

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 506 | Mayo 2025

ISSN-e: 2792-8306

Novedades normativas y doctrinales en el IRPF 2024

Manuel de Miguel Monterrubio

Dies a quo de la prescripción cuando el fallido es concursado

Rosa Fraile Fernández

Doctrina del TEAC: aportaciones no dinerarias a una sociedad *holding*

Juan Manuel Pérez Iglesias y Paula Rodríguez Torregrosa

Reforma del IPSI de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla

Miguel de Haro Izquierdo

Valoración de la retribución vinculada del socio en sociedades profesionales

José Pedreira Menéndez

Adecuación de la formación en contabilidad y auditoría a las exigencias de los empleadores

Mercedes Cervera Oliver y Juan F. Noblejas-Maestriño

Contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra

Pilar García Giménez



MÁSTERES Y CURSOS



Sé el talento
que **transforma** empresas

FÓRMATE EN LAS ÁREAS DE

Contabilidad y Finanzas • Data Analytics
e Inteligencia Artificial • Dirección y
Administración de Empresas • Jurídica •
Laboral • Logística • Marketing y Ventas •
Recursos Humanos • Tributación

Presencial | Online

Consulta nuestra oferta formativa completa en www.cef.es

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 506 | Mayo 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

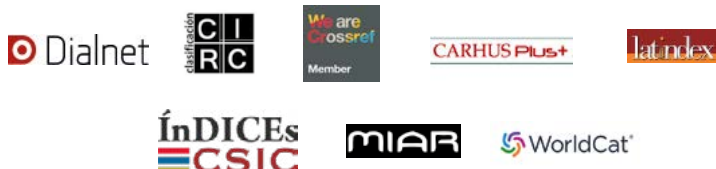
Correo electrónico: revistacyt@udima.es

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

Tributación

Estudios

Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2024: referencia a los cambios normativos y doctrinales	5-52
<i>News in the personal income tax for the 2024 fiscal year: reference to regulatory and doctrinal changes</i>	
Manuel de Miguel Monterrubio	
Dies a quo de la prescripción cuando el fallido es concursado. Acción contra el responsable subsidiario	53-95
<i>Beginning of the limitation period when the main debtor is in bankruptcy procedure. Subsidiary tax liability action</i>	
Rosa Fraile Fernández	
Análisis práctico de la doctrina del TEAC sobre el tratamiento fiscal de las aportaciones no dinerarias de acciones o participaciones realizadas por una persona física a una sociedad <i>holding</i>	96-145
<i>Practical analysis of the doctrine of the Central Economic-Administrative Tribunal on the tax treatment of non-monetary contributions of shares made by an individual to a holding company</i>	
Juan Manuel Pérez Iglesias, Paula Rodríguez Torregrosa	
Reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. La necesidad de una nueva técnica legislativa para las ciudades de Ceuta y Melilla	146-167
<i>Reform of the tax on production, services and import. The need for a new legislative technique for the cities of Ceuta and Melilla</i>	
Miguel de Haro Izquierdo	

Análisis doctrinal y jurisprudencial

El precio libre comparable como método de valoración de la retribución vinculada del socio en sociedades profesionales. Análisis de la STSJ de Madrid de 10 de febrero de 2025, rec. núm. 1206/2022	168-174
José Pedreira Menéndez	

Contabilidad

Estudios

Adecuación de la formación universitaria en contabilidad y auditoría a las exigencias de los empleadores en la Comunidad de Madrid	175-214
<i>Adequacy of university training in accounting and auditing to the demands of employers in the Community of Madrid</i>	
Mercedes Cervera Oliver, Juan F. Noblejas-Maestriño	

Análisis doctrinal

Contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra. Análisis de la consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024	215-222
Pilar García Giménez	

Casos prácticos

Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo técnico de Hacienda (promoción interna)	223-285
Anna Ayats Vilanova	

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>



Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2024: referencia a los cambios normativos y doctrinales

Manuel de Miguel Monterrubio

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

En el presente artículo se analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas durante el año 2024, diferenciando entre las medidas que afectan al ejercicio 2025 y las que resultan de aplicación en el propio ejercicio 2024. Al mismo tiempo, se analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico Administrativo Central en materia del IRPF durante dicho año.

Palabras clave: IRPF; novedades normativas; jurisprudencia; TS, doctrina; DGT; TEAC; 2024; 2025.

Recibido: 16-04-2025 / Aceptado: 16-04-2025 / Publicado: 06-05-2025

Cómo citar: Miguel Monterrubio, M. de (2025). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2024: referencia a los cambios normativos y doctrinales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 506, 5-52. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24479>



News in the personal income tax for the 2024 fiscal year: reference to regulatory and doctrinal changes

Manuel de Miguel Monterrubio

Abstract

This paper analyzes the main modifications introduced in the regulations governing the personal income tax during the year 2024, distinguishing between the measures that will affect the 2025 fiscal year and those that will be applicable in the 2024 fiscal year itself. At the same time, it examines the Supreme Court jurisprudence and the most relevant administrative doctrine issued by the General Directorate of Taxes and the Central Economic Administrative Court regarding personal income tax during that year.

Keywords: personal income tax; new regulations; jurisprudence; Supreme Court; administrative doctrine; General Directorate of Taxes; Central Economic Administrative Court; 2024; 2025.

Received: 16-04-2025 / Accepted: 16-04-2025 / Published: 06-05-2025

Citation: Miguel Monterrubio, M. de (2025). Novedades en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2024: referencia a los cambios normativos y doctrinales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 506, 5-52. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24479>



Sumario

1. Introducción
2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2024 y 2025
 - 2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2024
 - 2.1.1. Rentas exentas
 - 2.1.2. Rendimientos del trabajo
 - 2.1.3. Rendimientos del capital inmobiliario
 - 2.1.4. Rendimientos de actividades económicas
 - 2.1.5. Deducciones en cuota íntegra
 - 2.1.6. Retenciones e ingresos a cuenta
 - 2.1.7. Obligación de declarar por el impuesto
 - 2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2025
 - 2.2.1. Rendimientos del trabajo
 - 2.2.2. Rendimientos de actividades económicas
 - 2.2.3. Nueva escala aplicable a las rentas del ahorro
 - 2.2.4. Deducciones en cuota íntegra
 - 2.2.5. Obligación de declarar por este impuesto
3. Análisis de la doctrina administrativa
 - 3.1. Exenciones
 - 3.1.1. Exenciones. Pensión de incapacidad de clases pasivas. Agravamiento de la enfermedad del consultante. Consulta V0702/2024
 - 3.1.2. Exención por indemnización por daños personales por responsabilidad civil. Responsabilidad civil subsidiaria. Consulta V0440/2024
 - 3.1.3. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Retribuciones no específicas. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024
 - 3.1.4. Exención por trabajos realizados en el extranjero. En general. Empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024
 - 3.2. Rendimientos del trabajo
 - 3.2.1. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Complemento de maternidad por aportación demográfica a la Seguridad Social. Consulta V0846/2024
 - 3.2.2. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Incremento retributivo vinculado a la evolución del producto interior bruto (PIB). Consulta V0378/2024

