, la recuperación por la Administración de la potestad liquidatoria en caso de delito, y la atribución automática a esta liquidación administrativa de la cualidad de título ejecutivo para iniciar el procedimiento de apremio contra quien, en el procedimiento penal, puede aparecer como un simple investigado, debiera movernos a reflexionar sobre la conveniencia de abrir la vía de recurso administrativo. Esta solución técnica es la que se adoptó en la histórica Ley 50/1977, en un escenario normativo en el que no se preveía la inmediata ejecución de la liquidación tributaria y en el que se condicionaba a la firmeza administrativa la remisión a la jurisdicción penal. De lo contrario, se llega al absurdo de detraer garantías jurídicas a las liquidaciones administrativas que presentan coloración delictiva.

Por el contrario, se prevé una limitada oposición al procedimiento recaudatorio, que el artículo 256 de la LGT contrae a los motivos de oposición de los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 de la LGT. El artículo 167.3 de la LGT se refiere a los motivos de oposición a la providencia de apremio, y alguno de ellos, como la prescripción o la anulación de la liquidación, serán, por lo que llevamos dicho hasta ahora, de muy difícil invocación. Concretamente, y con relación a la prescripción del «quinto año», parece que solo sería oponible la prescripción penal, y en ningún caso una prescripción administrativa o penal derivada de vicios procedimentales. Y lo mismo podría decirse de los motivos de oposición a la diligencia de

embargo que contempla el artículo 170.3 de la LGT o al acuerdo de enajenación de bienes embargados del artículo 172.1 de la LGT. Se echa en falta una referencia explícita a las causas de suspensión del procedimiento de apremio (art. 165 de la LGT), y, sobre todo, a la paralización de la enajenación forzosa de bienes embargados del artículo 172.3 de la LGT hasta que sea firme la liquidación administrativa. Esta última norma, que tiene su antecedente en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (LDGC), debe conectarse con la suspensión en caso de perjuicios irreparables a que se refiere el artículo 305.5 del CP. Nótese que la venta en pública subasta a terceros protegidos por el artículo 34 de la Ley hipotecaria determinaría la imposibilidad de restituir el inmueble al deudor en caso de ulterior sentencia absolutoria, por lo que una interpretación analógica *in bonus* aconsejaría diferir la ejecución forzosa de inmuebles embargados hasta la firmeza de la sentencia condenatoria. En cualquier caso, la remisión en bloque al capítulo V del título III, es decir, a las normas generales del procedimiento recaudatorio, abrirían la puerta a la posible invocación de estas normas injustamente preteridas.

El complejo escenario normativo sucintamente descrito dibuja un ámbito de promiscua interferencia de lo administrativo y lo jurisdiccional, en el que las garantías jurídicas inherentes a ambos planos son sacrificadas en aras de una rápida y eficaz realización de la responsabilidad civil *ex delicto*. Efectivamente, estamos ante una reforma que obedece a una indisimulada pulsión recaudatoria, incrustada de forma perturbadora en la fase más embrionaria de una instrucción penal, y en la que se aborta la función revisora, administrativa y jurisdiccional, inherente al despliegue de la autotutela ejecutiva. Una autotutela ejecutiva que, de forma anómala, no se proyecta sobre cuotas tributarias, sino sobre una responsabilidad civil que, por mandato del artículo 305.7 del CP, se extiende también a ejercicios fiscales administrativamente prescritos.

El resultado práctico es una vigorosa exigibilidad ejecutiva de la liquidación vinculada a delito, que no presenta una naturaleza jurídico-tributaria, y que, por ello, plantea no pocos problemas jurídicos.

La exacción de la responsabilidad civil *ex delicto* por el procedimiento administrativo de apremio constituye otra disfuncionalidad del anómalo sistema de ejecución que dibuja el artículo 305.5 y 7 del CP, y desarrollan los artículos 250.2, 253 y 255 de la LGT. Ciertamente, esta exorbitante atribución de la autotutela ejecutiva a la acusación particular no es novedosa y ya estaba prevista en la disposición adicional décima de la LGT en su redacción originaria. Sin embargo, ahora se anticipa en fase de instrucción, cuando ni siquiera se ha formulado escrito de acusación, celebrado el juicio oral o dictado sentencia condenatoria firme y, tras la aparición del tipo agravado del artículo 305 bis del CP, y su inherente problema estructural, inicialmente referida al «quinto año», se extiende a seis ejercicios fiscales administrativamente prescritos.

Ese problema estructural no es otro que la inmisión de la autotutela ejecutiva en el ámbito de los recursos de derecho privado, toda vez que, con la cristalización normativa de la teoría

de la mutación del título, no estamos ante una cuota tributaria, sino ante una responsabilidad civil, es decir, ante una acción civil de naturaleza indemnizatoria de los daños y perjuicios irrogados con la comisión del presunto delito. Nótese que los ingresos de la Hacienda pública son de naturaleza pública o privada (art. 5.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria –LGP–), pero su exacción por el procedimiento administrativo de apremio se reserva a los primeros (arts. 11.3 y 13 y ss. de la LGP), mientras que la efectividad de los de naturaleza privada debe someterse a las «normas y procedimientos de Derecho Privado» (art. 19.1 de la LGP) y, por ende, y conforme al principio general de heterotutela, exigirán recabar el auxilio de los tribunales, recurriendo al juicio declarativo y, en última instancia, al ejecutivo.

Por el contrario, la Administración pública, cuando actúa con sus potestades administrativas, aparece investida de la autotutela, en su doble vertiente declarativa y ejecutiva, y en cuya virtud declara y ejecuta su propio derecho, sin necesidad de recabar el auxilio de los tribunales de justicia⁴. Sin embargo, la autotutela no define un privilegio jurídico estamental de la Administración, sino que constituye una prerrogativa funcional preordenada a la satisfacción de unos fines constitucionales que modulan la actuación administrativa. Con una vinculación genética en el artículo 103.1 de la Constitución española (CE), la más cualificada doctrina administrativista ha visto su fundamento constitucional en la presunción de legalidad que gozan los actos administrativos, inmediatamente ejecutivos sin previa verificación judicial⁵, en la necesidad de que la Administración gestione con objetividad los intereses generales, siendo especialmente preponderante la necesidad de asegurar una actuación administrativa eficaz que tutele el interés público (García de Enterría y Ramón Fernández, 2022, pp. 543 y ss.). Los mismos postulados han sido acogidos por el propio TC que, en la STC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 4, no deja ningún atisbo de duda al determinar que «La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella, se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución»⁶.

⁴ Prerrogativa de autotutela reconocida con carácter general en los artículos 38, 98 y 100 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), que confieren *ex lege* fuerza ejecutiva a los actos administrativos, sin necesidad de intervención judicial alguna, siendo excepcional la necesidad. De esta forma, la Administración ostenta una suerte de privilegio del acto previo, si bien sometido control jurisdiccional *ex post*, la llamada «función revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa».

⁵ Esta cuestión ha sido expresamente positivizada por el legislador en el apartado primero del artículo 39 de la LPACAP, que reza: «1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa».

⁶ Esta jurisprudencia sería ratificada por numerosos pronunciamientos posteriores, entre otros, las SSTC 238/1992, de 17 de diciembre, FJ 3, o 78/1996, de 20 de mayo, FJ 3. El TC también ha negado la incompatibilidad de la autotutela ejecutiva con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE, entre otras, en la STC 66/1984, de 6 de junio, o en los AATC 458/1988, de 18 de abril; 930/1988, de 20 de julio; o 1095/1988, de 6 de octubre.

Ahora bien, la extralimitación de la autotutela ejecutiva a la esfera jurídico-privada, en la que no se ejercen potestades administrativas, como es la liquidación de una indemnización *cum damno*, carece de fundamento constitucional, máxime tratándose de ejercicios fiscales prescritos en los que se ha esfumado su vinculación genética a la originaria potestad tributaria. Pero todavía es más vidrioso que ello no suponga una adulteración del monopolio jurisdiccional que proclama el artículo 117.3 de la CE, que reserva al Poder Judicial la exclusividad de la función pública de «juzgar y hacer ejecutar lo juzgado», lo que parece que debiera hacerse extensivo a la ejecutividad inmediata y por vía de apremio de la responsabilidad civil, con su propio régimen jurídico regulado en el CP y la LGT. De alguna forma, hemos vuelto al origen histórico del principio preliberal de la autotutela⁷, que no se compadece con las exigencias de un Estado de derecho y de una sociedad democrática. Con carácter adicional, esta promiscuidad administrativa en la función jurisdiccional invade la reserva material de una de la LOPJ que, no lo olvidemos, es una ley orgánica nominada (art. 81.1 en relación con el art. 122.1 de la CE).

7. Valoración crítica de la regularización del «quinto año»: de una defectuosa técnica legislativa a la dudosa constitucionalidad de la reforma y al enriquecimiento injusto de la Administración

Una vez realizada una exposición sucinta de la enconada problemática jurídica que suscita la regularización, voluntaria o administrativa, de la cuota defraudada constitutiva de delito fiscal de ejercicios fiscales tributariamente prescritos, estamos ya en condiciones de efectuar una valoración crítica que, a modo de conclusión, nos permita sentar unas bases sólidas para formular una razonada propuesta *de lege ferenda* o, alternativamente –y este es el cometido específico del abogado dedicado a la fiscalidad contenciosa–, construir vías procesales para restaurar la seguridad jurídica seriamente zaherida por el legislador penal.

La primera conclusión debe consistir necesariamente en una categórica censura técnica a la anómala falta de sincronía entre la prescripción tributaria y la prescripción penal por delito fiscal. Sin duda, un problema sobrevenido, que aflora cuando el estatuto del contribuyente, animado por un loable fin garantista, contrae la prescripción administrativa a cuatro años sin prever un efecto simétrico en la prescripción penal, y que se agrava sobremanera con la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, al incrustar un tipo

⁷ En el Antiguo Régimen, el fundamento embrionario de la autotutela descansaba en el principio de que «Administración y Justicia son las dos meras emanaciones de un mismo sujeto, el Monarca; son manifestaciones del mismo poder; con idéntico rango y fuerza» (García de Enterría y Ramón Fernández, 2022, p. 543).

agravado en el artículo 305 bis del CP, elevando la exposición a una eventual acción penal a seis ejercicios fiscales ya prescritos. Esta disfuncional asincronía de los plazos de prescripción constituye un serio atentado al postulado constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) por la sobreexposición que entraña a un riesgo penal. La seguridad jurídica es un valor precioso en materia tributaria, cuya porosa complejidad técnica filtra interpretaciones divergentes, adulteradas por la unilateral autotutela administrativa, y sometidas a una extraordinaria mutabilidad normativa. Yendo más allá de la formulación clásica de un celeberrimo jurista alemán, nos atreveríamos a decir que estamos ante una legislación motorizada, insegura y de elevado riesgo penal. Estos atributos excepcionales no casan con la certeza y seguridad jurídica, que imaginara Adam Smith, como uno de los grandes principios vertebradores de la imposición.

La perturbadora disfuncionalidad apuntada implosiona con toda su intensidad desde el momento en el que se incurre en una precipitada técnica legislativa, desconectada del siempre encomiable proceso de maduración reflexiva, y desdeñando los efectos jurídicos que las reformas aisladas producen siempre en el conjunto del ordenamiento jurídico. Aparecen entonces extrañas construcciones dogmáticas que pretenden suturar esa defectuosa técnica legislativa y salvar la cuota defraudada del ejercicio prescrito, como la llamada «teoría de la mutación del título», con su implícita admisión del delito fiscal sin cuota defraudada y, por ende, sin bien jurídico protegido; fuego fatuo que enturbia las categorías jurídicas sólida y pacíficamente asentadas en nuestro sistema jurídico. Y florecen también extrañas reformas normativas *ad hoc* que, con una larvada pulsión recaudatoria, aclaran que la responsabilidad civil cubre las cuotas administrativamente prescritas (art. 305.7 del CP) o taponan la vía de devolución de ingresos indebidos (art. 221.1 c) de la LGT). Por consiguiente, la primera conclusión que, *de lege ferenda*, debe proponerse pasa por podar la asimetría tributaria y penal, sincronizando su respectivo plazo de prescripción.

Distinto es un planteamiento *de lege lata*, que es la perspectiva práctica a la que propiamente está convocado el operador jurídico en su cotidiana práctica de fiscalidad contenciosa, y que le aboca a afrontar un problema de difícil solución. Desde este ángulo, el delito fiscal se nos presenta como una ley penal en blanco, un tipo penal trufado de elementos normativos que requieren su integración desde el derecho tributario, en el que el automático efecto extintivo *ministerio legis* de la prescripción tributaria, con los rigurosos atributos legales que lo adornan, como su irrenunciabilidad y su aplicación de oficio, levantan un muro infranqueable de muy difícil perforación jurídica. La prescripción tributaria de lo que convencionalmente hemos llamado el «quinto año» no solo supone la inexistencia de la cuota defraudada a la que alude el artículo 305.1 del CP, sino también la evaporación del bien jurídico protegido. La depuración técnica del bien jurídico del delito fiscal, que hemos acometido a lo largo de estas páginas, nos aboca inexorablemente a esta conclusión. En una sociedad democrática, que refracta por igual el derecho penal ideológico como el derecho penal de autor, no puede haber delito sin un bien jurídico tutelado; salvo que, volviendo a la denostada escuela de Kiel, estemos dispuestos a aceptar que el delito fiscal es un delito ideológico, que defiende penalmente una determinada ideología fiscal.

Sin embargo, y desde las ineludibles exigencias constitucionales de una sociedad democrática, el reproche penal queda sin base jurídica alguna, porque ya no hay lesión a bien jurídico alguno, ni siquiera agresión patrimonial a la Hacienda pública susceptible de generar un perjuicio económico resarcible. El incumplimiento tributario, siquiera sea adornado del ánimo defraudatorio constitutivo del injusto penal, ha perdido, por prescripción, toda potencialidad lesiva para la Hacienda pública. La exacción ejecutiva de la cuota prescrita, ahora metamorfoseada *ex lege* en responsabilidad civil *ex delicto* de un inexistente daño económico, adquiere significación constitucional. Este enfoque novedoso, inédito en nuestra práctica jurídica y en nuestra jurisprudencia penal, que hasta la fecha ha liquidado el problema con la distinción formal entre la acción penal y la acción administrativa, pero sin abordar la sobrevenida desaparición del bien jurídico, abona la tesis de la inconstitucionalidad del delito fiscal por el «quinto año».

La inconstitucionalidad sobreviene de forma descarnada si consideramos que la protección material de un bien jurídico, sea una infracción de peligro o de resultado, como en el delito fiscal, está embebida en el formalista principio de legalidad penal. Si esto es así, y ya hemos razonado sobre ello anteriormente, la desconexión del delito fiscal con la lesión de resultado a un bien jurídico conculcaría el derecho fundamental a la legalidad penal que proclama el artículo 25.1 de la CE, lo que nos abriría automáticamente las herméticas puertas del recurso de amparo ante el TC. No es ocioso tampoco recordar aquí que la jurisprudencia constitucional –no sin la declarada animadversión del Pleno de la Sala de lo Penal del TS, que la tachó de invadir una cuestión de legalidad ordinaria de su privativa competencia– ya estimó un recurso de amparo por violación del artículo 25.1 de la CE, en el que se discutía sobre la interrupción de la prescripción penal de un delito fiscal. Por lo que, por similar ilación lógica, bien podría concluirse que un delito de resultado como es el delito fiscal, la eventual condena por el «quinto año» prescrito administrativamente, el reproche penal, con una relación umbilical con un inexistente resultado lesivo, conculca el derecho fundamental a la legalidad penal del artículo 25.1 de la CE.

Esta conclusión preliminar dejaría al descubierto no ya los efectos económicos de un delito fiscal con cuota defraudada prescrita, sino la propia reacción punitiva del Estado por el juego combinado de los principios de *ultima ratio* e intervención mínima del derecho penal. Por ello, y con carácter previo a sentar tan grave conclusión, hemos de expresar al máximo las posibilidades de interpretación conforme ofrece la legislación vigente para tratar de salvar su constitucionalidad⁸, centrándonos en el problema que realmente ocupa y preocupa al fiscalista, que es el de si deben o no abonarse, siquiera sea como responsabilidad

⁸ La doctrina de la «interpretación conforme», cuyo fundamento último está en la vinculación cualificada de todos los operadores jurídicos a la CE, pretende agotar las posibilidades, por vía interpretativa, del llamado «juicio positivo de constitucionalidad». Está claramente asentado en nuestra jurisprudencia constitucional, que lo ha aplicado en múltiples sentencias. Entre otras muchas, cabe citar las SSTC 111/1993, de 25 de marzo, F8; o 93/1984, 115/1987, 105/1988 y 119/1992.

civil *ex delicto*, las cuotas prescritas administrativamente. Para ello, debemos distinguir dos hipótesis básicas de regularización de cuotas defraudadas prescritas: la regularización voluntaria de los artículos 305.4 del CP y 252 de la LGT y la regularización administrativa, simultánea o posterior, a un proceso penal abierto por delito fiscal (arts. 305.5 del CP y 250 y ss. de la LGT).

En el régimen precedente, la regularización voluntaria se configuraba como una excusa legal absolutoria, lo que en la estructura dogmática del delito significaba que existía un hecho típicamente antijurídico, pero que, por razones político-criminales, se excluía su punibilidad. Ahora bien, la teoría del delito enseña que, aunque se excluya la punibilidad, no se elimina la tipicidad antijurídica y, por ende, tampoco la responsabilidad civil *ex delicto*. Esta construcción dogmática viene corroborada por los artículos 116 y 118 del CP, en relación con el artículo 20 del mismo cuerpo legal, que constela una miríada 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. Pues bien, cuando el primitivo artículo 305.4 del CP decía que quedaba «exento de responsabilidad criminal», estaba contemplando una excusa legal absolutoria que, como todos los supuestos del artículo 20 del CP, suponía un injusto penal, un hecho típicamente antijurídico, que excluía la responsabilidad penal, pero dejaba intacta la responsabilidad civil.

Como ya hemos explicado, la Ley orgánica 7/2012 opera un significativo cambio normativo en el tratamiento penal de la regularización voluntaria, y lo hace con una relevante envergadura dogmática y un notable efecto práctico inmediato. En efecto, la regularización voluntaria ya no se configura como una excusa legal absolutoria, sino como una auténtica causa de atipicidad o, cuando menos, como un elemento negativo del tipo. La locución «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo», incrustada en el artículo 305.1 del CP, abona esta tesis. Y esta es también la interpretación auténtica que brinda la exposición de motivos de la reforma orgánica cuando, siguiendo la jurisprudencia del TS, identifica la regularización voluntaria con 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». Y, *a fortiori*, añade que:

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 conceptuaban como una excusa absolutoria.

Es definitiva, ya no estamos ante una excusa legal absolutoria, sino ante una completa exclusión del injusto penal, que neutraliza el desvalor de conducta y de resultado del reproche penal. Luego, una tempestiva y completa regularización voluntaria determina una atipicidad sobrevenida y excluye totalmente la responsabilidad civil dimanante de delito porque, en rigor, no ha habido injusto penal, no ha habido tipicidad antijurídica. De esta afirmación podemos extraer tres conclusiones prácticas: (i) en ningún caso la cuota defraudada y prescrita puede mutar en responsabilidad civil derivada de delito porque no hay injusto penal; (ii) la cuota defraudada prescrita es una cuota tributaria impagada, que se regulariza al amparo del artículo 27 de la LGT y que, en rigor, debería determinar un derecho a la devolución como ingreso indebido; (iii) la inexistencia de injusto penal, de desvalor de conducta y de resultado, ratifica la evaporación del bien jurídico protegido, excluyendo totalmente la concurrencia de un perjuicio patrimonial resarcible.

En este escenario normativo, parece que la regularización voluntaria del «quinto año» carece de título jurídico, por lo que su ingreso indebido debería generar su inmediata restitución. Un primer óbice normativo a esta tesis lo plantearía el tenor literal del artículo 305.7 del CP, que extiende la responsabilidad civil al «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». Sin embargo, nótese que el precepto legal se refiere a la responsabilidad civil y, según el artículo 305.1 del CP, la regularización voluntaria se configura como una causa de atipicidad, por lo que, en términos de pura dogmática penal, no existe un hecho típico y antijurídico generador de responsabilidad civil. Luego, en el marco del artículo 305.4 del CP, no hay mutación de título posible porque no hay injusto penal generador de responsabilidad civil, con lo que el artículo 305.7 del CP deviene inaplicable a la regularización voluntaria.

El segundo obstáculo legal podría plantearlo el artículo 252 de la LGT, que, referido ahora sí a la regularización voluntaria, parece incluir en el «completo reconocimiento y pago» las cuotas impagadas, aunque «la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria». En este sentido, el artículo 221.1 c) de la LGT obtura la devolución de las cuotas prescritas regularizadas al amparo del artículo 252 de la LGT. Sin embargo, y a nuestro modo de ver, la previsión del artículo 252 de la LGT es, en realidad, totalmente inane para frustrar una eventual reclamación de la cuota prescrita del «quinto año». Al margen de la defectuosa técnica legislativa que entraña emboscar en el articulado de la LGT una norma sobre el alcance de la responsabilidad civil *ex delicto*, el precepto legal incurre en invasión de reserva material de ley orgánica. Para apreciar esa insuficiencia de rango, debemos recordar que la regularización voluntaria constituye una causa de atipicidad (art. 305.1 del CP), cuyo alcance normativo amojona el propio artículo 305.4 del CP. Lógicamente, la predeterminación típica de la conducta punible, y su reverso negativo, como es el diseño de una eventual causa de atipicidad, conforma el elemento nuclear del tipo penal, y ni siquiera una ley penal en blanco

podría diferir su integración a una norma extrapenal. En definitiva, el artículo 252 de la LGT es constitucionalmente vulnerable al penetrar en la acotada reserva material de ley orgánica (art. 81.1 en relación con el art. 17.1 de la CE)⁹.

Más problemático es sortear el obstáculo que puede plantear el propio artículo 305.4 del CP, que, en su párrafo segundo, dispone que: «Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa».

Sin duda, se trata de una norma aclaratoria que, en una primera aproximación, nos llevaría a concluir que el completo reconocimiento y pago debe incluir necesariamente el «quinto año», abortando cualquier posible ulterior devolución so pretexto de su prescripción. Sin embargo, y a nuestro juicio, también cabe una posible interpretación alternativa. Y es que, ciertamente, estamos ante una norma aclaratoria. La utilización del adverbio «asimismo», que le sirve de pórtico, así la delata. Su innegable vocación aclaratoria extiende la causa de atipicidad también al «quinto año». Como también hemos de entender que se extenderá a este «quinto año» la atipicidad de las irregularidades contables y otras falsedades instrumentales conexas con el delito fiscal, normalmente, en concurso ideal o medial con el delito fiscal. Nótese que, por remisión expresa del artículo 305.1 del CP¹⁰, la propia textura del artículo 305.4 del CP¹¹ es la de una norma explicativa. Pero es la norma aclaratoria sobre el alcance de una causa de atipicidad o de un elemento negativo del tipo, que, como ya hemos apuntado, no puede dar lugar, en ningún caso –tampoco para los ejercicios fiscales no prescritos–, a una responsabilidad civil. En otras palabras, la cuota regularizada del «quinto año» nunca lo será a título de responsabilidad civil.

El legislador penal simplemente quiere delimitar el alcance de la causa de atipicidad mientras esté viva la acción penal, con independencia de la prescripción tributaria y de

⁹ Entre otras muchas, esta reserva material de ley orgánica está reconocida en las SSTC 140/1986, de 11 de noviembre, y 5460/2004, de 24 de febrero.

¹⁰ Según el precepto penal, la conducta típica concurre «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo». En este punto, el precepto penal es autosuficiente por el juego propio de la remisión al artículo 305.4 del CP. Quizá es el único aspecto de un tipo penal plagado de elementos normativos necesitados de integración tributaria que no se comporta como una ley penal en blanco. No necesita integrar el concepto de regularización con el artículo 252 de la LGT, le basta con la remisión al artículo 305.4 del CP. Por ello, el artículo 252 de la LGT, que se yuxtapone con la regulación de la atipicidad penal, constituye una inmisión en la reserva material de ley orgánica.

¹¹ La *dictio legis* del artículo 305.4 del CP, plenamente coherente con la remisión normativa, autodenuncia su vocación explicativa con el empleo de la locución «se considerará regularizada la situación tributaria [...]». La mutación normativa respecto de su homónimo precedente («quedará exento de responsabilidad criminal») refleja su mutación dogmática de excusa legal absolutoria a causa de atipicidad, cuyo alcance y significación precisa esta proposición normativa.

las múltiples vicisitudes que la pueden afectar¹². Por lo demás, es imaginable también una situación en la que haya «prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa»¹³, pero todavía no haya prescrito la deuda tributaria porque está en fase de recaudación ejecutiva, se haya solicitado un aplazamiento o fraccionamiento, exista un recurso o reclamación contra una acción ejecutiva, se haya derivado una responsabilidad tributaria o se haya declarado al obligado tributario en concurso¹⁴. En definitiva, partiendo de la disociación entre la potestad liquidadora y la potestad recaudatoria (art. 66 a) y b) de la LGT), cobraría todo su sentido que el artículo 305.4 del CP exigiera el ingreso del «quinto año», aunque haya prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria (art. 66 a) de la LGT).

Llegados a este punto, debemos concluir que la virtualidad jurídica del artículo 305.4 del CP se contrae simplemente a establecer el alcance de la causa de atipicidad del artículo 305.1 del CP, pero no provee un nuevo título jurídico para exigir la cuota tributaria prescrita. Es cierto que carece de toda lógica jurídica que el completo y reconocimiento y pago del «quinto año» exija el ingreso de la cuota tributaria prescrita para, acto seguido, ser susceptible de devolución tributaria. Quizá por ello, el artículo 221.1 c) de la LGT, que hay que sumergir en la excepcional circunstancia histórico-fiscal que lo alumbró, obtura la posible

¹² Por ejemplo, el «quinto año» no prescrito penalmente puede haber sido objeto de una inspección que haya concluido con una liquidación definitiva, que solo sería revisable *in peius* por el procedimiento especial de revisión del artículo 218 de la LGT. Por esto, con mayor rigor técnico, el artículo 252 de la LGT habla de prescripción u «otra causa legal». O, viceversa, puede ocurrir que, más allá del «quinto año», un ejercicio fiscal esté interrumpido por la interposición de un recurso o reclamación en el que se discute la cuota tributaria o por la presentación de una rectificación o autoliquidación complementaria. Pues bien, una eventual regularización voluntaria excluiría el injusto penal, cualesquiera que fueran las circunstancias que rodearan a la prescripción tributaria.

¹³ La literalidad de la norma penal nos lleva directamente al artículo 66 a) de la LGT, que se refiere al «derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación», pero no al «derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas» (art. 66 b) de la LGT). Es decir, el artículo 66 de la LGT contempla cuatro modalidades de prescripción, que gozan de autonomía funcional y de sus propias y privativas causas de interrupción, y siempre con el mismo efecto extintivo. El precepto penal solo se refiere a la primera modalidad, y así lo corrobora el artículo 252 de la LGT que se refiere *expressis verbis* al artículo 66 a) de la LGT.

¹⁴ La casuística puede ser muy rica y cubrir todas las causas imaginables de interrupción de la prescripción de la acción recaudatoria previstas en el artículo 68.2 de la LGT. Tampoco puede descartarse la hipótesis de que haya prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria, pero esté pendiente una solicitud de devolución tributaria o de obtención de una devolución ya reconocida, que no interrumpa aquella. E incluso sería imaginable que, prescrita la deuda tributaria liquidada en una inspección que no regularizó la cuota presuntamente delictiva, no haya prescrito todavía la sanción tributaria recurrida, en cuyo caso, y en virtud de la preferencia de la jurisdicción penal que conlleva la regla *ne bis in idem* (art. 250.2 de la LGT), también cobraría sentido la causa de atipicidad del artículo 305.4 del CP, aunque, en rigor, aquí no habría deuda tributaria.

devolución de ingresos indebidos¹⁵. Pero tampoco existe fundamento jurídico alguno para realizar ese ingreso intempestivo y prescrito que, a todas luces, reviste naturaleza jurídico-tributaria¹⁶, y no puede configurarse en absoluto como una responsabilidad civil nacida de un hecho atípico. Desde esta perspectiva, el artículo 221.1 c) de la LGT encierra una aporía irreductible, una antinomia insalvable con el artículo 59.1 de la LGT y su pregonado efecto extintivo de la prescripción tributaria y, en general, con el artículo 15.1 de la LGP, que prevé idéntico plazo de prescripción para todos los ingresos de derecho público¹⁷. De alguna forma, el artículo 221.1 c) de la LGT debilita el efecto extintivo de una prescripción de derecho público, estableciendo una suerte de *solutio retentio* más propia de la inaplicable doctrina civilista de las obligaciones naturales.

La insuficiencia del arsenal jurídico-público disponible para explicar este perturbador fenómeno jurídico nos emplaza a sumergirnos en el derecho supletorio y, sobre todo, en el derecho civil, que no deja de ser el *ius commune* general, y no solo por las cláusulas de

¹⁵ El reformado precepto tributario prevé la devolución de ingresos indebidos «cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción». Y, en tono categórico, añade que «En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el art. 252 de esta Ley». Este último inciso normativo fue inicialmente incrustado en el artículo 221.1 c) de la LGT por el Real Decreto-Ley 12/2012 para bloquear la posible devolución de cuotas prescritas. Recordemos que su disposición adicional primera reguló la llamada «declaración tributaria especial», que pretendía facilitar la afluencia de activos y rentas ocultas, y que, necesariamente, debía cubrir el ejercicio fiscal prescrito si quería conjurarse totalmente el riesgo penal. El sentido originario de esta norma no era otro que abortar que esa llamada «amnistía fiscal» fuera seguida de un aluvión de solicitudes de devolución, máxime, tratándose de la afluencia de fondos o activos ocultos, detentados desde hacía más de cuatro años, en no pocas ocasiones con interposición de estructuras opacas que fácilmente podían caer en el subtipo agravado del artículo 305 bis del CP. Esta sería una explicación plausible de una norma de excepción, que acabaría consolidando definitivamente, en su redacción actual, el artículo uno.37 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT.

¹⁶ Demostración palmaria de su naturaleza tributaria es la negativa expresa a admitir su devolución a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos por el meritado artículo 221.1 c) de la LGT. Sin esta norma expresa, cabría la devolución de ingresos indebidos por prescripción. Y es obvio que, si no fuera cuota tributaria, no podría instarse su reembolso por un procedimiento estrictamente tributario.

¹⁷ Podría apuntarse, a los meros efectos dialécticos, que el pago del «quinto año» constituye una suerte de prestación patrimonial pública no tributaria, con la cobertura legal que le confiere los artículos 252 de la LGT, 305.4 del CP y el propio 221.1 c) de la LGT. Esta categoría jurídica, destilada por la jurisprudencia constitucional, se ha asentado definitivamente en nuestro ordenamiento jurídico con la disposición adicional primera de la LGT, en redacción dada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público (LCSP). Es decir, podría sostenerse que estamos ante una prestación exigida coactivamente que responde a un fin de interés general, subsumible en esa delicuescente categoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Pero, aun así, y como ingreso de derecho público no tributario, sería infranqueable el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 15.1 de la LGP. Y es que podemos solazarnos en el interesante debate sobre su naturaleza jurídica, pero la implacable navaja de Ockham afeita la realidad jurídica, la disecciona con precisión quirúrgica, para concluir, con su insobornable sencillez, que estamos ante una cuota tributaria prescrita.

supletoriedad (arts. 4.3 del Código Civil –CC– y 7.2 de la LGT), sino también porque alguna doctrina financiera clásica ya había defendido en su momento que la relación jurídico-tributaria es trasunto jurídico-público de la civilista relación jurídica obligacional.

Desde ese enfoque jurídico-civil, el artículo 1895 del CC habilitaría *solvens* (obligado tributario) a repetir el pago o cobro de lo indebido frente al *accipiens* (AEAT), salvo que este último pudiera retener el cobro (*solutio retentio*), como podría sostenerse que autoriza el artículo 305.4 del CP; tesis que constituiría un pálido reflejo de la doctrina de las obligaciones naturales, de todo punto inaplicable a una prestación patrimonial de carácter público genéticamente vinculada al principio de legalidad (art. 31.3 de la CE). A nuestro juicio, el argumento decisivo para rechazar la aplicabilidad de la acción civil del artículo 1895 del CC es que estamos ante una cuota tributaria –ciertamente prescrita–, pero cuota tributaria. Y que la traducción jurídico-tributaria de la acción civil de repetición del pago indebido no es otra que la devolución de ingresos indebidos, que, ya hemos visto, cierra toda posibilidad de devolución de la cuota prescrita.

Otra cosa es que una eventual repetición de lo pagado se encauzara a través de una acción autónoma, de cierre del sistema jurídico-patrimonial, en la que nuestra jurisprudencia civil vio históricamente la impronta de un principio iusnaturalista de interdicción del enriquecimiento injusto¹⁸. Con esta misma filiación jurídica, el sistema romanista, que permea todo nuestro derecho de obligaciones, reconoció, junto a la *condictio indebiti* para repetir el cobro o pago de lo indebido (art. 1895 del CC)¹⁹, la llamada *condictio sine causa generalis* que, con un tímido destello jurídico en el artículo 1901 del CC²⁰, permitiría reaccionar frente al enriquecimiento sin causa. Su orfandad normativa sería colmada, en tiempos ya más modernos, por una histórica STS de 12 de enero de 1943²¹, de constante referencia,

¹⁸ En el *Digesto* (D, 50, 17, 206) se recoge la máxima de Pomponio según la cual «iure naturae aequum est neminem cum alterius detrimento et iniuria fieri locupletiores», que absorbería nuestro derecho de partidas (7a, 34, 17) con el brocardo «ninguno non debe enriqueszer torotizeramente con daño de otro».

¹⁹ Este precepto civil dispone que, «cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla». Aun cuando parece que la norma anuda la repetición del pago indebido al error en el pago, lo que anularía, también desde una perspectiva civil, su virtualidad aplicativa a nuestro caso, lo cierto es que esa aparente conexión se evapora con una interpretación sistemática con el artículo 1901 del CC, que presume el error en el pago «cuando se entregó una cosa que nunca se debió».

²⁰ El precepto legal excluye la devolución cuando el *accipiens* «puede probar que la entrega se hizo a título de liberalidad o por otra causa». La doctrina más autorizada ha visto en esta posible invocación a una *iusta causa*, una exigencia explícita de que todo desplazamiento patrimonial debe obedecer a una *causa civilis*. En otras palabras, la ausencia de una *causa retinendi* que consolide el desplazamiento patrimonial es lo que habilita la repetición del lucro ilícito obtenido.

²¹ Según el Alto Tribunal:

A pesar de las múltiples manifestaciones que el Código civil contiene en punto al enriquecimiento ilícito, no hay norma legal ni consuetudinaria que, en forma sistemática, general o específica,

y sobre cuya base jurídica la jurisprudencia civil construiría su régimen jurídico. Esta acción genérica, destinada a corregir desplazamientos patrimoniales carentes de causa, se condiciona por la jurisprudencia civil posterior a esa emblemática sentencia al concurso de los siguientes requisitos²²: (i) enriquecimiento patrimonial (ingreso, adquisición o aumento de valor de una cosa o derecho); (ii) empobrecimiento o desventaja patrimonial; (iii) relación de causalidad entre el enriquecimiento y empobrecimiento, que deben ser conexos, correlativos; (iv) ausencia de causa, entendida como base jurídica o fundamento obligatorio. Finalmente, la acción de enriquecimiento se ha configurado con carácter subsidiario²³, y requiere la inexistencia de un precepto legal que permita el desplazamiento patrimonial (STS de 31 de julio de 2002).

La proyección de estos presupuestos dogmáticos sobre nuestro caso podría abonar la tesis de que nos hallamos ante un desplazamiento patrimonial, que produce un lucro patrimonial en el *accipiens*, con un correlativo empobrecimiento en el *solvens*, desprovisto de un título jurídico que lo ampare. Este planteamiento sería coherente con el carácter subsidiario que la jurisprudencia predica de la acción de enriquecimiento sin causa, como último mecanismo para restablecer un equilibrio patrimonial injustificadamente dañado. Ahora bien, tendría que sortear la jurisprudencia civil que rechaza su virtualidad práctica cuando existe un precepto legal que autoriza el desplazamiento patrimonial, y que, para el pago del «quinto año», podría representar el artículo 305.4 del CP. Y probablemente también tendría que soslayar –y este no sería un problema menor– la renuencia de los operadores jurídicos llamados a conocer de la *litis*, su madurez y sensibilidad ante una acción fundada en un principio general del derecho en aparente contradicción con la literalidad del artículo 305.4 del CP.

A nuestro modo de ver, un principio general del derecho es un enunciado normativo general que, habiendo sido incorporado formalmente o no a un ordenamiento jurídico, expresa de forma abstracta una idea fundamental o informadora de este, o suple e integra las lagunas y deficiencias técnicas que presenta²⁴. En el caso que ahora nos ocupa, el principio

gobierne la acción de enriquecimiento ilícito, y así pasa a primer plano de fuente jurídica el principio de que a nadie le es lícito enriquecerse a costa de otro, reconocido unánimemente como derivación del Derecho natural por la legislación romana, por la tradicional española, por la doctrina científica y por la jurisprudencia.

²² Sobre el particular, véase el estudio clásico de Lacruz Berdejo (1969).

²³ Según la STS 859/2011, de 7 de diciembre, «el carácter subsidiario constituye un requisito para la aplicación del instituto del enriquecimiento injustificado, de forma que sólo puede acudir a esta acción cuando no exista otra que concreta y específicamente contemple un remedio para el empobrecimiento causado injustificadamente». En el mismo sentido, véanse las SSTs 467/2012, de 19 de julio, y 768/2015, de 13 de enero.

²⁴ Esta definición sincrética que proponemos aúna el «qué», el «cómo» y el «para qué» de un principio general del derecho. El qué, o esencia ontológica, de un principio general del derecho, que concebimos como un enunciado normativo abstracto portador de un juicio deontológico de carácter valorativo o técnico. El cómo se refiere a su hereusis, a su forma de indagación y obtención, e intenta superar la vieja discusión

de interdicción del enriquecimiento injusto, sin perjuicio de su función informadora de todo nuestro derecho patrimonial civil, desplegaría una función supletoria e integradora²⁵ para restañar el lucro patrimonial sin causa que entraña el ingreso del «quinto año».