- 3.2.3. Rendimientos del trabajo. Cesión del bonus a la empresa a cambio de una rentabilidad. Consulta V2019/2024
- 3.2.4. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda con suministros incluidos. Consulta V1201/2024
- 3.2.5. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda desde la que se teletrabaja. Consulta V0711/2024
- 3.2.6. Rendimientos del trabajo. Régimen de dietas. Consulta V1508/2024
- 3.2.7. Rendimientos del trabajo. Reducción por irregularidad. Resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024
- 3.2.8. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas de la Mutuality Laboral de la Banca. Aplicación de la disposición transitoria segunda. Resolución del TEAC de 22 de abril de 2024
- 3.3. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario
 - 3.3.1. Rendimientos del capital inmobiliario. Imputación de rentas inmobiliarias. Consulta V1262/2024
 - 3.3.2. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducción por arrendamiento de viviendas a una fundación para alquiler social. Consulta V1068/2024
- 3.4. Rendimientos de actividades económicas
 - 3.4.1. Rendimientos de actividades económicas. Alquiler de inmuebles. Alcance de los servicios complementarios. Consulta V1778/2024
- 3.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales
 - 3.5.1. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación temporal. Pérdidas de Afinsa. Consulta V0652/2024
 - 3.5.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Individualización. Expropiación a comunidad de propietarios. Consulta V1510/2024
 - 3.5.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de nuda propiedad con reserva de usufructo. Reglas de cálculo. Consulta V1812/2024
 - 3.5.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Bienes recibidos a cambios de reseñas. Consulta V0696/2024
 - 3.5.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Aportaciones de bienes privativos a la sociedad legal de ganancias. Consulta V0003/2024 y Resolución del TEAC de 23 de enero de 2024
 - 3.5.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Consolidación del dominio por donación del usufructo. Valor y fecha de adquisición para futuras transmisiones. Consulta V1614/2024
 - 3.5.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Consulta V0773/2024
 - 3.5.8. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cesión obligatoria de terrenos a un ayuntamiento en una operación urbanística. Consulta V0695/2024
 - 3.5.9. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Efecto de la devolución de la plusvalía municipal. Consulta V0718/2024
 - 3.5.10. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Aportación no dineraria. Inaplicación del régimen FEAC y criterio para delimitar qué efectos de la ventaja fiscal se deben eliminar. Resoluciones del TEAC de 22 de abril, 27 de mayo, 19 de noviembre y 12 de diciembre de 2024

3.6. Mínimo por descendientes

- 3.6.1. Acreditación de la situación de discapacidad. Pensión por jubilación. Resolución del TEAC 19 de julio de 2024

3.7. Deducciones en cuota íntegra y líquida

- 3.7.1. Deducción por inversión en vivienda habitual. Vivienda adquirida antes de 2013. Régimen transitorio. Resolución del TEAC de 22 de abril de 2024
- 3.7.2. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Vehículo adquirido con cargo a la sociedad de ganancias. Consulta V1400/2024
- 3.7.3. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Adquisición de vehículo km 0. Consulta V0379/2024
- 3.7.4. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Adquisición de vehículo usado en el extranjero que se matricula por primera vez en España. Consulta V1018/2024
- 3.7.5. Deducción por obras de rehabilitación energética. Obras realizadas por el arrendatario. Consulta V2362/2024

3.8. Tributación conjunta

- 3.8.1. Tributación conjunta. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024

4. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

- 4.1. Rendimientos de actividades económicas. Cantidades percibidas por los árbitros de la ACB. Calificación de la renta. Sentencia 836/2024, de 16 de mayo
- 4.2. Rendimientos de actividades económicas. Vehículos afectos. Agentes de seguro. Sentencia 1872/2024, de 25 de noviembre
- 4.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de acciones no cotizadas. Tasación pericial contradictoria. Sentencia 4/2024, de 12 de enero
- 4.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Retasación del justiprecio (art. 58 de la LEF). Cálculo de la ganancia e imputación temporal. Sentencia 1791/2024, de 8 de noviembre
- 4.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdida de la condición de socio por venta de todas sus acciones. Regla especial de cuantificación. Sentencia 1680/2024, de 24 de octubre
- 4.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cómputo de pérdidas patrimoniales en supuestos de transmisiones a título lucrativo. Sentencia 1675/2024, de 23 de octubre
- 4.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Prevalencia de la regla especial. Aportación no dineraria vs. Operaciones vinculadas. Sentencia 959/2024, de 30 de mayo
- 4.8. Reducción en base imponible. Cantidades abonadas en concepto de pensión compensatoria acordada en convenio regulador previa a la sentencia judicial que lo ratifique. Sentencia 1397/2024, de 23 de julio
- 4.9. Regímenes especiales. Entidades en régimen de atribución de rentas. Sociedad en formación. Sentencia 1100/2024, de 20 de junio



1. Introducción

Durante el año 2024 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del IRPF, esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE de 29 de noviembre –LIRPF–), y el reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo –RIRPF–).

De manera preliminar, siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2024:

- Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda (BOE de 25 de mayo), que establece nuevas reducciones aplicables al rendimiento del capital inmobiliario procedente de arrendamientos de viviendas.
- Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo (BOE de 20 de diciembre), que modifica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, con la finalidad de incrementar los porcentajes de deducción en el impuesto en relación con las donaciones efectuadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo.
- Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 21 de diciembre), que mantiene el contenido de la orden de módulos del ejercicio 2023.
- Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía (BOE de 28 de diciembre), que prorroga para el ejercicio 2024 los límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación

objetiva, fijando un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones al citado método, al tiempo que prorroga un año más la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

- Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero, por el que se modifica el RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta (BOE de 7 de febrero), que introduce las modificaciones necesarias para evitar que se practique retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo de cuantía inferior al nuevo salario mínimo interprofesional aprobado por el Real Decreto 45/2024, de 6 de febrero, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2024, esto es, 15.876 euros.
- Real Decreto-Ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social (BOE de 28 de junio), que adopta los cambios legales oportunos para evitar someter a tributación a los contribuyentes con rendimientos íntegros del trabajo de cuantía inferior al nuevo salario mínimo interprofesional aumentando, por una parte, la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y, por otra, el umbral inferior de la obligación de declarar de los perceptores de rendimientos del trabajo. Adicionalmente, extiende a 2024 la aplicación a los residentes de la isla de La Palma de una deducción idéntica a la establecida a favor de los residentes en Ceuta y Melilla y prevé la aplicación de la nueva libertad de amortización por adquisición de vehículos eléctricos en el IS a los contribuyentes del IRPF, cualquiera que sea el método de determinación de sus rendimientos.
- Real Decreto-Ley 6/2024, de 5 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la Depresión aislada en niveles altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (BOE de 6 de noviembre), que declara exentas las ayudas públicas percibidas por daños personales como consecuencia de la misma, así como de las ayudas directas para los empresarios o profesionales afectados a satisfacer por parte de la AEAT.
- Real Decreto-Ley 7/2024, de 11 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes para el impulso del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la depresión aislada en niveles altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 (BOE de 12 de noviembre), que aprueba una reducción extraordinaria que se aplica sobre el rendimiento neto calculado con arreglo al método de estimación objetiva, así como un plazo extraordinario de renunciaciones a dicho método.
- Real Decreto-Ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte y de seguridad social, y

se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social (BOE de 24 de diciembre), que amplía a un año más el número de periodos impositivos a considerar para aplicar el porcentaje del 1,1 % de imputación de rentas inmobiliarias.