La segunda cuestión sobre la que hemos centrado nuestro trabajo, y a la que nos referíamos anteriormente, es la relativa a la regularización administrativa de las cuotas defraudadas tributariamente prescritas, bien en el seno de un procedimiento de inspección, en el que se dicta una liquidación vinculada a delito, bien en un proceso penal autónomo. En este escenario está claro que las cuotas prescritas pueden exigirse como responsabilidad civil derivada de delito –hipótesis procesal de la cuota defraudada, según nuestra particular teoría– y que, por ende, el artículo 305.7 del CP es plenamente aplicable. Ahora bien, este precepto penal no responde adecuadamente al problema dogmático que suscita la subsistencia de una responsabilidad civil *ex damno* cuando la evaporación del bien jurídico, por efecto de la prescripción administrativa, excluye todo perjuicio económico para la Hacienda pública. Solo podría mantenerse la coherencia jurídica de la norma desde la rocambolesca STS 607/2020, de 13 de noviembre, dictada por su Sala de lo Penal en Pleno,

iusfilosófica de si se trata de un elemento extraño a un concreto sistema positivo, que se obtiene por inducción (escuela racionalista del derecho natural), o si, por el contrario, se trata de un elemento externo, no positivizado formalmente, pero que se extrae del mismo con un método deductivo (positivismo jurídico). Ambas aproximaciones estarían hoy superadas si convenimos que son siempre obra de la razón humana, como lo es, en definitiva, el entero derecho positivo. Y en cuanto al para qué sirven, alude a su función informadora del ordenamiento legal, y supletoria, como fuente subsidiaria en defecto de ley y costumbre. En la clásica formulación de Federico de Castro, los principios generales del derecho son las ideas fundamentales e informadoras de la organización jurídica de la Nación, es decir, las que dan sentido a las normas jurídicas legales o consuetudinarias existentes en la comunidad, los enunciados generales a los que se subordinan un conjunto de soluciones particulares. Junto a esa función informadora, y sin perjuicio de ella, existe una función supletoria como fuente subsidiaria de segundo grado del derecho. Ese es el enfoque de nuestro CC que, tras elevarlos a la condición formal de fuente del derecho (art. 1.1 del CC), dispone en su artículo 1.4 que «los principios generales del Derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico».

²⁵ En este sentido, la STS 768/2015, de 13 de enero, advertía que:

En realidad, como hemos recordado en otras ocasiones, el enriquecimiento injusto «tiene en nuestro ordenamiento no sólo la significación de un principio de Derecho aplicable como fuente de carácter subsidiario, sino muy acusadamente la de una institución jurídica recogida en numerosos preceptos legales aunque forma inconexa» (STS de 1 de diciembre de 1980). Como principio general del derecho, cuya formulación sería «nadie debe enriquecerse injustamente o sin causa a costa de otro», se aplica de forma subsidiaria, en defecto de ley y costumbre, y también informa el Derecho patrimonial, para evitar que puedan producirse enriquecimientos injustos, y contribuye a su interpretación en tal sentido. Como institución jurídica autónoma (enriquecimiento sin causa), y sin perjuicio de las eventuales previsiones legales, su aplicación descansa sobre la concurrencia de un elemento económico (la ganancia de uno, correlativa al empobrecimiento de otro, mediando un nexo de causalidad entre ambas), y una condición jurídica (la ausencia de causa justificativa).

en la que fija la sorpresiva doctrina de la imprescriptibilidad de la responsabilidad civil *ex delicto*, hasta ahora inédita en nuestro derecho y desconocida en el derecho comparado²⁶.

Al margen de la disfuncionalidad que supone la pervivencia de un delito cuando han desaparecido por prescripción los elementos normativos del tipo penal en blanco, hasta el punto de aniquilar el bien jurídico tutelado, el artículo 305.7 del CP presenta dos flancos adicionales de vulnerabilidad constitucional. El primero de ellos es la posible exacción ejecutiva de la responsabilidad civil antes de la existencia de una sentencia penal firme. Esta conclusión se obtiene con relativa facilidad desde una interpretación sistemática con el artículo 305.5 del CP, que abriría la posibilidad de una responsabilidad civil apremiada desde una fase embrionaria del proceso penal, antes de adentrarse en el demiurgo procesal del periodo intermedio, en que se formaliza la acusación, y antes de la celebración de juicio oral, con las garantías de oralidad, intermediación y contradicción. Estamos no solo ante una técnica legislativa notablemente defectuosa²⁷, sino también ante un proceso penal aherrojado al principio inquisitivo, muy anterior al principio acusatorio formal de la Ordenanza Criminal de Luis XIV, que ya en 1670 anticiparía el moderno proceso penal de un Estado de derecho y una sociedad democrática. Nótese que la presunción de inocencia constituye un principio basilar del proceso penal, pero también un derecho fundamental susceptible de amparo constitucional (art. 24.2 de la CE).

La segunda fragilidad congénita del artículo 305.7 del CP es la propia previsión del procedimiento administrativo de apremio para hacer efectiva la responsabilidad civil *ex delicto*. La naturaleza indemnizatoria de esa responsabilidad *cum damno* (art. 1902 del CC) la aproxima a un ingreso de derecho privado, que debería hacerse efectiva por los procedimientos

²⁶ Al socaire de la ejecución de oficio que impone el artículo 984.3 de la LECrim., declara que no son aplicables ni el plazo de caducidad de la acción ejecutiva del artículo 518 de la Ley de enjuiciamiento civil (LEC) ni los plazos de prescripción de los artículos 1964 y 1971 del CC, que, hasta la fecha, habían gobernado la prescripción de la responsabilidad civil derivada de delito. Al tratarse de una sentencia plenaria de la Sala de lo Penal, petrifica una nueva doctrina que no va a agrietarse en lo sucesivo. Sin embargo, en la actualidad, pende ante el TC un recurso de amparo en el que se denuncia, entre otros, la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 de la CE) en relación con el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), y la violación del derecho a la legalidad penal (art. 25 de la CE) en relación con el artículo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), por aplicarse retroactivamente un cambio jurisprudencial contra reo, que afecta a una «pena o infracción» en el sentido dado a dicho concepto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

²⁷ Obedece a una deficiente técnica legislativa convertir el artículo 305.5 del CP en el receptáculo normativo del régimen de impugnación y tramitación de las liquidaciones vinculadas o no a delito que, por su propia naturaleza, es materia tributaria que debería contenerse en la LGT. Es más, el título VI de la LGT, introducido por la Ley 34/2015, fue directamente propiciado por el artículo 305.4 del CP, que, en este punto, se comporta en sentido inverso a una ley penal en blanco. Por lo demás, la sorprendente conversión del juez de lo penal en una suerte de juez de lo contencioso, que debe decidir sobre la suspensión de la liquidación, no deja de resultar extraña, aunque pudiera entenderse como una exigencia de la exclusividad jurisdiccional del artículo 117.3 de la CE.

previstos para el derecho privado (art. 19 de la LGP)²⁸. No es un capricho legislativo reservar el exorbitante procedimiento administrativo de apremio para los ingresos de derecho público, sino que obedece al fundamento constitucional de la autotutela ejecutiva, conectado a la presunción de legalidad y a los principios de eficacia y satisfacción del interés general (art. 103.1 de la CE), que solo se predicen de la Administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa (art. 5.2 de la LGP).

No se nos oculta que el apremio administrativo de un ingreso de derecho privado, como es la responsabilidad civil derivada de un delito, cuando todavía no ha culminado el proceso penal con una sentencia condenatoria firme, obedece a una indisimulada pulsión recaudatoria de nuestro legislador hacendístico. Pero este planteamiento de gestión recaudatoria es insuficiente para permear una posible interpretación conforme, y absolutamente inane para salvar su constitucionalidad.

Referencias bibliográficas

- García de Enterría, E. y Ramón Fernández, T. (2022). *Curso de derecho administrativo I* (20.^a ed.). Thomson Reuters-Civitas.
- Juan Casadevall, J. de (2015). Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda pública: crónica de una reforma anunciada. *Carta Tributaria*, 5-6, 78-93.
- Lacruz Berdejo, J. L. (1969). Normas sobre el enriquecimiento sin causa. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 472, 569-603.

²⁸ Los recursos de la Hacienda pública son de naturaleza pública o privada. Constituyen los ingresos de derecho público los tributos y los demás de derechos de contenido económico cuya titularidad corresponda a la Administración pública y que deriven del ejercicio de una potestad administrativa (art. 5 de la LGP). Los ingresos de derecho público se hacen efectivos por el procedimiento administrativo de apremio previsto en la LGT y en el Reglamento general de recaudación (RGR) (art. 10.1 de la LGP), y la providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del deudor (art. 12 de la LGP). Por el contrario, el artículo 19.1 de la LGP dispone que «la efectividad de los derechos de naturaleza privada de la Hacienda Pública estatal se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado». Si el legislador penal cae en la trampa saducea de la mutación del título, no podemos sostener que estamos ante un tributo o ante el ejercicio de una potestad administrativa, sino ante un ingreso de derecho privado. Aunque la perturbadora alusión a la «deuda tributaria» en el artículo 305.5 del CP contribuye a la ceremonia de la confusión, no puede contravenir el artículo 305.7 del CP ni el sentido y alcance de la reforma emprendida por la Ley orgánica 7/2012.



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 Ramón 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 Nuevo 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; Nuevo Testamento.

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

Cómo citar: Rojo Alejos, M. (2025). Un inventario de referencias con fiscalidad civil en el Nuevo Testamento. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 179-213. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24319>



An inventory of references to civil taxation in the New 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; New Testament.

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

Citation: Rojo Alejos, M. (2025). Un inventario de referencias con fiscalidad civil en el Nuevo Testamento. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 179-213. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24319>



Sumario

- 1. Un censo fiscal romano
- 2. Recaudación. Publicanos
- 3. Pago de impuestos o evasión
- 4. Enigma (arcano)
- 5. Resultados
- 6. Conclusión general
- 7. Excurso

Anexo. Siglas de Sagradas Escrituras

Referencias bibliográficas

1. Un censo fiscal romano

A) Fuentes

- Laicas. Tito Flavio Josefo se refiere al censo de Cirinio en cinco ocasiones. Son las siguientes:

1. Descendía del Judas [el Galileo] que, como ya relatamos, persuadió a muchos judíos a que no se inscribiesen cuando Quirinio fue enviado a Judea como jefe de empadronamiento (Josefo, s. I EC/2008, libro VII 8, 1 (253), p. 344).

2. E inmediatamente fue enviado allá por el emperador un hombre perteneciente al orden consular, Cirinio, con la misión de proceder al censo de las propiedades existentes en la referida provincia de Siria y de vender el patrimonio de Arquelao [hijo de Herodes I el Grande y etnarca de Judea, Samaria e Idumea –4 AEC-6 EC–] (Josefo, s. I EC/1997, libro XVII 13, 5 (355), p. 1075).

3. También Cirinio se presentó en Judea, al haber sido agregada ésta a la provincia de Siria, para llevar a cabo el censo de las propiedades judías y para vender los bienes de Arquelao (Josefo, s. I EC/1997, libro XVIII 1, 1 (1-2), pp. 1078-1079).

4. Cirinio, por su parte, tras haber vendido los bienes de Arquelao y cuando había tocado ya a su fin la elaboración del censo, el cual, ordenado por Augusto, se llevó a cabo treinta y siete años después de la derrota sufrida por [Marco] Antonio en Actio [Accio], despojó de la dignidad de su cargo al Sumo Sacerdote Joazar, contra quien se había amotinado la multitud y en su lugar designó Sumo Sacerdote a Anán, hijo de Set (Josefo, s. I EC/1997, libro XVIII 2, 1 (26), p. 1083).

5. Y durante su mandato [Tiberio Alejandro], aparte de suceder lo dicho [hambruna], fueron aniquilados también los hijos de Judas Galileo (quien intentó que el pueblo se subleva contra los romanos cuando Cirinio efectuaba el censo de Judea), Jacobo y Simón, a los que Alejandro ordenó crucificar (Josefo, s. I EC/1997, libro XX 5, 2 (102), pp. 1218-1219).

- Canonizadas¹. Existen dos, ambas de tradición única: Lucas 2:1-5 y Hechos 5:36-37:

Lucas 2:1-5

1 Sucedió que por aquellos días salió un edicto de César Augusto [Octavio] por el que se ordenaba que se empadronase todo el mundo.

1 Se dio el caso de que en aquellos días salió un edicto de César Augusto, para que se empadronara todo el orbe (+Cl3, 2015, p. 1156, col. 1).

2 Este primer empadronamiento tuvo lugar siendo Cirino gobernador de Siria.

3 Iban todos a empadronarse, cada uno a su ciudad.

4 Subió también José desde Galilea, de la ciudad de Nazaret, a Judea, a la ciudad de David, que se llama Belén, por ser él de la casa y familia de David,

5 para empadronarse con María, su esposa, que estaba encinta².

Hechos 5:36-37 (habla Gamaliel I, doctor de la ley)³

36 Porque hace algún tiempo se levantó Teudas [Schürer, 1985, pp. 550, 584, n. 6 (p. 585)], que pretendía ser alguien y que reunió a su alrededor unos cuatrocientos hombres; fue muerto y todos los que le seguían se disgregaron y quedaron en nada.

37 Después de éste [Teudas], en los días del empadronamiento, se levantó Judas el Galileo⁴, que arrastró al pueblo en pos de sí; también éste pereció y todos los que le habían seguido se dispersaron⁵.

¹ 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 Las aportaciones de fuentes secundarias apócrifas son irrelevantes. Suelen ser sinopsis armonizadas de los cuatro evangelios canonizados conteniendo solo refundiciones o paráfrasis. Por ejemplo, el Diatessaron de Taciano (s. II) y el Evangelio de los Hebreos de Pseudo Leví Hispano (2003).

En aquellos días salió un edicto de César Augusto para que se empadronaran todas las gentes de su imperio. Esta inscripción primera se hizo siendo prefecto de Siria Cirino. Todos iban a empadronarse a su ciudad. Y José subió también de Nazaret, ciudad de Galilea, a la ciudad de David, en Judea, ya que era de la casa y familia de David, para empadronarse allí con María su esposa, que estaba encinta (Taciano, s. II/2002, p. 36).

1 cuando salió el edicto del emperador Augusto ordenando un censo, José aparejó su asna, hizo subir a María sobre ella, y se dirigió a Belén, en compañía de un hijo de su hermano [≈ Protoevangelio de Santiago XVII:2] (Pseudo Leví Hispano, s. II/2003, libro I, 4 a):1, p. 24).

³ El discurso atribuido a Gamaliel I es una composición cristiana (Schürer, 1985, p. 584 n. 6 [p. 585]).

⁴ El autor de los Hechos de los Apóstoles sitúa aquí cronológicamente a Judas el Galileo después de Teudas (Hechos 5:36). Lo correcto es a la inversa (Piñero, 2021, p. 1023; Schürer, 1985, p. 550).

⁵ Con ocasión de este censo no se produce rebelión alguna, pero Judas de Gamala, llamado el Galileo, junto con el fariseo Zadoq, Saduk o Saduco, aprovechan la situación de rechazo a Roma para sembrar la semilla de la violenta y fanática secta de los «zelotas» (Schürer, 1985, pp. 493-494).

B) Nomenclatura bíblica

Es frecuente no utilizar la palabra «censo». Por ejemplo, en las cinco ediciones de la Biblia de Jerusalén (+BJ1-5) no aparece traducido como «censo», sino como «empadronamiento». Sin embargo, en dos notas a pie de página, emplea la palabra «censo» para referirse al «empadronamiento». Con toda probabilidad se utiliza la palabra «empadronamiento» en vez de «censo» para poner énfasis teológico en el desplazamiento de la santísima virgen María y san José desde Nazaret hasta Belén (+BJ5, 2019, pp. 1582, col. 2, n. 2 1, 1583, col. 1, n. 2 2), ya que este es el lugar donde todas las profecías del Antiguo Testamento anuncian que nacerá el Mesías salvador de Israel.

C) Número de censos

No todos los exégetas coinciden en que las dos fuentes del Nuevo Testamento se refieren a un solo censo. Algunos sostienen que se trata de dos diferentes. Emil Schürer (1985) demuestra que tanto el Evangelio de san Lucas como los Hechos de los Apóstoles se refieren al mismo censo (p. 540).

D) Localización

Resulta hiperbólico que el emperador César Augusto ordene un censo de «todo el orbe» cuando ni siquiera se dispone de edicto alguno en el que mande hacerlo de todo su imperio. Es una clara exageración. El censo se limita solo a Judea (+BJ5, 2019, p. 1582, col. 2, n. 2 1).

E) Autor

No hay duda de que el funcionario ordenante es Publio Sulpicio Quirino, gobernador de Siria.

F) Naturaleza

Desde la perspectiva apologética de san Lucas, que el carácter del censo sea tributario o de empadronamiento carece de relevancia. Por otra parte, existe un acuerdo bastante generalizado en que la finalidad de este censo es una recaudación fiscal (Aslan, 2014, pp. 64, 76; Montserrat Torrens, 2007, p. 102; Piñero, 2021, p. 750, nn. 1-7, 1-2; +Sicre, 2021, p. 102), pues los judíos estaban exentos del servicio militar (Schürer, 1985, p. 525).

G) Traducciones

En Lucas 2:1-2, la naturaleza del censo se traduce de dos formas diferentes. En las ediciones de la sacrosanta Biblia en español, por lo general es un censo de empadronamiento. Por ejemplo, en las cinco ediciones de la Biblia de Jerusalén:

Lucas 2:1-2

1 Por aquellos días salió un edicto de César Augusto ordenando que se empadronase todo el mundo.

2 Este primer empadronamiento tuvo lugar siendo gobernador de Siria Cirino (+BJ1, 3).

Lucas 2:1-2

1 Sucedió que por aquellos días salió un edicto de César Augusto ordenando que se empadronase todo el mundo.

2 Este primer empadronamiento tuvo lugar siendo gobernador de Siria Cirino (+BJ2).

Lucas 2:1-2

1 Por aquel entonces se publicó un edicto de César Augusto por el que se ordenaba que se empadronase todo el mundo.

2 Este primer empadronamiento tuvo lugar siendo Cirino gobernador de Siria (+BJ4, 5).

También en la mayoría de las ediciones en inglés. Por ejemplo:

- *New International Version* (NIV, 2012):

Lucas 2:1-2

1 In those days Caesar Augustus issued a decree that a census should be taken of the entire Roman world.

2 (This was the first census that took place while Quirinius was governor of Syria) (pp. 2384, col. 1; 2386, col. 1).

- *New Living Translation* (NLT, 2012):

Lucas 2:1-2

1 At that time the Roman emperor, Augustus, decreed that a census should be taken throughout the Roman empire.

2 (This was the first census taken when Quirinius was governor of Syria) (pp. 2384, col. 2; 2386, col. 2).

- *New King James Version* (NKJV, 2012):

Lucas 2:1-2

1 And it came to pass in those days that a decree went out from Caesar Augustus that all the world should be registered.

2 This census first took place while Quirinius was governing Syria (pp. 2385, col. 1; 2387, col. 1).

- *The Message. The Bible in Contemporary Language* (BCL, 2012):

Lucas 2:1-2

1 About that time Caesar Augustus ordered a census to be taken throughout the Empire.

2 This was the first census when Quirinius was governor o Syria (p. 2385, col. 1).

Incluso en la francesa de Louis Segond (LSNT, 1885):

Lucas 2:1-2

1 En ce temps-là, parut un édit de César Auguste, ordonnant un recensement de toute la terre.

2 Ce premier recensement eut lieu pendant que Quirinius était gouverneur de Syrie (p. 65, col. 1).

En cambio, en la *King James Version* original (1611) y en algunas ediciones posteriores aparece como un censo fiscal:

- *King James Version* (KJV1611):

Lucas 2:1-2

1 And it came to passe in those dayes, that there went out a decree from Caesar Augustus that all the world should be taxed [«[...] que todo el mundo debía ser gravado con un impuesto» (Fox, 1992, p. 26, n. 1, N. del t.)].

2 (And this taxing was first made when Cyrenius was governor of Syria) (s. p., col. 2).

- *King James Version. Red Letter Edition* (KJVRLE, 1987):

Lucas 2:1-2

1 And it came to pass in those days, that there went out a decree from Cae'-sar Au-gus'-tus that all the world should be taxed.

2 (And this taxing was first made when Cy-re'-ni-us was governor of Syr'-i-a) (p. 487, col. 2).

H) Resultados del censo

Sin información. Para los efectos de este trabajo, desconocer las cifras censales tanto de recaudación como de personas se reduce a una cuestión de alcance menor.

l) Cronología

- Hechos. El rey Herodes I el Grande muere el año 4 AEC. Durante su reinado, Roma no tiene potestad para hacer un censo fiscal en su territorio, al cual pertenecen Judea y Galilea.

En el año 6/7 EC, unos diez años después de la muerte de Herodes I el Grande, por la destitución de su hijo Herodes Arquelao, etnarca de Judea, esta pasa a formar parte del Imperio romano. Entonces Judea comienza a tributar a Roma y esta ya puede hacer en aquella un censo fiscal.

- Observaciones. La historia no registra un censo imperial en tiempos del emperador César Augusto (Schürer, 1985, pp. 526-531).

En virtud de un censo romano, san José no habría estado obligado a viajar a Belén, y la santísima virgen María no habría tenido necesidad de acompañarlo. Bastaba con que san José, el cabeza de familia, se registrase en la administración de residencia (Schürer, 1985, pp. 531-533).

En Palestina no pudo realizarse un censo romano durante el reinado de Herodes I el Grande. El emperador César Augusto no tenía tal potestad, Galilea no era una provincia romana en ese tiempo (Schürer, 1985, pp. 533-537).

Tito Flavio Josefo desconoce la existencia de un censo romano en Palestina durante el reinado de Herodes I el Grande; más bien se refiere al censo del año 6/7 EC como algo nuevo y sin precedentes (Schürer, 1985, pp. 538-541).

El censo de Publio Sulpicio Quirino no pudo tener lugar en tiempos del rey Herodes I el Grande por no haber sido gobernador de Siria durante la vida de este monarca (Schürer, 1985, pp. 541-550).

- Año de nacimiento de nuestro señor Jesucristo. Si se acepta, con los evangelistas san Mateo (Mateo 2:1)⁶ y san Lucas (Lucas 1:5)⁷, que la natividad de nuestro señor Jesucristo sucede bajo el reinado de Herodes I el Grande, la fecha de nacimiento estará ca. 6 AEC, ya que este monarca fallece el año 4 AEC.
- Deducción. El censo de Publio Sulpicio Quirino (año 6/7 EC) no se puede hacer el año del nacimiento de nuestro señor Jesucristo (6 AEC).

⁶ Mateo 2:1:

1 Nacido Jesús en Belén de Judea, en tiempo del rey Herodes, unos magos que venían del Oriente se presentaron en Jerusalén.

⁷ Lucas 1:5:

5 Hubo en los días de Herodes, rey de Judea, un sacerdote, llamado Zacarías, del grupo de Abías, casado con una mujer descendiente de Aarón, que se llamaba Isabel.

J) Escolio

Aunque la doctrina no es del todo pacífica⁸, se puede decir que Lucas 2:1-5 es históricamente imposible y, por lo tanto, falso⁹.

No debe sorprender este error de san Lucas¹⁰ si se tiene en cuenta que un hombre tan culto como el filósofo san Justino Mártir (ca. 100/114-162/168) considera que el faraón Ptolomeo II Filadelfo (308-246 AEC), bajo el cual se traduce al griego (Septuaginta) el Pentateuco, es contemporáneo del rey Herodes I el Grande (72-74 AEC) (Schürer, 1985, p. 550).

K) Conclusión

Cuando en el año 6 EC el emperador César Augusto destituye al hijo del rey Herodes I el Grande, el etnarca Herodes Arquelao, pasa Judea a ser provincia romana y, por primera vez, comienza a pagar impuestos directamente a Roma. De aquí la necesidad de un censo cuyo único fin es fiscal. Cabe afirmar que en el año 6/7 EC, siendo Publio Sulpicio Quirino (o Cirenio/ Cirino) gobernador de Siria, se realiza un censo fiscal en Judea cuyo número de personas censadas y volumen de recaudación es desconocido.

En estas fechas, nuestro señor Jesucristo tiene unos doce años, es decir, cuando es perdido y hallado en el templo (Lucas 2:42)¹¹.

Tabla. Censo tributario romano

Lucas 2:1-5. Hechos 5:37	
Lugar	Judea
Fecha	ca. 6-7 EC
Autor	Publio Sulpicio Quirino
Finalidad	Recaudación fiscal
Total	–
Fuente: elaboración propia.	

⁸ En contra, por ejemplo, Vine (1999, pp. 653-654).

⁹ Demostraciones de la falsedad de este relato se encuentran, por ejemplo, en Collins (2010, p. 31); Fox (1992, pp. 26-32); Piñero (2021, p. 750, nn. 1-7, 1-2); Schürer (1985, pp. 515-550); +Sicre (2021, p. 102).

¹⁰ Si se acepta que san Lucas también es el autor del libro los Hechos de los Apóstoles, ya se ha indicado otro error de san Lucas. En Hechos 5:37 sitúa a Teudas antes de Judas el Galileo, cuando el orden correcto es el inverso.

¹¹ Lucas 2:41-42:

41 Sus padres iban todos los años a Jerusalén a la fiesta de la Pascua.

42 Cuando tuvo doce años, subieron ellos como de costumbre a la fiesta.

2. Recaudación. Publicanos

A) Introducción

En general, son los recaudadores de impuestos romanos; en latín *publicani*, en griego *telonai*¹².

Cuando vive nuestro señor Jesucristo, en el comienzo de la época imperial de Roma, hay que distinguir, por lo menos, tres niveles de subcontratación¹³:

- Cada cinco años, el censor del *Ærarium* (tesoro público) subastaba la recaudación de los tributos entre la élite de las familias romanas, la aristocracia, los caballeros (*equites*).

Los concesionarios eran adjudicatarios de la subasta «pública». Accedían al contrato en licitación por una cantidad alzada a pagar al *Ærarium*, de modo que su beneficio era la diferencia entre lo ofrecido y lo efectivamente recaudado. Si no se llegaba a la cantidad contratada, tenían que asumir las pérdidas. Así, cuanto más alta fuera la percepción sobre lo ofrecido, mayor era la ganancia, de donde el esfuerzo que los conducía a cometer abusos contra los obligados al pago. Solían actuar en compañías llamadas *societates publicanorum*.

- Los jefes de publicanos (como Zaqueo). Contrataban con las clases dirigentes la recaudación de una determinada zona. Arrendaban los impuestos de un distrito por una suma fija anual. Como arrendatarios, también su beneficio era la diferencia entre lo contratado y lo recaudado. Si no se alcanzaba la cantidad acordada, tenían pérdidas.
- Los publicanos. Estaban al servicio de las grandes familias recaudadoras y de los jefes de los publicanos. Empleados, incluso esclavos domésticos (siervos), que llevaban a cabo directamente el antipático y sucio trabajo de la recaudación. Son estos quienes, probablemente, se acercaban a nuestro señor Jesucristo (Alajarín Cascales, 2009, p. 28, col. 1-p. 30, col. 1; Pagola, 2013, pp. 35, n. 31, 209-210; Schürer, 1985, p. 484).

¹² Sobre el concepto y la terminología de publicano se pueden consultar Mateo (1999) y su resumen de las conclusiones, Guzmán (2000).

¹³ Charles Adams (2001) distingue cuatro periodos en la evolución de la fiscalidad romana del lado oeste, latino. Dos pertenecen a la república y los dos restantes a la época imperial. Esta comienza unos 500 años más tarde, el año 27 AEC, con el emperador César Augusto. Termina el Imperio de Occidente medio milenio después, el año 476, con el saqueo de Roma por los vándalos. El lado este, griego, el Imperio de Oriente/Bizancio, prosigue en pie casi otro milenio, hasta la toma de Constantinopla por los turcos otomanos en 1453 (pp. 76-77).

B) Equiparaciones

- Nuestro señor Jesucristo:

- Gentiles (Mateo 18:15-17). Pone al mismo nivel publicanos y gentiles (los que no son judíos, los perros, los impuros, los extranjeros).

Mateo 18:15-17

15 Si tu hermano llega a pecar, vete y repréndele, a solas tú con él. Si te escucha, habrás ganado a tu hermano.

16 Si no te escucha, toma todavía contigo uno o dos, para que todo asunto quede zanjado por la palabra de dos o tres testigos.

17 Si les desoye a ellos, díselo a la comunidad. Y si hasta a la comunidad desoye, sea para ti como el gentil y el publicano.

- Meretrices (Mateo 21:31-32). Equipara publicanos y ramera.

Mateo 21:31-32 (parábola del buen samaritano)

31 ¿Cuál de los dos hizo la voluntad del padre? –«El primero» –le dicen. Díceles Jesús: «En verdad os digo que los publicanos y las ramera llegan antes que vosotros al Reino de Dios.

32 Porque vino Juan [el Bautista] a vosotros por camino de justicia, y no creísteis en él, mientras que los publicanos y las ramera creyeron en él. Y vosotros, ni viéndolo, os arrepentisteis después, para creer en él».

- Condenados (Mateo 5:46). Nuestro señor Jesucristo insinúa que los publicanos irán al Infierno.

Mateo 5:46

46 Porque si amáis a los que os aman, ¿qué recompensa vais a tener? ¿No hacen eso mismo también los publicanos?

- San Juan Bautista:

- Prevaricadores (Lucas 3:12-13). Supone que los publicanos son prevaricadores.

Lucas 3:12-13

12 Vinieron también publicanos a bautizarse, y le dijeron: «Maestro, ¿qué debemos hacer?».

13 Él [san Juan Bautista] les dijo: «No exijáis más de lo que os está fijado».

- San Marcos, san Mateo y san Lucas:
 - Pecadores (Marcos 2:15; Mateo 9:10-11; Lucas 7:29). Los tres evangelistas sitúan al mismo nivel publicanos y pecadores.

Marcos 2:15

15 Y sucedió que estando Él [nuestro señor Jesucristo] a la mesa en casa de Leví [publicano], muchos publicanos y pecadores estaban a la mesa con Jesús y sus discípulos, pues eran muchos los que le seguían.

Mateo 9:10-11

10 Y aconteció que estando él sentado a la mesa en la casa [de Mateo, publicano], he aquí que muchos publicanos y pecadores, que habían venido, se sentaron juntamente a la mesa con Jesús y sus discípulos.

11 Cuando vieron esto los fariseos, dijeron a los discípulos: ¿Por qué come vuestro Maestro con los publicanos y pecadores? (R[V]1960, p. 699, col. 2).

Lucas 7:29

29 Todo el pueblo que le escuchó, incluso los publicanos, reconocieron la justicia de Dios, haciéndose bautizar con el bautismo de Juan [que perdona los pecados]¹⁴.

- Escribas y fariseos:
 - Pecadores (Marcos 2:16; Mateo 11:19; Lucas 5:29-30; 7:34; 15:1-2; 19:1-10). Equiparan publicanos y pecadores, según los tres evangelios sinópticos (san Marcos, san Mateo y san Lucas).

Marcos 2:16

16 Al ver los escribas de los fariseos que comía [nuestro señor Jesucristo] con los pecadores y publicanos, decían a los discípulos: «¿Qué? ¿Es que come con los publicanos y pecadores?»

Mateo 11:18-19

18 Porque vino Juan, que ni comía ni bebía, y dicen: «Demonio tiene».

¹⁴ Marcos 1:4:

4 apareció Juan bautizando en el desierto, proclamando un bautismo de conversión para perdón de los pecados.

Surgen algunos problemas teológicos si el bautismo de San Juan perdona los pecados.

19 Vino el Hijo del hombre, que come y bebe, y dicen: «Ahí tenéis un comilón y un borracho, amigo de publicanos y pecadores. Y la Sabiduría se ha acreditado por sus obras».

Lucas 5:29-30

29 Leví [publicano] le ofreció en su casa un gran banquete. Había un gran número de publicanos, y de otros que estaban a la mesa con ellos.

30 Los fariseos y sus escribas murmuraban diciendo a los discípulos: «¿Por qué coméis y bebéis con los publicanos y pecadores?».

Lucas 7:34

34 Ha venido el Hijo del hombre, que come y bebe, y decís [Lucas 7:30]: «Ahí tenéis un comilón y un borracho, amigo de publicanos y pecadores».

Lucas 15:1-2

1 Todos los publicanos y los pecadores se acercaban a Él [Jesucristo] para oírle,

2 y los fariseos y los escribas murmuraban, diciendo: «Este acoge a los pecadores y come con ellos».

Lucas 19:1-10¹⁵

1 Habiendo entrado en Jericó, atravesaba la ciudad.

2 Había un hombre llamado Zaqueo, que era jefe de publicanos, y rico.

3 Trataba de ver quién era Jesús, pero no podía a causa de la gente, porque era de pequeña estatura.

4 Se adelantó corriendo y se subió un sicómoro para verle, pues iba a pasar por allí.

5 Y cuando Jesús llegó a aquel sitio, alzando la vista, le dijo: «Zaqueo, baja pronto; porque conviene que hoy me quede yo en tu casa».

6 Se apresuró a bajar y le recibió con alegría.

7 Al verlo, todos murmuraban diciendo: «Ha ido a hospedarse a casa de un hombre pecador».

8 Zaqueo, puesto en pie, dijo al Señor: «Daré, Señor, la mitad de mis bienes a los pobres; y si en algo defraudé a alguien, le devolveré el cuádruplo»¹⁶.

¹⁵ Según Antonio Piñero (2021), se discute la historicidad y la autoría de la perícopa de Zaqueo. Es probable que proceda de un autor distinto del redactor final del evangelio. Es una cuestión abierta (pp. 724, 906, n. 1-8).

¹⁶ La ley (Torá), en el Código de la Alianza, prevé la restitución cuádruple en un solo caso (Éxodo 21:37):
Éxodo 21:37

37 Si un hombre roba un buey o una oveja, y los mata o vende, pagará cinco bueyes por el buey, y cuatro ovejas por la oveja.

9 Jesús le dijo: «Hoy ha llegado la salvación a esta casa, porque también éste es hijo de Abraham,

10 pues el Hijo del hombre ha venido a buscar y salvar lo que estaba perdido».

Aunque «La gente por instinto, en todas las épocas, ha llamado a los recaudadores de impuestos ladrones [...]» (Adams, 2001, p. 1), llama la atención que en la sacrosanta Biblia nunca se los mencione como tales.

C) Parábola del fariseo y el buen publicano (Lucas 18:9-14)

Lucas 18:9-14 (tradición única)

9 Dijo también a algunos que se tenían por justos y despreciaban a los demás, esta parábola:

10 «Dos hombres subieron al templo a orar; uno fariseo, otro publicano.

11 El fariseo, de pie, oraba en su interior de esta manera: "¡Oh Dios! Te doy gracias porque no soy como los demás hombres, rapaces, injustos, adúlteros, ni tampoco como este publicano.

12 Ayuno dos veces por semana, doy el diezmo de todas mis ganancias".

13 En cambio el publicano, manteniéndose a distancia, no se atrevía ni a alzar los ojos al cielo, sino que se golpeaba el pecho, diciendo: "¡Oh Dios! ¡Ten compasión de mí, que soy pecador! ".

14 Os digo que éste bajó a su casa justificado y aquél no. Porque todo el que se ensalce, será humillado; y el que se humille, será ensalzado».

D) Vocación apostólica de un publicano

El episodio es de triple tradición nominativa (Marcos 2:14 || Mateo 9:9 || Lucas 5:27-28). Existe discordancia en el nombre del recaudador de impuestos, Leví o Mateo:

- Leví (Marcos 2:14 || Lucas 5:27):

Marcos 2:14

14 Al pasar [nuestro señor Jesucristo], vio a Leví, el de Alfeo, sentado en el despacho de impuestos, y le dice: «Sígueme». Él se levantó y le siguió.

Lucas 5:27-28

27 Después de esto, [nuestro señor Jesucristo] salió y vio a un publicano llamado Leví, sentado en el despacho de impuestos, y le dijo: «Sígueme».

28 Él, dejándolo todo, se levantó y le siguió.

- Mateo (Mateo 9:9, 10:2-3):

Mateo 9:9

9 Pasando Jesús de allí, vio a un hombre llamado Mateo, que estaba sentado al banco de los tributos públicos, y le dijo: Sígueme. Y se levantó y le siguió (R[V]1960, p. 699, col. 2).

Mateo 10:2-3

2 Los nombres de los doce Apóstoles son éstos: primero Simón, llamado Pedro, y su hermano Andrés; Santiago el de Zebedeo y su hermano Juan;

3 Felipe y Bartolomé; Tomás y Mateo el publicano; Santiago el de Alfeo y Tadeo.

E) Esposa de autoridad recaudatoria (epítropos)

Junto con otras mujeres, Juana, la esposa de Chuza, recaudador del tetrarca de Galilea y Perea Herodes Antipas, acompaña y ayuda económicamente a nuestro señor Jesucristo y sus doce apóstoles (Lucas 8:1-3).

Lucas 8:1-3 (tradición única)

1 Aconteció después que Jesús caminaba por ciudades y aldeas predicando y anunciando el evangelio del reino de Dios. Le acompañaban los doce

2 y algunas mujeres que habían sido sanadas de espíritus malignos y de enfermedades: María, a la que llamaban Magdalena, de la que habían salido siete demonios;

3 Juana, mujer de Chuza, intendente [epítropos] de Herodes; Susana y otras muchas que le servían y le ayudaban con sus propios bienes (R[V]2020, p. 653, col. 2).

Según algunos autores, «se suele suponer que [la labor de intendente] es de administración económica de los bienes de Antipas» (Piñero, 2021, p. 801, n. 3). «el epítropos [entre otras cosas] era el encargado de recaudar los impuestos» (Montserrat Torrens, 2007, p. 118).

3. Pago de impuestos o evasión

Cæsar cæsaris, Deus dei

(Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios)

Lucubraciones fundamentadas en variaciones de un texto de propaganda cristiana basado en supuestas tradiciones.

A) Introducción

Situación tributaria de Palestina en tiempos de nuestro señor Jesucristo¹⁷: «Es improbable, a la luz de la información de que disponemos, que Herodes [I el Grande –ca. 37-4 AEC–] pagase tributos [a Roma] bajo Augusto» (Schürer, 1985, p. 413). Además, «podían exigir tributos a voluntad dentro de sus fronteras y administrar sus finanzas con entera independencia» (Schürer, 1985, p. 413).

Después de la muerte del rey Herodes I el Grande, sus hijos sí tributan a Roma y ya no tienen el título de rey:

[El etnarca] Arquelao [Judea, Samaria e Idumea, menos las ciudades Gaza, Gadara e Hipos] debía obtener de sus territorios una renta de 600 talentos [de plata], [el tetrarca] Antipas [Galilea y Perea] 200, y [el tetrarca] Filipo [Batanea, Traconítide y Auranítide] 100 (Schürer, 1985, p. 433).

Nada más fallecer Herodes comienzan las sublevaciones en Judea. Cuando nuestro señor Jesucristo tiene entre tres y cinco años, Publio Quintilio Varo, gobernador de Siria, consigue sofocar la rebelión (Hechos 5:37)¹⁸: «La ciudad de Séforis, donde Judas [el Galileo, hijo de Ezequías] había campado por sus respetos, fue incendiada, y sus habitantes vendidos como esclavos» (Schürer, 1985, p. 432)¹⁹. «[Publio Quintilio Varo] Hizo crucificar a unos dos mil [judíos], pero concedió el perdón a la masa del pueblo» (+BJ5, 2019, p. 1983, col. 2; Josefo, s. I EC/1997, p. 1065; Josefo, s. I EC/2008, p. 94; Pagola, 2013, pp. 28, 531; Schürer, 1985, p. 432).

En el año 6 EC, después de casi diez años de gobierno, el emperador César Augusto destituye al etnarca Herodes Arquelao por la deficiente gestión. Su territorio se incorpora a la provincia de Siria con un estatus especial. Se le otorga un gobernador propio de rango ecuestre, un prefecto, Poncio Pilato. Judea comienza a tributar y depender directamente de Roma (Pagola, 2013, pp. 460-463).

¹⁷ Un resumen de la fiscalidad en la época de nuestro señor Jesucristo se encuentra en Sanders (1992, pp. 146-169). Una breve aproximación se halla en Merino Antigüedad (2002, pp. 13-16).

¹⁸ Hechos 5:37:

37 Después de éste [Teudas], en los días del empadronamiento, se levantó Judas el Galileo, que arrastró al pueblo en pos de sí; también éste pereció y todos los que le habían seguido se dispersaron.

Ya se ha indicado que el autor de los Hechos de los Apóstoles sitúa aquí erróneamente a Judas el Galileo después de Teudas (Hechos 5:36). Lo correcto es al revés (Piñero, 2021, p. 1023; Schürer, 1985, p. 550).

¹⁹ Según Emil Schürer (1985), Judas, hijo de Ezequías, sobrevive y aparece, unos diez años más tarde, como Judas el Galileo. Esta vez, animando a sus paisanos a rebelarse contra Roma por causa del censo fiscal de Cirino (pp. 494, 550).

La primera medida del legado romano en Siria, Publio Sulpicio Quirino, es decretar un censo con fines fiscales: «un galileo llamado Judas²⁰ animó a sus paisanos a sublevarse diciendo que serían cobardes si pagaban tributo a los romanos» (Josefo, s. I EC/2008, p. 99).

La resistencia es inmediata, pero no deriva en sublevación. Sin embargo, la antorcha de la rebelión se mantiene encendida con los recién creados zelotes o zelotas (Schürer, 1985, pp. 493-494).

A continuación, con su ineptitud e injusticias, los gobernadores romanos «exacerbaron de tal forma al pueblo que, al final, éste se lanzó, movido por una desesperación salvaje, a una guerra de autodestrucción» (Schürer, 1985, p. 462)²¹.

En tiempos de nuestro señor Jesucristo, la situación socioeconómica de pobreza era muy delicada en la muy fértil Galilea (Pagola, 2013, pp. 29-40). No digamos en Samaria y Judea. El ambiente general de rebelión contra Roma era muy elevado. Prueba de ello es la primera guerra, que tiene lugar unos treinta años después de la muerte de nuestro señor Jesucristo en la cruz, por causa de sedición (66-73 EC).

B) Texto

- Fuentes primarias canonizadas (Marcos 12:13-17 –ca. 75 EC– || Mateo 22:15-22 –ca. 85 EC– || Lucas 20:20-26 –ca. 95 EC–).

Marcos 12:13-17

13 Y envían donde Él algunos fariseos y herodianos²², para cazarle en alguna palabra.

14 Vienen y le dicen: «Maestro, sabemos que eres veraz y que no te importa por nadie, porque no miras la condición de las personas, sino que enseñas con franqueza el camino de Dios: ¿Es lícito pagar tributo al César o no? ¿Pagamos o dejamos de pagar?».

²⁰ También llamado Judas el Galileo, Judas de Galilea, Judas de Gamala o Judas el Gaulonita. Ya se ha indicado que junto con el fariseo Zadoq o Saduco fueron los iniciadores del partido activista, fanático y patriota de los zelotes, la «cuarta filosofía» (Josefo, s. I EC/1997, pp. 1079-1080, 1082).

Asimismo, ya se ha señalado que, según Emil Schürer (1985), este Judas el Galileo es el mismo Judas, hijo de Ezequías, que, unos diez años antes, se subleva en Séforis (pp. 494, 550).

²¹ Las causas y un breve resumen de la rebelión de los judíos contra Roma se pueden encontrar en Harris (1984, pp. 139-157).

²² Los herodianos eran una secta que apoyaba a la dinastía del vasallo de Roma Herodes Antipas y, por lo mismo, al gobierno romano. Se oponía a los zelotas independentistas.

15 Mas Él, dándose cuenta de su hipocresía, les dijo: «¿Por qué me tentáis? Traedme un denario, que lo vea».

16 Se lo trajeron y les dice: «¿De quién es esta imagen y la inscripción?». Ellos le dijeron: «Del César».

17 Jesús les dijo: «Lo del César, devolvédsele al César, y lo de Dios, a Dios». Y se maravillaban de Él.

Mateo 22:15-22

15 Entonces los fariseos se fueron y celebraron consejo sobre la forma de sorprenderle en alguna palabra.

16 Y le envían sus discípulos, junto con los herodianos, a decirle: «Maestro, sabemos que eres veraz y que enseñas el camino de Dios con franqueza y que no te importa por nadie, porque no miras la condición de las personas.

17 Dinos, pues, qué te parece, ¿es lícito pagar tributo al César o no?».

18 Mas Jesús, conociendo su malicia, dijo: «Hipócritas, ¿por qué me tentáis?

19 Mostradme la moneda del tributo». Ellos le presentaron un denario.

20 Y les dice: «¿De quién es esta imagen y la inscripción?»

21 Dícenle: «Del César». Entonces les dice: «Pues lo del César devolvédsele al César, y lo de Dios a Dios».

22 Al oír esto, quedaron maravillados, y dejándole, se fueron.

Lucas 20:19-26

19 Los escribas y los sumos sacerdotes trataron de echarle mano en aquel mismo momento –pero tuvieron miedo al pueblo– porque habían comprendido que aquella parábola [Los viñadores] la había dicho por ellos.

20 Quedándose ellos al acecho, le enviaron unos espías, que fingieran ser justos, para sorprenderle en alguna palabra y poderle entregar al poder y autoridad del procurador.

21 Y le preguntaron: «Maestro, sabemos que hablas y enseñas con rectitud, y que no tienes en cuenta la condición de las personas, sino que enseñas con franqueza el camino de Dios:

22 ¿Nos es lícito pagar tributo al César o no?».

23 Pero Él, habiendo conocido su astucia, les dijo:

24 «Mostradme un denario. ¿De quién lleva la imagen y la inscripción?». Ellos dijeron: «Del César».

25 Él les dijo: «Pues bien, lo del César devolvédsele al César, y lo de Dios a Dios».

26 No pudieron sorprenderle en ninguna palabra ante el pueblo y, maravillados por su respuesta, se callaron.

- Fuentes primarias no canonizadas, apócrifas (Evangelio de [santo] Tomás –ca. 150 EC– || Evangelio Egerton –ca. 175 EC– || Evangelio de san Bernabé –ca. s. XVI-XVII–)²³:

Evangelio de [santo] Tomás 100

100. Le mostraron a Jesús una moneda de oro, diciéndole: «Los agentes de César nos piden los impuestos». Él les dijo: «Dad a César lo que es de César, dad a Dios lo que es de Dios y a mí lo que me pertenece» (Tm, ca. 150 EC/2003, p. 703).

Fragmento evangélico Egerton

Y presentándose ante Él en plan indagatorio, le tentaban diciendo: «Maestro Jesús, sabemos que eres venido de Dios, pues tus obras están de acuerdo

²³ Ya se ha indicado que las fuentes apócrifas secundarias no hacen aportación alguna relevante. Por ejemplo, los ya citados Diatessaron de Taciano (s. II) y Evangelio de los Hebreos de Pseudo Leví Hispano (2003).

Entonces se fueron los fariseos y tomaron consejo de cómo pillarle en alguna palabra para entregarlo a la autoridad judicial y al poder del gobernador. Y le enviaron sus discípulos con los herodianos diciéndole: «Maestro, sabremos que eres verdad y enseñas el camino de Dios con verdad y no te preocupas de nadie, porque tú no miras al hombre: dinos, pues, ¿qué te parece? ¿Tenemos que dar el tributo al César o no?, ¿lo damos o no lo damos?». Pero Jesús, conociendo su malicia, les dijo: «¿Por qué me tentáis, hipócritas? Mostradme el denario del tributo». Y le entregaron un denario. Les dijo Jesús: «¿De quién es esta imagen y está inscripción?». Le dijeron: «Del César». Les dijo: «Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios». Y no pudieron conseguir que resbalara en su discurso delante de la gente, y, admirados de sus palabras, se refrenaron (Taciano, s. II/2002, capítulo XXXIV, p. 165).

1 Entonces los fariseos se marcharon y deliberaban cómo cogerle en alguna palabra para poder acusarle.

2 Y le enviaron a unos discípulos suyos, espías que simulaban ser buenos, para informarse de lo que decía, y poder así entregarle a la jurisdicción del presidente romano. Junto con ellos iban algunos herodianos muy conocidos.

3 Llegan y le dicen: Maestro, sabemos que eres sincero y enseñas el camino de Dios con verdad, sin tener acepción de personas, pues no miras el exterior de los hombres.

4 Dinos, pues, ¿Qué te parece? ¿Es lícito dar tributo a César o no? ¿Debemos pagarlo o no?

5 Jesús, conociendo su malicia, dijo: hipócritas, ¿por qué me tentáis? Mostradme la moneda del tributo. Ellos le presentaron un denario.

6 Él les dice: ¿De quién es esta imagen y la inscripción?

7 Le dijeron: Del César.

8 Él les contestó: Pues, dad al César lo que es del César, y a Dios lo que es de Dios.

9 Al oír esto, se admiraron y maravillaron de la respuesta. Callaron y se fueron de allí, sin poder acusarle de sus palabras ante el pueblo (Pseudo Leví Hispano, 2003, p. 133).

con el testimonio de los profetas. Dinos, pues: ¿Es lícito dar a los reyes lo que corresponde a [su] autoridad? ¿Se lo damos o no?». Mas Jesús, indignado al conocer su pensamiento, les dijo: «¿Por qué me llamáis maestro con los labios, si no escucháis lo que os digo? Bien profetizó de vosotros Isaías, diciendo: Este pueblo me honra con los labios, mas su corazón está lejos de mí. En vano me reverencian ... mandatos» (Eg, ca. 175 EC/2003, p. 95)²⁴.

Evangelio de san Bernabé 31

31 Allegáronse a Jesús los doctores [sacerdotes y escribas] y dixéronle: «¡O Maestro!, ¿escrito está pagar el tributo a César?».

Bolvióse Jesús a Judas Escariote y dixo: «¿Tienes dinero?». Y tomando una moneda en la mano dixo a los sacerdotes: «Aqueste dinero tiene una imagen; decidme, ¿de quién es?». Dixerón: «De César». Dixo Jesús: «Lo que es de César, dadlo a César; y lo que es de Dios, dadlo a Dios» (EBrn, s. XVI-XVII/1998, p. 97)²⁵.

C) Observaciones

El texto canonizado proviene de una fuente de triple tradición solo desde un punto de vista formal. Teniendo en cuenta la cronología de su redacción, lo más probable es que san Mateo y san Lucas hayan copiado de san Marcos. En este supuesto, sería de tradición única elaborada por san Marcos y posteriormente ultraprocesada por san Mateo y san Lucas.

Téngase en cuenta que son los fariseos, escribas y sacerdotes de Judea los que hacen a nuestro señor Jesucristo, en Jerusalén, la pregunta sobre la licitud de pagar tributos a Roma, pues los hebreos de Galilea, en ese tiempo, no pagaban directamente a Roma los tributos (Schürer, 1985, p. 534, n. 63).

Nuestro señor Jesucristo no llevaba monedas romanas.

La moneda presentada a nuestro señor Jesucristo era un denario (Marcos 12:15, Mateo 22:19, Lucas 20:24). Nadie sabe a ciencia cierta qué denario era. Es probable que fuese uno de los acuñados por Augusto o Tiberio. Estadísticamente hablando, es más

²⁴ Este fragmento también se denomina «evangelio desconocido» (Ehrman, 2009, p. 85).

²⁵ Aunque san Bernabé lo diga en su proemio (p. 58), es más que discutible que este evangelio morisco sea una fuente primaria. En un sentido estricto, igualmente lo es que sean fuentes primarias, por ejemplo, los Evangelios de san Mateo y san Lucas. Además de tener atribuidos los nombres de los autores, utilizan como fuentes el Evangelio de san Marcos y el llamado Evangelio Q. Por ello, estos dos evangelios canonizados, junto con el morisco de san Bernabé, también pueden catalogarse como «sagradas reescrituras».

probable alguno de Tiberio. En particular, se suele aceptar el del tipo «PONTIF MAXIM», denario de plata acuñado en la Galia, ceca de Lugdunum (Lyon, Francia). Es la que el catálogo de moneda romana RIC (*Roman Imperial Coinage*) clasifica como RIC I Tiberius, número 26 (Alajarín Cascales, 2009, p. 33, col. 2)²⁶.

Nuestro señor Jesucristo contesta desviando el tema: del fondo de la cuestión pasa a la forma (@diostuitero, 2021, p. 324).

D) Análisis

Conviene distinguir entre el relato, episodio, pasaje o perícopa y el dicho, *logion*, apotegma o proverbio contenido en él.

- Relato. Rudolf Bultmann (2000) considera que es muy difícil que el *logion* de Jesucristo se haya transmitido alguna vez de manera aislada. Para él, es mucho más probable la transmisión del pasaje como una unidad completa y uniforme (p. 85).
 - Historicidad. Según Antonio Piñero (2021), es muy posible que este pasaje sea histórico (p. 525, n. 13-7).

Para Rudolf Bultmann (2000), debió de formarse en la tradición oral; no se trata de una composición de la comunidad primitiva palestinese (pp. 85, 107).

De opinión semejante es Fernando Bermejo Rubio (2023): «Hay razones de peso para pensar que el núcleo de la noticia [...] constituye una probable reminiscencia histórica. Goza de plausibilidad contextual [...] y es difícil entrever razones para una composición comunitaria» (pp. 191-192).

26



Texto en sentido contrario a las agujas de un reloj.

- Anverso: cabeza laureada del emperador Tiberio. «TI CAESAR DIVI AVG F AVGVSTVS» (Tiberio César hijo del divino Augusto; Augusto).
- Reverso: posible imagen alegórica de la Paz o Justicia. «PONTIF MAXIM» (pontífice máximo).

Peso: 3,580 gramos. British Museum (R1850,0305.237). https://www.britishmuseum.org/collection/object/C_R1850-0305-237

Por el contrario, otros académicos consideran todo este pasaje como una ficción evangélica creada para evitar posibles problemas de la nueva religión ante las autoridades romanas²⁷.

Después de la gran victoria de los romanos sobre los judíos en el año 71, es razonable pensar que los cristianos intentaran protegerse de las represalias romanas informándoles que ellos no habían sido ni eran como los judíos rebeldes²⁸.

Así pues, los evangelistas san Marcos, san Mateo y san Lucas (ca. 75-95) siguen la norma que establece antes san Pablo en su Epístola a los Romanos

²⁷ Por ejemplo, Puente Ojea (2001, p. 12).

Según Montserrat Torrens (2007), dado que solo formalmente es de tradición triple, «Este episodio tiene todas las trazas de ser una creación del evangelista Marcos» (p. 123).

Antonio Piñero (2021) analiza varios rasgos dudosos (pp. 525, n. 13; 690, n. 16) para acabar concluyendo que:

En consecuencia, tenían sumo interés en manifestarse fieles súbditos del Imperio, por lo que crearon este episodio, en el cual Jesús se muestra decisivamente tolerante con el pago del impuesto, que era la cuestión que más preocupaba a los gobernantes (p. 691, n. 21).

Aunque con posterioridad afirma que «probablemente el incidente es histórico» (p. 917, n. 20-26).

²⁸ Por ejemplo, según Marvin Harris (1984):

Los cristianos judíos se unieron entonces sin reservas a los conversos gentiles para convencer a los romanos de que su mesías difería de los mesías bandidos-zelotes que habían provocado la guerra y que continuaban creando problemas; los cristianos, a diferencia de los judíos, eran pacifistas inofensivos sin ambiciones seculares. El reino cristiano de Dios no era de este mundo; la salvación cristiana se encontraba en la vida eterna más allá de la sepultura; el mesías cristiano había muerto para traer la vida eterna a toda la humanidad; su enseñanza no planteaba ninguna amenaza a los romanos, solo a los judíos; los romanos fueron absueltos de toda culpa en la muerte de Jesús; los judíos solos le habían matado; Poncio Pilatos fue un mero espectador que nada pudo hacer para impedirlo (p. 178).

Igualmente, Antonio Piñero (2021) en relación con los evangelistas: «Se ha dicho que el evangelio [de san Marcos] es una apología o defensa de los cristianos ante las autoridades romanas después de la guerra contra los judíos (66-70 e. c.)» (p. 407).

También, el propósito del autor del Evangelio de san Lucas es:

mostrar que esta doctrina [el cristianismo], convertida en un culto nuevo, no era ofensiva para el Imperio romano. Ni su principal impulsor, muerto en la cruz, había sido un sedicioso, sino un hombre justo condenado injustamente, ni sus seguidores constituían peligro alguno para la vida del Imperio. A la vez era posible explicar que el reino de Dios que había proclamado Jesús era algo diverso del reinado de los Césares. El reino de Dios había comenzado ya con la venida de Jesús y era ante todo una realidad interna [espiritual] (p. 731).

(ca. 50-60): hay que pagar los impuestos que establece Roma y obedecer a sus autoridades (Romanos 13:1-2, 6-7).

Romanos 13:1-2, 6-7

1 Sométanse todos a las autoridades constituidas²⁹, pues no hay autoridad que no provenga de Dios, y las que existen, por Dios han sido constituidas.

2 De modo que, quien se opone a la autoridad, se rebela contra el orden divino, y los rebeldes se atraerán sobre sí mismos la condenación.

6 Por eso precisamente pagáis los impuestos porque son funcionarios de Dios, ocupados asiduamente en ese oficio.

7 Dad a cada cual lo que se debe: a quien impuestos, impuestos; a quien tributo, tributo; a quien respeto, respeto; a quien honor, honor.

Según *El gran libro secreto de los gnósticos*, estos dos versículos 6-7 son palabras de nuestro señor Jesucristo hablando por boca de san Pablo (Terrán Fierro [Pistis Sophia] –ca. s. II-III EC/1982–, p. 243 [294]).

Aparentemente, con posterioridad son confirmados por san Pedro, en su primera epístola, en los dos primeros versículos (I Pedro 2:13-15):

I Pedro 2:13-15

13 Sed sumisos, a causa del Señor, a toda institución humana: sea al rey, como soberano,

14 sea a los gobernantes, como enviados por él para castigo de los que obran el mal y alabanza de los que obran el bien.

15 Pues esta es la voluntad de Dios: que obrando el bien, cerréis la boca a los ignorantes insensatos.

- Apotegma «Cæsar cæsarís, Deus dei» («Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios»):
 - Historicidad. The Jesus Seminar considera que solo hay quince dichos o logiones auténticos de nuestro señor Jesucristo en los cinco evangelios³⁰.

²⁹ Según Tito Flavio Josefo (s. I EC/2008), en esta misma época (ca. 60 EC), el rey de Judea Herodes Agripa II, contemporáneo de san Pablo (Hechos 25-6) y biznieto o bisnieto del rey Herodes I el Grande, también recomendaba a sus súbditos judíos: «Debéis obedecer a las autoridades [romanas] y no provocarlas» (p. 123).

³⁰ Los cuatro canonizados (san Marcos, san Mateo, san Lucas y san Juan) más el gnóstico Evangelio de [santo] Tomás.

Este apotegma del César ocupa el séptimo lugar en autenticidad (82 %) (Funk, 1993, p. 549, col. 1).

Algunos exégetas opinan que es lo único atribuible con seguridad a Jesús (Piñero, 2021, pp. 525, n. 13-7; 917b, n. 20-26).

No obstante, otros sostienen que era una consigna común entre los judíos independentistas y que, después de la destrucción del Segundo Templo, los redactores de algunos evangelios lo atribuyeron a nuestro señor Jesucristo.

- Interpretación. Se ha especulado mucho sobre ¿qué es «[...] lo que es de Dios»? «No hay consenso en la interpretación del dicho de Jesús» (Pagola, 2013, p. 359, n. 37). «Una frase que puede ser tan superficial o tan profunda como cada uno prefiera interpretarla» (Crossan, 2007, p. 406).

Dos clases de personas, dos interpretaciones³¹:

- Interpretación de los perros o gentiles, los impuros. Los exégetas cristianos siempre han interpretado estas palabras como una llamada a separar dos niveles distintos, el inferior material y el superior espiritual. Por ejemplo, los venerables padres hermeneutas de la Iglesia católica [cristiana] palmariana de los Carmelitas de la Santa Faz, con sede en El Palmar de Troya, lo expresan con prístina y admirable claridad:

Jesús, pues, con divina sabiduría, les mostró que si ellos manejaban la moneda con la efigie e inscripción del César, era señal clara de su condición de súbditos del imperio romano, y por lo tanto tributarios del mismo; por lo que estaban obligados moralmente al pago de dichos impuestos; sin que esto les dispensase de las obligaciones con Dios, de quien eran principalmente tributarios (venerables padres del Santo Sínodo Dogmático Palmariano, 2001, p. 585, col. 2).

Entre los académicos confesionales, también se interpreta que nuestro señor Jesucristo recomienda pagar los impuestos a los romanos (Leonetti, 2019, s. p. [1. El deber de contribuir]; Miller, 2015, p. 359, col. 2).

Interpretación asumida en la tradición cristiana ya en el s. II por san Justino (I Apología 17:1-3)³² y defendida hasta el presente.

³¹ Existen otras interpretaciones. Son de carácter intermedio. Por ejemplo: Pagola (2013, pp. 354-359).

³² I Apología 17:1-3:

1 En cuanto a tributos y contribuciones, nosotros procuramos pagarlos antes que nadie a quienes vosotros tenéis para ello ordenados por todas partes, tal como fuimos por Él enseñados.

- Interpretación de los judíos, el pueblo elegido, el pueblo santo. Ahora bien, si se considera el principio general de tributación bíblica «Todo es de [su creador] el dios YHWH» (Génesis 1:1; 14:19, 22 || I Crónicas 29:11, 14, 16 || Isaías 45:12; 66:2 || Job 1:21; 41:11 || Ester 13:10-1 || Tobías 4:19 || Juan 1:3 || Hechos 7:50 || Colosenses 1:16 || I Timoteo 6:7 || Evangelio de san Bernabé 32, 104, 131, 133, 153), el famoso *logion* o dicho de nuestro señor Jesucristo «Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios» (Marcos 12:17a || Mateo 22:21b || Lucas 20:25), adquiere un significado muy diferente del habitual.

Esto solo podía significar una cosa para los galileos que habían participado en la rebelión de Judas de Galilea contra los impuestos, a saber: «No pagar». Pues Judas de Galilea había dicho que todas las cosas en Palestina pertenecían a Dios. Pero los autores de los evangelios y sus lectores [...] conservaron [...] el supuesto erróneo de que [Jesús] mostraba una actitud genuinamente conciliatoria hacia el gobierno romano (Harris, 1984, p. 168).

Teniendo en cuenta el ambiente de sublevación en tiempos de nuestro señor Jesucristo y que los evangelios canonizados se escriben con posterioridad a las Epístolas de San Pablo y al año 70 EC, cuando el futuro emperador romano Tito destruye el Segundo Templo de Jerusalén, la respuesta de nuestro señor Jesucristo es evidente: el dios YHWH es el soberano de toda Palestina. «la tesis zelota [de no pagar impuestos al Imperio romano], a la que se ajustaba en este asunto la posición de Jesús» (Puente Ojea, 2013, p. 49). «Es evidente que el grupo de Jesús [...] rechazaba el pago del tributo a Roma» (Montserrat Torrens, 2007, p. 123).

Es una clara invitación a la rebelión contra Roma. Así lo interpretan en la actualidad muchos hermeneutas laicos (Aslan, 2014, pp. 108-111; Bermejo Rubio, 2023, pp. 190-197; Puente Ojea, 2013, pp. 44-51) y lo confirma el hecho de las tres guerras judías hasta la diáspora del emperador Adriano en el 135 EC.

2 Porque por aquel tiempo se le acercaron algunos a preguntarle si había que pagar tributo al César. Y Él respondió: Decidme, ¿qué efígie lleva la moneda? Ellos le dijeron: la del César. Y Él les volvió a responder: Pues dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios.

3 De ahí que solo a Dios adoramos; pero, en todo lo demás, os servimos a vosotros con gusto, confesando que sois emperadores y gobernantes de los hombres y rogando que, junto con el poder imperial, se halle que también tenéis prudente razonamiento (Ruiz Bueno, s. II/1954, p. 200).

- Conclusión. Bajo esta segunda perspectiva, la acusación judía ante Pilatos de que nuestro señor Jesucristo «Dice que no debemos pagar impuestos al emperador» (Lucas 23:2) no es falso testimonio, no es una calumnia, porque nuestro señor Jesucristo, en verdad, prohíbe pagar tributos al César.

Lucas 23:1-5

1 Y levantándose todos ellos [el Consejo de Ancianos del pueblo, sumos sacerdotes y escribas], le llevaron ante Pilato.

2 En su presencia comenzaron a acusarlo, diciendo: «Hemos encontrado a este hombre alborotando a nuestra nación. Dice que no debemos pagar impuestos al emperador, y además afirma que él es el Mesías, el Rey» (+TLA, 2015, p. 780, col. 2).

3 Pilato le preguntó: «¿Eres tú el Rey de los judíos?». Él le respondió: «Sí, tú lo dices».

4 Pilato dijo a los sumos sacerdotes y a la gente: «Ningún delito encuentro en este hombre».

5 Pero ellos insistían diciendo: «Solivianta al pueblo, enseñando por toda Judea, desde Galilea, donde comenzó, hasta aquí».

- Corolario. La interpretación de los cristianos, obedecer a Roma y pagar sus impuestos se apoya en la hipótesis de que los tres evangelios sinópticos, que recogen el breve *logion* de nuestro señor Jesucristo, se escriben con posterioridad a la Epístola a los Romanos e incorporan el precepto de san Pablo (Romanos 13:1-2, 6-7).

La segunda está sostenida por la suposición de que nuestro señor Jesucristo era un judío fiel cumplidor de la ley de YHWH y, en consecuencia, partidario de la negativa de los zelotes a pagar los impuestos exigidos por Roma.

Ambas hipótesis no son excluyentes.

- Escolio. Nuestro señor Jesucristo también se manifiesta, en privado, contra el sagrado impuesto del [Segundo] Templo (Mateo 17:24-27). Una posible explicación es que todos los celosos cumplidores de la ley, como los fariseos y los zelotes, estaban en contra de los saduceos, secta a la que pertenecían los sacerdotes del Segundo Templo de Jerusalén.

4. Enigma (arcano)

Una pregunta y una conclusión de nuestro señor Jesucristo (Mateo 17:25-26).

A) Texto de tradición única

Mateo 17:24-27

24 Cuando entraron en Cafarnaúm, se acercaron a Pedro los que cobraban [el importe anual del «sagrado impuesto del (Segundo) Templo»] el didracma³³ y le dijeron: «¿No paga vuestro Maestro el didracma?».

25 Dice él: «Sí». Y cuando llegó a casa, se anticipó Jesús a decirle: «¿Qué te parece, Simón?; los reyes de la tierra, ¿de quién cobran tasas o tributo, de sus hijos o de los extraños?».

26 Al contestar él: «De los extraños», Jesús le dijo: «Por tanto, libres están los hijos.

27 Sin embargo, para que no les sirvamos de escándalo, vete al mar³⁴, echa el anzuelo, y el primer pez que salga, cógelo, ábrele la boca y encontrarás un estater [= dos didracmas]³⁵. Tómallo y dáselo por mí y por ti».

B) Contexto (Mateo 17:24-27)

La pregunta, junto con su respuesta y la conclusión, ocupan dos versículos (Mateo 17:25-26), situados en el medio exacto de una perícopa sobre un impuesto religioso.

Los recaudadores del «sagrado impuesto del (Segundo) Templo» preguntan a san Pedro si nuestro señor Jesucristo paga el impuesto. Este no está de acuerdo con el pago, pero, por no escandalizar, ordena a san Pedro que lo pague con la moneda que encontrará en la boca del primer pez que muerda el anzuelo.

Esta escena se halla interpolada entre nuestro señor Jesucristo anunciando por segunda vez su propia muerte (Mateo 17:22-23) y su comparación de la infancia con la verdadera

³³ Un didracma = medio tetradracma = medio siclo del santuario II $\cong$ 7,2 g de plata.

DIDRACMA: el texto habla en plural; como el impuesto anual para el templo, obligatorio para todo israelita varón [mayor de trece años], era una didracma (o medio siclo: más o menos el importe de dos ovejas), ese plural griego puede entenderse «las didracmas de todos los años», o algo semejante (+Cl3, 2015, p. 1103, n. 24).

³⁴ Mar de Galilea, lago Tiberíades (en honor del emperador Tiberio) o lago Genesaret (hebreo: por la forma de arpa o lira). De origen tectónico y agua dulce. Cafarnaúm, ciudad natal de san Pedro, se hallaba situada en la orilla noroeste.

³⁵ Un didracma = dos dracmas = dos denarios = medio estater = medio tetradracma = medio siclo del santuario = un beca (hebreo, Éxodo 38:26).

Éxodo 38:26

26 un beca por cabeza, o sea medio siclo, en siclos del Santuario, para cada hombre comprendido en el censo de los 603.550 hombres, de veinte años en adelante.

grandeza (Mateo 18:1-5). Es una adición tardía (Margot, 1987, p. 221, n. 39; Van der Loos, 1965, p. 687 n. 2), un inciso que los otros dos evangelios sinópticos, el de san Marcos (Marcos 9:30-37) y el san Lucas (Lucas 9:44-48) no hacen. Además, tanto en el anuncio como en la comparación nuestro señor Jesucristo se halla rodeado de sus discípulos, mientras que en este relato intermedio está solo con san Pedro.

C) Observaciones

No es un milagro narrado, es la predicción de un milagro. No se sabe si el supuesto milagro tiene lugar. No se dispone de comprobación alguna del mismo.

No se puede negar la posibilidad de encontrar una moneda en la boca de un pez. Ahora bien, la probabilidad de un suceso tan inusitado, venturoso, fortuito y asombroso como este es casi nula. Además, teniendo en cuenta que ha de ser el primer pez que se pesque, que el pez ha de morder el anzuelo teniendo una moneda en la boca y que el valor de la moneda es el valor exacto del auxilio fiscal necesario para el pago de dos personas, resulta algo mucho más extraordinario y la probabilidad de tal evento disminuye asintóticamente a cero. No obstante, al no ser imposible, según los criterios teológicos modernos, no es un milagro (Meier, 2017, p. 1119).

Así pues, queda claro que esta perícopa de san Mateo (Mateo 17:24-27) no relata un milagro acaecido, solo es el anuncio de un suceso preternatural, portentoso, que va a ocurrir.

Por otro lado, dejando al margen la distinción conceptual entre «tasas» y «tributo», hoy en día la pregunta que hace no es procedente. Ello se debe a la aplicación en todas partes del principio fiscal de generalidad³⁶.

³⁶ Por ejemplo, en el caso de España:

- Artículo 31.1 de la Constitución española de 1978: «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos [...]».
- Artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria: «1. La ordenación del sistema tributario se basa [...] en los principios de [...], generalidad, [...]».

El principio fiscal de generalidad se puede descubrir en los orígenes de la tributación. Sirve de apoyo una explicación de los orígenes impositivos complementaria a la ya señalada en el preámbulo del artículo sobre el Antiguo Testamento. Los hallazgos arqueológicos demuestran que las instalaciones de almacenamiento comunitario, probablemente intraanual, aparecen en el antiguo Creciente Fértil ya en el periodo preneolítico, cuando los cereales se recolectan, pero aún no se siembran ni se domestican. El almacenamiento comunal es muy probable que refleje la necesidad de proteger los granos almacenados de la humedad, insectos, roedores y el incipiente bandolerismo. La construcción y supervisión del pozo de almacenamiento (que protege la principal fuente de riqueza no humana de la comunidad), además de la distribución de los alimentos almacenados, exigen liderazgo, control y logística, es decir, una estructura administrativa, aunque en un principio todo sea muy rudimentario (Mayshar *et al.*, 2022, p. 1132). El sostenimiento de esta estructura precisa de unos recursos que solo pueden proporcionar los beneficiarios. La forma de

D) Historicidad

Existen muchas dudas:

- Según el teólogo escéptico Rudolf Bultmann (2000, p. 94): «El fragmento [Mateo 17:24-27] podría designarse como una escena imaginaria».
- Opina de manera semejante el más famoso teólogo católico, ecléctico, moderno (Meier, 2017, pp. 1010-1011).
- Según José Luis Sicre (2019, p. 312): «Es creación de la comunidad [mateana] primitiva».
- Para otros es una «leyenda» (Piñero, 2021, p. 677, n. 27).

Sin embargo, no faltan aquellos para los que es una perícopa histórica (Horbury, 1984, pp. 274-246; Margot, 1987, p. 220).

E) Perspectiva fiscal

Esta narración de san Mateo se ha empleado tanto para establecer la exención tributaria del clero («libres están los hijos», vr. 26) como para obligarles al pago de toda clase de impuestos («dáselo por mí y por ti», vr. 27) (Horbury, 1984, p. 265, n. 2).

«La habilidad de este párrafo [Mateo 17:24-27] para decir lo que cada lector quiera entender es formidable» (Rodríguez, 2012, p. 248, n. 245).

Entre otras claves, la principal se encuentra en la interpretación de la palabra «hijos» (Horbury, 1984, pp. 271-273). No existe acuerdo. Dependiendo de la que se haga, se derivan innumerables consecuencias dispares (Meier, 2017, p. 1118, n. 21; Van der Loos, 1965, p. 681).

Una combinación religiosa extrema, que admite variaciones parciales, es sustituir:

- «hijos» por «Israel».
- «los reyes de la tierra» por «YHWH».

Algunos investigadores creen que resuelve un problema de una iglesia/comunidad («hijos»), pero no expone una verdad universal. Por tanto, no se pueden hacer extrapolaciones para impago de todo tipo de impuestos (Bultmann, 2000, p. 94; Margot, 1987, pp. 206, 217).

hacerlo permite diferentes modalidades, aunque esencialmente todas constan de obligatoriedad de una contribución económica y, a cambio, garantía de la preservación de los bienes almacenados, es decir, las características constitutivas de un tributo. De aquí se infiere el principio fiscal de generalidad.

5. Resultados

En el Nuevo Testamento, aunque hay referencias a la fiscalidad, no existe mención explícita de impuesto laico alguno.

6. Conclusión general

Los impuestos invaden incluso el libro de edificación espiritual por antonomasia, la sacrosanta Biblia.

7. Excurso

A) El óbolo de la viuda (Marcos 12:41-44 || Lucas 21:1-4)

- Texto de doble tradición.

Marcos 12:41-44

41 Jesús se sentó frente al arca del Tesoro y miraba cómo echaba la gente monedas en el arca del Tesoro: muchos ricos echaban mucho.

42 Llegó también una viuda pobre y echó dos moneditas [leptas o blancas], o sea, una cuarta parte del as [un cuadrante $\cong$ 1 €]³⁷.

³⁷ Cálculo del valor de un denario en euros. Según +BJ5 (p. 1994), 1 dracma ática $\cong$ 1 denario romano.

En el Antiguo Testamento, nos proporciona información el deuterocanonizado Libro de Tobías:

Tobías 5:15

15 Y añadió [Tobit, el padre de Tobías]: Te daré como sueldo una dracma por día, y en lo demás tendrás el mismo trato que mi hijo.

En el Nuevo Testamento, nuestro señor Jesucristo aporta el dato preciso en la parábola de los obreros de la viña (tradición única):

Mateo 20:2).

2 Habiéndose ajustado con los obreros en un denario al día, los envió a su viña.

Según el artículo 1 del Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero, el salario mínimo interprofesional diario (antes de impuestos) para 2025 = $(1.184 \text{ €} \times 14 \text{ pagas}) / (12 \text{ meses} \times 20 \text{ días laborables}) \cong 69,07 \text{ euros}$ por día de trabajo. Luego, 1 denario $\cong 69,07 \text{ euros}$.

Teniendo en cuenta que 1 denario (27 AEC-301 EC) = 16 as = $16 \times 4 \text{ cuadrantes} = 64 \text{ cuadrantes}$.

Se deduce: 1 cuadrante $\cong 69,07 \text{ €} / 64 \cong 1,08 \text{ €} \cong 1 \text{ €}$.

43 Entonces, llamando a sus discípulos, les dijo: «Os digo de verdad que esta viuda pobre ha echado más que todos los que echan en el arca del Tesoro.

44 Pues todos han echado de los que les sobraba, ésta, en cambio, ha echado de lo que necesitaba todo cuanto poseía, todo lo que tenía para vivir».

Lucas 21:1-4

1 Alzando la mirada, vio a unos ricos que echaban sus donativos en el arca del Tesoro;

1 Levantando la vista, vio ricos que echaban sus ofrendas en el gazofilacio (+NC, 1977, p. 1.335, col. 2)

2 vio también a una viuda pobre que echaba allí dos moneditas,

3 y dijo: «De verdad os digo que esta viuda pobre ha echado más que todos.

4 Porque todos éstos han echado como donativo de lo que les sobraba, ésta en cambio ha echado de lo que necesitaba, todo cuanto tenía para vivir».

- Observaciones. La doble tradición es solo formal. Aquí san Lucas se refiere a san Marcos. Se desconoce la razón por la que san Mateo no lo menciona.

Hay clérigos que se apoyan en alguna exégesis de esta perícopa para solicitar a sus feligreses desproporcionadas donaciones.