Además, se han aprobado otras normas en 2024 con efectos para el periodo impositivo 2025:

- Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 30 noviembre), que aprueba la regulación aplicable a dicho ejercicio manteniendo la normativa anterior, si bien introduce algún cambio como consecuencia de la reducción del precio del gasóleo y los fertilizantes o del tiempo transcurrido desde el terremoto de Lorca o la erupción volcánica de la isla de La Palma.
- Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias (BOE de 21 de diciembre), que establece una nueva reducción para corregir la volatilidad en la generación de rendimientos derivados de actividades artísticas, al tiempo que incrementa los tipos de la escala del ahorro.
- Ley orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del servicio público de justicia (BOE de 3 de enero), que extiende la exención prevista para las indemnizaciones por daños personales a otras indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos y psíquicos, en casos distintos de accidentes de tráfico, cuya cuantía no se haya fijado legal ni judicialmente, pero cuyo abono sea consecuencia de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.
- Real Decreto-Ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de seguridad social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social (BOE de 24 de diciembre), a través del cual se elevaba la cuantía que se perciba del segundo pagador para poder seguir aplicando el límite de 22.000 euros en la obligación de declarar, se prorrogaban un año más los límites excluyentes para poder aplicar el método de estimación objetiva y se ampliaban un año más las deducciones por obras de rehabilitación energética de viviendas y por adquisición de vehículos eléctricos. Sin embargo, la no convalidación de dicho real decreto-ley ha supuesto la derogación de dichas medidas a partir del 23 de enero de 2025.

- Real Decreto-Ley 3/2025, de 1 de abril, por el que se establece el programa de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) para el año 2025 (BOE de 1 de abril), que ha recuperado una de las medidas inicialmente aprobadas por el Real Decreto-Ley 9/2024, en concreto, la ampliación a 2025 de la deducción por adquisición de vehículos eléctricos.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su estudio, resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2024 o al 2025. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias, resoluciones del TEAC y sentencias del TS más relevantes evacuadas durante 2024.

2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2024 y 2025

Con la finalidad de facilitar su comprensión y análisis, tal y como se ha señalado anteriormente, procede agrupar las novedades correspondientes al IRPF en dos grandes bloques, según afecten al ejercicio 2024 o al 2025.

2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2024

A continuación, se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto, las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2024.

2.1.1. Rentas exentas

Como consecuencia de los daños causados por la DANA en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024, se han declarado exentas determinadas ayudas públicas y privadas satisfechas a los afectados.

Por una parte, como es tradicional cuando se producen catástrofes de esta naturaleza, el Real Decreto-Ley 6/2024 ha declarado exentas las ayudas públicas satisfechas en los supuestos de fallecimiento o incapacidad de las personas afectadas que se regulan en el Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión.

En cuanto a las ayudas por daños materiales, debe advertirse que no se ha adoptado ninguna medida específica, pues la propia regulación sustantiva del impuesto, en concreto, la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, ya elimina tributación alguna por el mismo.

Por otra parte, se han aprobado determinadas ayudas a favor de personas afectadas. Es el caso de la línea de ayudas directas a empresas y profesionales especialmente afectados por la DANA satisfecha por la AEAT (art. 11 del Real Decreto-Ley 6/2024), las subvenciones para estudiantes afectados por la DANA (arts. 45 y 46 del Real Decreto-Ley 8/2024) o la ayuda extraordinaria para compensar la pérdida de renta en las explotaciones agrarias afectadas (art. 24 del Real Decreto-Ley 7/2024 y disp. adic. decimosexta del Real Decreto-Ley 8/2024). En relación con estas ayudas, para evitar su tributación, en los artículos anteriormente señalados se ha indicado que les resultará aplicable la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, lo que debe interpretarse, al no existir una relación directa entre el daño sufrido y la cuantía de la ayuda percibida, en el sentido de no integrar su cuantía en la base imponible del impuesto de forma análoga a lo establecido en dicha disposición adicional en relación con otras ayudas similares (ayudas por desalojo de viviendas o locales).

Por último, el elenco de ayudas se vio completado con la participación de empresas privadas que concedieron ayudas extraordinarias a los empleados y familiares de estos últimos que hubieran sufrido daños personales y materiales en vivienda, enseres y vehículos con ocasión de la DANA.

Para evitar la tributación de estas últimas, la disposición adicional tercera de la Ley 7/2024 las declaró exentas, siempre que se cumplieran varios requisitos:

- Debe tratarse de ayudas extraordinarias, entendiendo por tales las satisfechas por los empleadores a sus empleados para sufragar tales daños siempre que sean adicionales al salario percibido por estos últimos.
- Se debe acreditar la condición de afectado por la DANA y el importe de los daños mediante un certificado de la empresa aseguradora en el que se indique la condición de afectado y se cuantifiquen los daños o, alternativamente, si no existiera seguro, de algún organismo público.

Cumpléndose tales requisitos, las ayudas estarán exentas hasta el límite de los daños certificados, debiendo tributar en el impuesto por el importe que, en su caso, exceda de dicha cuantía. Al respecto, aun cuando la norma no califica tal renta, debe tenerse en cuenta que, al derivar de la condición de trabajador de una empresa, el citado exceso debería tributar como rendimiento del trabajo.

2.1.2. Rendimientos del trabajo

Como consecuencia de la elevación de la cuantía del salario mínimo interprofesional a 15.876 euros anuales, llevada a cabo por el Real Decreto 145/2024, de 6 de febrero, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2024, se introdujeron los cambios necesarios en la normativa del impuesto con la finalidad de evitar que los contribuyentes que percibieran rendimientos del trabajo por cuantía igual o inferior al salario mínimo interprofesional tributen efectivamente por el mismo.

De esta forma, se garantiza que, en ausencia de otras rentas, un perceptor de un rendimiento íntegro del trabajo de 15.876 euros no soporte tributación alguna, al ser la cuota íntegra vinculada a dicho rendimiento íntegro de 0 euros.

En cuanto a la forma de conseguir dicho efecto, se optó por una solución ya empleada en ocasiones anteriores, como es elevar la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo prevista en el artículo 20 de la ley del impuesto, medida que fue llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 4/2024.

Esta reducción se configura como incentivo fiscal aplicable por perceptores de rentas más bajas, de manera que vean reducida su brecha fiscal y disfruten de un mayor salario neto. De esta manera, con los importes existentes en 2023, un perceptor de rendimientos del trabajo de cuantía igual o inferior a 15.000 euros anuales no soportaba tributación alguna. A partir de dicha cuantía, el importe de la reducción se iba eliminando de manera progresiva, evitando cualquier error de salto, hasta desaparecer cuando el rendimiento íntegro alcanzaba una cifra próxima a los 21.000 euros brutos anuales.

En consecuencia, la elevación de la cuantía de dicha reducción produce un desplazamiento de dicho umbral de tributación, de manera que, con las cifras adecuadas, se puede lograr elevar el mismo de los 15.000 euros brutos anuales de 2023 a los 15.867 euros de 2024. De esta manera, el Real Decreto-Ley 4/2024 dio nueva redacción al artículo 20 de la LIRPF, aprobando las nuevas cuantías de la reducción que aparecen en el cuadro siguiente:

2023		Nueva reducción 2024	
Rendimiento neto	Reducción	Rendimiento neto	Reducción
< 14.047,5	6.498	< 14.852	7.302
Entre 14.047,5 y 19.747,5	Decrece linealmente	Entre 14.852 y 17.673,52	Decrece linealmente 1,75
	1,14	Entre 17.673,52 y 19.747,5	Decrece linealmente 1,14
> 19.747,5	0	> 19.747,5	0

Por otra parte, conviene recordar que, si bien el origen de esta medida se encuentra en la aprobación del nuevo salario mínimo interprofesional, la reducción del artículo 20 no solo afecta a sueldos y salarios, sino a cualquier tipo de rendimiento del trabajo, como podrían ser los perceptores de pensiones o prestaciones por desempleo.