Además de que el importe a desembolsar es indeterminado, parece que se trata de una ofrenda voluntaria, por lo tanto, sin naturaleza impositiva.

Por otro lado, el lugar de realización del desembolso le imprime carácter religioso, no laico.

No obstante, se aprecia que rige el criterio de progresividad con los principios de capacidad contributiva e igualdad de sacrificio³⁸.

³⁸ Por ejemplo, en el caso de España:

- Sánchez Pedroche (2023, p. 21).
- Artículo 31.1 de la Constitución española de 1978: «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».
- Artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria: «1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad [...]».

Anexo. Siglas de Sagradas Escrituras

BCL	Zondervan (2012). <i>NIV, NKJV, NLT, The Message [The Bible in Contemporary Language, BCL], Contemporary Comparative Parallel Bible.</i>
+BJ1-5	+ <i>Biblia de Jerusalén</i> (1967, 1976, 1998, 2009, 2019). Desclée de Brouwer.
+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.
EBrn	Evangelio de san Bernabé. Bernabé Pons, L. F. (ed.) (1998). <i>El texto morisco del Evangelio de san Bernabé.</i> Universidad de Granada [original s. XVI-XVII].
Eg	Fragmento evangélico Egerton. Santos Otero, A. de (trad. y ed.) (2003). <i>Los evangelios apócrifos</i> (pp. 93-96). Editorial Católica [original ca. 175 EC].
KJV1611	Barker, R. y Zondervan (2011). <i>The Holy Bible (King James Version)</i> [original 1611].
KJVRLE	Nelson, T. (1987). <i>The Holy Bible. Authorized King James Version. Red Letter Edition</i> [original 1611].
LSNT	Segond, L. (trad. y ed.) (1885). <i>Le Nouveau Testament de Notre Seigneur Jésus-Christ.</i> Vautrin.
+NC	+Nácar Fuster, E. y Colunga Cueto, A. (trads. y eds.) (1977). <i>Sagrada Biblia.</i> Editorial Católica.
NIV	Zondervan (2012). <i>NIV, NKJV, NLT, The Message [The Bible in Contemporary Language, BCL], Contemporary Comparative Parallel Bible.</i>
NKJV	Zondervan (2012). <i>NIV, NKJV, NLT, The Message [The Bible in Contemporary Language, BCL], Contemporary Comparative Parallel Bible.</i>
NLT	Zondervan (2012). <i>NIV, NKJV, NLT, The Message [The Bible in Contemporary Language, BCL], Contemporary Comparative Parallel Bible.</i>
R[V]1960	<i>Santa Biblia</i> (2000). Sociedades Bíblicas Unidas [original 1960].
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.
Tm	Evangelio de Tomás. Santos Otero, A. de (trad. y ed.) (2003). <i>Los evangelios apócrifos</i> (pp. 689-705). Editorial Católica [original ca. 150 EC].

Nota: (+) Católicas. En TLA, por asociación.



Referencias bibliográficas

- @diostuitero (2021). *La Biblia según Dios. Que hay detrás del libro más vendido de todos los tiempos*. Malpaso.
- Adams, C. (2001). *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Madison Books.
- Alajarín Cascales, C. (2009). El denario del tributo. *Revista Numismática OMNI*, 1, 27-34.
- Aslan, R. (2014). *El zelote. La vida y la época de Jesús de Nazaret*. Urano.
- Bermejo Rubio, F. (2023). *La invención de Jesús de Nazaret. Historia, ficción, historiografía*. Akal.
- Bultmann, R. (2000). *Historia de la tradición sinóptica*. Sígueme.
- Collins, R. (2010). *100 Bible Math Mistakes*. Freethinkers' Books.
- Crossan, J. D. (2007). *El Jesús de la historia. Vida de un campesino judío*. Crítica.
- Ehrman, B. D. (2009). *Cristianismos perdidos*. Ares y Mares.
- Fox, R. L. (1992). *La versión no autorizada. Verdad y ficción en la Biblia*. Planeta.
- Funk, R. W., Hoover, R. W y The Jesus Seminar (1993). *The Five Gospels. What Did Jesus Really Say? The Search for the Authentic Words of Jesus*. Polebridge Press.
- Guzmán, A. (2000). Manceps, redemptor, publicanus. Contribución al estudio de los contratistas públicos en Roma. *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*, 22, 623-624. <https://dx.doi.org/10.4067/S0716-54552000002200056>
- Harris, M. (1984). *Vacas, cerdos, guerras y brujas. Los enigmas de la cultura*. Alianza.
- Hispano, P. S. (2003). *Evangelio de los hebreos. Vida de Jesús, según los evangelios y escritos apócrifos. Texto supuesto de un apócrifo perdido*. Edibesa.
- Horbury, W. (1984). The Temple Tax. En E. Bammel y C. F. D. Moule (eds.), *Jesus and the Politics of His Day* (pp. 265-286). Cambridge University Press.
- Josefo, T. F. (1997). *Antigüedades judías* (vols. I-II). Akal [original s. I EC].
- Josefo, T. F. (2008). *La guerra de los judíos*. Porrúa [original s. I EC].
- Leonetti, E. (2019). La cuestión tributaria en el Nuevo Testamento. *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, 2. https://ar.lejister.com/articulos.php?Hash=bdd93db8252e5ea3ac2f1ae0221c4f3d&control_news=b4c5fa28e08b4dd6cda21c6ec583c31b
- Margot, J. C. (1987). *Traducir sin traicionar. Teoría de la traducción aplicada a los textos bíblicos*. Cristiandad.
- Mateo, A. (1999). *Manceps, redemptor, publicanus. Contribución al estudio de los contratistas públicos en Roma*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria.
- Mayshar, J., Moav, O. y Pascali, L. (2022). The Origin of the State: Land Productivity or Appropriability? *Journal of Political Economy*, 130(4), 1091-1144.

- Meier, J. P. (2017). *Un judío marginal. Nueva visión del Jesús histórico* (vol. II, *Los milagros*). Verbo Divino.
- Merino Antigüedad, J. M. (2002). *Maestro ¿es lícito pagar tributos al César?* Dykinson.
- Miller, G. P. (2015). Taxation. En B. A. Strawn (ed.), *The Oxford Encyclopedia of the Bible and Law*. Oxford University Press.
- Montserrat Torrens, J. (2007). *Jesús el galileo armado. Historia laica de Jesús*. Edaf.
- Pagola, J. A. (2013). *Jesús. Aproximación histórica*. PPC.
- Piñero, A. (ed.) (2021). *Los libros del Nuevo Testamento. Traducción y comentario*. Trotta.
- Puente Ojea, G. (2001). Prólogo. En F. Orbaneja, *Lo que oculta la Iglesia. El credo a examen* (pp. 7-23). Brand.
- Puente Ojea, G. (2013). *El mito de Cristo. Seguido de «¿Jesús o Pablo?»*. Siglo XXI.
- Rodríguez, P. (2012). *Mentiras fundamentales de la Iglesia católica*. Ediciones B.
- Ruiz Bueno, D. (trad. y ed.). (1954). *Padres apologistas griegos*. Editorial Católica [original s. II].
- Sánchez Pedroche, J. A. (2023). Disposiciones generales del ordenamiento financiero y tributario (cap. 1). En C. Cámara Barroso, C. García Díez, C. Mallada Fernández y J. A. Sánchez Pedroche, *Derecho tributario. Procedimientos tributarios*. CEF.
- Sanders, E. P. (1992). *Judaism. Practice & Belief. 63 BCE-66 CE*. SCM Press.
- Schürer, E. (1985). *Historia del pueblo judío en tiempos de Jesús* (vol. I, 175 a. C.-135 d. C.). Ediciones Cristiandad.
- +Sicre, J. L. (2019). *El evangelio de Mateo. Un drama con final feliz*. Verbo Divino.
- +Sicre, J. L. (2021). *El evangelio de Lucas. Una imagen distinta de Jesús*. Verbo Divino.
- Taciano (2002). *La más antigua vida de Jesús. Diatessaron*. Edibesa [original s. II].
- Terrán Fierro, J. D. (ed.) (1982). *Pistis Sophia. El gran libro secreto de los gnósticos* (obra gnóstica atribuida a Valentín). Tres-Catorce-Dieciséis [original ca. s. II-III EC].
- Van der Loos, H. (1965). *The Miracles of Jesus*. E. J. Brill.
- Venerables padres del Santo Sínodo Dogmático Palmariano (2001). *Historia sagrada o Santa Biblia palmariana de grado superior según el magisterio infalible de la Iglesia* (tomo III, *Patriarcado del Palmar de Troya*).
- Vine, W. E. (1999). *Diccionario Expositivo de palabras del Antiguo y del Nuevo Testamento*. Caribe.

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>

Imposibilidad de derivar por segunda vez responsabilidad subsidiaria por los mismos hechos

Análisis de la RTEAC de 10 de diciembre de 2024

Carmen Banacloche Palao

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.

URJC (España)

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

Extracto

La RTEAC de 10 de diciembre de 2024 considera que la naturaleza sancionadora reconocida por el TS a la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1 a) de la LGT impide a la Administración tributaria iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, por aplicación del principio *non bis in idem*, cuando previamente se hubiera anulado el acuerdo de declaración de esa misma responsabilidad.

Publicado: 14-03-2025

Cómo citar: Banacloche Palao, C. (2025). Imposibilidad de derivar por segunda vez responsabilidad subsidiaria por los mismos hechos. (Análisis de la RTEAC de 10 de diciembre de 2024). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 214-225. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24379>

1. Supuesto de hecho

El TEAC confirma la resolución del TEAR de Andalucía de 15 de enero de 2024, en virtud de la cual se anuló cierto acuerdo de derivación de responsabilidad y las liquidaciones practicadas sobre su base.

La Dependencia de Recaudación de Andalucía había seguido un procedimiento de apremio frente a una sociedad limitada para el cobro de deudas y sanciones tributarias, liquidadas por la Inspección de Tributos en relación con el IS y el IVA de los ejercicios 2012 a 2014. Dicha entidad fue declarada fallida con fecha 2 de octubre de 2017, y el órgano de recaudación derivó responsabilidad subsidiaria al administrador de la empresa, por aplicación del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), con fecha 14 de julio de 2020.

El acuerdo de derivación de responsabilidad fue anulado por Resolución del TEAR de Andalucía de 9 de diciembre de 2021, al considerar que no se había acreditado el elemento subjetivo de la responsabilidad, pues faltaban en el expediente documentos esenciales (los informes ampliatorios que debieron haber acompañado a las actas suscritas en disconformidad por la entidad deudora principal), por lo que no podía demostrarse la negligencia que ha de concurrir necesariamente para que se aprecie la responsabilidad subsidiaria descrita en el artículo 43.1 a) de la LGT.

Esta resolución devino firme por no ser impugnada por la Administración tributaria ante el TEAC.

A la vista de la resolución del TEAR (y en ejecución de ella), el órgano de recaudación inició un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad que finalizó con un nuevo acuerdo, dictado el 26 de septiembre de 2022, con idéntico fundamento que el anulado, en el que se declaraba nuevamente al interesado responsable subsidiario del pago de las citadas deudas y sanciones.

El TEAR de Andalucía dictó Resolución de 15 de enero de 2024 estimatoria de las pretensiones del reclamante (el responsable subsidiario), anulando el segundo acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

Contra dicha resolución del TEAR, el director del Departamento de Recaudación de la AEAT presentó recurso de alzada ante el TEAC, con fecha 15 de febrero de 2024, aduciendo

que, como el motivo que había ocasionado la anulación de la derivación inicial de responsabilidad era sustantivo o de fondo, la Administración tributaria estaba habilitada para dictar un nuevo acto ajustado a derecho, en sustitución del anulado. En cuanto a la aplicación del principio *non bis in idem*, el Departamento de Recaudación entendía que, como ha indicado el TC, la traslación de las garantías penales al procedimiento administrativo sancionador no debe ser automática, sino modulada en atención a las características de dicho procedimiento, y, en este sentido, no resulta equiparable una responsabilidad tributaria del artículo 43.1 a) de la LGT a un proceso penal, pues la primera no reviste la complejidad del segundo, además de que su consecuencia es meramente patrimonial para el interesado, quien goza, por otra parte, del derecho de reembolso respecto al deudor principal.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC ratifica la interpretación del TEAR de Andalucía basándose en la sólida doctrina del TS acerca de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, manifestada, entre otras, en las STS 729/2023, de 5 de junio, y 1217/2023, de 2 de octubre, las cuales confirman lo apuntado por el TC en la Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, sobre el carácter materialmente sancionador de esta responsabilidad.

El TS ha afirmado rotundamente el carácter sancionador de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, esto es, la de aquellos administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

La razón jurídica que avala tal calificación es que el presupuesto de hecho de este tipo de responsabilidad tributaria «es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara». Por tanto, se trata de un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a una infracción, en el que resulta indiferente si la conducta del administrador ha sido activa o simplemente pasiva, pudiendo consistir en «una desatención o dejación de funciones, en particular, de los deberes de vigilancia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales».

En consecuencia, puesto que la naturaleza sancionadora del procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT resulta incuestionable, debe aplicarse el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental, tal y como ha establecido el TS en Sentencia de 29 de septiembre de 2014, donde desarrolla la denominada «doctrina del tiro único».

De acuerdo con esta tesis, hay que distinguir en función de si la anulación de un procedimiento tributario lo es por razones formales o por cuestión de fondo. En el primer caso,

puede ordenarse la retroacción de actuaciones, de manera que el acto que se dicte tras la subsanación formará parte del mismo procedimiento administrativo. En cambio, cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, no cabe retrotraer actuaciones, sino que la Administración tendrá que dictar un acto nuevo (siempre que su potestad no haya prescrito) en el seno de un procedimiento distinto del anulado (el instrumento jurídico adecuado en este caso es, pues, la reiteración del acto).

Así pues, el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando una liquidación adolece de un defecto sustantivo (y la ausencia de documentación esencial así ha de calificarse a tenor de la doctrina del TEAC para unificación de criterio, RTEAC de 15 de julio de 2016, RG 4562/2014) no implica que le esté prohibido a la Administración efectuar una nueva liquidación sobre la misma materia tributaria, sino que, al contrario, «puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva».

Pues bien, esta doctrina, entiende el TS (y así lo recoge el TEAC como no puede ser de otro modo) que no procede cuando el acto tributario es sancionador, pues, en tal caso, «la posibilidad de una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental».

Este criterio también ha sido recogido por el TEAC en Resolución de 15 de octubre de 2024 (RG 8680/2021), en relación con el inicio de un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1 a) de la LGT, cuando previamente se había anulado íntegramente el anterior acuerdo de derivación de responsabilidad.

3. Comentario crítico

El planteamiento del TEAC resulta muy adecuado y conforme con la jurisprudencia recaída hasta el momento en relación con la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT.

Nuestro comentario crítico va a centrarse, entonces, en por qué no se aplica este mismo criterio a otro tipo de responsabilidad tributaria que, como la subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT o como la solidaria del artículo 42.1 a) de la LGT (que fue el primer tipo de responsabilidad tributaria a la que el Supremo reconoció carácter sancionador¹), responde a

¹ STS de 6 de julio de 2015:

El punto de partida ha de ser la reconocida naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003, extremo en el que las sentencias enfrentadas coinciden, siguiendo así un criterio jurisprudencial hoy unánime. Pueden consultarse las sentencias de este Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008

una actuación de colaboración del responsable en una conducta, si no infractora, sí cuando menos antijurídica, como es la ocultación de bienes del deudor principal con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, en una actuación que, según ha indicado acertadamente Navarro Sanchís², guarda un esencial parecido con el delito de alzamiento de bienes, tipificado en el artículo 257 del Código Penal (CP)³. Nos estamos refiriendo, obviamente, a la responsabilidad solidaria que regula el artículo 42.2 a) de la LGT⁴.

Pese a que existe un expreso pronunciamiento del TS en contra de la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad (la STS 538/2023, de 28 de abril⁵), ha habido

(casación 3941/06, FJ 3.º), 8 de diciembre de 2010 (casación 4941/07, FJ 2.º) y 16 de febrero de 2015 (casación 705/13, FJ 3.º). En el mismo sentido, se pronunció el Tribunal Constitucional en la STC 76/1990, de 26 de abril [FJ 4.º B)]. Por consiguiente, *su declaración queda sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora* y, por supuesto, a las reglas legales que la disciplinan. Opera aquí también, por tanto, la prohibición de *bis in idem*, así como la previsión del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria, conforme a la que una acción u omisión que se aplica como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia determinante de su calificación de grave o muy grave no puede ser sancionada independientemente (FJ 3).

En la misma línea jurisprudencial, puede consultarse la STS 142/2023, de 7 de febrero, siguiendo la citada STC 76/1990, así como la STC 85/2006, de 27 de marzo.

² Voto particular de la STS 538/2023, de 28 de abril.

³ Artículo 257 del CP:

1. Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

1.º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.

2.º *Quien, con el mismo fin, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio*, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación [...].

⁴ Artículo 42.2 de la LGT:

También 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 hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causante 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.

⁵ En el FJ 5 se dice:

Por consiguiente, el elemento intencional que debe revestir la conducta de participación en la ocultación o transmisión de los bienes del obligado principal que es determinante de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) no determina en modo alguno que estemos ante una conducta asimilable a una infracción, de modo que, por el hecho de que eventualmente pueden integrarse en la deuda tributaria la procedente, en su caso, de sanciones tributarias, no se transmite a esta modalidad de responsabilidad la naturaleza sancionadora que en origen tuviera el débito. Prueba de ello es que la responsabilidad se limita al valor de los bienes ocultados o transmitidos, y no es por razón de la infracción. Por tanto, el aserto de que se deriva la responsabilidad de una deuda en que, eventualmente, puedan [sic] estar incluida la derivada por la imposición de

otras sentencias del mismo tribunal que sí admitían que la responsabilidad por ocultación de bienes tiene un sesgo sancionador, como de hecho se afirma en el voto particular de la STS 538/2023⁶. Es especialmente significativa a este respecto la STS 440/2021, de 25 de marzo, que excluye de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 a) al menor de edad, con base en unos sólidos argumentos jurídicos que, sin embargo, no son tenidos en cuenta en la STS 538/2023.

En efecto, el eje central sobre el que descansa el fundamento jurídico de la reiterada sentencia de 2023 es que el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT no está tanto relacionado con el deudor principal y su deuda tributaria como con los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo si no hubiera mediado el comportamiento (culpable) de ocultación llevado a cabo por dicho responsable solidario⁷. De acuerdo con la STS 538/2023, la prueba de que la responsabilidad establecida en el artículo 42.2 a) de la LGT no tiene naturaleza sancionadora es que, en todo caso, el alcance de la misma estará limitado al valor de los bienes ocultados o transmitidos por el responsable (es decir, no tiene por qué cubrir el importe total derivado de la deuda tributaria).

sanciones al obligado principal, no caracteriza como sancionadora a esta responsabilidad. Esta afirmación que se contiene con cierta asiduidad en pronunciamientos de nuestra jurisprudencia sobre responsabilidad, se ha realizado en general respecto a los casos en que se aplicaban supuestos del art. 42.1. LGT, que son ontológicamente distintos del previsto en su apartado 2.a) que nos ocupa. No siendo de naturaleza sancionadora la derivación de responsabilidad, la invocación de principio *ne bis in idem* carece de sentido jurídico, porque es una garantía específica del derecho sancionador.

⁶ Voto particular del magistrado Navarro Sanchís a la STS 538/2023, de 28 de abril:

Mi opinión, deducida además de la doctrina del Tribunal Supremo de modo poco dado a las dudas, es que la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT es de orden penal o sancionador, punto de partida que hay que considerar necesariamente.

⁷ FJ 6 de la STS 538/2023, de 28 de abril:

Y en concreto, sobre el alcance y fundamento de la responsabilidad del art. 42.2.a) hemos declarado en la citada STS de 10 de julio de 2019 que «[...] si se lee detenidamente el art. 42.2. LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria *no está vinculado directa e inmediatamente al "deuda principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio*. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 4.2.2 LGT.

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

No compartimos este planteamiento, que se ve contradicho por otras sentencias del propio TS. La Sentencia de 25 de marzo de 2021, sin ir más lejos, y como ya hemos apuntado, excluye que pueda aplicarse la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT a un menor de edad, donatario de un inmueble transmitido por su madre, dada su falta de culpabilidad (en este sentido, como indica Navarro Sanchís en su voto particular, y en contra de la tesis sostenida en la STS 538/2023, «se parte de la necesaria idea de que la responsabilidad tributaria no incumbe a los patrimonios sino a las personas»):

No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la LGT de 1963 –en la redacción aplicable al caso debatido–, ni tampoco la del artículo 42.2.a) LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, *la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que *el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosa de las que un menor es, siempre, inimputable* por ministerio de la ley, condición de la que deriva su *inmunidad a las sanciones* (FJ 5 de la STS 440/2021, de 25 de marzo).

Del tenor literal de esta sentencia resulta que el TS identifica la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT con una sanción: el menor no puede tener responsabilidad tributaria solidaria en este caso porque es inimputable, inmune a las sanciones.

Nuestro razonamiento, favorable a considerar que la responsabilidad por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT tiene carácter sancionador, es el siguiente:

1. La institución de la responsabilidad tributaria, *per se*, no tiene carácter sancionador, sino que el responsable funciona como una figura de fiador o garante del cumplimiento de la obligación tributaria (Berliri, 1971, p. 246). Según ha señalado la doctrina científica, el responsable se añade al obligado principal como deudor del tributo; en los supuestos de responsabilidad tributaria, hay dos deudores, por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado⁸.

⁸ Martín Queralt *et al.* (2011, p. 260):

La generalidad de la doctrina admite que la figura del responsable es una medida legal de garantía del tributo, incluso asimilándose a una fianza legal pura, en cuya virtud el responsable responde de una deuda propia con todo su patrimonio, conforme al art. 1.911 CC. Sin perjuicio de que algunos de los supuestos recogidos por la LGT estén más cercanos a la *naturaleza sancionadora* o *indemnizadora por conductas del propio responsable* que a una mera institución de garantía personal como es la fianza.

2. No es obligatorio que la ley establezca siempre responsables del tributo (Cazorla Prieto, 2021, p. 269). Sin embargo, hay distintas situaciones que determinan el nacimiento de la responsabilidad tributaria. En este sentido, la responsabilidad tributaria exige un presupuesto de hecho, legalmente prefijado, diferente del que realiza el sujeto pasivo. A veces, ese presupuesto habilitante se concibe por el legislador al margen de cualquier tipo de conducta culposa del tercero responsable: por ejemplo, por el simple hecho de convertirse en propietario de un bien (art. 43.1 d) de la LGT: son responsables subsidiarios los «adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda» tributaria).

Sin embargo, en otras ocasiones, la razón por la que la ley designa como responsable a determinado tercero, ajeno, *a priori*, a la relación tributaria del deudor principal es precisamente porque ha llevado a cabo una conducta dolosa, que lo hace merecedor de compartir, solidaria o subsidiariamente, con el obligado principal el deber material de pago de la deuda⁹ (ejemplos de este tipo de responsabilidad, que son mayoría, los tenemos tanto en las descripciones de tipos de responsabilidad del art. 42 de la LGT como en las del art. 43 de la LGT). Por eso la doctrina científica (Oliveros Roselló, 2021) distingue hasta tres categorías diferentes de responsabilidad contenidas, indiferenciadamente, en dichos preceptos: sancionadora, indemnizatoria y tributaria *stricto sensu*.

3. Como regla general, el responsable solo lo es respecto de la obligación tributaria principal; en lo referente a las sanciones, solo responderá de ellas en los supuestos donde expresamente así lo establezca la ley. Constituye, por tanto, una excepción que el responsable deba hacer frente también a las sanciones. El motivo de esta extensión de la responsabilidad tributaria más allá de la deuda tributaria es el comportamiento antijurídico del sujeto responsable.

En este sentido, de acuerdo con el espíritu garantista que necesariamente debe rodear en nuestro ordenamiento a la excepcionalidad, y de acuerdo con el principio de legalidad que protege a la figura del responsable (art. 8 c) de la LGT en relación con la letra g), la LGT especifica para cada tipificación de responsabilidad si esta alcanza o no a las sanciones. Normalmente, como ya hemos apuntado, se extiende a ellas si la conducta realizada por el responsable implica la causación o participación en una infracción tributaria (art. 42.1 a) de la LGT), pero también –aunque no haya participado en la comisión de infracción alguna–

⁹ Rodríguez Márquez (2022) lo explica con gran claridad:

En el diseño realizado por la LGT no sólo se impone la solidaridad, sin matices, en los supuestos de coautoría, sino que, siguiendo una idea similar, se decide «castigar» otras formas de participación mediante la creación de supuestos de responsabilidad tributaria. Como consecuencia de su aplicación, al declarado responsable se le exigen las mismas sanciones impuestas al autor, así como su deuda tributaria, esta última a modo de responsabilidad civil.

cuando haya tenido un comportamiento pasivo o negligente (arts. 42.1 c)¹⁰ y 43.1 a)¹¹ de la LGT). Asimismo, responde de las sanciones el responsable subsidiario a que se refieren las letras g) y h) del artículo 43.1 de la LGT, en aplicación de la denominada «doctrina del levantamiento del velo» (supuestos en los que, pese a existir una pluralidad de personas físicas y jurídicas, la vinculación entre todas ellas permite suponer que la voluntad real es una sola¹²).

En opinión de Rodríguez Márquez (2022), solo presentan carácter sancionador los supuestos de responsabilidad cuyo presupuesto de hecho consiste en la participación o colaboración del responsable en un ilícito, donde «la propia LGT prevé la exigencia a dicho sujeto de las sanciones impuestas al deudor principal y sujeto infractor».

Pues bien, todos los responsables del artículo 42.2 de la LGT (entre los que se encuentran, por supuesto, los de la letra a), responsables por ocultación de bienes) también responden de las sanciones (y de los recargos e intereses de demora del periodo ejecutivo, según precisa la norma). Y ello es así porque el presupuesto habilitante de la responsabilidad implica esa conducta proactiva del responsable que causa o colabora en la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, incluyendo además un elemento volitivo que forma parte del supuesto legal: «con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria». En esta línea, el TS, en su Sentencia de 25 de marzo de 2021 ya indicó que la conducta del responsable del artículo 42.2 a) de la LGT es incompatible con el caso fortuito, el desconocimiento o el descuido (no se puede «ocultar para perjudicar» por casualidad):

El adjetivo *maliciosa* que complementa al sustantivo *ocultación* –de la que, además, el responsable es causante o colaborador, con la *finalidad* de impedir su traba– hace referencia inequívoca a conductas o actitudes que reclaman *una responsabilidad no sólo personal, sino de índole sancionadora*, además a título de dolo, excluyendo,

¹⁰ Artículo 42.1 de la LGT:

Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio [...] Cuando no se haya solicitado dicho certificado [se refiere al regulado en el art. 175.2 de la LGT], la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

¹¹ Artículo 43.1 de la LGT:

Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

¹² Por todas, Resolución del TEAC de 15 de septiembre de 2022 (RG 1010/2020).

por tanto, la culpa o negligencia. *Es una norma sancionadora especial*, con arreglo a nuestra reiterada jurisprudencia, lo que implica, en una primera aproximación al caso, que si no hay dolo, no hay responsabilidad (FJ 4).

El hecho de que el alcance de la responsabilidad por ocultación quede limitado al importe del valor de los bienes ocultados no empece, a nuestro modo de ver, la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad. De hecho, el «principio de proporcionalidad» debe regir en materia sancionadora, de tal forma que las sanciones impuestas han guardar relación con el quebranto producido a la Administración tributaria, so pena de producir un desequilibrio económico injusto¹³.

Por tanto, entendemos que la responsabilidad tributaria por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora no solo cuando en el caso concreto se exige una sanción al responsable solidario (supuesto cuyo carácter sancionador ya ha sido expresamente reconocido por la jurisprudencia, STS 487/2021, de 8 de abril¹⁴), sino también «cuando potencialmente sea exigible una sanción», aunque en el caso concreto no se exija. Es decir, el rasgo que determinaría la naturaleza sancionadora de un determinado tipo de responsabilidad tributaria no sería tanto el hecho de que se haya derivado, en concreto, al responsable la sanción impuesta al obligado principal, sino que, en abstracto, la conducta del responsable sea de tal calibre antijurídico que resulte merecedora de que, en su caso, se le derivara una eventual sanción impuesta al deudor principal¹⁵.

En esta línea interpretativa, para Romero Plaza, la STS 538/2023 supone un «sorprendente» cambio de criterio respecto a la naturaleza sancionadora que, hasta entonces, se preconizaba de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT¹⁶. Estamos de acuerdo con

¹³ La STSJ de Murcia 1055/2009, de 23 de noviembre (rec. núm. 272/2005), anuló una sanción superior a 143.000 euros cuando el perjuicio económico para la Hacienda pública era siete veces menor (alrededor de 20.000 euros).

¹⁴ FJ 2:

5. En último término, al haberse derivado la responsabilidad solidaria por el pago de unas deudas procedentes de un expediente sancionador, debe hacerse mención a lo dispuesto en el artículo 212.3 LGT, relativo a los Recursos contra las sanciones.

¹⁵ En su voto particular a la STS 538/2023, de 28 de abril, Navarro Sanchís afirma en relación con este razonamiento:

De lo contrario, el artículo 42.2.a) LGT ostentaría o no la condición punitiva que le atribuyo, solo en el caso de que se incluyeran en el ámbito de la traslación las sanciones impuestas al deudor principal, no así cuando tal no fuera el caso, escindiendo artificiosamente, de tal manera, la sustancia de la institución jurídica que nos ocupa, lo que considero que no es admisible, máxime a la vista de la precisa y clara jurisprudencia constitucional, que no ha sido objeto de comentario en la sentencia mayoritariamente adoptada.

¹⁶ Indica Romero Plaza (2023):

Y sorprende este pronunciamiento porque contradice el criterio que, no hace tanto, sentó el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de octubre de 2022 (rec. 6321/2020) [...]:

el citado autor en que tales oscilaciones llevan consigo una evidente inseguridad jurídica, en perjuicio de los contribuyentes¹⁷, que en nada favorece la creación del necesario clima de confianza en las instituciones. No es la primera vez, sin embargo, que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS da un giro radical a su criterio interpretativo, como ya ha ocurrido respecto a los intereses de demora tributarios abonados por la Administración tributaria, los cuales no fueron considerados renta gravable durante un determinado periodo de tiempo a raíz de la STS 1651/2020, de 2 de diciembre, que los calificó como rentas no sujetas y, en cambio, a partir de la STS 24/2023, de 12 de enero, se entiende que son ganancias de patrimonio que tributan en la base general del impuesto.

Respecto al tema objeto de este comentario crítico, las consecuencias de reconocer o no naturaleza sancionadora a la responsabilidad por ocultación son muy importantes, ya que supone que se apliquen o no los principios del derecho sancionador al responsable, principios tales como el de *non bis in idem*¹⁸ (que fue expresamente rechazado en la STS 538/2023, admitiéndose, en consecuencia, la licitud de un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad, tras haber sido anulado el primero) o el de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables (reconocido en la STS 1308/2022, de 14 de octubre).

«Es más, si así fuera, esto es, si la versión instaurada en 2012 tuviera una función meramente interpretativa o aclaratoria de lo que ya, conforme a esa idea sugerida por la Administración, estaba implícito o agazapado en el texto de la norma aclarada –situación que parece abonada por la exposición de motivos de la Ley 7/2012, pese a que la voluntad legislativa de aclarar no siempre fructifica en un resultado materialmente aclaratorio–, estaríamos ante un caso en que, por vía puramente interpretativa o supuestamente clarificadora, se impone la aplicación a una situación jurídica dada de una norma perjudicial, más gravosa y afflictiva para su destinatario, *lo que resulta rigurosamente inaceptable en relación con obligaciones tributarias como las que implanta el art. 42.2. LGT, cuya naturaleza sancionadora hemos determinado con constancia y reiteración* como presente en el nacimiento de este deber de asumir la responsabilidad solidaria, con directa infracción del art. 9.3. de nuestra Constitución, que garantiza la "... irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales"».

Esta naturaleza sancionadora también se puso de relieve por nuestro alto Tribunal con anterioridad, en la sentencia donde se analizaba la responsabilidad tributaria de los menores de edad, de 25 de marzo de 2021.

¹⁷ Romero Plaza (2023):

Como vemos, con la sentencia objeto del presente comentario se niega nuevamente el carácter sancionador de estos supuestos de derivación de responsabilidad.

Ciertamente, la responsabilidad tributaria es una materia compleja, pero resultan totalmente contrarios al principio de seguridad jurídica estos cambios de criterio donde las reglas del juego se cambian para que siempre acaben ganando los mismos. Parece que los contribuyentes siempre van a jugar en desventaja, porque cuando hay una mínima posibilidad de que el marcador vaya a su favor, cambian las reglas del juego y pitan penalti en su contra.

¹⁸ Sobre la prohibición del *bis in idem* en relación con el procedimiento sancionador aplicado al responsable, puede consultarse Rodríguez Márquez (2025).

Referencias bibliográficas

Berliri, A. (1971). *Principios de derecho tributario* (vol. II, *Derecho financiero*).

Cazorla Prieto, L. (2021). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (21.^a ed.). Aranzadi.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2011). *Curso de derecho financiero y tributario* (22.^a ed.). Tecnos.

Oliveros Roselló, M.^a J. (2021). El nuevo conflicto en torno a la naturaleza de la derivación de deudas tributarias. *Diario La Ley*, 9962.

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

Rodríguez Márquez, J. (18 de febrero de 2025). Consecuencias prácticas –al fin– de la naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad vinculados a la comisión de una infracción tributaria. *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriquez-marquez/consecuencias-practicas-al-fin-de-la-naturaleza-sancionadora-de-los-supuestos-de-responsabilidad-vinculados-a-la-comision-de-una-infraccion-tributaria>

Romero Plaza, C. (2023). Sobre la responsabilidad sancionadora –o no– de las derivaciones de responsabilidad del art. 42.2 LGT. *Carta Tributaria*, 99.



¿Estamos rompiendo el techo de cristal? Situación actual y retos futuros en las empresas del Ibex 35

Anne Marie Garvey

*Departamento de Economía y Dirección de Empresas.
Facultad de Ciencias Económicas, Empresariales y Turismo.
Universidad de Alcalá (España)*

anne.garvey@uah.es | <https://orcid.org/0000-0002-5630-9635>

Laura Parte (autora de contacto)

*Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad.
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) (España)*

lparte@cee.uned.es | <https://orcid.org/0000-0003-3427-9292>

Javier Nicuesa Sordo

Analista financiero (España)

jnicuesa@gmail.com | <https://orcid.org/0009-0000-2375-142X>

Este trabajo ha sido **finalista** del **Premio Estudios Financieros 2024** en la modalidad de **Contabilidad y Sostenibilidad**.

Extracto

Este trabajo se centra en examinar el cumplimiento de los planes de igualdad de las empresas del Ibex 35 a partir de los datos publicados en los estados de información no financiera (EINF). Asimismo, analizamos la presencia y participación de las mujeres en el consejo y la alta dirección. Además, mostramos un análisis detallado de la brecha salarial, y su evolución, en cada empresa y sector de actividad. El periodo de investigación comprende desde la presentación de los primeros EINF en el año 2018 hasta los informes más recientes disponibles, que se corresponden con el año 2023. En el trabajo realizamos un análisis manual empresa a empresa debido a que la presentación de la información no es uniforme.

Palabras clave: brecha salarial; Ibex 35; información no financiera; paridad de género; planes de igualdad; techo de cristal.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado: 04-04-2025

Cómo citar: Garvey, A. M., Parte, L. y Nicuesa Sordo, J. (2025). ¿Estamos rompiendo el techo de cristal? Situación actual y retos futuros en las empresas del Ibex 35. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 226-267. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22171>



Is the glass ceiling being broken? Current situation and future challenges in Ibex 35 companies

Anne Marie Garvey

Laura Parte (corresponding author)

Javier Nicuesa Sordo

This paper has won **finalist prize Financial Studies 2024 Award** in the **Accounting and Sustainability** category.

Abstract

This study focuses on examining how Ibex 35 companies comply with equality plans based on data published in the non-financial information statements (NFIS). We also analyzed the presence and participation of women on the board and in senior management positions. In addition, we offer a detailed examination of the wage gap, its evolution in each company according to its sector of activity. The period of study covers the presentation of the first NFIS in 2018 up to the most recent reports available, which correspond to the year 2023. The study was conducted using a manual company-by-company analysis because the presentation of the information is not uniform.

Keywords: salary gap; Ibex 35; non-financial information; gender parity; equality plans; glass ceiling.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published: 04-04-2025

Citation: Garvey, A. M., Parte, L. y Nicuesa Sordo, J. (2025). ¿Estamos rompiendo el techo de cristal? Situación actual y retos futuros en las empresas del Ibex 35. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 226-267. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22171>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Revisión de la literatura
 - 2.1. Antecedentes
 - 2.2. Marco legal en materia de igualdad
- 3. Metodología y muestra de empresas
- 4. Resultados
 - 4.1. Análisis de la presencia de las mujeres en los consejos de administración
 - 4.2. Análisis de la presencia de las mujeres en los consejos de administración y alta dirección
 - 4.3. Análisis de cada empresa del Ibex 35 según el sector de actividad
- 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Durante la última década hemos sido testigos del impulso global en torno a las cuestiones de equidad de género. Los organismos reguladores nacionales y supranacionales han promovido políticas de igualdad de género en el liderazgo empresarial. Cabe mencionar el esfuerzo realizado en las últimas décadas por la Unión Europea, así como por Naciones Unidas promoviendo políticas de igualdad de género, tal y como se pone de manifiesto, por ejemplo, en la Agenda para el Desarrollo Sostenible.

Son cada vez más los países que han implementado cuotas en los consejos de administración de las compañías, y los códigos de buen gobierno enfatizan la importancia de lograr una composición equilibrada de género en los consejos. Noruega fue uno de los primeros países en implantar cuotas de género con sanción, hace casi más de 10 años, seguido de países como Francia, Italia, Alemania, Austria y Portugal. Otros países que han introducido cuotas sin sanción son Finlandia, España, Países Bajos y Suiza, entre otros. Sin embargo, varios estudios demuestran que la implantación de cuotas de género obligatorias no siempre tienen un efecto positivo en el devenir de la empresa (véase, por ejemplo, García-Blandon *et al.*, 2023).

Existe un consenso generalizado, respaldado por abundantes estudios de corte empírico, que avalan la necesidad de estudiar y profundizar en las políticas de igualdad de género desde distintas perspectivas, motivado en gran parte por los efectos que tiene para el conjunto de la sociedad. Así, la participación de las mujeres en los puestos de liderazgo empresarial es una línea que ha acaparado gran atención investigadora. Las compañías se marcan metas a corto plazo para incrementar la participación de la mujer en los órganos de gobierno, así como reducir la brecha salarial, y romper el denominado techo de cristal (*glass ceiling* en inglés). Esto hace pensar que las compañías están comprometidas con la diversidad y la igualdad y existe una mayor concienciación social.

Según el último informe *Women in Business 2024* (Grant Thornton, 2024), España es el país que tiene un mayor peso de mujeres en puestos de alta dirección en Europa y es el sexto del mundo. De este modo, la proporción española se sitúa 5 puntos por encima de la media europea (35 %) y siete más que la registrada en el ámbito global (33 %). Además, según este mismo informe, en España el liderazgo femenino directivo se ha situado en el 40 % en algunas empresas españolas, aumentando en 2 puntos con respecto al año

anterior, pero los avances son lentos y la paridad en las empresas, en el ámbito mundial, no se alcanzará hasta el año 2053.

Son muchos los investigadores que han centrado sus trabajos en la representación de las mujeres en los consejos de administración y en la alta dirección. Sin embargo, hoy en día no existe consenso sobre los efectos del liderazgo femenino en las empresas. Así, un número elevado de estudios sugiere que la diversidad de género tiene un efecto positivo en las variables fundamentales de la empresa, como la rentabilidad, pero también existen trabajos que obtienen una relación negativa o incluso nula (véase, por ejemplo, la revisión de la literatura ofrecida por Behlau *et al.*, 2024; Laique *et al.*, 2023). La ausencia de consenso en los estudios de corte empírico se atribuye a un amplio conjunto de variables como la diversidad cognitiva, geográfica, demográfica, educación, etnia, cultural, etc. (Behlau *et al.*, 2024; Khatib *et al.*, 2023). Cabe resaltar también la escasa representación de las mujeres en los consejos de administración para obtener resultados consistentes, así como sesgos relacionados con la medición de la diversidad de género. Por tanto, uno de los principales escollos de la investigación empírica es mejorar la medición de las variables. Para dar respuesta a la identificación y medición de variables, en este trabajo realizamos un trabajo manual, revisando la información de cada compañía.

La importancia de la igualdad de género para la sociedad, junto con las evidencias empíricas no concluyentes hasta el momento, nos ha motivado a llevar a cabo el presente estudio. Además, abundantes investigaciones destacan que la presencia de las mujeres en los consejos de administración y la alta dirección no es homogénea y equilibrada, y los avances no son siempre permanentes en el tiempo. Fox-Robertson y Wójcik (2024) documentan que las mujeres en las *FinTech* se enfrentan al «triple techo de cristal» (*triple glass ceiling*) en desigualdad de género financiero, tecnológico y emprendimiento. De hecho, en las *FinTech*, la representación de las mujeres es el 7,69 % de los (co)fundadores, el 18,2 % de los miembros del comité ejecutivo y apenas el 4,04 % de las empresas están lideradas por una mujer. En el sector tecnológico mundial, y en compañías como Amazon, Facebook, Apple, Google y Microsoft, la representación de la mujer en puestos de liderazgo es minoritaria (véase el informe *Women in Tech Stats 2024*). Otro caso es el sector de capital riesgo, que algunos autores tildan de «club de hombres», puesto que la representación de la mujer es el 21,8 % y el porcentaje en puestos sénior es el 13,7 % en el ámbito mundial (Lee, 2021, citado en Fox-Robertson y Wójcik, 2024). Existen aún más diferencias en función de cuotas de género, obligatorias o voluntarias, en lo que respecta al devenir de las empresas (García-Blandon *et al.*, 2023).

En este contexto, el EINF es una de las principales herramientas para ofrecer información a la sociedad relacionada con cuestiones ambientales, sociales y de gobernanza. Así, las empresas están comenzando a desarrollar indicadores clave de desempeño (KPI, *key performance indicators* con sus siglas en inglés) que permiten evaluar sus políticas y actuaciones. Los aspectos relacionados con el personal son esenciales, como es el cumplimiento de los planes de igualdad en las empresas. La labor del verificador externo es crucial en este punto, dado

que, si no existiese, las compañías podrían estar tentadas a no presentar información o incluir información alejada de la realidad. El apartado social, y de personal, constituye uno de los principales puntos de verificación en el que, entre otros aspectos, se muestran comparativas por categorías y ejercicios que permiten observar cómo las medidas implementadas por las compañías van surtiendo efecto. En este sentido, pensamos que el desarrollo de la información sobre sostenibilidad debería alcanzarse de manera armonizada, recurriendo a principios fuertemente arraigados en la contabilidad convencional, como la imagen fiel (Parte *et al.*, 2023).

En este contexto, nuestro trabajo se centra en examinar el cumplimiento de los planes de igualdad de las empresas del Ibex 35 a partir de los datos publicados en los EINF. En el ámbito nacional, el Real Decreto 901/2020 regula los planes de igualdad de acuerdo con el artículo 14 de la Ley orgánica 3/2007, que es un instrumento importante a favor de la equidad. Los planes y medidas de igualdad en las empresas son herramientas efectivas para abordar posibles formas de discriminación existentes en el ámbito de las organizaciones y para fomentar cambios culturales que mitiguen sesgos y estereotipos de género que aún persisten y limitan la igualdad real entre mujeres y hombres. La plataforma REGCON permite conocer la fecha de registro de los planes de igualdad, así como su vigencia, y muestra las empresas que cumplen con los requisitos establecidos.

Asimismo, analizamos la evolución de mujeres y su presencia en el consejo y la alta dirección. Además, realizamos un análisis detallado de la brecha salarial, y su evolución, en cada empresa y sector de actividad. El periodo de análisis comprende desde la presentación de los primeros EINF en el año 2018 hasta los informes más recientes disponibles, que se corresponden con el año 2023. En el trabajo realizamos un análisis manual empresa a empresa debido a que la presentación de la información no es uniforme. La homogenización de esta información sería interesante para el futuro.

2. Revisión de la literatura

2.1. Antecedentes

Históricamente, ha existido en la sociedad una división sexual del trabajo basada en roles y estereotipos de género basada en la idea de que las mujeres son responsables del cuidado de la familia y que los hombres asumen el rol de proveedores económicos. A principios del siglo XX, la presencia de las mujeres en el ámbito laboral era mínima o incluso nula en ciertos sectores. Sin embargo, este panorama empezó a cambiar con el estallido de las guerras mundiales. Durante estos conflictos, muchos hombres dejaron sus empleos para unirse a las filas militares, lo que llevó a que las mujeres ocuparan los puestos de trabajo vacantes. Si bien es cierto que los empresarios aprovecharon esta situación para

contratar mano de obra femenina, a menudo ofrecían salarios inferiores a los que percibirían los hombres por realizar el mismo trabajo.

Por consiguiente, ya se pueden observar las primeras manifestaciones de discriminación de género en términos de salarios dentro de una misma categoría ocupacional, entre individuos con habilidades y capacidades similares en cuanto a productividad. Esto se conoce comúnmente como brecha salarial. Los trabajos de Ferrant (2015), Ferrant y Kolev (2016) y Anghel *et al.* (2019) muestran que existe una relación negativa entre la discriminación de género y la renta per cápita de un país.

Por otro lado, es común que los empleos ocupados por mujeres sean aquellos que requieren menor cualificación técnica. Este patrón se acentúa a medida que se avanza en la estructura jerárquica de una empresa, donde el porcentaje de mujeres disminuye progresivamente. Este fenómeno ha sido conceptualizado desde los años ochenta bajo el término «techo de cristal» (Bozal, 2008). Esta situación se debe principalmente a las responsabilidades familiares, que continúan siendo una de las principales barreras para que las mujeres ocupen puestos directivos. Schein (1973) acuñó el término *think manager-think male* (pensar gerente-pensar masculino), lo que se traduce en asociar rasgos masculinos con el éxito en puestos directivos, como productividad, eficacia, autonomía, independencia y competitividad. Estos rasgos se denominan «instrumentales-agentes» (Eagly, 1987). Por el contrario, a las mujeres se les atribuyen rasgos relacionados con aspectos afectivos, emocionales y de relación, denominados «expresivo-comunales». Los valores colectivistas como la conformidad, la tradición y la benevolencia se asocian con lo femenino, mientras que los valores individualistas como el poder, los logros y la autodirección se asocian con lo masculino. Estas creencias conllevan a que las decisiones tomadas por mujeres en puestos directivos sean desaprobadas o infravaloradas o incluso excluidas y rechazadas socialmente, lo que tiene un impacto negativo en sus carreras.

En psicología se ha acuñado el término «techo de cristal» para referirse a las barreras a las que se enfrentan las mujeres en su carrera profesional no tanto por una carencia de formación y preparación, sino por la propia estructura institucional. El trabajo de Cuadrado y Morales (2007), de hace ya casi 20 años, se centraba en el análisis de las motivaciones, las causas y las consecuencias del techo de cristal, utilizando para ello una muestra de 35 compañías. Los autores concluyen que el efecto de los estereotipos de género sigue siendo el principal obstáculo que hay que superar.

La literatura académica ha empleado diversas teorías para analizar la diversidad de género en las compañías y la escasa representación de las mujeres en los puestos de dirección. A modo de ejemplo, pueden mencionarse la teoría de la socialización de género, la teoría de los estereotipos de género, la cultura organizacional, etc. Asimismo, marcos teóricos como la teoría de la agencia, la teoría de la dependencia de los recursos, la teoría de la legitimidad, grupos de interés, etc., han sentado las bases de la academia para contrastar las hipótesis de investigación.

2.2. Marco legal en materia de igualdad

En el ámbito europeo, las medidas a favor de la igualdad tienen un peso importante, así como las actuaciones para su verificación. Asimismo, se promueve la implantación de planes de igualdad. Entre las principales normativas y guías de actuaciones se encuentran los tratados de la Unión Europea, directivas sobre igualdad de trato, jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), estrategias de igualdad de género, programa de derechos fundamentales de la Unión Europea, fondos y programas de la Unión Europea.

La Directiva (UE) 2022/2381 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de noviembre de 2022, relativa a un mejor equilibrio de género entre los administradores de las sociedades cotizadas y a medidas conexas, fijaba un objetivo del 40 %, como mínimo, de los administradores no ejecutivos de las sociedades cotizadas y un objetivo del 33 %, como mínimo, del total de puestos de administrador, independientemente de que sean o no ejecutivos, para el año 2026. Cabe mencionar que una buena parte de los países europeos ya había introducido recomendaciones sobre diversidad de género en los códigos de gobierno corporativo o cuotas de género, con sanción o sin sanción (puede consultarse, por ejemplo, el trabajo de Martínez-García y Gómez-Ansón, 2021).

En el ámbito internacional, la Asamblea General de la ONU, en 2015, adoptó la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, en la que se plantean 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), en particular, el ODS 5, que hace referencia a la igualdad de género.

En el ámbito nacional, la principal norma creada específicamente para promover la equidad de género es la Ley orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para igualdad efectiva de mujeres y hombres (ley orgánica de igualdad –LOI–). El título IV se ocupa del derecho de igualdad de oportunidades, y destaca el capítulo III, en el que se introduce el concepto de los planes de igualdad. Originalmente, el texto señalaba que las empresas con más de 250 trabajadores eran las compañías a las que se les daba la importancia y obligatoriedad de los planes de igualdad como instrumento para promover la igualdad de género. En el caso de pequeñas y medianas empresas, se recomienda su implementación voluntaria, pero no es obligatorio (art. 45 de la LOI). Sin embargo, este texto fue modificado por el Real Decreto-Ley 6/2019, de 1 de marzo, el cual amplió el espectro de empresas obligando a disponer de un plan de igualdad a empresas con 50 o más trabajadores.

Cabe destacar que el Real Decreto-Ley 6/2019 estableció unos periodos de transitoriedad, desde su entrada en vigor, para facilitar a las compañías elaborar estos planes. Según el artículo 46.2 de la LOI, estos planes deben incluir, como mínimo, los siguientes puntos: proceso de selección y contratación, clasificación profesional, formación, promoción profesional, condiciones de trabajo, incluida la auditoría salarial entre mujeres y hombres, ejercicio corresponsable de los derechos de la vida personal, familiar y laboral, infrarrepresentación femenina, retribuciones y prevención del acoso sexual y por razón de sexo.

Posteriormente, el Real Decreto 901/2020, de 13 de octubre, que modificó el Real Decreto 713/2010, de 28 de mayo, sobre registro y depósito de convenios y acuerdos colectivos de trabajo, desarrolla cómo se presentan los planes de igualdad. En concreto, establece los aspectos que deben ser registrados en la plataforma REGCON de cada comunidad autónoma. Si la información no se presenta correctamente, la Comisión encargada de revisar la información puede declinar la solicitud del registro, solicitando a la compañía que solvete las salvedades o deficiencias.

En el Real Decreto 901/2020 se establece una guía para la elaboración de planes de igualdad. En la fase 5 indica que no basta con la elaboración de los planes de igualdad, sino que deben ser revisados para verificar que su cumplimiento se está llevando a cabo. Aunque las empresas pueden establecer un calendario para la revisión, el artículo 9.6 del Real Decreto 901/2020 indica que, como mínimo, las compañías deben realizar el seguimiento y evaluación, al menos, en dos ocasiones: una en la fase intermedia del periodo de vigencia y otra al final del mismo. El periodo de vigencia de los planes de igualdad no debe exceder los cuatro años. De esta manera se garantiza el compromiso continuo y se pueden corregir desviaciones e incumplimientos.

Las revisiones son internas, llevadas a cabo por comisiones negociadoras constituidas para tal fin. Los resultados de las revisiones no suelen ser públicos, pero, si la empresa no cumple con los objetivos marcados en los planes de igualdad, la composición de las comisiones negociadoras (con comités de empresa, sindicatos y delegados de personal) tiene potestad para denunciarlo al Ministerio de Igualdad.

En resumen, los planes de igualdad son instrumentos importantes para promover la equidad de género en las empresas. A través de su elaboración, implementación y seguimiento se espera que tengan un impacto positivo en las organizaciones.

3. Metodología y muestra de empresas

Para la elaboración de este trabajo se ha recurrido tanto a fuentes de información primarias como secundarias. Sin embargo, los EINF de las empresas, que se han obtenido a través de la página web de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, han sido la principal fuente de información para la elaboración de este trabajo.

En la tabla 1 se detallan las empresas del Ibex 35 que han elaborado los planes de igualdad de acuerdo con la LOI y han cumplido con la obligación de su registro oficial, según lo indicado en el Real Decreto 901/2020. Después, se analizará el impacto de la implementación de estos planes, utilizando para ello los EINF, puesto que permiten analizar las variaciones a nivel de categorías y de remuneración, y verificar si, desde la entrada en vigor de estos planes, se ha producido alguna variación significativa en ambos aspectos.

Así, para revisar el nivel de cumplimiento de los planes de igualdad de las empresas del Ibex 35, nos hemos apoyado en la plataforma REGCON. La búsqueda se ha realizado utilizando el NIF de la compañía y su nombre, lo que ha permitido verificar su alta en el registro y vigencia.

En la tabla 1 podemos observar que nueve compañías del Ibex 35, a mitad de semestre de 2023, no habían cumplido con la nueva normativa vigente de presentación en el registro de los planes de igualdad. Además, dos de ellas (Iberdrola y Meliá) registraron los planes antes de la entrada en vigor del Real Decreto 901/2020 y, por tanto, han expirado. Estas compañías son susceptibles de ser sancionadas, ya que este hecho está tipificado como infracción grave, con multas que oscilan desde 751 a 7.500 euros (art. 40.1 b) del Real Decreto legislativo 5/2000). Además, si el requerimiento proviene de un mandato de la Inspección de Trabajo, no cumplir con el plan de igualdad está considerado una infracción muy grave, lo que podría resultar en multas de hasta 225.018 euros. Por otro lado, el análisis de las fechas de inscripción indica que hasta el año 2023 un tercio de estas compañías no había presentado en el registro sus planes de igualdad, a pesar de que la normativa establecía la obligatoriedad de su presentación desde el 14 de enero de 2021.

Tabla 1. Planes de igualdad publicados en el REGCON en la muestra de empresas del Ibex 35

Empresa	Sector	Fecha inscripción registro	Vigencia
Banco Sabadell	Servicios financieros	21-09-2022	16-02-2022/16-02-2026
Banco Santander	Servicios financieros	20-04-2023	31-01-2023/31-01-2027
Bankinter	Servicios financieros	04-03-2013	15-03-2010/15-02-2012
BBVA	Servicios financieros	N. D.	N. D.
CaixaBank	Servicios financieros	28-04-2023	07-02-2023/31-12-2024
Mapfre	Servicios financieros	28-04-2023	01-03-2023/07-03-2027
Unicaja	Servicios financieros	N. D.	N. D.
Acciona	Construcción, infraestructuras y productos industriales	12-12-2022	01-03-2022/01-03-2026
Acerinox	Construcción, infraestructuras y productos industriales	14-04-2021	11-01-2021/11-01-2025
ACS	Construcción, infraestructuras y productos industriales	13-02-2023	01-07-2022/01-07-2026
ArcelorMittal	Construcción, infraestructuras y productos industriales	N. D.	N. D.





Empresa	Sector	Fecha inscripción registro	Vigencia
◀			
Colonial	Construcción, infraestructuras y productos industriales	07-11-2022	27-05-2022/26-05-2026
Ferrovial	Construcción, infraestructuras y productos industriales	05-04-2022	09-12-2022/09-12-2025
Fluidra	Construcción, infraestructuras y productos industriales	N. D.	N. D.
Merlin Properties	Construcción, infraestructuras y productos industriales	18-08-2022	01-02-2022/01-02-2026
Sacyr	Construcción, infraestructuras y productos industriales	16-02-2023	21-07-2022/20-07-2026
Grifols	Salud y productos de consumo	06-02-2023	01-01-2023/31-12-2026
Inditex	Salud y productos de consumo	20-07-2023	01-04-2023/31-03-2027
Rovi	Salud y productos de consumo	07-02-2023	03-10-2022/02-10-2026
Amadeus	Tecnología	25-10-2021	01-10-2021/30-09-2024
Cellnex	Tecnología	12-01-2023	28-10-2022/27-10-2026
Indra	Tecnología	03-02-2023	21-10-2022/20-10-2026
Telefónica	Tecnología	14-09-2022	07-04-2022/07-04-2025
Aena	Turismo, servicios y transporte	26-10-2022	01-01-2022/01-01-2025
IAG	Turismo, servicios y transporte	N. D.	N. D.
Logista	Turismo, servicios y transporte	N. D.	N. D.
Meliá	Turismo, servicios y transporte	13-08-2019	20-06-2019/14-01-2022
Acciona Energías	Energía	07-11-2022	05-07-2022/05-07-2026
Enagás	Energía	13-10-2022	16-06-2022/21-12-2025
Endesa	Energía	N. D.	N. D.
Iberdrola	Energía	15-01-2021	01-01-2021/14-01-2022
Naturgy	Energía	N. D.	N. D.
Red Eléctrica	Energía	29-08-2022	26-01-2022/31-12-2025
Repsol	Energía	01-03-2023	10-10-2022/10-10-2026
Solaria	Energía	N. D.	N. D.

Fuente: elaboración propia.

El hecho de que existan retrasos en las presentaciones o, incluso, la ausencia de presentación en muchas de estas compañías se debe directamente a la nueva normativa que obliga a que los planes de igualdad sean negociados con los sindicatos (no solo acordados), así como a la obligación de realizar la auditoría retributiva, lo que demora los plazos. Por ejemplo, en el caso de la banca, durante la pandemia, hubo una reorganización de la estructura de trabajo y, tras el regreso a la «normalidad», se consideró que no era necesario mantener tantas oficinas físicas, dado que se había realizado una importante inversión en digitalización. Esto llevó al cierre de varias oficinas, con la apertura de expedientes de regulación de empleo (ERE), y paralizó las mesas de negociación hasta que se completara la reestructuración.

Si bien es cierto que estas compañías no han presentado aún sus planes de igualdad en REGCON, se ha podido comprobar que disponen de otras medidas y políticas internas que abordan la igualdad de género, ya sea a través de sus convenios colectivos o en sus páginas corporativas. Por ejemplo, el Convenio Colectivo de Endesa incluye un apartado sobre los planes de igualdad indicando que se presentarán en el registro. Además, algunas empresas, como Fluidra, tienen políticas específicas: política de diversidad, equidad e inclusión. Asimismo, Logista ha sido nombrada miembro del índice Bloomberg de igualdad de género 2023 (GEI), lo cual demuestra su compromiso con la igualdad de género, puesto que es una herramienta para las empresas que cotizan en bolsa para medir, a través de cinco pilares, la igualdad de género.

En el siguiente epígrafe analizamos la evolución en cuanto a brechas salariales y porcentajes de mujeres. Para llevar a cabo este análisis utilizaremos los EINF, desde el año 2018 hasta el último informe presentado por las compañías durante este ejercicio 2023, correspondiente al EINF del 2022.

4. Resultados

4.1. Análisis de la presencia de las mujeres en los consejos de administración

En la tabla 2 se muestra la presencia de las mujeres en cada compañía del Ibex 35 durante los cinco años objeto de análisis. Los resultados indican que en los últimos años ha habido una evolución notable, con un incremento en la representación de las mujeres en los consejos de administración. De hecho, algunas empresas han pasado de no tener representación femenina a tener una situación bastante igualitaria en la actualidad. Sin embargo, esta evolución no ha sido uniforme en todas las empresas del Ibex 35 y el número de mujeres sigue siendo menor que hombres en general.



Tabla 2. Evolución del total mujeres en cada empresa del Ibex 35

Empresa	Sector	2018	2019	2020	2021	2022
Banco Sabadell	Servicios financieros	55,67 %	55,87%	55,11%	55,71%	55,62%
Banco Santander	Servicios financieros	54,55 %	54,74%	53,67%	54,45%	53,82%
Bankinter	Servicios financieros	52,56 %	52,22%	52,45%	50,37%	49,88%
BBVA	Servicios financieros	53,81 %	53,65%	53,67%	53,02%	52,57%
CaixaBank	Servicios financieros	53,50 %	54,38%	54,59%	55,53%	56,50%
Mapfre	Servicios financieros	55,01 %	54,94%	55,09%	54,97%	55,43%
Unicaja	Servicios financieros	48,48 %	49,24%	50,12%	53,16%	54,06%
Acciona	Construcción, infraestructuras y productos industriales	31,52 %	31,27%	32,99%	27,30%	27,32%
Acerinox	Construcción, infraestructuras y productos industriales	10,30 %	10,93%	12,69%	12,78%	12,80%
ACS	Construcción, infraestructuras y productos industriales	37,43 %	39,83%	40,70%	54,73%	53,68%
ArcelorMittal	Construcción, infraestructuras y productos industriales	5,96 %	6,33%	6,12%	6,45%	7,00%
Colonial	Construcción, infraestructuras y productos industriales	60,50 %	60,68%	61,57%	66,22%	63,07%
Ferrovial	Construcción, infraestructuras y productos industriales	29,00 %	30,06%	31,72%	32,63%	21,32%
Fluidra	Construcción, infraestructuras y productos industriales	32,70 %	35,46%	33,46%	34,68%	34,93%
Merlin	Construcción, infraestructuras y productos industriales	41,00 %	44,00%	45,00%	46,00%	45,00%
Sacyr	Construcción, infraestructuras y productos industriales	50,55 %	47,29%	41,60%	40,99%	43,07%
Grifols	Salud y productos de consumo	59,17 %	60,21%	59,77%	60,19%	60,11%



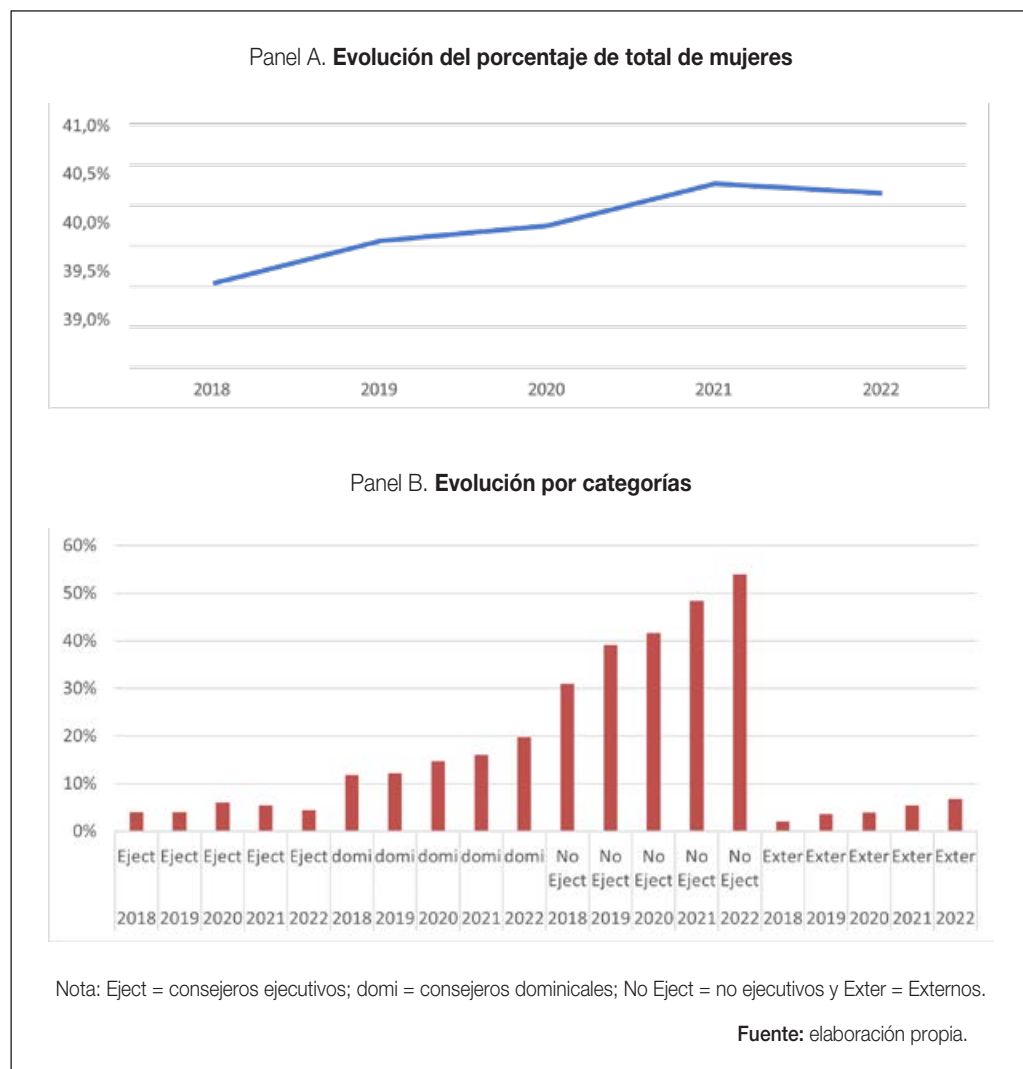


Empresa	Sector	2018	2019	2020	2021	2022
◀						
Inditex	Salud y productos de consumo	75,34 %	75,57%	75,86%	75,73%	74,67%
Rovi	Salud y productos de consumo	54,41 %	53,13%	52,64%	52,37%	52,68%
Amadeus	Tecnología	38,12 %	38,82%	38,80%	38,77%	38,95%
Cellnex	Tecnología	23,73 %	24,95%	29,54%	29,93%	30,78%
Indra	Tecnología	32,98 %	34,63%	34,68%	34,26%	33,41%
Telefónica	Tecnología	38,07 %	37,98%	37,69%	38,06%	38,59%
Aena	Tecnología	35,70 %	36,62%	36,08%	36,58%	37,22%
IAG	Turismo, servicios y transporte	45,00 %	44,00%	43,00%	42,00%	44,00%
Logista	Turismo, servicios y transporte	36,53 %	36,74%	37,16%	37,82%	36,90%
Meliá	Turismo, servicios y transporte	42,84 %	43,02%	41,23%	42,17%	45,21%
Acciona Energía	Energía	26,00 %	26,83%	27,35%	28,38%	27,64%
Enagas	Energía	27,73 %	28,10%	29,00%	28,87%	30,47%
Endesa	Energía	23,34 %	23,90%	24,56%	25,54%	26,34%
Iberdrola	Energía	23,36 %	23,32%	23,27%	23,23%	23,70%
Naturgy	Energía	31,00 %	32,40%	32,90%	2,43%	33,09%
Red Eléctrica	Energía	24,10 %	25,90%	26,60%	26,70%	27,90%
Repsol	Energía	36,12 %	37,50%	37,38%	38,00%	39,20%
Solaria	Energía	20,00 %	20,00%	23,08%	19,31%	18,32%
Total mujeres		39,03 %	39,56%	39,75%	40,27%	40,15%

Fuente: elaboración propia.

En el gráfico 1 se muestra la evolución de la presencia de mujeres en el consejo de las empresas del Ibex 35 desde 2018 hasta 2022. El análisis realizado revela un incremento en la presencia de la mujer en el consejo, sobre todo, en los puestos de consejeros dominicales (del 12 % al 20 %), no ejecutivos (del 31 % al 54 %) y externos (del 2 % al 7 %). Las mujeres como consejeros ejecutivos varían según año entre un 4 % y 7 %.

Gráfico 1. Evolución del porcentaje de mujeres en el consejo en las empresas Ibex 35 (2018-2022)



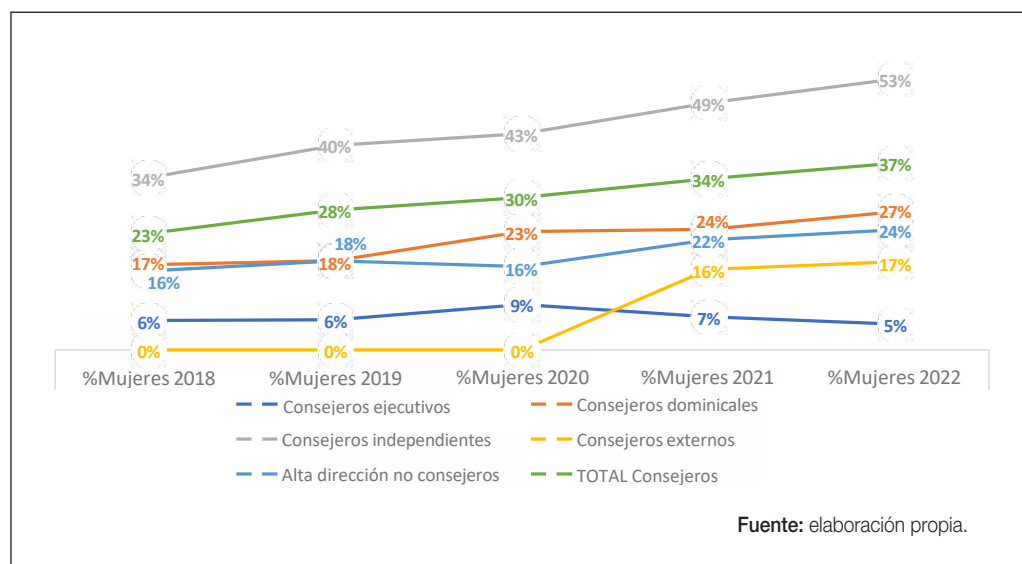
4.2. Análisis de la presencia de las mujeres en los consejos de administración y alta dirección

En el gráfico 2 se representa el porcentaje de mujeres en puestos de consejo y alta dirección desde 2018 hasta 2022. En dicho gráfico se observa que la presencia de las mujeres en ambos roles ha aumentado en los últimos años, aunque el incremento del porcentaje de

mujeres en el total de trabajadores no es muy significativo, con un aumento del 1,12 % en cinco años. Sin embargo, este aumento es notable cuando nos fijamos en los puestos de alta dirección y consejo, donde casi todos los puestos han experimentado un incremento significativo en el porcentaje de mujeres. Así, el porcentaje de mujeres en puestos del consejo ha aumentado en 14 puntos porcentuales, pasando del 23 % al 37 % en cinco años.

Por lo tanto, las medidas que se han implementado están dando resultados, aunque es importante destacar que esta mejora se debe más al efecto de la imagen de la empresa, impulsado por el creciente impacto de la información no financiera, que a las medidas sancionadoras en sí mismas. Hasta el momento, estas medidas no se han aplicado, como se puede observar al constatar que actualmente hay compañías del Ibex 35 que aún no han actualizado sus planes de igualdad de acuerdo con la última normativa vigente.

Gráfico 2. **Porcentaje de mujeres en el consejo y en la alta dirección en las empresas del Ibex 35 (2018-2022)**



4.3. Análisis de cada empresa del Ibex 35 según el sector de actividad

En este epígrafe examinamos la información de cada empresa, puesto que la presentación no es homogénea. También prestaremos especial atención a la brecha salarial según la categoría profesional y la información que presenta cada compañía, que, como hemos comentado, no es homogénea.

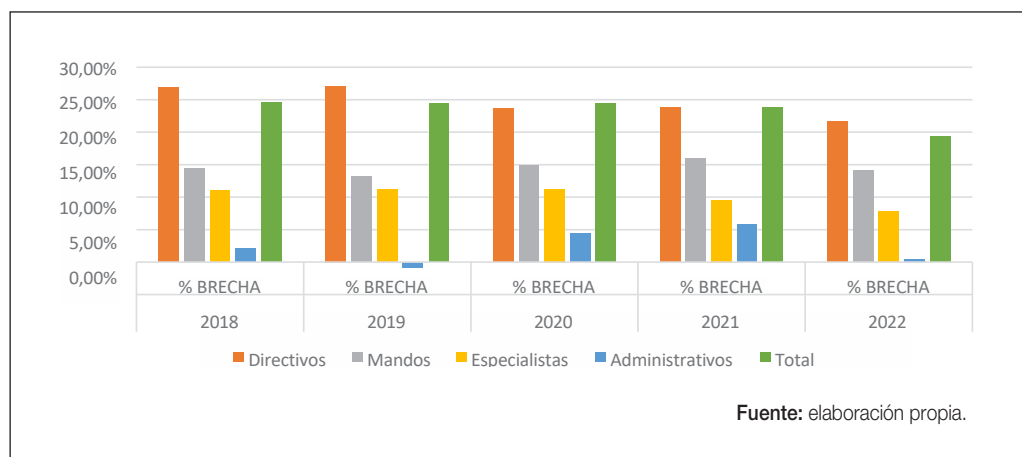
A) Empresas del sector financiero

A partir de los datos del banco Sabadell podemos observar que es un grupo en el que el porcentaje de las mujeres es ya igualitario en cifras totales, superando incluso el número de mujeres al de los hombres.

En cuanto al porcentaje por categorías, es notable el crecimiento en puestos directivos, pasando de un 26 % a un 31 %, lo cual está relacionado con el aumento de mujeres en el consejo.

Asimismo, se observan disminuciones en las brechas salariales como consecuencia de este incremento de mujeres (gráfico 3).

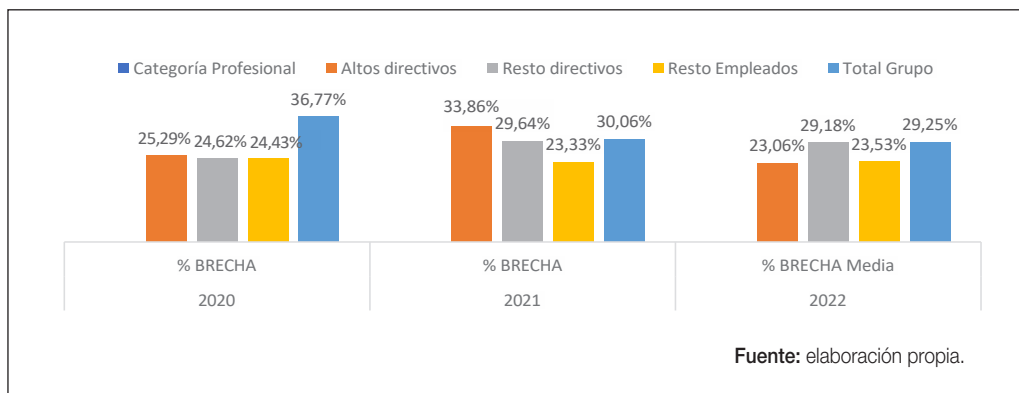
Gráfico 3. Porcentaje de brecha salarial por categorías en Sabadell



En el banco Santander se observan valores muy similares a los del banco Sabadell, donde las mujeres superan a los hombres. Respecto al porcentaje de las categorías, existe un incremento de casi 10 puntos desde el 2018 en la categoría de altos directivos. Sin embargo, este aumento no se debe únicamente al incremento de mujeres en el consejo, puesto que se mantiene estable desde el año 2019 (alrededor del 40 %).

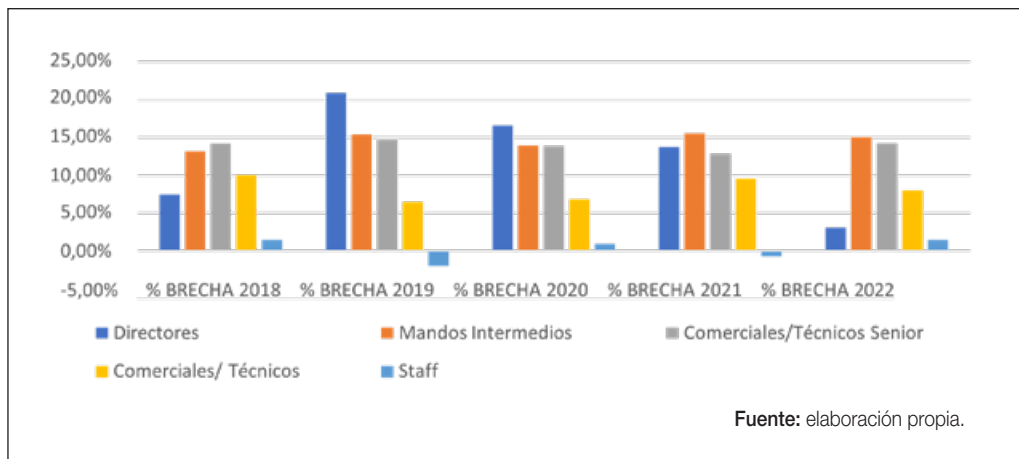
En relación con la brecha salarial, es importante destacar que no se han podido obtener datos comparativos para los ejercicios anteriores al año 2020.

En el gráfico 4 podemos observar una reducción en la brecha, aunque ligera, en todas las categorías en el ámbito europeo.