Por último, debe indicarse que la nueva reducción por obtención de rendimientos del trabajo tiene efectos en retenciones, desplazando el umbral de retención, esto es, la cuantía a partir de la cual se debe retener, así como en la obligación declarar, en concreto, en relación con la cuantía inferior prevista para el supuesto de obtención de rendimientos íntegros del trabajo. Ambas cuestiones se analizan, respectivamente, en los epígrafes 2.1.5 y 2.1.6 siguientes.

2.1.3. Rendimientos del capital inmobiliario

En el ámbito de los rendimientos del capital inmobiliario se han introducido dos importantes modificaciones para este ejercicio 2024. Por una parte, este año será el primer año de aplicación de las nuevas reducciones aplicables al rendimiento procedente del arrendamiento de viviendas. Y, por otra, se prorroga un año más la aplicación del porcentaje de imputación de rentas inmobiliarias del 1,1 %.

A continuación se analizan ambas medidas.

2.1.3.1. Nuevas reducciones por arrendamiento de viviendas

La Ley 12/2023 introdujo nuevas reducciones aplicables sobre el rendimiento neto obtenido del arrendamiento de viviendas con las que se pretende seguir incentivando la oferta de vivienda en alquiler, al tiempo que se fomenta la rehabilitación de viviendas, el alquiler social o la reducción de precios del alquiler.

De esta forma, en el ejercicio 2024, el rendimiento neto positivo del capital inmobiliario derivado del arrendamiento de una vivienda se podrá reducir en:

- Rendimientos derivados de contratos de alquiler anteriores al 26 de mayo de 2023 (disp. trans. trigésima octava de la LIRPF). Cuando el contrato de alquiler se hubiera celebrado con anterioridad a dicha fecha, el rendimiento neto positivo obtenido en 2024 se reducirá aplicando la reducción vigente en años anteriores, esto es, la reducción del 60 %. Dicha reducción resultará igualmente de aplicación en los sucesivos periodos impositivos, siempre que dicho contrato de alquiler siga en vigor, sin que sea posible aplicar las nuevas reducciones.
- Rendimientos derivados de contratos de alquiler celebrados a partir del 26 de mayo de 2023. Por el contrario, cuando el contrato de alquiler se hubiera celebrado

desde el día de entrada en vigor de la Ley 12/2023, esto es, el 26 de mayo de 2023, el rendimiento neto positivo obtenido en 2024 se reducirá aplicando la reducción general del 50 %, salvo que le resulte de aplicación alguna de las reducciones que se señalan a continuación, en cuyo caso se aplicará la reducción de mayor cuantía:

- 60 % de reducción cuando la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.

A estos efectos, el concepto de rehabilitación es el previsto en el artículo 41 del RIRPF, esto es cuando se cumplan cualquiera de las siguientes condiciones:

- Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos 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.
- Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 % del precio de adquisición si se hubiese efectuado esta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Por tanto, una obra efectuada en el piso antes de ser alquilado que no cumpla tales requisitos no habilitará a aplicar la reducción del 60 %, sino que tendrá que aplicarse sobre el rendimiento neto positivo la reducción general del 50 %.

- 70 % cuando se produzca alguna de las circunstancias siguientes:
 - Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que esta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años.

De esta forma se intentaría incentivar la oferta de vivienda en zonas tensionadas a favor de jóvenes.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que, cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este apartado.

- Cuando el arrendatario sea una Administración pública o entidad sin fines lucrativos beneficiarias del régimen fiscal del mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021 del ingreso mínimo vital, o 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.
- 90 % cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 % en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

En cuanto a la aplicación de las nuevas reducciones, se establecen tres reglas especiales:

- En primer lugar, para poder aplicar la reducción correspondiente, los requisitos exigidos al efecto deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos.
- En segundo lugar, para facilitar el cumplimiento tributario, las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación las mismas serán las recogidas en la resolución que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana.
- Por último, las nuevas reducciones no resultarán de aplicación a los contratos de arrendamientos celebrados en zonas tensionadas que incumplan lo dispuesto en el artículo 17.6 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos. Dicho artículo establece que, en los contratos de arrendamiento de vivienda en los que el inmueble se ubique en una zona de mercado residencial tensionado dentro del periodo de vigencia de la declaración de la referida zona, la renta pactada al inicio del nuevo contrato no podrá exceder de la última renta de contrato de arrendamiento de vivienda habitual que hubiese estado vigente en los últimos

cinco años en la misma vivienda, una vez aplicada la cláusula de actualización anual de la renta del contrato anterior, sin que se puedan fijar nuevas condiciones que establezcan la repercusión al arrendatario de cuotas o gastos que no estuviesen recogidas en el contrato anterior.

Únicamente podrá incrementarse, más allá de lo que proceda de la aplicación de la cláusula de actualización anual de la renta del contrato anterior, en un máximo del 10 % sobre la última renta de contrato de arrendamiento de vivienda habitual que hubiese estado vigente en los últimos cinco años en la misma vivienda, cuando se acredite alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del RIRPF que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del nuevo contrato de arrendamiento.
- Cuando en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del nuevo contrato de arrendamiento se hubieran finalizado actuaciones de rehabilitación o mejora de la vivienda en la que se haya acreditado un ahorro de energía primaria no renovable del 30 %, a través de sendos certificados de eficiencia energética de la vivienda, uno posterior a la actuación y otro anterior que se hubiese registrado como máximo dos años antes de la fecha de la referida actuación.
- Cuando en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del nuevo contrato de arrendamiento se hubieran finalizado actuaciones de mejora de la accesibilidad, debidamente acreditadas.
- Cuando el contrato de arrendamiento se firme por un periodo de diez o más años, o bien se establezca un derecho de prórroga al que pueda acogerse voluntariamente el arrendatario, que le permita de manera potestativa prorrogar el contrato en los mismos términos y condiciones durante un periodo de diez o más años.

En cuanto a la aplicación de las nuevas reducciones, se mantiene la regulación existente con anterioridad, de manera que las mismas solo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos. Y 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.

2.1.3.2. Imputación de rentas inmobiliarias

En relación con la imputación de rentas inmobiliarias, el Real Decreto-Ley 9/2024 ha prorrogado un año más la aplicación del porcentaje de imputación del 1,1 % con la finalidad de evitar un incremento de la tributación derivado de la tenencia de inmuebles, respecto de la que se aplicó en 2023.

De esta forma, para aquellos municipios en los que los valores catastrales hubieran sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir del 1 de enero de 2012, se seguirá aplicando la imputación de rentas inmobiliarias al 1,1 % en 2024.

2.1.4. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, las medidas introducidas con efectos a partir del 1 de enero de 2024 afectan fundamentalmente a los contribuyentes en estimación objetiva, si bien también hay alguna medida que afectaría a los contribuyentes en estimación directa.

Su contenido se detalla a continuación.

2.1.4.1. Límites excluyentes para la aplicación del método de estimación objetiva

De manera análoga a lo realizado desde el año 2016, el Real Decreto-Ley 8/2023 modificó la disposición transitoria trigésima segunda de la LIRPF con la finalidad de prorrogar la aplicación de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen aplicándose desde fecha.

En consecuencia, el volumen de rendimientos íntegros del año 2023 que se deberá considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros, en vez de 150.000 euros, y de 125.000 euros, en vez de 75.000 euros, en el caso de operaciones en las que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior que se deberá tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000 euros.

En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, se eleva, igualmente, el límite excluyente relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior que se debe tener en cuenta, quedando fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000 euros.

2.1.4.2. Ampliación del plazo de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva

Como consecuencia de la prórroga de los límites excluyentes de la estimación objetiva, el Real Decreto-Ley 8/2023 estableció un nuevo plazo para presentar la renuncia o revocar a la renuncia ya presentada en relación con el método de estimación objetiva que abarca desde el 29 de diciembre de 2023 hasta el 31 de enero de 2024.

2.1.4.3. Orden de módulos para el ejercicio 2024

La Orden HFP/1359/2023 desarrolla para el año 2024 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la orden de módulos del ejercicio 2023, manteniendo idénticas tanto la cuantía de los signos, índices o módulos como las instrucciones de aplicación.

De esta forma, junto a la tradicional reducción del 5 % del rendimiento neto de módulos, se mantienen las siguientes medidas en relación con las actividades agrícolas y ganaderas:

- Las actividades agrícolas y ganaderas que determinen su rendimiento neto en el ejercicio 2024 por el método de estimación objetiva podrán minorar el rendimiento neto previo (calculado conforme a lo previsto en la instrucción 2.1 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo I de la Orden HFP/1359/2023), en el 35 % del precio de adquisición del gasóleo agrícola y en 15 % del precio de adquisición de los fertilizantes, en ambos casos necesarios para el desarrollo de dichas actividades. Estas adquisiciones deberán haberse efectuado en 2024 y contar con la correspondiente factura emitida igualmente en dicho ejercicio.
- Se mantienen los nuevos índices correctores aplicables desde 2022 por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, regulados en la instrucción 2.3 d) y f), respectivamente, del anexo I de la Orden HFP/1359/2023.

Por último, se sigue aplicando la reducción del 20 % del rendimiento neto de módulos en relación con las actividades económicas desarrolladas en el municipio de Lorca y en la isla de La Palma.

2.1.4.4. Medidas extraordinarias establecidas a favor de los contribuyentes que determinen sus rendimientos con arreglo al método de estimación objetiva que se han visto afectados por la DANA acontecida a finales de octubre de 2024

Como consecuencia de los daños sufridos por muchos autónomos como consecuencia de la DANA en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de

2024, el Real Decreto-Ley 7/2024 adopta diversas medidas a favor de los contribuyentes en estimación objetiva.

Al respecto conviene recordar que, a diferencia de los contribuyentes en estimación directa, el rendimiento neto de los contribuyentes acogidos al método de estimación objetiva se estima en función de determinados módulos, índices o signos que, lógicamente, dejan de ser representativos en un contexto como el producido como consecuencia de la citada DANA. Por tanto, resulta absolutamente necesario adoptar diversas medidas para permitir adecuar el rendimiento neto de la actividad económica a la nueva situación derivada de la catástrofe.

De esta forma, se articula, en primer lugar, la posibilidad de renunciar al método de estimación objetiva y determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa en el periodo impositivo 2024 por parte de los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en los términos municipales citados en el anexo del Real Decreto-Ley 6/2024.

Lo señalado en el párrafo anterior no resulta de aplicación en el supuesto de que el contribuyente hubiera cesado en el ejercicio de su actividad con anterioridad al 29 de octubre de 2024.

Esta renuncia extraordinaria se tuvo que presentar en el mes de diciembre de 2024 o, de manera tácita, mediante la presentación de la declaración correspondiente al pago fraccionado del cuarto trimestre de 2024 en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

Como puede observarse, se trata de una renuncia novedosa, pues la misma se estaría produciendo al final del ejercicio económico, no al principio del mismo, que es la regla general. Lógicamente, su presentación permite al contribuyente determinar la totalidad del rendimiento neto de sus actividades económicas (no solo la afectada por la catástrofe) con arreglo al método de estimación directa simplificada, pero sin necesidad de rehacer sus libros registro, pues sus obligaciones formales siguen siendo las previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 68 del RIRPF, esto es, las establecidas para estimación objetiva.

Por otra parte, una vez presentada la renuncia extraordinaria, se articula una segunda medida complementaria consistente en no aplicar la regla general contenida en el RIRPF consistente en tener que permanecer en estimación directa de forma obligatoria durante los tres años siguientes. De esta forma, el citado real Decreto-ley prevé que los contribuyentes que hubiera optado por la citada renuncia extraordinaria podrán volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio 2025 o 2026, siempre que cumplan los requisitos para su aplicación y revoquen la renuncia al método de estimación objetiva en la forma dispuesta en el reglamento para el método de estimación objetiva.

En cuanto al efecto de dicha renuncia en relación con el IVA, debe tenerse en cuenta que esta, así como su posterior revocación, tendrá los mismos efectos respecto de los regímenes especiales establecidos en el IVA desde el 1 de enero de 2025.

En segundo lugar, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en los términos municipales citados en el anexo del Real Decreto-Ley 6/2024 y decidan determinar en 2024 el rendimiento neto de su actividad con arreglo al método de estimación objetiva podrán reducir el rendimiento neto de módulos de 2024 correspondiente a tales actividades en un 25 %.

La reducción prevista en el párrafo anterior se aplicará sobre el rendimiento neto de módulos resultante después de aplicar la reducción prevista en el apartado 1 de la disposición adicional primera de la Orden HFP/1359/2023.

Por último, esta reducción se trasladó al cálculo del pago fraccionado correspondiente al último trimestre de 2024, al permitir reducir el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado en la parte proporcional del mismo que corresponda a las actividades económicas desarrolladas en los términos municipales afectados por la DANA.

2.1.4.5. Libertad de amortización por adquisición de vehículos eléctricos

Con la finalidad de incentivar la adquisición de vehículos eléctricos, de manera complementaria a la deducción creada para la adquisición de los mismos por particulares (disp. adic. quincuagésima octava de la LIRPF), el Real Decreto-Ley 4/2024 extendió la aplicación de la libertad de amortización a la adquisición de tales vehículos e infraestructuras de recarga regulada en la disposición adicional decimoctava de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), a los contribuyentes del IRPF que desarrollen la actividad económica a la que se afecten los vehículos e instalaciones de recarga, cualquiera que sea el método de determinación de su rendimiento neto.

Eso sí, si posteriormente transmiten los vehículos o instalaciones de recarga que hubieran gozado de la libertad de amortización, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquella (exceso de libertad de amortización respecto de la amortización normal).

El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el periodo impositivo en el que se efectúe la transmisión, cualquiera que sea el método de determinación de aquel.

Ejemplo 1

El 1 de septiembre de 2024, el contribuyente adquirió un vehículo eléctrico por 20.000 euros acogándose a la libertad de amortización de la disposición adicional decimoctava de la LIS.

Posteriormente, el 31 de diciembre de 2024 lo enajena por 17.000 euros.

Cálculo de la ganancia patrimonial:

- Valor de transmisión: 17.000 euros.
- Valor de adquisición: 18.933 euros.
 - Importe de compra: 20.000 euros.
 - Libertad de amortización: 20.000 euros.
 - Amortización ordinaria ($20.000 \times 0,16 \times 4/12$): 1.067 euros.
- Pérdida patrimonial: -1.893,3 euros.
- Ajuste: RAE positivo ($20.000 - 1.067$): 18.933 euros.

2.1.5. Deducciones en cuota íntegra

En el ámbito de las deducciones en cuota íntegra, se han introducido dos modificaciones. Por una parte, la mejora de la deducción por donativos, fundamentalmente en relación con el micromecenazgo, y, por otra, la extensión un año más de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, en los mismos términos y condiciones, a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma.

A continuación, se analizan ambas medidas.