Gráfico 4. Porcentaje de brecha salarial por categorías en Santander (Europa)


En Bankinter llama la atención la disminución en el porcentaje de mujeres en el grupo, rozando la frontera del 50 %, que es el dato más bajo de este sector. Esto es consecuencia directa de la COVID-19, que ha llevado a una reestructuración de la compañía ajustando las sucursales físicas, reduciendo la categoría de *staff*, que era el principal aporte de empleadas al grupo.

Por otro lado, sí que se observa un crecimiento de las mujeres en puestos de consejo y la alta dirección, así como una reducción de la brecha salarial, siendo significativo que el porcentaje de mujeres en el consejo, que es el más elevado del sector financiero, con un 45 % de mujeres.

Gráfico 5. Porcentaje de brecha salarial por categorías en Bankinter


En el BBVA observamos, al igual que los bancos anteriores, cifras de mujeres, en su totalidad, superiores al 50 %.

En cuanto a la presencia de las mujeres por categorías, no es fácil hacer una comparativa de todas las categorías debido a que en el año 2021 la presentación de la información por categorías se modificó. Sin embargo, se observa un crecimiento continuo desde el 2018 en los puestos de mayor relevancia, llegando, por ejemplo, a una representación en consejo del 40 %.

Gráfico 6. Porcentaje de brecha salarial por categorías en BBVA

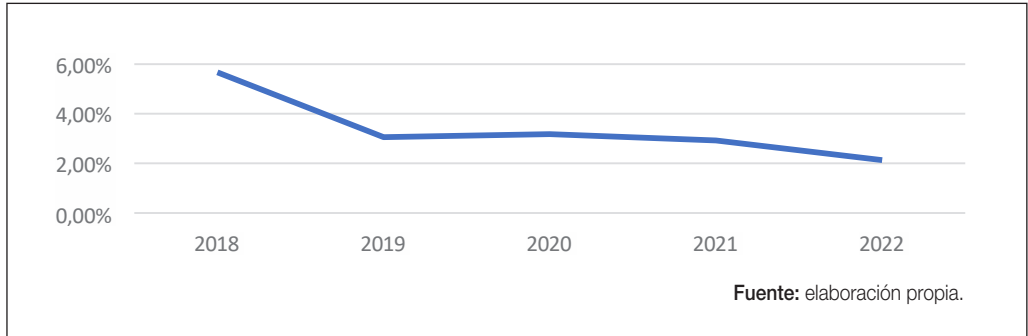


En CaixaBank llama la atención que en los EINF no se presenta la información de las categorías profesionales por tipo de sexos, por lo que no se puede observar las variaciones en las distintas categorías.

Sin embargo, se aprecia que se ha producido un crecimiento del 2 % de mujeres dentro de la compañía, manteniendo niveles superiores al 50 % de mujeres.

En Mapfre se mantiene el porcentaje de mujeres en niveles similares al sector bancario, es decir, superiores al 50 % de mujeres en el total de la plantilla. También existe un crecimiento de las mujeres en cargos directivos, así como en el consejo, pasando este último de un 28 % en 2018 a un 43 % de mujeres en el consejo. Si bien, cabe destacar que no ha sido posible obtener la brecha salarial por categorías, dado que la información facilitada en este caso no permitía una comparación de este tipo.

Teniendo en cuenta los datos facilitados, se detecta un decrecimiento de la brecha disminuyendo a más de la mitad en cinco años (gráfico 7).

Gráfico 7. Porcentaje de brecha salarial ajustada por años en Mapfre


Unicaja, al igual que Logista, que veremos más adelante, entró a cotizar en el Ibex 35 en 2022. Quizá este es el motivo por el que la presentación de la información para los ejercicios 2022 y 2021 se realice según la nueva presentación de información separando matriz y grupo. Con respecto a la presencia de las mujeres en la compañía, se encuentra en línea con el sector bancario, con cifras en el grupo superiores al 50 %. En el consejo, a diferencia de otros bancos, se sitúa alrededor del 40 % desde el año 2018. En los gráficos 8 y 9 se representa la brecha salarial, diferenciando los datos de la matriz y el grupo. Esta es una de las compañías que en el listado presentado en la tabla 1 no disponía de plan de igualdad registrado en el REGCON. Como se ha mencionado anteriormente, la banca paralizó las negociaciones con los sindicatos durante la COVID-19 y, a pesar de que muchas de ellas volvieron a renegociar tras los ERE, otras como Unicaja están dilatando los acuerdos para concretar y definir nuevas medidas, como es el caso de la mejora de las brechas salariales.

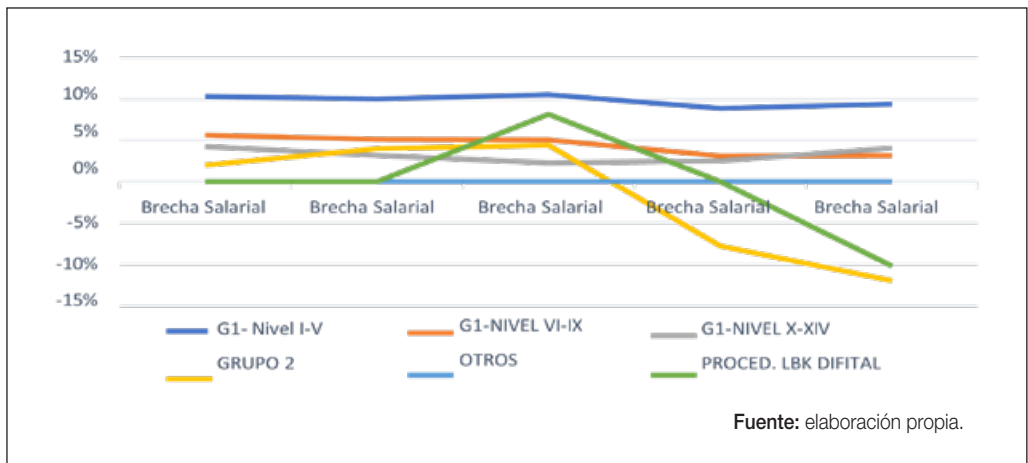
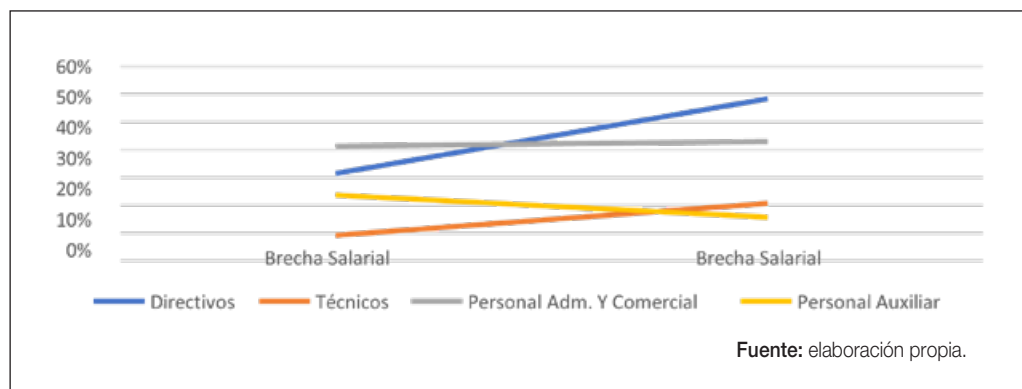
Gráfico 8. Porcentaje de brecha salarial en Unicaja (subtotal matriz)


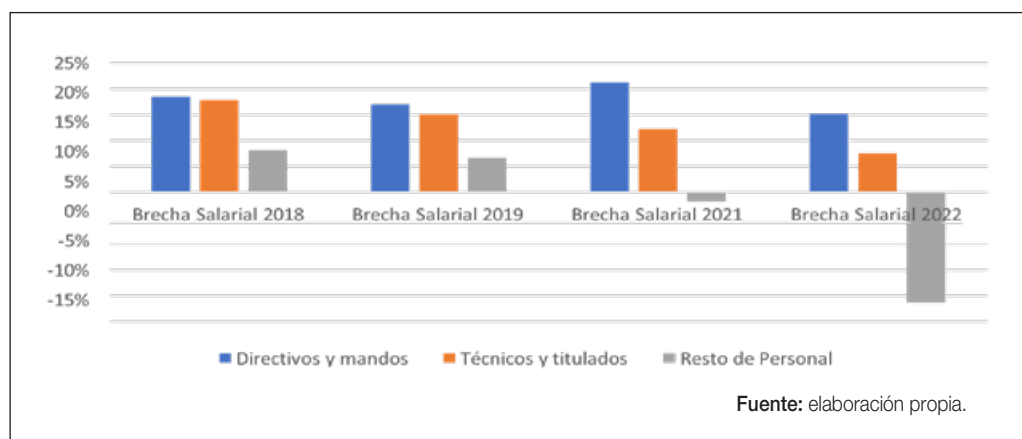
Gráfico 9. Porcentaje de brecha salarial en Unicaja (subtotal empresas grupo)



B) Empresas del sector de construcción, infraestructuras y productos industriales

En este sector, la presencia de las mujeres no muestra datos tan homogéneos como sucede en el sector bancario. En Acciona, el porcentaje de mujeres no llega al tercio de la plantilla. Sin embargo, se observa un crecimiento de las mujeres en puestos directivos, incrementándose del 27 % al 33 % en el periodo. Con respecto a la brecha salarial, que se ha obtenido a partir de los datos de las remuneraciones por categorías, se observa que la categoría denominada «resto de personal», el porcentaje de brecha es negativo en el año 2022 como consecuencia de que en las áreas de soporte la remuneración de la mujer es superior a la del hombre (gráfico 10).

Gráfico 10. Porcentaje de brecha salarial en Acciona

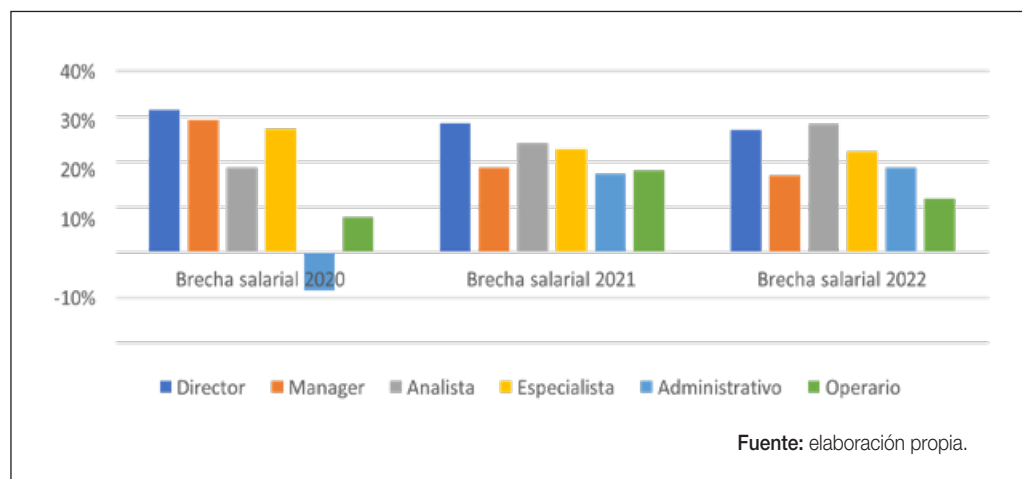


En el caso de Acerinox, donde su principal herramienta de trabajo es la fuerza, hay una brecha significativa entre hombres y mujeres (gráfico 11).

Es complicado para este tipo de compañías encontrar a mujeres que deseen desarrollar estas labores.

No obstante, en el resto de las categorías el porcentaje de mujeres se ha incrementado, incluso casi duplicándose en el caso de las mujeres en el consejo, pasando de un 20 % en 2018 a un 36 % en 2022.

Gráfico 11. **Porcentaje de brecha salarial en Acerinox**

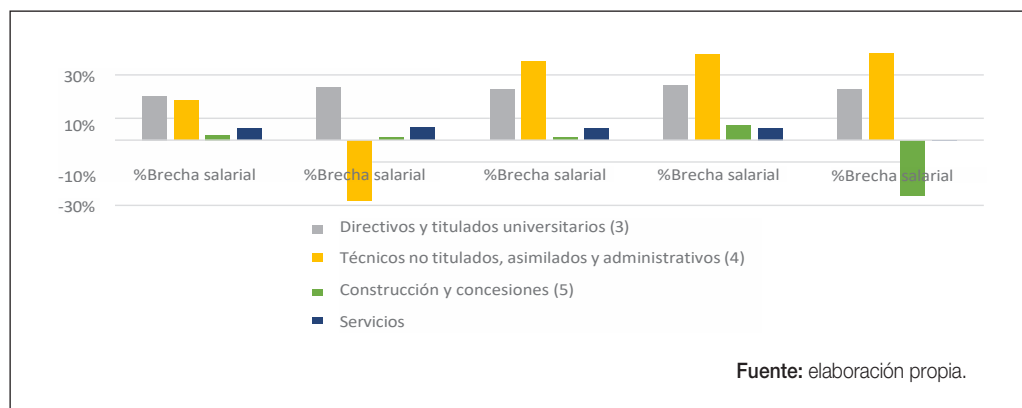


En ACS destaca el incremento de las mujeres en el grupo de 15 puntos porcentuales, desde el 2018 hasta el 2022, lo que sitúa la representación de la mujer en niveles superiores al de los hombres.

Este crecimiento no solo se ha producido en los puestos de otro personal, sino que también se observa en el consejo (un 10 %). En la brecha salarial, llama la atención el movimiento existente en otro personal.

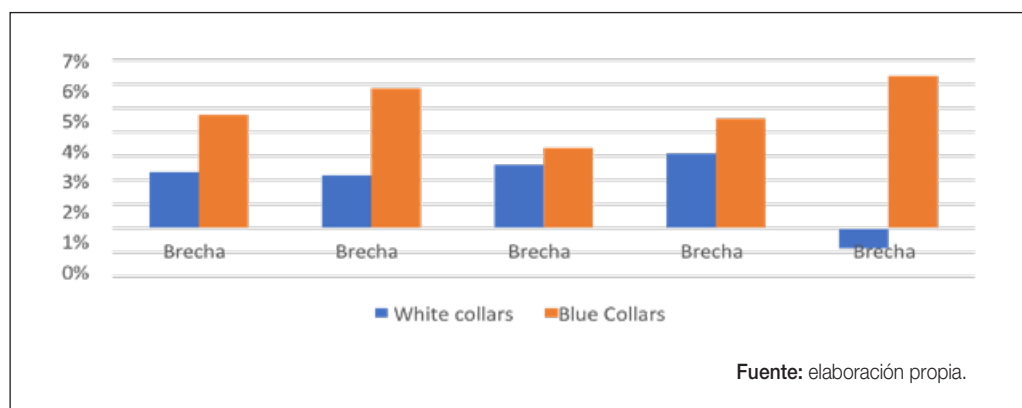
Según la información de la empresa, se debe al efecto país, puesto que en Australia existe una elevada presencia masculina, con una variación salarial alta, y además el salario es algo más bajo en los hombres afectando al total de esta categoría (gráfico 12).

Gráfico 12. Porcentaje de brecha salarial en ACS



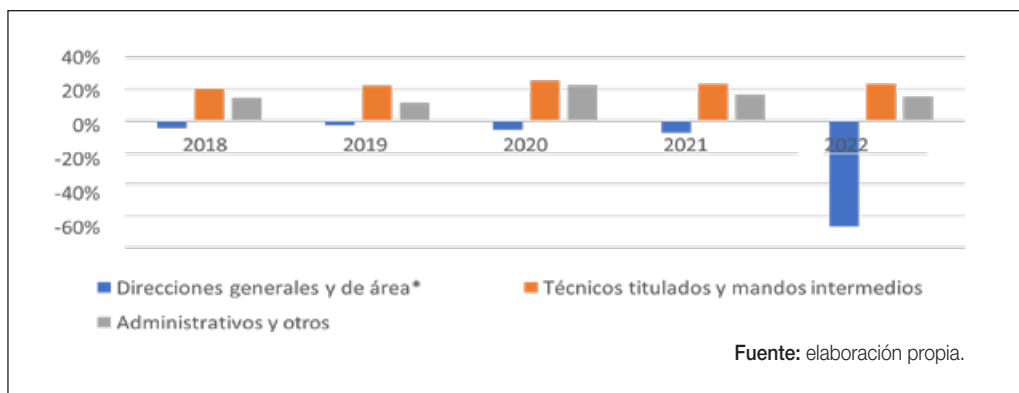
ArcelorMittal, al igual que Acerinox, es una compañía en la que predomina el porcentaje de trabajadores en fábrica, requiriendo como principal elemento de trabajo la fuerza. La presencia de las mujeres es bastante reducida con respecto al total. Más aún, esta es la compañía del Ibex 35 con menor cifra de mujeres. A su vez, llama la atención que en su información no financiera no facilita las categorías desagregadas por sexos, lo que dificulta obtener la brecha por categorías. No obstante, podemos suponer, por las características de la compañía, que se localizará en la categoría de operarios (gráfico 13). Tampoco se dispone en este caso de un detalle del porcentaje de consejeros y alta dirección. El detalle de gobierno corporativo no se ha presentado a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, ya que indica que dicha información aparece ya en su informe anual integrado, el cual no es conciso. Adicionalmente, revisando las compañías que no disponen de planes de igualdad, ArcelorMittal es una de las pocas que por el momento no ha informado sobre esta cuestión.

Gráfico 13. Porcentaje de brecha salarial en ArcelorMittal



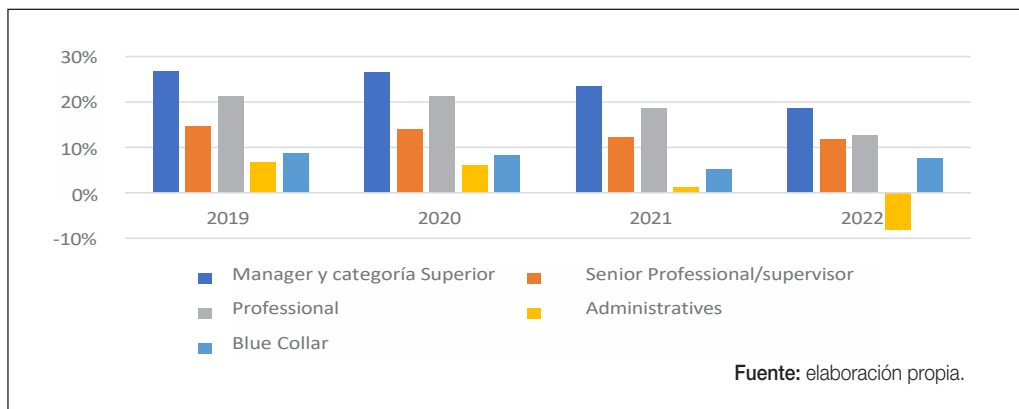
Colonial es una de las compañías con mayor representación de mujeres en todas las categorías, siendo el consejo igualitario en cifras de hombres y mujeres. Asimismo, cabe destacar la brecha salarial en la categoría de direcciones generales, donde el salario de las mujeres es superior al de los hombres. No obstante, en dichas cifras no están incluidas las remuneraciones del consejo (gráfico 14).

Gráfico 14. Porcentaje de brecha salarial en Colonial



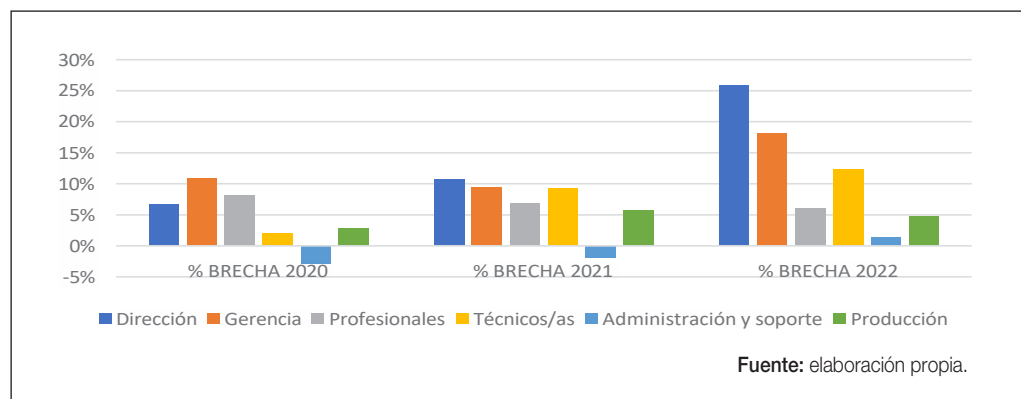
De Ferrovial no hay datos de 2018 por un cambio en las categorías, lo que hace que no sea comparable con los ejercicios siguientes. Teniendo en cuenta los datos disponibles, hay un descenso de las mujeres en el grupo como consecuencia de la desinversión de servicios cuya plantilla contaba con un número elevado de mujeres. El crecimiento de mujeres en puestos relevantes se ha duplicado desde 2022, llegando al 33 % en el consejo. En el gráfico 15 se representa la brecha salarial.

Gráfico 15. Porcentaje de brecha salarial en Ferrovial



En Fluidra destaca la aparición gradual de las mujeres en el consejo, pasando de no tener representación en 2018 a tener un 17 % en 2022. Cabe reseñar que no se disponen de datos de 2018 en cuanto al porcentaje de mujeres por categorías dado que se presentó con otra denominación, y en 2019 hubo un nuevo cambio de categorización.

Gráfico 16. Porcentaje de brecha salarial en Fluidra



Merlín no facilita demasiada información comparativa en sus EINF. De hecho, no ha sido posible obtener una comparativa por categorías de porcentaje de mujeres ni tampoco de la brecha salarial por categorías ni de los años analizados. Con la información facilitada por la compañía hemos detectado que el porcentaje de mujeres, tanto a nivel de compañía como a nivel de consejo, se ha incrementado moderadamente (gráfico 17).

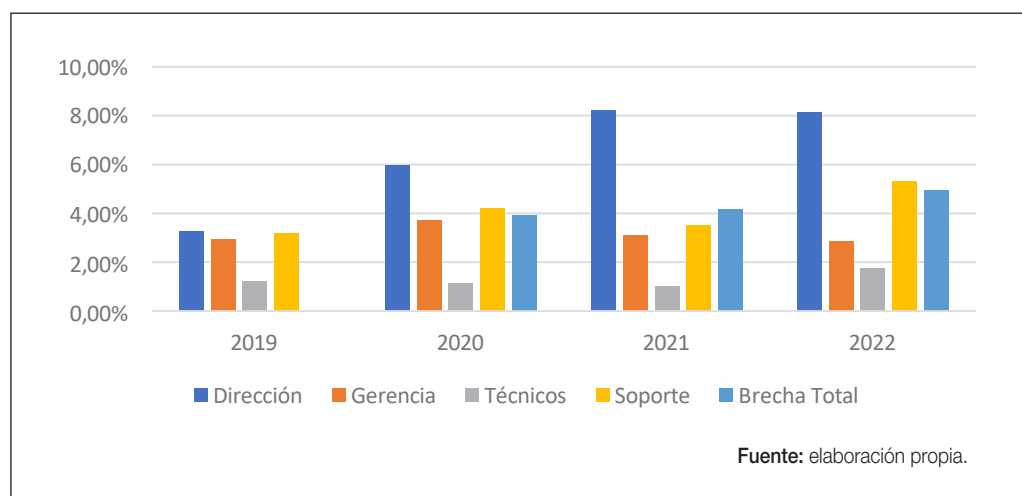
Gráfico 17. Porcentaje de brecha salarial en Merlín



Sacyr, que entró a cotizar en el Ibex 35 en el año 2022, destaca por su brecha salarial en la categoría de dirección. Este porcentaje se ha incrementado desde el año 2019, pero la compañía no ha indicado en su informe las razones, y tampoco los motivos de la reducción del número de mujeres en el consejo (gráfico 18).

Sacyr dispone de un plan de igualdad, que, como hemos detallado en la tabla 1, ha sido firmado en 2022, por lo que los efectos se verán en futuros ejercicios. En este caso, sería conveniente hacer un seguimiento en los próximos años.

Gráfico 18. Porcentaje de brecha salarial en Sacyr



C) Empresas del sector salud y productos de consumo

En estas empresas la presencia de la mujer es elevada. En Grifols, el porcentaje de mujeres es del 60 % de mujeres en el grupo.

Aunque este porcentaje no es igual en los altos puestos directivos y de consejo, donde los porcentajes de mujeres se reducen.

Así, las mujeres están presentes, principalmente, en los puestos más bajos dentro del escalafón de la compañía. No obstante, en los datos de la compañía se observa que el porcentaje aumenta ligeramente.

En los gráficos 19 y 20 se representa la brecha salarial en Grifols.

Gráfico 19. Porcentaje de brecha salarial por categoría con base en la remuneración media en Grifols

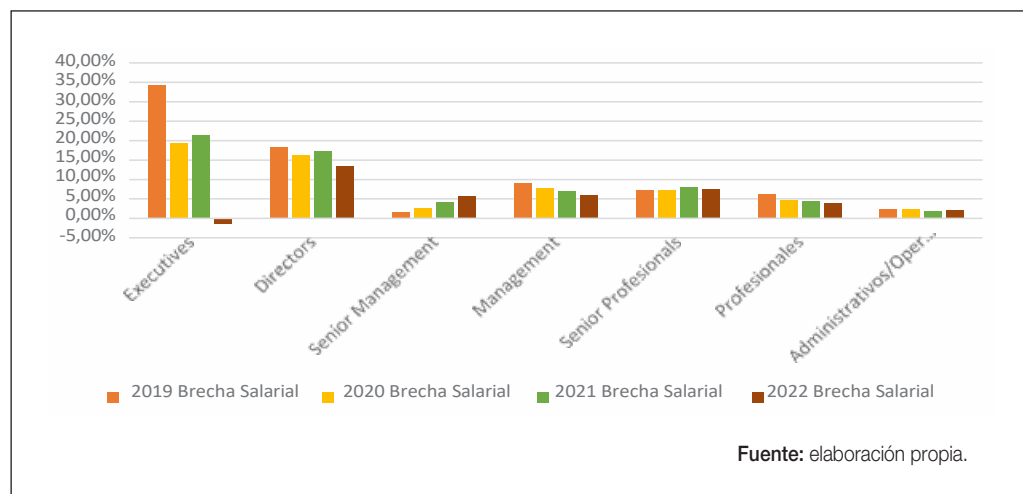
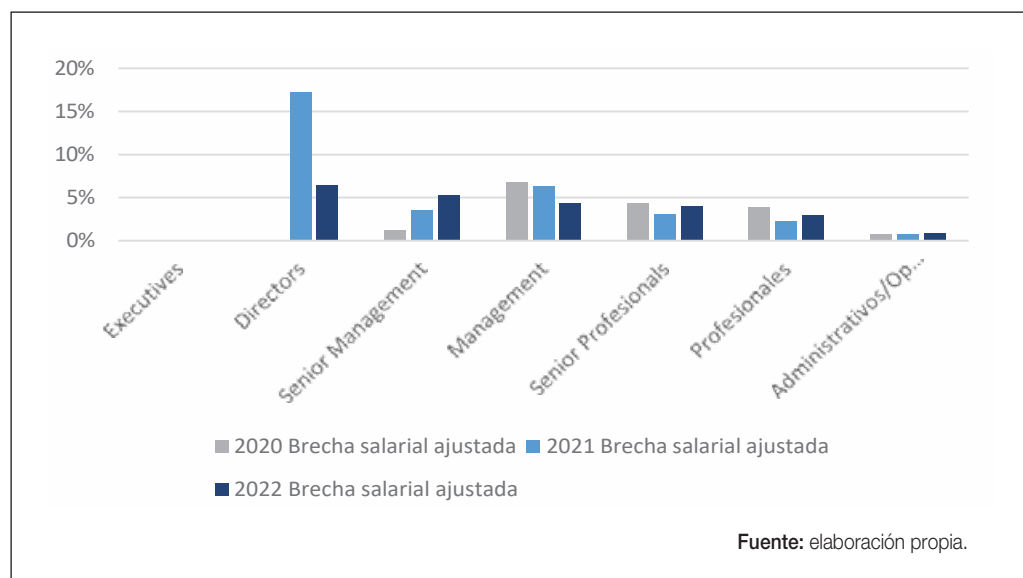


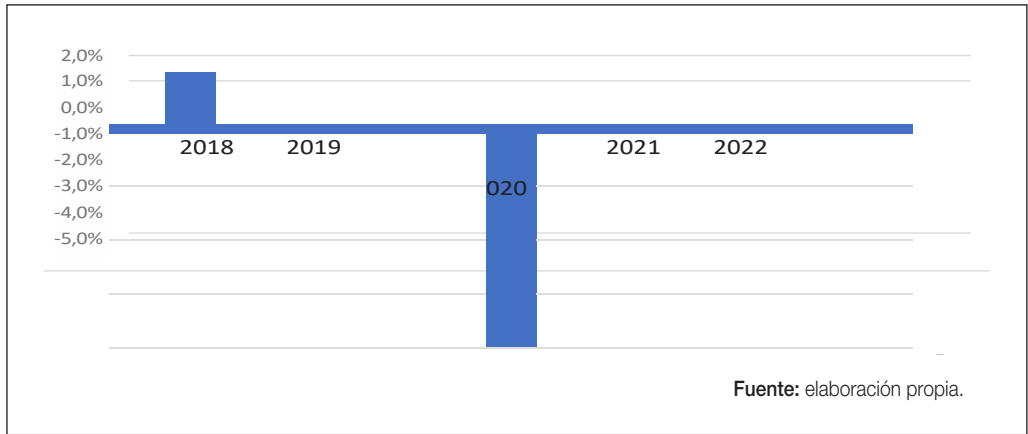
Gráfico 20. Porcentaje de brecha salarial ajustada en Grifols



Inditex es una empresa de gran repercusión mediática. En 2022, la sustitución del presidente Pablo Isla y la entrada de Marta Ortega en la presidencia produjo un descenso de las acciones durante varias jornadas consecutivas. La presencia de la mujer en el grupo es elevada, y también en comparación con las otras empresas del Ibex 35, aunque no se

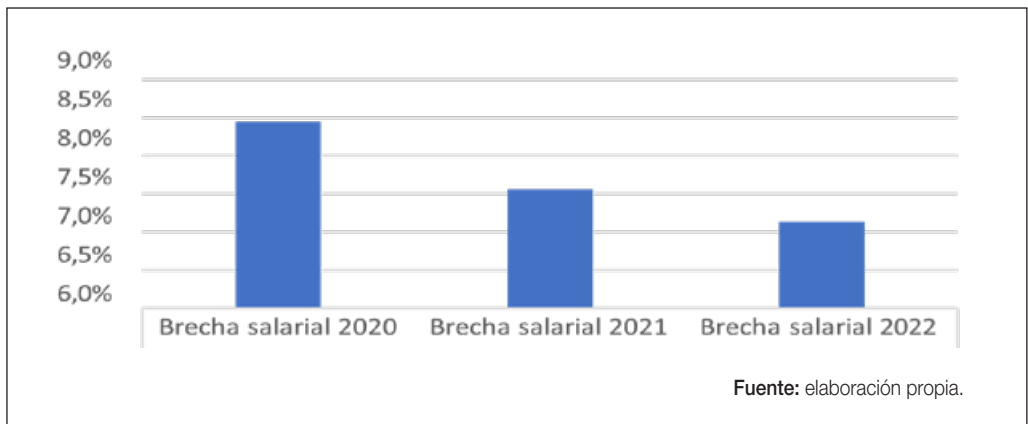
han podido obtener cifras de los porcentajes de mujeres por categorías. De hecho, apenas existe brecha salarial, pero es importante señalar que en los puestos del consejo y alta dirección las cifras de mujeres descenden a porcentajes más moderados (gráfico 21). El consejo actualmente cuenta con una proporción casi equitativa, con un 45 % de mujeres.

Gráfico 21. Porcentaje de brecha salarial ajustada en Inditex



De Rovi cabe destacar el gran esfuerzo realizado en la presencia de las mujeres en el consejo de administración, pasando de no tener representación en 2018 a estar compuesto por un 43 % en 2022 de mujeres. La compañía ha conseguido reducir su brecha salarial en 2 puntos porcentuales desde 2020 (gráfico 22).

Gráfico 22. Porcentaje de brecha salarial en Rovi

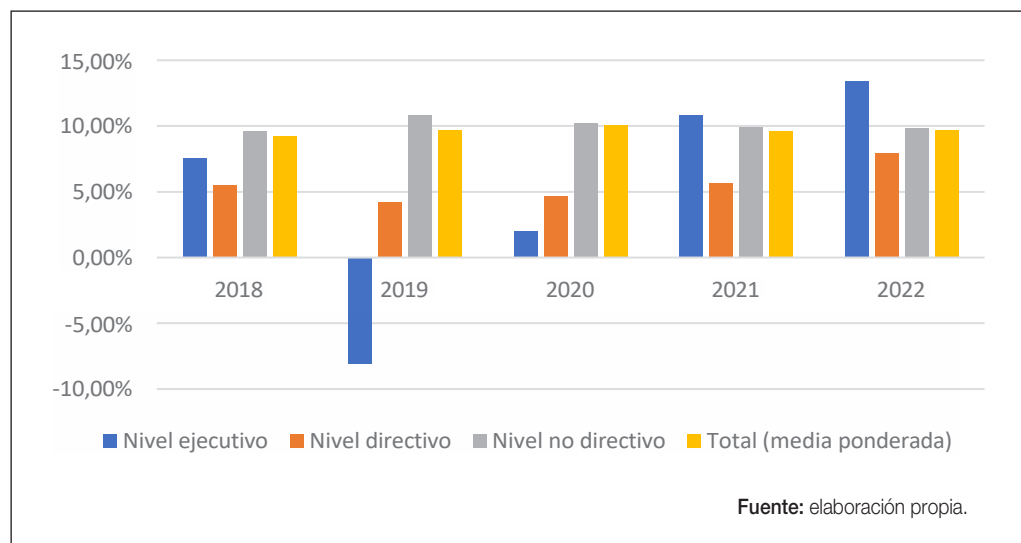


D) Empresas del sector tecnología

Históricamente, la presencia de las mujeres en el sector de tecnología no ha sido elevada. En Amadeus, la tendencia ha mejorado en los últimos años, pero las cifras no superarán el 50 %.

En esta compañía destaca principalmente el salto existente en la brecha salarial a nivel ejecutivo entre 2019 y 2022 y, tras revisar los datos de la compañía, se debe a varias jubilaciones de mujeres ejecutivas que no fueron reemplazadas por otras mujeres (gráfico 23). Otro hecho reseñable es el crecimiento de mujeres en el consejo, aumentando en 30 puntos porcentuales de 2019 a 2022.

Gráfico 23. Porcentaje de brecha salarial en Amadeus

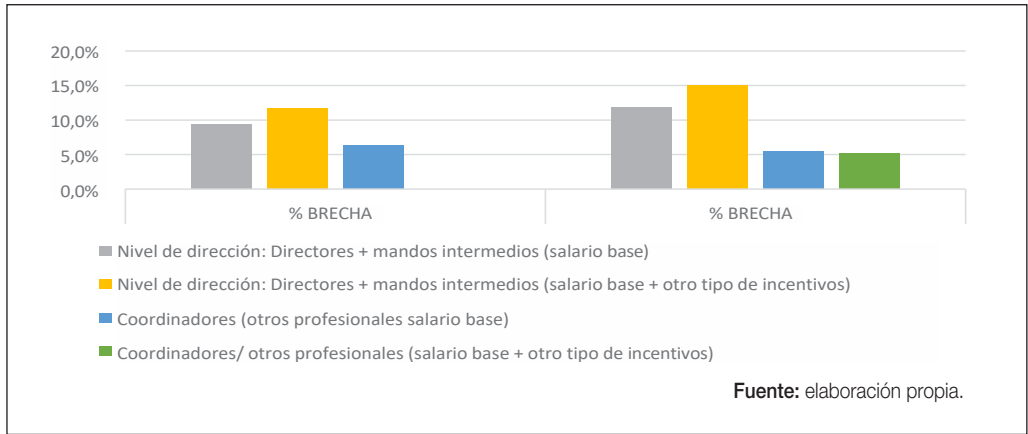


En Cellnex no se ha podido obtener la brecha salarial para ejercicios anteriores a 2020, y tampoco ha sido posible realizar un análisis comparativo, puesto que la información no es homogénea (gráfico 24).

Lo mismo sucede en los datos por categorías de los ejercicios 2021 y 2022, y no se ha encontrado información sobre la alta dirección, puesto que, como hay menos de tres mujeres, no facilitan estos datos.

Cabe mencionar que en el consejo la presencia de la mujer durante 2022 ha superado al de los hombres, llegando al 55 % de cuota de mujeres.

Gráfico 24. Porcentaje de brecha salarial por categorías en Cellnex

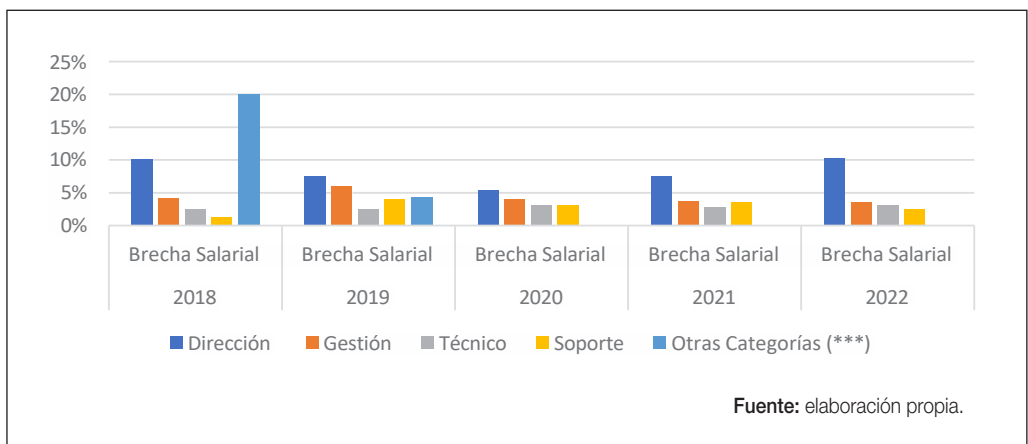


En Indra llama la atención la brecha salarial en la categoría denominada «otras categorías» (gráfico 25).

Según la compañía, se debe a la adquisición de varias compañías y, por tanto, a la homogeneización y presentación de la información.

Por su parte, la tendencia de las mujeres en el consejo es decreciente, motivado por la salida de la consejera ejecutiva Cristina Ruiz, que era una de las cinco consejeras ejecutivas en las empresas del Ibex 35.