2.1.5.1. Deducción por donativos

En relación con la deducción por los donativos efectuados a entidades beneficiarias del mecenazgo, el Real Decreto-Ley 6/2023 introdujo importantes modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), que afectarían, por una parte, a aspectos generales de las donaciones efectuadas, cualquiera que sea el donante (persona física o jurídica, residente o no) y, por otra, a la cuantía específica de la deducción en la cuota íntegra que aplicar en el IRPF por los donantes personas físicas.

Entre el primer grupo de medidas se encontraría la nueva referencia a la cesión de uso de un bien mueble o inmueble sin contraprestación como nuevo supuesto de donativo,

valorándose este último en la cuantía de los gastos soportados por el cedente durante el periodo de cesión del mismo, siempre que tales gastos hubieran tenido la consideración de gastos fiscalmente deducibles de haberse cedido el uso de manera onerosa. Tales gastos deberán estar debidamente contabilizados cuando se esté obligado a ello. En ningún caso formarán parte de la base de la deducción los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien y demás gastos de financiación.

Por otra parte, se aclara que no se pierde el carácter irrevocable, puro y simple de los donativos en aquellos supuestos en los que el donante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros.

Además, en el caso de los convenios de colaboración, se incorpora una mención específica a las prestaciones de servicios gratuitos como nueva modalidad de ayuda a favor de la entidad efectuada por el colaborador en el ejercicio de su actividad económica. Al respecto debe tenerse en cuenta que la renta positiva obtenida por el colaborador como consecuencia de la prestación gratuita de tales servicios en aplicación de lo dispuesto en el artículo 28.4 de la LIRPF, al tener que valorarse a mercado, estará exenta del mismo.

En cuanto al segundo grupo de medidas, las específicas del IRPF, se ha mejorado la deducción por donativos, elevando del 35 al 40 % el porcentaje de deducción aplicable con carácter general. Además, se amplía la cuantía del micromecenazgo de 150 a 250 euros, por lo que se incentiva claramente la generación de este tipo de donativos fundamentales para las entidades beneficiarias de mecenazgo, aplicando el porcentaje del 80 % a una mayor cuantía del donativo.

Por otra parte, se reduce de cuatro a tres años el número de ejercicios en los que tiene que hacer donativos a una misma entidad por importe igual o superior a los del ejercicio anterior, para acceder al incremento de 5 puntos en el porcentaje de deducción, porcentaje que queda incrementado al 45 %.

2.1.5.2. Deducción por rentas obtenidas en la isla de La Palma

El Real Decreto-Ley 4/2024 extiende a 2024 la aplicación a los residentes de la isla de La Palma de una deducción idéntica a la establecida a favor de los residentes en Ceuta y Melilla, dando nueva redacción a la disposición adicional quincuagésima séptima de la LIRPF.

En consecuencia, al igual que en 2022 y 2023, la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla resultará aplicable, en los mismos términos y condiciones, a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma.

2.1.6. Retenciones e ingresos a cuenta

En materia de retenciones e ingresos a cuenta se han adoptado dos medidas diferenciadas durante el ejercicio 2024. Por una parte, como consecuencia de la aprobación del nuevo salario mínimo interprofesional, se ha adaptado el algoritmo de cálculo del tipo de retención para que evitar que un rendimiento íntegro del trabajo de 15.876 euros quede sujeto a retención. Por otra parte, la recuperación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla a los residentes en la isla de La Palma una vez iniciado el ejercicio ha hecho necesario establecer normas especiales en materia de retenciones para su implementación.

A continuación, se analizan ambas medidas.

2.1.6.1. Cambios en el sistema de retenciones como consecuencia de la aprobación del nuevo salario mínimo interprofesional

Tal y como se indicó anteriormente en el epígrafe 2.1.2, la elevación de la cuantía del salario mínimo interprofesional y la decisión de no someter a tributación los rendimientos del trabajo de cuantía igual o inferior a aquel ha tenido su lógica incidencia en el sistema de retenciones e ingresos a cuenta, revisando la regulación del RIRPF para evitar que los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo por cuantía igual o inferior al salario mínimo interprofesional soporten retención o ingreso a cuenta.

De esta forma, el Real Decreto 142/2024 modifica la letra d) del apartado 3 del artículo 83 del reglamento del impuesto aprobando una reducción aplicable para la determinación de la base para calcular el tipo de retención análoga a la establecida en el artículo 20 de la LIRPF. De esta forma, no quedará sujeta a retención la percepción de rendimientos del trabajo por importe igual o inferior al salario mínimo interprofesional. Al mismo tiempo, con el diseño de esta reducción también se ven afectados los rendimientos próximos a dicho salario mínimo interprofesional, ya que, en caso contrario, se produciría un error de salto.

En concreto, de forma análoga a la reducción del artículo 20 de la LIRPF, la nueva reducción prevista en el reglamento es la siguiente:

- Si el rendimiento neto del trabajo es igual o inferior a 14.852 euros: 7.302 euros anuales.
- Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 14.852 euros e igual o inferior a 17.673,52 euros: 7.302 euros menos el resultado de multiplicar por 1,75 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.852 euros anuales.
- Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 17.673,52 euros e inferior a 19.747,5 euros: 2.364,34 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 17.673,52 euros anuales.

Además, como consecuencia de esta nueva reducción, se revisa el apartado 1 del artículo 81 del RIRPF indicando las nuevas cuantías de los rendimientos de trabajo a partir de las cuales se practica retención e ingreso a cuenta, en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente. Estas cuantías son el reflejo de la cuantía máxima de rendimiento íntegro de trabajo cuya cuota de retención es nula, teniendo en cuenta su situación personal y familiar y las normas de liquidación de un rendimiento, entre las que se encontraría la nueva reducción señalada en el párrafo anterior.

Las nuevas cuantías determinantes de la obligación de retener son las siguientes:

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 o más
	– Euros	– Euros	– Euros
Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	17.644	18.694
Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	17.197	18.130	19.262
Otras situaciones	15.876	16.342	16.867

En cuanto a la implementación de estos cambios, teniendo en cuenta que la modificación en esta materia se lleva a cabo una vez comenzado el ejercicio, el citado real decreto incorpora una nueva disposición transitoria vigésima primera con la que se pretende aclarar los efectos temporales de la nueva regulación y reducir las cargas administrativas derivadas de su implementación.

De esta forma, en el periodo impositivo 2024, para determinar el tipo de retención o ingreso a cuenta que se practicará sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad al 8 de febrero de 2024 a los que les resulte de aplicación el procedimiento general de retención, no se tendrán en cuenta los cambios introducidos por el Real Decreto 142/2024, de manera que seguirán resultando de aplicación las cuantías de la obligación de retener y la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en vigor a 31 de diciembre de 2023.

Por el contrario, a partir del 8 de febrero de 2024, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, se tendrá en cuenta la nueva redacción en vigor del artículo 81 y de la letra d) del apartado 3 del artículo 83 del reglamento, regularizándose, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha.

No obstante, con la finalidad de que los retenedores dispongan de un tiempo adicional para poder adaptar sus sistemas a los cambios operados, se articula la posibilidad de retrasar lo dispuesto en el párrafo anterior, a opción del pagador, de manera que resulte aplicable en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del 8 de marzo de 2024, en cuyo caso el tipo de retención o ingreso a cuenta que se practique sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará tomando en consideración la normativa vigente a 31 de diciembre de 2023.

2.1.6.2. Cambios en el sistema de retenciones como consecuencia de la extensión de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla a los residentes en la isla de La Palma

Como consecuencia de la extensión al ejercicio 2024 de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla a los residentes en la isla de La Palma analizada anteriormente, ha sido necesario establecer reglas especiales para su toma de consideración en el cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta, así como de los pagos fraccionados.

A tal efecto, el Real Decreto-Ley 4/2024 ha añadido un nuevo apartado 2 en la disposición adicional quincuagésima séptima de la LIRPF con la finalidad de regular tales aspectos.

En particular, en dicho ejercicio, la citada deducción solamente resultará de aplicación para determinar el tipo de retención e ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos a los que resulte de aplicación la citada deducción que hubieran sido satisfechos a partir del 28 de junio de 2024 o para determinar el tipo del pago fraccionado correspondiente al segundo trimestre.

En particular, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del trabajo a partir de dicha fecha, se regularizará, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, podrá realizarse, a opción del pagador, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del 28 de julio de 2024, en cuyo caso el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará sin tomar en consideración la extensión de dicha deducción.

2.1.7. Obligación de declarar por el impuesto

La elevación del umbral de tributación y de retención a 15.876 euros llevada a cabo por las modificaciones analizadas anteriormente tiene una última consecuencia en la obligación de declarar.

En concreto, el Real Decreto-Ley 4/2024 modifica el apartado 3 del artículo 96 de la LIRPF elevando de 15.000 a 15.876 euros la cuantía del umbral inferior de la obligación de declarar aplicable a los rendimientos del trabajo.

De esta forma, en 2024 estarán obligados a declarar los que obtengan rendimientos íntegros del trabajo de cuantía superior a 15.876 euros de más de un pagador, se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas, cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente o cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2025

A continuación, se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2025.

2.2.1. Rendimientos del trabajo

En el informe de 7 de junio de 2018, de la Subcomisión para la elaboración de un Estatuto del Artista en el seno de la Comisión de Cultura del Congreso de los Diputados (BOCG de 20 de junio de 2018), se recomendaba que se estudiaran distintas alternativas relativas al tratamiento en el impuesto de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por los artistas de manera excepcional en el tiempo (promediación basada en medias móviles, promediación del tipo impositivo o exención de un 30 % del rendimiento obtenido).

En ese escenario, tras analizar ambas alternativas, la Ley 7/2024 aprueba una nueva disposición adicional sexagésima aplicable a los rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional.

De esta forma, en primer lugar, define como rendimientos del trabajo obtenido por artistas los derivados de elaboración de obras literarias, artísticas o científicas a los que se refiere el artículo 17.2 d) de esta ley y de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

Una vez definido el ámbito objetivo, se especifica cuándo tales rendimientos se han obtenido de manera excepcional, esto es, que su obtención esté sujeta a cierta variabilidad, lo que justificaría la aplicación del mecanismo corrector que se propone.

Pues bien, se entiende que se produce tal circunstancia cuando los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos en el periodo impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción del 30 % por irregularidad (art. 18.2 de la LIRPF) procedente de las actividades artísticas anteriormente mencionada excedan del 130 % de la cuantía media de los referidos rendimientos imputados en los tres periodos impositivos anteriores.

De ser así, el citado exceso, con el límite de 150.000 euros, se minorará en un 30 %.

Ejemplo 2

En el ejercicio 2025, un contribuyente ha obtenido 10.000 euros de la elaboración de una obra literaria. En los ejercicios anteriores obtuvo los siguientes rendimientos:

- 2024: 0 euros.
- 2023: 8.000 euros de una relación laboral especial de artistas.
- 2022: 1.000 euros de la elaboración de otra obra literaria.

Aplicación del incentivo por obtención de rendimientos artísticos de carácter excepcional:

- Rendimiento íntegro del trabajo de actividades artísticas en 2025: 10.000 euros.
- Media de los tres años anteriores de rendimientos de tal naturaleza (9.000/3): 3.000 euros.
- Exceso 2025: 7.000 euros
- Reducción a practicar (7.000 × 30 %): 2.400 euros.

2.2.2. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de rendimientos de actividades económicas se han adoptado varias medidas con efecto en este ejercicio. Por una parte, la incorporación de una nueva reducción cuando se obtengan rendimientos procedentes de actividades artísticas. Por otra, las medidas tradicionales en relación con el método de estimación objetiva.

2.2.2.1. Rendimientos de actividades económicas provenientes de actividades artísticas

De forma análoga a lo explicado anteriormente en relación con los rendimientos del trabajo, se aprueba igualmente una nueva reducción con la que se pretende compensar la

obtención de rendimientos de actividades económicas por parte de artistas de manera excepcional.

A tal efecto, se definen como rendimientos de tal naturaleza los obtenidos por personas físicas en el periodo impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción del 30 % por irregularidad (art. 32.1 de la LIRPF) derivados del ejercicio de las siguientes actividades económicas:

- Actividades económicas clasificada en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, aprobadas junto con la instrucción para su aplicación por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.
- Actividades económicas consistentes en la prestación de servicios profesionales que por su naturaleza, si se realizasen por cuenta ajena, quedarían incluidas en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

De esta forma, al igual que lo señalado anteriormente en relación con los rendimientos del trabajo, cuando la cuantía de los rendimientos netos de tales actividades económicas obtenidos en el periodo impositivo excedan del 130 % de la cuantía media de los referidos rendimientos netos imputados en los tres periodos impositivos anteriores se reducirá en un 30 % el citado exceso.

Nuevamente debe tenerse en cuenta que la cuantía máxima de dicho exceso sobre la que se aplicará esta reducción será de 150.000 euros anuales.

Por último, debe advertirse que la citada reducción, en el caso de los rendimientos de actividades económicas, se calcula sobre el rendimiento neto, en vez del íntegro, y que no es infrecuente obtener rendimientos netos negativos en algún ejercicio. Por tanto, a efectos del cálculo de los rendimientos netos de actividades económicas a los que les sea de aplicación esta reducción, así como los de los tres periodos impositivos anteriores, se establece que se tengan en cuenta las siguientes reglas:

- Los gastos deducibles que sean comunes a otros rendimientos de actividades económicas se prorratearán de forma proporcional en función de la cuantía de los distintos rendimientos íntegros de actividades económicas computadas en dicho ejercicio.
- En caso de que, en alguno de los tres ejercicios anteriores, el rendimiento neto fuera negativo, se computará como cero a efectos del cálculo de dicha media.

La cuantía sobre la que se aplicará esta reducción no podrá superar los 150.000 euros anuales.

Ejemplo 3

Durante el ejercicio 2025 un escultor (grupo 861 del IAE) ha obtenido 200.000 euros en el ejercicio de su actividad económica. Además, compagina esta actividad con el ejercicio de la abogacía por cuenta propia, habiendo obtenido por esta actividad 50.000 euros.

Para el ejercicio de tales actividades ha incurrido en los siguientes gastos:

- Seguridad Social: 3.000 euros.
- Alquiler taller escultura: 12.000 euros.
- Suministros varios taller: 8.000 euros.
- Gastos ejercicio abogacía: 3.000 euros.

El rendimiento neto de la actividad económica de escultor obtenido en los ejercicios anteriores ha sido de: 30.000 (2024), – 15.000 (2023) y 0 euros (2022).

Determinar la reducción a practicar por obtener un rendimiento de actividades artísticas de carácter excepcional:

Rendimiento neto de actividad artística 2025:

- Rendimientos íntegros: 200.000 euros.
- Gastos:
 - Alquiler taller: 12.000 euros.
 - Suministros: 8.000 euros.
 - Seguridad Social ($3.000 \times 200.000/250.000$): 2.400 euros.
- Rendimiento neto: 177.600
- Rendimiento neto medio (2022-2024) $[(30.000 + 0 + 0)/3]$: 10.000 euros.
- Exceso en 2025: 167.600 euros.
- Límite: 150.000 euros.
- Reducción a practicar: 45.000 euros.