Gráfico 25. Porcentaje de brecha salarial por categorías en Indra

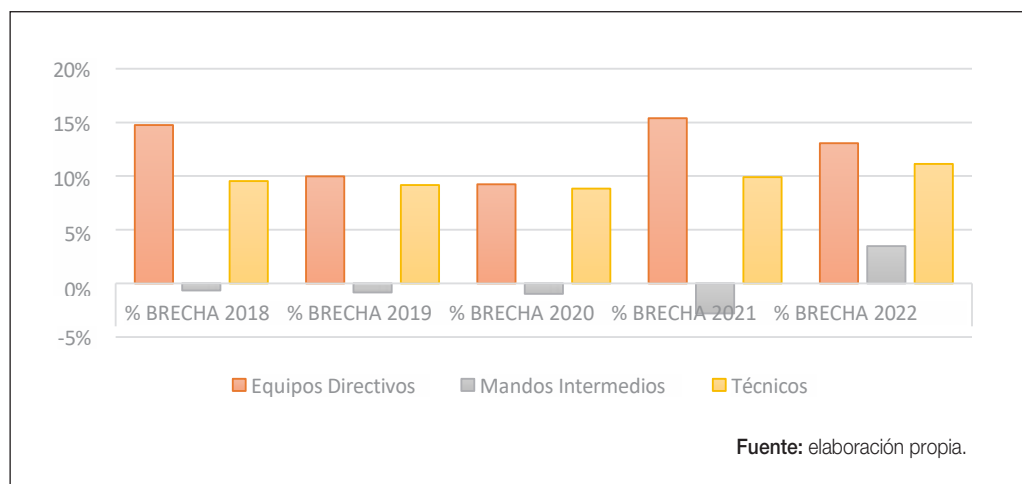


Telefónica se ha mantenido muy estable en cuanto al porcentaje de mujeres a lo largo de los años analizados, siempre alrededor del 38 %. No obstante, el porcentaje de mujeres en el consejo ha ido aumentando desde 2018, estabilizándose en 2021, y se sitúa alrededor de un tercio de mujeres.

Lo que es un poco curioso de esta compañía es la presencia de las mujeres en mandos intermedios, que decreció en 2021, justo cuando la brecha salarial es mayor a favor de las mujeres (gráfico 26).

El motivo lo encontramos en la jubilación de varias mujeres que se encontraban en la franja de > 50 años, donde el salto económico en esta categoría es significativo.

Gráfico 26. Porcentaje de brecha salarial por categorías en Telefónica

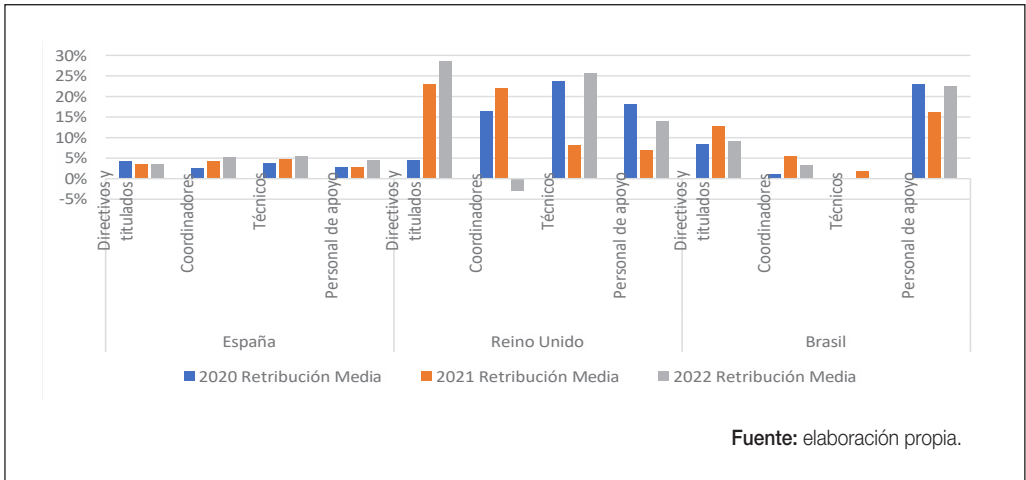


E) Empresas del sector turismo, servicios y transporte

En Aena es significativa la brecha salarial existente en el Reino Unido. En España se mantiene bastante estable dentro de unos porcentajes relativamente bajos (gráfico 27).

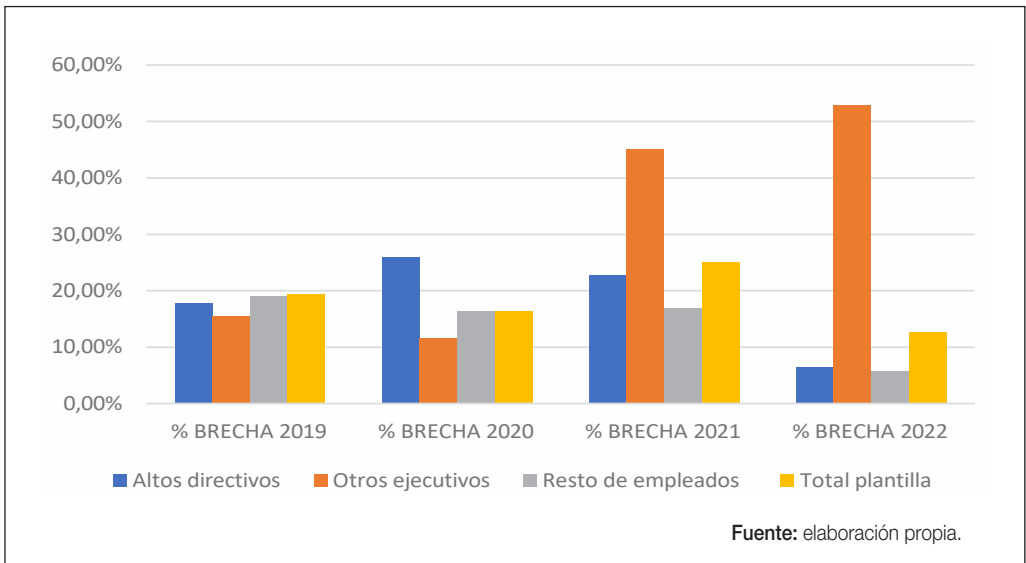
Cabe señalar también el porcentaje de mujeres en alta dirección desde 2021, que es superior a la presencia de mujeres frente a hombres, así como un consejo bastante igualitario, con cifras de un 45 % de mujeres.

Gráfico 27. Porcentaje de brecha salarial por categorías y país en Aena



IAG es otra de las compañías que a fecha de hoy no dispone de un plan de igualdad publicado en REGCON. Tampoco facilita información de la distribución de empleados por categorías. Respecto a la brecha salarial, es significativa en 2022, lo que se explica por cambios en la forma de calcular y presentar la remuneración por categorías en el periodo. En este caso, el análisis comparativo en el periodo resulta complicado y no es del todo fiable (gráfico 28).

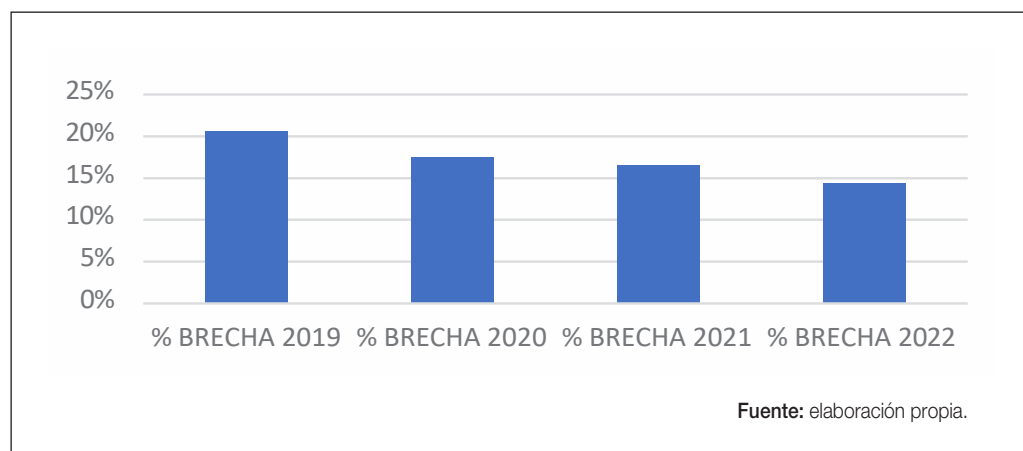
Gráfico 28. Porcentaje de brecha salarial por categorías en IAG



Logista no da la información por categorías. La brecha salarial se explica por las categorías de técnicos, administración y almacén, debido principalmente a la edad de los trabajadores (gráfico 29).

En Logista existe un incremento del total de consejeros desde el año 2019, y el porcentaje de mujeres se mantiene estable, en porcentajes del 42 % desde entonces.

Gráfico 29. Porcentaje de brecha salarial media en Logista

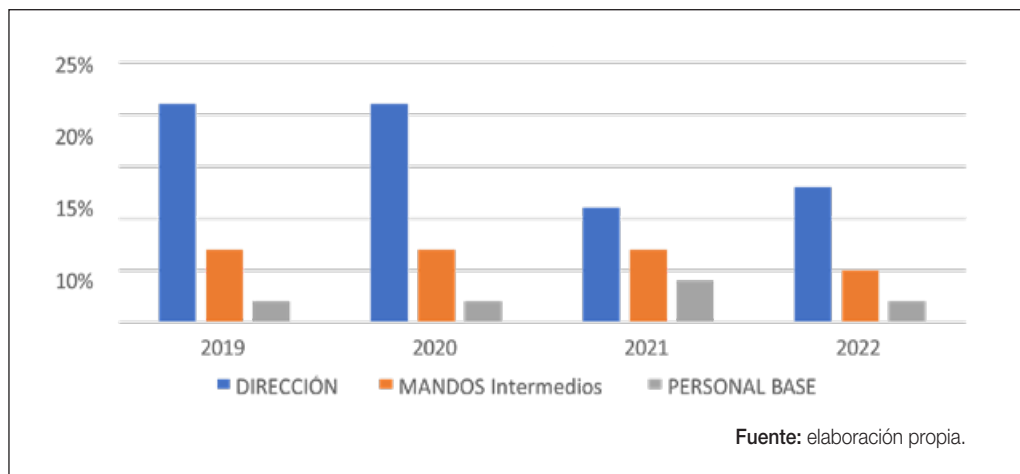


Meliá es una compañía estable en cuanto a la presencia de mujeres en el grupo. Sin embargo, no supera el 50 % en ninguna de las categorías. En Meliá, la tendencia de la brecha salarial es decreciente.

En el gráfico 30 solo representamos la parte correspondiente a España, que se ve reducida principalmente en la categoría de alta dirección, aunque sigue estando en unos márgenes muy elevados.

Esta compañía presentaba un plan de igualdad, pero con el modelo anterior que ya no está vigente, por lo que actualmente no dispone de un plan de igualdad vigente de acuerdo con la nueva normativa.

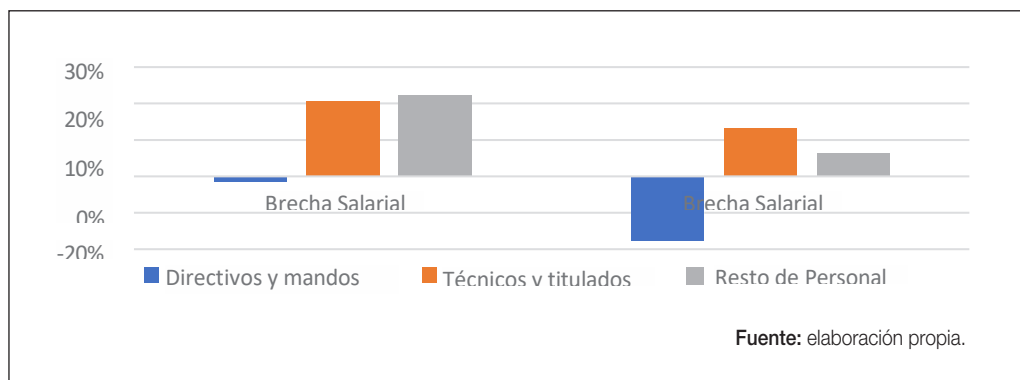
La evolución es positiva, pero todavía tiene que avanzar en algunos aspectos como en el consejo, que se ha mantenido estable en un 36 % en tres ejercicios consecutivos, sin incorporar más mujeres para alcanzar la igualdad.

Gráfico 30. **Porcentaje de brecha salarial en Meliá (España)**


F) Empresas del sector energía

En Acciona Energía, el porcentaje de mujeres dentro de la categoría de soporte se sitúa casi en el 100 % de trabajadores en esa categoría y, por lo tanto, es conveniente presentar las brechas salariales separando áreas para no desvirtuar la realidad.

En el gráfico 31 se observa que la brecha salarial entre técnicos y el resto de personal difiere significativamente, teniendo en cuenta las áreas.

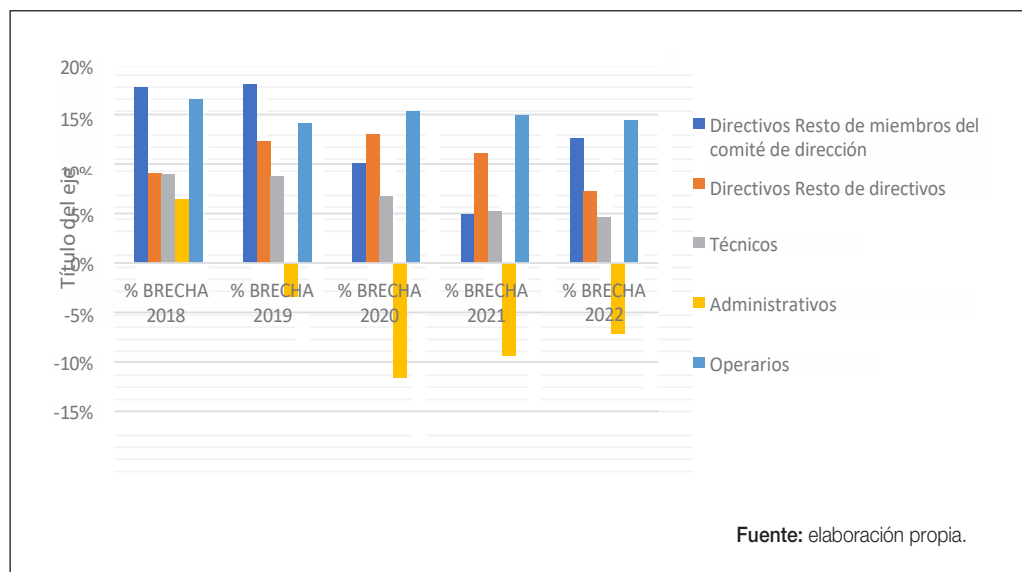
 Gráfico 31. **Porcentaje de brecha en el área de producción y desarrollo de negocio en Acciona Energía**


Enagas es una compañía que tiene muy marcadas las categorías en las que trabajan hombres y mujeres, siendo significativo el número de administrativas frente al de operarios, hecho que recuerda a las compañías más propias de la industria metalúrgica comentadas anteriormente.

Este aspecto tiene impacto en las brechas salariales, siendo positiva para la mujer en la administración, pero perjudicial en el resto de las categorías (gráfico 32).

Adicionalmente, hay que destacar el aumento de mujeres en el consejo, pasando de representar una cuarta parte en 2018 a tener un 40 % de representación en 2022.

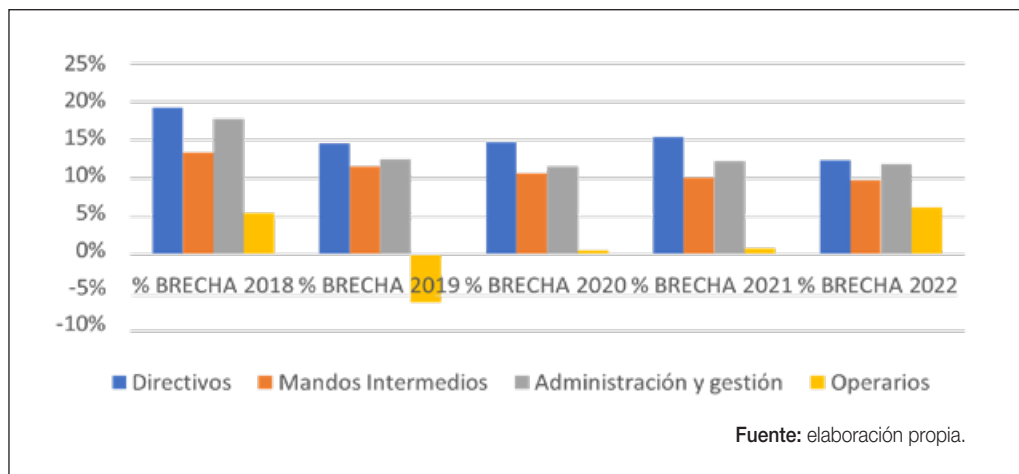
Gráfico 32. Porcentaje de brecha salarial en Enagas



Endesa es una empresa que se mantiene estable, sin grandes incrementos en porcentajes de mujeres por categorías. Cabe resaltar la brecha salarial de los operarios, que ha ido variando a lo largo de los años (gráfico 33).

Se puede considerar, teniendo en cuenta las características de la compañía en ese momento, que el motivo principal se debe a la mayor edad de las mujeres frente a los hombres durante unos años y, como consecuencia de jubilaciones o bajas, esa brecha se ha ido reduciendo (o aumentando).

Hay que destacar, a su vez, el crecimiento continuo desde 2018 del porcentaje de mujeres en el consejo, pasando a estar actualmente compuesto por un 42 % de mujeres.

Gráfico 33. **Porcentaje de brecha salarial en Endesa**


De Iberdrola no disponemos de datos de 2018 comparativos como consecuencia de un cambio de criterio de presentación de la información por parte de la compañía. Tampoco disponemos de una brecha salarial por categorías, dado que la única información a la que hace referencia en cuanto a la brecha salarial es por edades.

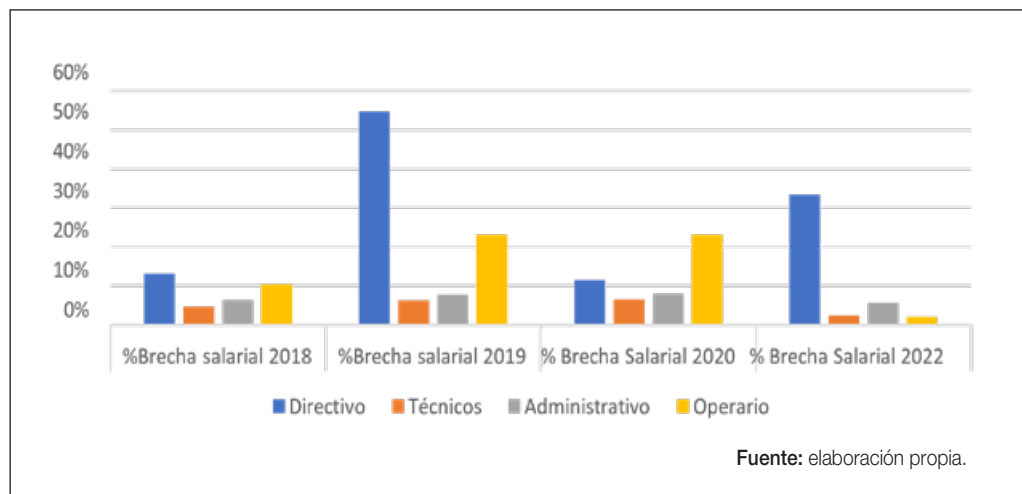
Respecto a la información recabada, se observa que es una compañía en la que la presencia de la mujer se ha mantenido estable en todos los ámbitos, con porcentajes muy similares durante los cinco años de este análisis y sin grandes variaciones.

En Naturgy, el porcentaje de mujeres se mantiene estable dentro del sector, en torno al 30 % de mujeres, con unos niveles estables a lo largo de los distintos ejercicios, sin grandes variaciones por categorías, salvo en el consejo, que desde 2020 se incrementó la presencia de la mujer en un 8 % hasta una cuarta parte del consejo.

Por otro lado, respecto a la brecha salarial, no ha presentado la información de 2021 dado que los importes que se presentaron eran únicamente porcentajes y las cifras presentadas parecían desvirtuadas, mientras que del resto de años podemos ver una clara reducción de la brecha en prácticamente todas las categorías, salvo un pico en la categoría de directivos durante 2022 (gráfico 34). Esta es otra de las compañías que no dispone de un plan de igualdad publicado en REGCON.

No obstante, pensamos que es cuestión de tiempo, dado que en el convenio de 2023 se indica que se encuentran en trámite, y la revisión de la información no indica obstáculos para llegar a acuerdos.

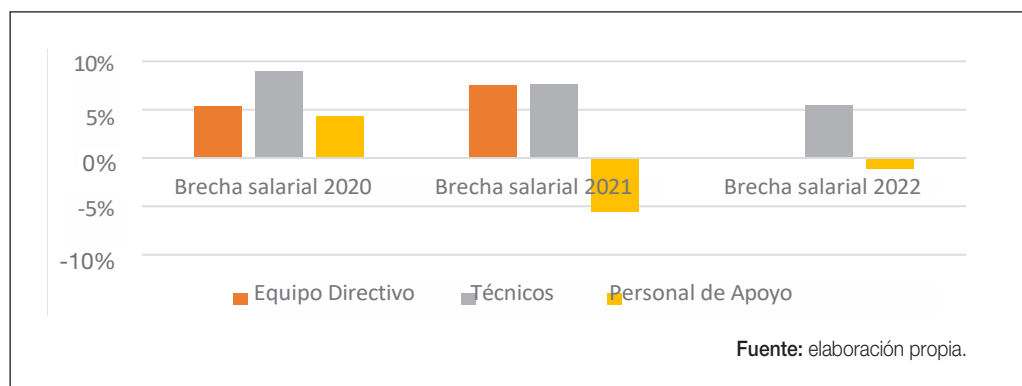
Gráfico 34. Porcentaje de brecha salarial en Naturgy



En Red Eléctrica, la clasificación facilitada en la información no financiera no permite presentar una comparativa de mujeres por categorías. Si bien, se observa que hay un crecimiento moderado en el porcentaje de mujeres en plantilla, pasando de un 24 % al 28 % en cinco años.

En cuanto al consejo y la alta dirección, destaca por disponer de un porcentaje muy igualitario desde hace ya un par de años, siendo de las compañías más avanzadas en este aspecto del Ibex 35. La brecha salarial se muestra en el gráfico 35.

Gráfico 35. Porcentaje de brecha salarial en Red Eléctrica

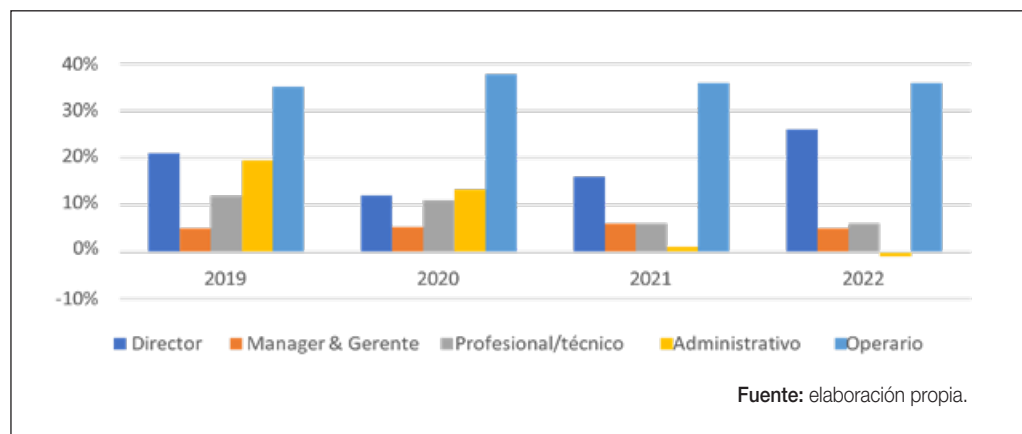


En cuanto a la multinacional Repsol, es llamativa la brecha salarial existente tanto en operarios como en directores.

En cuanto a la primera, es razonable, al igual que en las empresas de la metalurgia vistas anteriormente, que el porcentaje de mujeres que decide estar en este tipo de trabajos, más duros físicamente, es claramente inferior y, respecto a los directores, la principal diferencia es la edad, dado que los trabajadores más veteranos tienen unos salarios superiores y, a medida que se vayan jubilando más hombres que mujeres, esta tendencia debería decrecer.

Por lo que respecta a puestos de alta dirección y consejo, se mantiene en niveles estables desde 2019, sin que exista un porcentaje significativo de mujeres en estos puestos.

Gráfico 36. **Porcentaje de brecha salarial en Repsol**

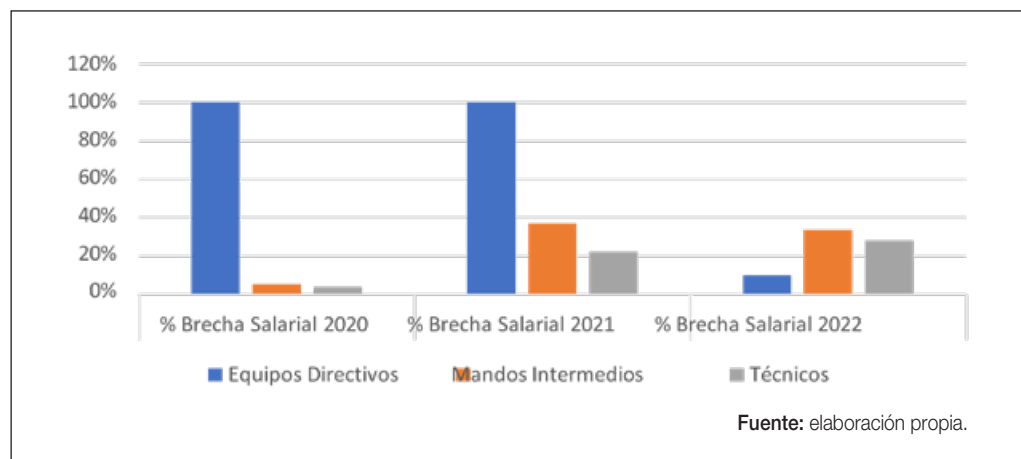


Respecto a Solaria, cabe señalar que es una de las empresas más jóvenes del Ibex 35. Nació en 2002 y no dispone de muchos empleados. Con anterioridad al año 2019 apenas tenía 62 trabajadores, siendo este uno de los motivos de los que no se disponga información de antes de 2020.

En esta empresa cabe destacar claramente el cambio que ha dado en cuanto a la integración de la mujer en puestos de alta dirección y consejeros, pasando de no haber ninguna mujer en 2018 a estar en el consejo con un tercio de representación en 2022.

Por otro lado, las brechas salariales van acordes con el porcentaje de mujeres, a mayor porcentaje de mujeres, menor brecha salarial, y al revés igual (gráfico 37). Esto quiere decir que los años en la compañía y experiencia también tienen impacto en esta brecha.

Gráfico 37. Porcentaje de brecha salarial en Solaria



5. Conclusiones

En este trabajo hemos analizado cómo las nuevas normativas a favor de la equidad y en especial los planes de igualdad están teniendo efecto en las brechas salariales, en la presencia de las mujeres en las empresas y en puestos de consejo y la alta dirección. En la parte empírica del trabajo hemos examinado, manualmente, la información no financiera de las empresas desde el año 2018 hasta el año 2023, que es último año disponible.

Los resultados muestran que, efectivamente, existe brecha salarial y la presencia de las mujeres en puestos de gobernanza no es igualitaria y, mucho menos, superior a la de hombres. Sin embargo, en los últimos cinco años hemos observado una evolución positiva. Las brechas salariales han disminuido y la presencia de mujeres en los consejos ha aumentado, y algunas empresas que carecían de representación femenina ahora muestran una distribución más equitativa. Por tanto, las medidas que se han ido adoptando en los últimos años han surtido efecto.

Es importante destacar que esta mejora se debe en parte al impacto de la información no financiera, que ha impulsado cambios positivos en sus prácticas de género, más que a las medidas sancionadoras que, de momento, no se han llegado a aplicar. Como se ha señalado en el trabajo, algunas empresas del Ibex 35 aún no han actualizado sus planes de igualdad según la normativa vigente, siendo susceptibles de sanciones.

Nuestros hallazgos revelan que el incremento del porcentaje de mujeres en el total de trabajadores no es muy significativo, con un aumento del 1,12 % en los cinco años

analizados. Sin embargo, este incremento es notable en los puestos de alta dirección y consejo, en los que prácticamente en todos los puestos han elevado la presencia de mujeres y de manera significativa. De hecho, el porcentaje de consejeras mujeres ha aumentado en 14 puntos porcentuales, pasando de un 23 % a un 37 % en el periodo analizado.

Al hilo de lo anterior es importante destacar que, en general, las compañías que no han depositado los planes de igualdad suelen ser aquellas que han presentado la información de manera más resumida en sus EINF. Además, en estas empresas, las brechas salariales y los porcentajes por categorías son mayores. Esta nueva normativa «obliga» a que se pacte con los colectivos, quienes tienen el poder de denunciar si las compañías no cumplen las hojas de ruta establecidas en los acuerdos, los cuales están registrados en REGCON.

Es preocupante que en ciertos sectores, como el industrial, las brechas por categorías son significativas, especialmente en roles de operarios, donde históricamente ha habido una escasa participación femenina. Esto se debe, en parte, a que estos puestos con un esfuerzo físico importante pueden desalentar la participación femenina.

Por otro lado, es alentador observar que se está avanzando en la dirección correcta. Las empresas del Ibex 35 están adoptando medidas significativas para promover la igualdad de género y pueden servir de modelo para otras compañías. Es cierto que el camino hacia la igualdad es más arduo para las empresas más pequeñas, ya que tienen recursos limitados y estos cambios requieren tiempo y esfuerzo. Confiamos en que continúen avanzando por el buen camino y en los próximos años se rompa el techo de cristal.

Referencias bibliográficas

- Anghel, B., Conde-Ruiz, J. I. y Artñano, I. M. de (2019). Brechas salariales de género en España. *Hacienda Pública Española*, 229, 87-119.
- Behlau, H., Wobst, J. y Lueg, R. (2024). Measuring Board Diversity: A Systematic Literature Review of Data Sources, Constructs, Pitfalls, and Suggestions for Future Research. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 31(2), 977-992.
- Bozal, A. G. (2008). Mujeres y ciencia: techos de cristal. *Eccos Revista Científica*, 10(1), 213-232.
- Cuadrado, I. y Morales, J. (2007). Algunas claves sobre el techo de cristal en las organizaciones. *Revista de Psicología del Trabajo y de las Organizaciones*, 23(2), 183-202.
- Eagly, A. H. (1987). *Sex Differences in Social Behavior: A Social-Role Interpretation*. Erlbau.



- Ferrant, G. (2015). How Do Gender Inequalities Hinder Development? Cross-Country Evidence. *Annals of Economics and Statistics*, 117-118, 313-352.
- Ferrant, G. y Kolev, A. (2016). *Does Gender Discrimination in Social Institutions Matter for LongTerm Growth? Cross-Country Evidence* [Working Paper n.º 330]. OECD Development Centre.
- Fox-Robertson, C. y Wójcik, D. (2024). The Triple Glass Ceiling: Fintech Gender Inequalities. *Finance and Society*, 1-20.
- García-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M. y Ravenda, D. (2023). Female Directors and Accounting Quality: A Quasi-Natural Experiment Research. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1-24. <https://doi.org/10.1080/02102412.2023.2293375>
- Grant Thornton (2024). *Informe Women in Business 2024: El camino hacia la equidad*. <https://www.grantthornton.es/perspectivas/women-in-business/2024/el-camino-hacia-la-equidad/>
- Khatib, S. F. A., Abdullah, D. F., Elamer, A., Yahaya, I. S. y Owusu, A. (2023). Global Trends in Board Diversity Research: A Bibliometric View. *Meditari Accountancy Research*, 31(2), 441-469. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2021-1194>
- Laique, U., Abdullah, F., Rehman, I. U. y Sergi, B. S. (2023). Two Decades of Research on Board Gender Diversity and Financial Outcomes: Mapping Heterogeneity and Future Research Agenda. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 30(5), 2121-2144.
- Martínez-García, I. y Gómez-Ansón, S. (2021). *Regulación de género en los consejos de administración: El papel moderador del entorno institucional (Gender Regulation in the Boards of Directors: The Moderating Role of the Institutional Framework)* [Working Paper n.º 72]. CNMV. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3769238>
- Parte, L., Garvey, A. M., McNally, B. y Gonzalo-Angulo, J. A. (2023). True and Fair View/Fair Presentation As a Nexus between Conventional Accounting, Sustainability Accounting and Islamic Accounting: Unifying Three Frameworks? *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36(2).
- Schein, V. E. (1973). The Relationship between Sex Role Stereotypes and Requisite Management Characteristic. *Journal of Applied Psychology*, 57, 95-100.
- Women Tech Network (2024). *Women in Tech Stats 2024*. <https://www.womentech.net/women-in-tech-stats>

Anne Marie Garvey. Licenciada en Ciencias, Máster en Gestión del Cambio, doctora en Ciencias Económicas y Empresariales y experto contable y miembro del ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), miembro *Fellow* en 1997. Recibió el Premio Extraordinario UAH por su tesis doctoral, leída en 2011, sobre *Los antecedentes de la imagen fiel y su aplicación en España*. Actualmente, es profesora contratada doctora de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Alcalá (UAH). Lleva desde el año 2012 en dedicación académica a tiempo completo. Antes de esta fecha complementaba su dedicación al mundo profesional con la docencia universitaria a tiempo parcial. Es profesora de Contabilidad Financiera, Contabilidad Internacional e Inglés Aplicado a las Finanzas en cursos de grado. Imparte cursos de Information Reporting and Financial Analysis e IFRS a alumnos de máster en empresas. Desarrolla su docencia en inglés y español. Es participante activa en la vida académica de la UAH. *External examiner* en el área de contabilidad de la National University of Ireland-Maynooth por un periodo de tres años. Colabora con el ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). Su labor investigadora se centra en el área de la contabilidad financiera y la contabilidad interdisciplinar. Sus intereses de investigación incluyen principios contables, pensiones, ética desde un punto de vista internacional, historia contable y contabilidad multidisciplinar, combinando temas de derecho comercial y social, psicología y educación. Ha dedicado más de 20 años al ejercicio de la contabilidad financiera en empresas multinacionales en Irlanda y en España. Sigue colaborado con la empresa privada a través de la UAH como asesora y es miembro del Focus Group sobre Principios Contables de AECA. <https://orcid.org/0000-0002-5630-9635>

Laura Parte. Catedrática en la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) y, actualmente, directora del Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad en la UNED. Ha participado en proyectos de I+D competitivos financiados por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad y la Comunidad de Madrid, y en proyectos de especial relevancia financiados por Administraciones y empresas. Ha publicado numerosos artículos en revistas científicas de reconocido prestigio como *Spanish Journal of Finance and Accounting*, *Spanish Accounting Review*, *Business & Society*, *Sustainable Development*, *European Research on Management and Business Economics*, *International Journal of Accounting and Information Management*, *Applied Economics*, *Benchmarking: An International Journal*, *Tourism Management*, *International Journal of Contemporary Hospitality Management* o *International Journal of Hospitality Management*, entre otras. También ha colaborado en libros de investigación y docencia en el área de economía financiera y contabilidad. En la actualidad imparte docencia en los Grados en ADE y en Turismo, en el Máster en Investigación en Economía y en el programa de Doctorado en Economía y Empresa. Ha desempeñado diversos cargos de gestión: secretaria del departamento, coordinadora del Máster de Investigación en Economía y vicedecana de Investigación y Postgrado. <https://orcid.org/0000-0003-3427-9292>

Javier Nicuesa Sordo. Graduado en 2018 del doble Grado de Derecho y Administración de Empresas en la Facultad de Zaragoza. Máster de Auditoría de Cuentas por la Universidad de Alcalá de Henares en 2023. Realizó las prácticas de la carrera en el despacho de J & A Garrigues (2017-2018). Una vez finalizados los estudios de la carrera, trabajó desde junio del 2018 a septiembre del 2019 como comercial-administrativo en la empresa Año Duglass, para posteriormente dar el salto a la firma de auditoría PwC, en la que estuvo tres años como auditor realizando distintos trabajos de auditoría y EINF para varias compañías. Actualmente desempeña su labor en una empresa de telecomunicaciones como analista financiero. <https://orcid.org/0009-0000-2375-142X>

Contribución de los autores: Todos los autores han contribuido de manera equitativa en el presente trabajo de investigación y han participado activamente en la redacción del mismo.



Segundo ejercicio propuesto en las pruebas selectivas para el ingreso, mediante el procedimiento de concurso-oposición, en el cuerpo superior de inspectores de finanzas de la Administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria

Fernando Vallejo Torrecilla

Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

(Convocado por Orden PRE/130/2022, de 28 de noviembre)

Sumario

Contabilidad financiera y de sociedades

- Ejercicio 1.** Contabilización de operaciones diversas.
- Ejercicio 2.** Inmovilizado material y subvención.
- Ejercicio 3.** Activos financieros.
- Ejercicio 4.** Ampliación de capital y accionista moroso.
- Ejercicio 5.** Parte A. Contabilización del impuesto sobre el beneficio.
Parte B. Regla de prorrata en el IVA.

Matemática financiera

- Ejercicio 6.** Selección entre diversas alternativas de inversión.
- Ejercicio 7.** Cálculos diversos relativos a un préstamo.

Publicado: 04-04-2025

Contabilidad financiera y de sociedades

Ejercicio 1

Contabilización de operaciones diversas

La sociedad ABC, SA realiza las siguientes operaciones durante el mes de mayo del ejercicio 2023:

1. Se compran a crédito 200.000 unidades de mercaderías a 10 euros/unidad. La operación tiene un descuento por pronto pago de 60.000 euros incluido en factura.
2. Se pagan por transferencia bancaria los gastos de personal del mes de mayo, disponiendo de los siguientes datos: sueldos y salarios, 62.000 euros; Seguridad Social a cargo de la empresa, 18.000 euros; Seguridad Social a cargo del empleado, 1.500 euros; IRPF, 8.000 euros.

Han quedado pendientes de pago unas indemnizaciones por despido que ascienden a 20.000 euros.
3. Se venden 110.000 unidades a 20 euros/unidad. El transporte por la venta de la mercancía asciende a 52.000 euros y es asumido por ABC.
4. Se abonan los siguientes gastos: gas, 60.000 euros; comunicaciones, 70.000 euros; asesoramiento legal, 20.000 euros.
5. La sociedad recibe de la Administración tributaria un acta de liquidación por distintos conceptos tributarios donde se establece una deuda tributaria de 5.000 euros que habrá de ser pagada en el plazo de dos años, con una sanción incorporada de 1.500 euros.



6. Se paga un dividendo a cuenta por importe de 10.000 euros.
7. Se acuerda por junta general adquirir acciones propias para reducir el capital con la finalidad de devolver sus aportaciones a los socios. El capital está formado por 10.000 acciones ordinarias de valor nominal 1 euros. Se adquieren acciones por el 5 % del capital, a un precio de 1,5 euros por acción. Los costes asociados a la transacción ascienden a 20 euros.
8. Se amortizan las acciones propias y se inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital social, con unos costes asociados a la transacción que ascienden a 30 euros.
9. Se intercambia el 01-05-2023 un camión con un precio de adquisición de 140.000 euros, una amortización acumulada de 80.000 euros y un valor razonable de 40.000 euros, por un vehículo utilitario con un valor razonable de 30.000 euros, con una vida útil de 12 años. Las diferencias de IVA, en su caso, se pagarán en efectivo.
10. Se realiza el ajuste de mercaderías a partir de los siguientes datos:
 - Existencias iniciales: 150.000 unidades a 8 euros/unidad.
 - La empresa aplica el método FIFO en la valoración de existencias.

Se pide:

Realizar los asientos contables que procedan, teniendo en cuenta las consideraciones fiscales a efectos del IVA (21 %) e IRPF (19 %).

Solución

Contabilización de las operaciones de mayo de 2023

1. Por la compra a crédito de las mercaderías, deducido el descuento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	1.940.000	
472	Hacienda pública, IVA soportado	407.400	
400	Proveedores		2.347.400

2. Por el devengo y pago de la nómina del mes de mayo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	62.000	
641	Indemnizaciones	20.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	18.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas		8.000
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		19.500
465	Remuneraciones pendientes de pago		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		52.500

3. Por la venta de mercaderías (se ha supuesto a crédito):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	2.662.000	
700	Ventas de mercaderías		2.200.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido		462.000

Por los gastos de transporte a cargo de ABC, suponiéndolos pendientes de pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
624	Transportes	52.000	
472	Hacienda pública, IVA soportado	10.920	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		62.920

4. Por los gastos diversos abonados, previa retención en el servicio de asesoramiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	60.000	
629	Otros servicios	70.000	
623	Servicios de profesionales independientes	20.000	
472	Hacienda pública, IVA soportado	31.500	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas		3.800
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		177.700



5. Por la liquidación tributaria (en la deuda tributaria total se incluye la sanción):

Código	Cuenta	Debe	Haber
631	Otros tributos	3.500	
678	Gastos excepcionales	1.500	
475	Hacienda pública, acreedora por conceptos fiscales		5.000

6. Por el pago del dividendo a cuenta, previo descuento de la retención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	10.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas		1.900
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		8.100

7. Por la adquisición de las acciones propias para reducción del capital mediante devolución de aportaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
109	Acciones propias para reducción de capital (500 × 1,5)	750	
113	Reservas voluntarias	20	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		770

Estos gastos están exentos del IVA, al tratarse de operaciones con valores.

8. Por la amortización de las acciones adquiridas y la inscripción en el Registro Mercantil de la reducción del capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	500,00	
113	Reservas voluntarias	280,00	
472	Hacienda pública, IVA soportado	6,30	
109	Acciones propias para reducción de capital		750,00
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas		5,70
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30,60

En la cuenta 113 se ha cargado la diferencia entre el coste de adquisición de las acciones y el nominal de las mismas, esto es, $750 - 500 = 250$ euros, más los gastos del Registro Mercantil, 30 euros, suponiendo un total de 280 euros.

Este último asiento no supone una variación del patrimonio neto, el cual disminuyó en el momento en el que fueron adquiridas las acciones, por lo cual, los gastos de 30 euros, en principio, deberían cargarse en una cuenta de gastos, no en reservas, tal y como se establece en la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019.

No obstante, se ha interpretado que tanto los gastos de adquisición como los de la consiguiente amortización de las acciones están causados ambos por la reducción del patrimonio neto que supone la devolución de aportaciones a los socios, ya que la reducción formal del capital es obligatoria en el plazo de un mes, tal y como está dispuesto en el artículo 342 del TRLSC de 2010.

Por otra parte, para evitar la oposición de los acreedores, al tratarse de una reducción de capital con devolución de aportaciones, para excluir el derecho de oposición, se puede añadir este asiento, por el nominal amortizado, según dispone el artículo 335 del TRLSC de 2010:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	500	
1142	Reserva por capital amortizado		500

9. Por la permuta entre elementos de inmovilizado, que se ha supuesto de carácter comercial, compensando la diferencia entre el IVA soportado y el repercutido, calculados ambos sobre el valor razonable de los elementos intercambiados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	30.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	80.000	
472	Hacienda pública, IVA soportado	6.300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.100	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	30.000	
218	Elementos de transporte		140.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido		8.400

El elemento adquirido se ha dado de alta por su valor razonable (30.000), al ser este inferior al valor razonable del elemento entregado (40.000).

10. Por el ajuste de los inventarios al cierre, dando de baja el inicial y de alta el final:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	1.200.000	
300	Mercaderías		1.200.000

En cuanto a las existencias finales, estas suponen $150.000 + 200.000 - 110.000 = 240.000$ unidades. Al ser la valoración FIFO, se tendrá que su valoración es:

$(40.000 \times 8 = 320.000) + (200.000 \times 9,70 = 1.940.000)$ (estas últimas suponen todas las compradas en el mes), total: 2.260.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	2.260.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		2.260.000

11. En cuanto al elemento adquirido mediante permuta, su amortización por un mes supone:

$$(30.000/12) \times (1/12) = 208,33$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	208,33	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		208,33

No se ha procedido a regularizar los ingresos y gastos por no solicitarlo el enunciado.

Ejercicio 2

Inmovilizado material y subvención

La sociedad anónima Koyasan, que se ha instalado recientemente en una zona geográfica en riesgo de despoblación, presenta la siguiente información:

1. El 01-03-20X2 solicita una subvención a la Administración regional de 500.000 euros para la instalación de maquinaria. El coste de esta será de 1.000.000 de euros, y tendrá una vida útil de 15 años y un valor residual estimado del 5 %.
2. El 20-05-20X2 adquiere la maquinaria con las condiciones indicadas, estando prevista su puesta en funcionamiento en un corto espacio de tiempo. Existen, además, otros gastos asociados a la compra, que son los siguientes:
 - Transporte de la maquinaria: 10.000 euros.
 - Montaje e instalación: 8.000 euros.
 - Formación del personal para su utilización: 4.000 euros.

La sociedad paga en efectivo al proveedor la mitad del precio de la maquinaria y la totalidad de los gastos asociados, acordándose el abono del resto cuando se reciba la previsible subvención o, como muy tarde, en el plazo de 90 días.

3. El 01-06-20X2 se inicia la producción con las máquinas en perfecto estado. Ese mismo día se abona la prima anual del seguro, que se eleva a 18.000 euros.
4. El 15-06-20X2 se recibe comunicación de la Administración regional de que le ha sido concedida la subvención no reintegrable solicitada, aunque por importe de 480.000 euros. La cuantía monetaria se recibirá más adelante.
5. El 01-07-20X2 se recibe comunicación del ayuntamiento de la localidad donde se ha instalado la sociedad informando de la concesión de oficio de una ayuda, recientemente aprobada en el Pleno, por importe de 45.000 euros, para el sostenimiento de los gastos generales de la empresa, aunque condicionada al mantenimiento de la actividad en dicha localidad durante tres años desde la fecha de concesión. Ese mismo día se recibe el ingreso.
6. El 01-08-20X2, la Administración regional ingresa directamente en la cuenta del proveedor de la maquinaria los 480.000 euros y la sociedad completa la diferencia por bancos.
7. El 01-12-20X2, uno de los socios de la empresa dona una carretilla elevadora que se empleará para transporte interno de materiales y que tiene en ese momento un valor razonable de 7.000 euros.

8. El 31-12-20X2 se realizan las anotaciones contables oportunas en relación con la maquinaria subvencionada, teniendo en cuenta que en esa fecha se estima un deterioro de 18.000 euros.
9. El 01-04-20X3, un accidente destruye la parte electrónica de la maquinaria, que queda inutilizable, dándose de baja. Al disponer de seguro, la compañía aseguradora indemniza a la empresa con el 80 % de su valor contable en el momento del siniestro.

Se informa inmediatamente a la Administración regional de la situación descrita y de la intención de adquirir nueva maquinaria para sustituir a la accidentada. La Administración decide mantener la subvención y que se aplique al nuevo inmovilizado.

Se pide:

Realizar las anotaciones contables que procedan, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores.

Solución

1. Por la solicitud de la subvención el 01-03-20X2, no procede realizar ningún asiento, ya que no supone el reconocimiento de ningún activo ni pasivo.

2. Por la adquisición de la máquina el 20-05-20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	1.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		500.000

Por los gastos asociados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	18.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.000

Y por el curso de formación, que no puede ser incluido en este caso como mayor coste de la maquinaria, al no cumplir la definición de activo del marco conceptual del PGC, además de no ser un desembolso necesario para la puesta en condiciones de funcionamiento, sino para su posterior utilización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000

Estos gastos de formación, dada su naturaleza, no pueden considerarse como gastos sociales y, en consecuencia, no se contabilizan en la cuenta 649. Son gastos de tipo técnico, específicos para el personal asignado a la maquinaria.

3. Por el pago el 01-06-20X2 de la prima anual del seguro, periodificando en este momento (lo habitual suele ser hacerlo a final de ejercicio, dentro de los ajustes habituales) el importe correspondiente a lo que no se consume en 20X2 (cinco meses):

Código	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	10.500	
480	Gastos anticipados	7.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.000

Por la entrada en funcionamiento de la máquina, en esa misma fecha:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	1.018.000	
233	Maquinaria en montaje		1.018.000

4. Por la concesión de la subvención el 15-06-20X2, prescindiendo de las cuentas de los grupos 8 y 9 y también de la incidencia fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas	480.000	
130	Subvenciones oficiales de capital. Administración regional		480.000

5. Por la concesión de la subvención del ayuntamiento el 01-07-20X2, prescindiendo de las cuentas de los grupos 8 y 9 y también de la incidencia fiscal y procediendo a su imputación al patrimonio neto al tener que cumplir condiciones durante tres años:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	45.000	
132	Otras subvenciones oficiales. Ayuntamiento		45.000

6. Por el cobro el 01-08-20X2 de la subvención de la Administración regional directamente al proveedor, completando la diferencia la sociedad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	500.000	
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas		480.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

7. Por la donación por parte del socio de la carretilla:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	7.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		7.000

Si la operación estuviera sujeta al IVA, y este fuera deducible, el asiento anterior sería el siguiente, suponiendo que el IVA se abona al socio donante, ya que la sociedad lo recupera posteriormente, al ser deducible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	7.000	
472	Hacienda pública, IVA soportado	1.470	
118	Aportaciones de socios o propietarios		7.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.470

Si el importe del IVA quedara pendiente de pagar al socio, la cuenta de abono sería la 551, «Cuenta corriente con socios y administradores», en lugar de la 572.

Y si el socio donante asumiera el ingreso en Hacienda del IVA repercutido a la sociedad sin exigirle el abono a esta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	7.000	
472	Hacienda pública, IVA soportado	1.470	
118	Aportaciones de socios o propietarios		8.470

8. A 31-12-20X2, por la amortización de la maquinaria, suponiendo que el 5 % del valor residual se calcula sobre el precio de compra, sin incluir los gastos de instalación y transporte (ya que el enunciado proporciona los datos sobre el valor residual junto con el coste de la maquinaria, siendo los gastos de instalación posteriores), se tendrá que:

$$(1.000.000 \times 0,95 + 18.000)/15 \times (7/12) = 37.644,44$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	37.644,44	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		37.644,44

Por el traspaso de la subvención a ingresos, en la misma proporción o porcentaje en que se encuentra financiado el coste de la maquinaria, esto es, $480.000/1.018.000 = 0,471513$.

$$0,471513 \times 37.644,44 = 17.749,83$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital. Administración regional	17.749,84	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		17.749,84

Es importante observar que no es correcto traspasar la subvención linealmente, pues, si así se hiciera, no se estaría teniendo en cuenta el valor residual de la maquinaria ni el método de amortización utilizado.

Lo correcto es lo anteriormente expuesto: aplicar a la cuota de amortización el porcentaje subvencionado, ya que en el cálculo de la cuota de amortización ya se debe haber tenido en cuenta siempre el posible valor residual y el criterio de amortización, que no tiene por qué ser el lineal.

En cuanto al deterioro, se considera irreversible en el porcentaje subvencionado (al haber sido ya la subvención traspasada a ingresos):

Código	Cuenta	Debe	Haber
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material (47,1513 %)	8.487,23	
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	9.512,77	
213	Maquinaria		8.487,23
2913	Deterioro de valor de maquinaria		9.512,77

Por el traspaso de la subvención en la medida en que cubre el deterioro sufrido:

$$0,471513 \times 18.000 = 8.487,23$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital. Administración regional	8.487,23	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		8.487,23

Para la carretilla elevadora del apartado 7, el enunciado no proporciona datos para proceder a su amortización.

Sobre la subvención otorgada por el ayuntamiento, se supone que no hay dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos en las bases regulatorias de su concesión, por lo que se procederá a su traspaso de forma lineal:

$$45.000/3 = 15.000 \text{ al año, } \times \frac{1}{2} \text{ año} = 7.500$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones oficiales. Ayuntamiento	7.500	
747	Otras subvenciones oficiales transferidas al resultado del ejercicio		7.500

9. Por la actualización de la amortización previa a la baja por siniestro el 01-04-20X3:

$$(1.018.000 - 50.000 - 37.644,44 - 18.000) \times 3 \text{ meses} / (180 - 7) \text{ meses} = 15.821,19$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	15.821,19	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		15.821,19

Por el traspaso de la subvención $(0,471513 \times 15.821,19 = 7.459,90)$:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	7.459,90	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		7.459,90

Por la baja de la maquinaria por su valor contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada de maquinaria	53.465,63	
2913	Deterioro de valor de maquinaria	9.512,77	
678	Gastos excepcionales	946.534,37	
213	Maquinaria		1.009.512,77

Por el cobro del seguro por el 80 % del valor contable, $0,80 \times 946.534,37 = 757.227,50$:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	757.227,50	
778	Ingresos excepcionales		757.227,50

Al haber dado de baja la maquinaria siniestrada, procedía dar de baja todas las cuentas compensadoras relacionadas (amortización acumulada y deterioro), lo cual ya se ha hecho en el asiento anterior.



Con respecto a la subvención, en principio, procedería también traspasar a ingresos el saldo que existe en la cuenta 130 (446.303,03 euros), importe que supone el 47,1513 % del valor contable dado de baja, como se puede comprobar.

Otra posibilidad sería cubrir con la subvención la pérdida neta sufrida, esto es, la parte no cubierta por el seguro, calculada como la diferencia entre el valor contable en el momento del siniestro y la indemnización percibida de la compañía aseguradora.

No obstante, al indicar el enunciado que la Administración concedente de la subvención mantiene esta para que se aplique al nuevo inmovilizado (puesto que Koyasan tiene intención de adquirir una nueva maquinaria), se infiere que lo que se subvenciona es la continuidad de la actividad o producción obtenida con la maquinaria, no la maquinaria en sí misma, por lo cual no se ha dado de baja el saldo pendiente en la cuenta 130, el cual será traspasado a ingresos a lo largo de la vida útil de la nueva maquinaria, pero ya no hay datos sobre ello.

En cuanto a la financiación que supuso la subvención, se aplicó en su totalidad a la maquinaria siniestrada y ya no puede aplicarse a la nueva cuando se adquiera. La financiación para la nueva podrá proceder, al menos en parte, del importe obtenido de la compañía aseguradora en concepto de indemnización.

Ejercicio 3

Activos financieros

La sociedad anónima Alfa adquiere el 08-09-X1 1.000 acciones de la sociedad Beta, de 10 euros de nominal cada una, cuya cotización en ese momento es del 160 %. Días antes, la Junta General de Beta había acordado el pago de un dividendo de 0,5 euros/acción, que se hará efectivo el 20 de septiembre, y al que Alfa tendrá derecho al haber adquirido las acciones con anterioridad a la fecha de descuento. Su entidad financiera repercute a Alfa unos gastos que ascendieron al 2 % de la operación.

El 20-09-X1 se hace efectivo el dividendo.

A 31-12-X1, la cotización de las acciones de Beta es del 145 %.

El 01-02-X2, Beta amplía capital en proporción de una acción nueva por cada dos antiguas, con un valor de emisión del 140 % y desembolso en su totalidad en el momento de la suscripción. Alfa adquiere 550 acciones, comprando para ello en el mercado los derechos de suscripción adicionales que necesita, a un precio de 1,5 euros cada uno.

El 15-04-X2, Alfa vende todos los títulos que posee de Beta a un precio de 17,2 euros por acción, con unos gastos asociados a la transacción de venta del 1,5 %.

Se pide:

Suponiendo que la empresa Alfa tuvo desde el primer momento el propósito de vender las acciones de Beta en el corto plazo, contabilizar todas las operaciones correspondientes a los ejercicios X1 y X2.

Solución

Ejercicio X1

De acuerdo con la intención que tiene la sociedad con la inversión (venta en el corto plazo), a efectos contables se considerará como valorada a valor razonable con cambios en P y G (cartera de negociación).

Por la adquisición el 08-09-X1 de las 1.000 acciones de Beta, separando el importe del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	15.500	
545	Dividendo a cobrar	500	
669	Otros gastos financieros	320	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		16.320

Por el cobro del dividendo el 20 de septiembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
545	Dividendo a cobrar		500

Por el ajuste de la cotización al cierre ($15.500 - 14.500 = 1.000$):



Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	1.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		1.000

Ejercicio X2

Las 1.000 acciones poseídas dan derecho a suscribir $1.000 \times \frac{1}{2} = 500$ acciones nuevas, por lo cual, para suscribir 50 más, es necesario adquirir 100 derechos adicionales.

Por lo tanto, será necesario desembolsar:

$$100 \text{ derechos} \times 1,5 \text{ euros/derecho} = 150 \text{ euros}$$

$$550 \text{ acciones} \times 14 \text{ euros/acción} = 7.700 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	7.850	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.850

Por la venta de todos los títulos el 15-04-X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (1.550 $\times$ 17,2 $\times$ 0,985)	26.260,10	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (15.500 – 1.000 + 7.850)		22.350,00
7630	Beneficios de cartera de negociación		3.910,10

No se ha actualizado previamente la cartera, pues no se exige en ninguna norma el hacerlo. En cualquier caso, el resultado final es el mismo y figurará en el subgrupo 76.

Obsérvese que los gastos en la venta figuran ya descontados del resultado obtenido, tal y como establece la NRV 9.^a, en su epígrafe 2.7, «Baja de activos financieros»:

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida *neta de los costes de transacción atribuibles*, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

Ejercicio 4

Ampliación de capital y accionista moroso

Se dispone de la siguiente información de la sociedad anónima Faro, relativa al ejercicio 2022:

1. En el mes de abril de 2022 amplía capital, emitiendo 1 acción nueva por cada 2 antiguas, al 300 % de su valor nominal, que es de 1 euro. Antes de la ampliación, Faro tenía 1.000.000 de acciones emitidas. Los gastos de la operación ascienden a 20.000 euros y se pagan en efectivo. La ampliación es suscrita en su totalidad y desembolsada en el mínimo legal. Un socio, que ha suscrito 5.000 acciones, aporta un equipo informático que se valora en 1.250 euros y el resto en efectivo hasta el importe exigido.
2. En julio de ese mismo ejercicio, Faro exige a sus accionistas un dividendo pasivo por el 50 % del capital suscrito. Finalizado el plazo para el desembolso, se ha producido el impago por un accionista que suscribió 15.000 acciones.

Se procede a reclamar a este accionista, que en ese momento ya ha resuelto sus problemas de liquidez, y procede a satisfacer el dividendo exigido, además de 650 euros en concepto de interés legal.
3. En octubre de 2022, Faro realiza una nueva ampliación de una acción nueva por cada tres antiguas, al 200 % de su valor nominal, totalmente liberada con cargo a reservas voluntarias. Como en el caso anterior, la operación es suscrita íntegramente por los accionistas. Los gastos de la operación ascienden en este caso a 12.500 euros.

Se pide:

Contabilizar las operaciones de la sociedad Faro descritas en los apartados anteriores.

Solución

1. Por la emisión de las acciones¹:

¹ Es frecuente ver en muchos textos utilizar *sistemáticamente* la cuenta 194 en este primer asiento. Esta cuenta y, en este mismo sentido, las cuentas 1034 y 1044, solo deben utilizarse para reflejar en un balance de situación (generalmente, al cierre de ejercicio) la circunstancia especial que supone no haber inscrito todavía en el Registro Mercantil una ampliación de capital. Esta situación provisional representa la excepción, no la regla.



Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (500.000 acciones x 3 euros)	1.500.000	
100	Capital social		500.000
110	Prima de emisión de acciones		1.000.000

Por lo desembolsado (toda la prima y el 25 % del capital) y lo pendiente (el 75 % del capital):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.123.750	
217	Equipos para procesos de información	1.250	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	375.000	
190	Acciones emitidas		1.500.000

Por los gastos (habiendo prima de emisión, no es necesario cargarlos en la cuenta 113, «Reservas voluntarias», prescindiendo del tratamiento fiscal más favorable de cara a la disponibilidad de la prima):

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión de acciones	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

2. Por el dividendo pasivo del 50 % del nominal, exigido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias	250.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		250.000

Por el desembolso de los accionistas, excepto el titular de 15.000 acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	242.500	
5581	Accionistas en mora (15.000 acciones × 0,50 euros)	7.500	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias		250.000

Por el desembolso del accionista en mora, junto con los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	8.150	
5581	Accionistas en mora		7.500
769	Otros ingresos financieros		650

3. Por la ampliación liberada²:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	1.000.000	
100	Capital social		500.000
110	Prima de emisión de acciones		500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.000.000	
190	Acciones emitidas		1.000.000

Obsérvese que no es necesario, como requisito previo a la ampliación, desembolsar los dividendos pasivos pendientes, a tenor de lo dispuesto en el artículo 299 del TRLSC, que se transcribe a continuación:

² No tiene ningún sentido realizar una ampliación de capital totalmente liberada emitiendo acciones sobre la par, ya que el importe de la nueva prima de emisión bien pudiera, en el caso de no existir reservas voluntarias, ser cubierto con una prima de emisión previa (al ser esta disponible para ser utilizada en la ampliación), lo cual no dejaría de ser un traspaso de dicha cuenta a sí misma.

Artículo 299. Aumento con cargo a aportaciones dinerarias.

1. En las sociedades anónimas, para todo aumento del capital cuyo contravalor consista en *nuevas aportaciones dinerarias* al patrimonio social, será requisito previo, salvo para las entidades aseguradoras, el total desembolso de las acciones anteriormente emitidas.

En el apartado 1 del anterior artículo se exige el desembolso previo cuando se realizan nuevas aportaciones dinerarias. No es el caso. No hay nuevas aportaciones de ningún tipo, pues se trata de una ampliación liberada.

En cuanto a los gastos, al no suponer variación del patrimonio neto la ampliación (exceptuando estos gastos, claro está), y tal y como se establece en la Resolución del ICAC de 2019, deben ser cargados a una cuenta de gestión, no a reservas ni a prima de emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
62-	Otros servicios	12.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.500

Ejercicio 5

Parte A. Contabilización del impuesto sobre el beneficio

La sociedad anónima Pequeña Lisa se encuentra sujeta al IS, tributando al tipo del 25 % desde su constitución, y presenta la siguiente información correspondiente al ejercicio 2022:

1. La empresa ha sido sancionada durante el ejercicio con 1.000 euros por falta de atención a dos requerimientos de la Agencia Tributaria.
2. Adquiere, a principios de 2022, un ordenador por 1.000 euros, que la empresa considera que va a utilizar durante dos años, imputando un gasto por amortización de 500 euros cada año. Fiscalmente, existe libertad de amortización y se imputa todo el gasto el primer año.
4. En octubre de 2021 dotó una provisión para clientes insolventes por un importe de 2.000 euros por servicios prestados durante dicho mes. La empresa imputa el correspondiente gasto por deterioro que a efectos fiscales será deducible en el siguiente ejercicio.

5. A principios de 2022 se enajenó una maquinaria por 2.000 euros, cuyo valor neto contable era de 1.000 euros. En el contrato se establece que en el momento de la entrega se cobran 1.000 euros y el resto, por partes iguales, al final de los años 2023 y 2024.
6. Se ha realizado una contratación incentivada por la que tiene derecho a deducción por importe de 500 euros.
7. Las retenciones y pagos a cuenta satisfechos durante el ejercicio ascienden a 800 euros.
8. Existe una base imponible negativa de ejercicios anteriores que se compensa en este por un importe de 5.000 euros.
9. El resultado antes de impuestos es de 100.000 euros.

Se pide:

1. Comentar los ajustes fiscales que debe realizar la sociedad.
2. Proceder al cálculo de la base imponible, cuota íntegra, líquida y deuda tributaria.
3. Contabilizar las operaciones que puedan afectar al IS (impuesto corriente y ajustes fiscales).

Parte B. Regla de prorrata en el IVA

Pequeña Lisa, SA aplica el régimen de prorrata general del IVA. Se dedica a la prestación de dos servicios diferenciados: servicios educativos, exentos, y servicios de asesoramiento profesional, por los que se repercute el IVA.

La prorrata provisional del ejercicio 20X3 era de un 60 %.

En el ejercicio 20X3 realiza las siguientes operaciones:

1. Adquiere nuevos ordenadores, que se emplearán indistintamente para todas las actividades de la empresa, por 12.000 euros.
2. Durante el ejercicio 20X3 factura y cobra al contado:
 - a) Servicios educativos por importe de 25.500 euros.
 - b) Servicios de asesoría por importe de 42.000 euros.



Suponiendo que las prorratas definitivas en los años sucesivos fueron:

20X4	20X5	20X6	20X7
41 %	72 %	54 %	59 %

Nota: El IVA no está incluido en los importes consignados en cada una de las operaciones. Considerar en todos los casos que debe aplicarse un IVA del 21 %.

Se pide:

1. Contabilizar las operaciones reseñadas en el ejercicio 20X3, teniendo en cuenta la legislación sobre IVA.
2. Calcular la prorrata definitiva del ejercicio 20X3 y contabilizar los ajustes que sean precisos en dicho ejercicio y en los posteriores.

Solución

Parte A

La liquidación del impuesto del ejercicio 2022, junto con información para su contabilización, es la siguiente:

Concepto	Datos para la contabilización			
	Importe	Cuenta	Importe	D/H
Resultado antes de impuestos	100.000			
Ajustes por diferencias permanentes:	1.000			
Sanción no deducible				
Ajustes por diferencias temporarias:				
Libertad de amortización del inmovilizado material	(500)	4790	125	H
Provisión insolvencias no deducible en 2021	(2.000)	4740	500	H
Diferimiento beneficio por cobro aplazado (50 %)	(500)	4791	125	H



Concepto	Datos para la contabilización			
	Importe	Cuenta	Importe	D/H
◀				
Base imponible previa	98.000			
Compensación bases liquidables negativas anteriores	(5.000)	4745	1.250	H
Base imponible	93.000			
Cuota íntegra ajustada positiva (25 %)	23.250			
Deducciones aplicadas en el ejercicio	(500)			
Cuota líquida positiva	22.750	6300		D
Retenciones y pagos a cuenta	(800)	473		H
Cuota diferencial (a ingresar)	21.950	4752		H

El importe consignado como libertad de amortización se calcula por diferencia entre la amortización contable y la fiscal: $1.000 - 500 = 500$.

El deterioro de octubre de 2021 no fue deducible en dicho ejercicio, generando el correspondiente activo contabilizado en la cuenta 4740, que ahora es deducido en la liquidación, procediendo la baja del activo citado.

En cuanto al beneficio obtenido en la venta del inmovilizado ($2.000 - 1000 = 1.000$ euros), se imputará fiscalmente conforme se realizan los cobros. Puesto que se ha cobrado en 2022 únicamente el 50 % del importe de la venta, se difiere el 50 % del beneficio hasta que se produzca el cobro en los dos próximos años.

En la contabilización se va a separar el impuesto corriente del diferido y, en este, se distinguirán, por un lado, los efectos fiscales devengados contablemente en 2022 y fiscalmente en ejercicios posteriores y los devengados contablemente en ejercicios anteriores y que se aplican fiscalmente en este.

1. Por la contabilización del impuesto corriente según la liquidación anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	22.750	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta		800
4752	Hacienda pública, acreedora por IS		21.950



2. Por la contabilización del impuesto diferido:

2.1. Por los efectos fiscales devengados contablemente en ejercicios anteriores, que se aplican fiscalmente en el actual:

En este caso, se tiene la compensación de las bases liquidables negativas anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (5.000 × 25 %)	1.250	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		1.250

La deducción de la provisión para insolvencias dotada en 2021, deducible ahora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (2.000 × 25 %)	500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		500

2.2. Por los efectos fiscales devengados contablemente en el ejercicio actual y que se aplicarán fiscalmente en ejercicios futuros:

Se generan como consecuencia de la libertad de amortización y el diferimiento en el beneficio de la venta del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	250	
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		125
4791	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		125

Por la regularización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	24.750	
6300	Impuesto corriente		22.750
6301	Impuesto diferido		2.000



Parte B

Contabilización de las operaciones de 2023

1. Por la adquisición de los nuevos ordenadores:

IVA deducible: $12.000 \times 0,21 \times 0,60 = 1.512$. El importe no deducible (40 %) supone un mayor coste de adquisición.

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	13.008	
472	Hacienda pública, IVA soportado	1.512	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		14.520

2. Por la prestación y cobro de los servicios educativos, exentos del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.500	
7050	Prestaciones de servicios educativos		25.500

Por la prestación y cobro de los servicios de asesoría, no exentos del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.820	
7051	Prestaciones de servicios de asesoría		42.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido		8.820

Cálculo de la prorrata definitiva de 20X3 y ajustes que proceden

Operaciones con derecho a deducción/Operaciones totales = $42.000 / (25.500 + 42.000) = 0,6222 \rightarrow 62,22 \% \rightarrow 63 \%$.

Por la diferencia entre la prorrata provisional y la definitiva, procede un ajuste por:

$$(63 - 60) \% \times 12.000 \times 0,21 = 75,60$$



Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda pública, IVA soportado	75,60	
6392	Ajustes positivos en IVA de inversiones		75,60

Por la liquidación anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido	8.820,00	
472	Hacienda pública, IVA soportado		1.587,60
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		7.232,40

Ejercicio 20X4

A efectos de regularizar, hay que comparar las prorratas definitivas de los siguientes cuatro años con la definitiva de 20X3. Si la diferencia es, en valor absoluto, superior a 10 puntos porcentuales, procede la regularización:

Ejercicio	20X4	20X5	20X6	20X7
Prorrata definitiva del ejercicio (%)	41	72	54	59
Prorrata definitiva del ejercicio 20X3 (%)	63	63	63	63
Diferencia (sin el signo) (%)	22	9	9	4
Procede regularización	Sí	No	No	No

Al ser la prorrata definitiva de 20X4 superior en 10 puntos a la definitiva de 20X3, procede regularizar la diferencia: $(63 - 41) \% \times 12.000 \times 0,21 = 554,4/5 \text{ años} = 110,88$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en IVA de inversiones	110,88	
472	Hacienda pública, IVA soportado		110,88

Los ejercicios posteriores a 20X4 no procede regularizar, tal y como se ha expuesto en la tabla anterior.

Matemática financiera

Ejercicio 6

Selección entre diversas alternativas de inversión

Un empresario de transporte de mercancías quiere dejar la actividad económica que realiza, por lo que estaría dispuesto a cambiar su negocio por otro o traspasarlo. Se le presentan las siguientes ofertas:

1. Oferta A. Una inversión de 3.000 euros, en la mercantil XYZ, SA, que le reintegra el 120 % de la inversión inicial dentro de siete años y el pago, cada seis meses, de unos beneficios que empiezan siendo del 10 % del importe invertido y se van incrementado en 1 punto cada semestre. Este cobro comienza a devengarse a partir del transcurso de tres años desde que se efectuó la inversión.
2. Oferta B. La propiedad de un puesto de venta de periódicos que tiene arrendado y que le reporta una renta prepagable de 200 euros semestrales.
3. Oferta C. La entrega de 950 obligaciones de 5 euros de valor nominal reembolsables a la par dentro de 10 años, que rinden anualmente el 8,5 %.

Se pide:

Seleccionar la oferta más ventajosa para el transportista, sabiendo que el tipo de interés del mercado es el 8 % anual.

Solución

Se calculará el valor actual de cada oferta, a fin de elegir la oferta con el mayor.

Oferta A

Se trata de una inversión en una empresa que supone un cobro al cabo de siete años del 120 % de la participación y una renta variable en progresión, que se supone que durará hasta que se recupere la inversión al cabo de siete años.

A1. El cobro al cabo de siete años supone un valor actual de:

$$V_{0, A1} = 3.000 \times 1,20 \times 1,08^{-7} = 2.100,57 \text{ euros}$$

A2. En cuanto a la renta, el enunciado indica que se empieza a devengar a los tres años desde que se efectuó la inversión. No queda claro qué se entiende aquí por «devengar». Se va a suponer que se cobra en ese mismo momento.

Por lo tanto, si el primer término se cobra a partir de transcurridos tres años, quiere decir que durante esos tres primeros años no se percibe nada, y se cobrarán dos cobros semestrales durante los $7 - 3 = 4$ años restantes, es decir, ocho cobros. El primer cobro se situará, bajo este planteamiento, al principio del cuarto año, y el último, al principio del segundo semestre del séptimo año.

Puesto que los cobros crecen 1 punto cada semestre, esto es, un 1 % (constante), el primer cobro asciende al 10 % de $3.000 = 300$; el segundo, al 11 % de $3.000 = 330$; el tercero, al 12 % de $3.000 = 360$, etc. La diferencia entre cada término y el siguiente es la razón semestral de la progresión, $d_2 = 30$. Se trata, por tanto, de una progresión aritmética.

No es una progresión geométrica, como pudiera parecer a primera vista, pues, tal y como se describen los pagos en el enunciado, se comienza con un 10 % y se incrementa un 1 % cada semestre, luego el segundo semestre será el 11 %, y así sucesivamente los demás semestres.

Puesto que la razón d_2 de la progresión es semestral, hay que utilizar el tipo i_2 de interés efectivo semestral, que es:

$$i_2 = 1,08^{0,5} - 1 = 0,03923048$$

El valor actual es, teniendo en cuenta que el primer término ($a_1 = 300$) está situado a los tres años del momento de valoración, y que el tipo de interés utilizado es el semestral:

$$V_{0, A2} = \left[\left(300 + \frac{30}{0,03923048} + 8 \times 30 \right) \times a_{\overline{8}|0,03923048\%} - \frac{8 \times 30}{0,03923048} \right] 1,08^{-2,5} = 2.222,95 \text{ euros}$$

El valor actual total de esta opción será:

$$A1 + A2 = 2.100,57 + 2.222,95 = 4.323,52 \text{ euros}$$

Oferta B

Se trata de una renta perpetua, con cobros semestrales prepagables.

El valor actual es:

$$V_{0,B} = \frac{200}{0,03923048} \times 1,03923048 = 5.298,07 \text{ euros}$$

Oferta C

Se trata de obligaciones de tipo americano, con pago anual de cupón, por un importe de $0,085 \times 5 = 0,425$ euros por título, y reembolsables a la par al cabo de 10 años.

El valor actualizado de los cobros previstos es:

$$V_{0,C} = 950 \times (0,085 \times a_{10|8\%} + 1,08^{-10}) = 4.909,36 \text{ euros}$$

A la vista del resultado obtenido en cada apartado, se puede seleccionar como oferta más ventajosa la oferta B.

Ejercicio 7

Cálculos diversos relativos a un préstamo

El banco XYZ, SA concede a la Comunidad Autónoma de Cantabria una operación de préstamo por importe de 1.000.000 de euros a un tipo de interés del 1 % anual. Su amortización se hará mediante 10 pagos anuales iguales, teniendo lugar el primero a los tres años de concertado el préstamo.

Se pide:

Calcular los siguientes apartados, desarrollando las fórmulas correspondientes sin confeccionar el cuadro de amortización:

- a) La anualidad a satisfacer al prestamista.
- b) Si el prestatario, después de satisfecha la cuarta anualidad, pretende sustituir el resto del reembolso mediante una entrega única satisfecha dos años después, ¿cuál sería la cuantía de esta entrega?
- c) En el supuesto de que la Comunidad Autónoma de Cantabria, después de satisfacer la cuarta anualidad, proponga la cancelación definitiva del préstamo, ¿qué cantidad deberá entregar si el banco XYZ, SA acepta con la condición de emplear para la valoración el tipo de interés de mercado del 0,25 %?

Solución

Letra a)

El enunciado no indica si durante los dos primeros años se pagan intereses (carencia de amortización) o no se paga nada (carencia total).

En el caso de carencia total, la anualidad constante, es:

$$1.000.000 \times 1,01^2 = a \times a_{101\%,2} \text{, de donde } a = 107.704,28 \text{ euros}$$

En el caso de carencia parcial, durante los dos primeros años se abonarían únicamente los intereses, por un importe de $1.000.000 \times 0,01 = 10.000$ euros anuales, y la anualidad constante, a partir del tercer año, sería, en este caso:

$$1.000.000 = a \times a_{101\%,2} \text{, de donde } a = 105.582,08 \text{ euros}$$

En los dos apartados siguientes se va a utilizar la anualidad obtenida bajo la hipótesis de carencia total.

Letra b)

El saldo, una vez pagada la cuarta anualidad, será el correspondiente al valor actual de las seis anualidades pendientes, esto es,

$$R_4 = a \times a_{101\%,6} = 107.704,28 \frac{1 - 1,01^{-6}}{0,1} = 624.197,62 \text{ euros}$$

Esta cifra pagada dos años después se convierte en (suponiendo que en ese periodo no se paguen intereses):

$$624.197,62 \times 1,01^2 = 636.743,99 \text{ euros}$$

Letra c)

En este caso, la Comunidad deberá abonar el valor actual de las seis anualidades pendientes, pero actualizadas al tipo de interés de mercado, el 0,25 %.

$$R_4 = a \times a_{\overline{6}|0,25\%} = 107.704,28 \frac{1 - 1,0025^{-6}}{0,0025} = 640.608,69 \text{ euros}$$