2.2.2.2. Rendimientos netos de actividades económicas determinados con arreglo al método de estimación objetiva

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, las medidas introducidas con efectos a partir del 1 de enero de 2024 afectan fundamentalmente a los contribuyentes en estimación objetiva, si bien también hay alguna medida que afectaría a los contribuyentes en estimación directa.

Su contenido se detalla a continuación.

A) Límites excluyentes para la aplicación del método de estimación objetiva

De manera análoga a lo realizado desde el año 2016, el Real Decreto-Ley 9/2024 modificó la disposición transitoria trigésima segunda de la LIRPF con la finalidad de prorrogar la aplicación de los límites excluyentes de aplicación de este método que vienen aplicándose desde fecha.

En consecuencia, tras la aprobación del citado real decreto-ley, el volumen de rendimientos íntegros del año 2024 que se debe considerar para el conjunto de sus actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, será de 250.000 euros, en vez de 150.000 euros, y de 125.000 euros, en vez de 75.000 euros, en el caso de operaciones en las que exista obligación de expedir factura. Igualmente, el límite relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior que hay que tener en cuenta queda fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000 euros.

En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, se eleva, igualmente, el límite excluyente relativo al volumen de compras en bienes y servicios del año anterior que se debe tener en cuenta, quedando fijado en 250.000 euros, en vez de 150.000 euros.

Ahora bien, en la sesión celebrada en el Congreso de los Diputados el 22 de enero de 2025 no fue convalidado dicho real decreto-ley, lo que determina que dejó de producir efectos jurídicos a partir del 23 de enero de 2025. O lo que es lo mismo, entre los días 1 de enero y 22 de enero de 2025, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIRPF, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 9/2024, estuvo plenamente vigente, siendo las magnitudes excluyentes las fijadas por dicha disposición, por lo que los contribuyentes del IRPF, con base en sus ingresos y gastos de 2024, han iniciado el periodo impositivo con la certeza de poder determinar su rendimiento con arreglo al método de estimación objetiva en 2025.

Al respecto conviene recordar que, en aras del principio de seguridad jurídica, el artículo 34.1 del RIRPF establece que «la exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia». De esta manera, en caso de incurrir de manera sobrevenida en causa de exclusión (realizar actividad económica

fuera de España, superar alguna magnitud específica [plantilla, elementos de transporte, etc.]), los efectos de dicha exclusión se demoran al ejercicio siguiente.

Pues bien, a esa misma conclusión es a la que deberíamos llegar en el presente caso, pues el contribuyente ha comenzado el ejercicio cumpliendo todos los requisitos para poder determinar su rendimiento neto con arreglo al método de estimación objetiva y es un acontecimiento posterior (la reducción de umbrales derivado de la no convalidación) lo que le hace incurrir en una causa sobrevenida de exclusión.

Por tanto, los contribuyentes afectados podrán continuar determinando el rendimiento neto de su actividad en 2025 con arreglo al método de estimación objetiva, sin perjuicio de que, al haberse producido una causa de exclusión en este año, estos contribuyentes, si no se cambia la normativa del impuesto, pasarán a estar en estimación directa en 2026, 2027 y 2028.

B) Orden de módulos para el ejercicio 2025

La Orden HAC/1347/2024 desarrolla para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF de manera análoga a la orden de módulos del ejercicio 2024, manteniendo idénticas tanto la cuantía de los signos, índices o módulos como las instrucciones de aplicación.

De esta forma, junto a la tradicional reducción del 5 % del rendimiento neto de módulos, se mantienen los nuevos índices correctores aplicables desde 2022 por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica.

No obstante, presenta los siguientes cambios respecto al ejercicio anterior:

- Se suprime la minoración del rendimiento neto previo en el 35 % del precio de adquisición del gasóleo agrícola y el 15 % del precio de adquisición de los fertilizantes, aplicables para actividades agrícolas y ganaderas.
- Se suprime la reducción del 20 % del rendimiento neto de módulos en relación con las actividades económicas desarrolladas en el municipio de Lorca y en la isla de La Palma.
- Se traslada del anexo II al anexo I la actividad económica «producción del mejillón en batea».
- Deja de tenerse en cuenta para el cómputo de la magnitud excluyente basada en el volumen de ingresos para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

2.2.3. Nueva escala aplicable a las rentas del ahorro

La Ley 7/2024 ha aprobado una nueva escala aplicable a la base liquidable del ahorro a partir de 2025 en la que se ha elevado el tipo marginal aplicable a partir de 300.000 euros, con una subida de 2 puntos en el tipo marginal (la mitad en la escala estatal y la otra mitad en la autonómica). Como consecuencia de lo anterior, la escala estatal aplicable a la base liquidable del ahorro (art. 66 de la LIRPF) y la escala autonómica (art. 76 de la LIRPF) será a partir del 1 de enero de 2025 la siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000	570	44.000	10,5
50.000	5.190	150.000	11,5
200.000	22.440	100.000	13,5
300.000	35.940	En adelante	15

De manera correlativa, en el caso de los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero, aplicarán la nueva escala prevista en el artículo 66.2 de la LIRPF, resultante de la agregación de las dos escalas anteriores, esto es, la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	100.000	27
300.000	71.880	En adelante	30

Por último, la elevación en los tipos marginales derivados de las nuevas escalas se traslada al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados), de manera que aplicarán la siguiente escala:



Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
-	-	-	-
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	100.000	27
300.000	71.880	En adelante	30

2.2.4. Deducciones en cuota íntegra

En materia de deducciones en cuota íntegra, el Real Decreto-Ley 9/2024, con la finalidad de mejorar la eficiencia energética de viviendas, amplió un año más el ámbito temporal de aplicación de la deducción prevista al efecto en la normativa reguladora del impuesto. De esta forma, se pretendía que se dispusiera de un mayor plazo para poder acometer tales obras que permiten reducir el consumo de energía primaria no renovable o la demanda de calefacción o de refrigeración de las mismas.

De igual manera, con la misma finalidad se amplió el ámbito temporal de aplicación de la deducción prevista para la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga.

No obstante, la posterior no convalidación del citado real decreto-ley en la sesión celebrada en el Congreso de los Diputados el 22 de enero de 2025 supuso que dejara de producir efectos jurídicos a partir del 22 de enero de 2025. O lo que es lo mismo, que las modificaciones señaladas solamente producirán efectos en 2025 respecto de aquellos contribuyentes cuyo impuesto se hubiera devengado en el plazo comprendido entre el 1 y el 22 de enero de 2025, ambos incluidos.

Ahora bien, de estas dos medidas ya se ha corregido la situación señalada en relación con una de ellas. De esta forma, el Real Decreto-Ley 3/2025 ha vuelto a aprobar la redacción inicialmente dada por el Real Decreto-Ley 9/2024 en relación con la deducción prevista para la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga.

Teniendo en cuenta que dicha redacción produce efectos desde el 1 de enero de 2025, el problema señalado ha quedado totalmente corregido en relación con esta deducción.

2.2.5. Obligación de declarar por este impuesto

El Real Decreto-Ley 9/2024 contenía también otra medida con la que se pretendía reducir las obligaciones tributarias de perceptores de rentas más bajas. En concreto, elevaba de 1.500 a 2.500 euros la cuantía total de los rendimientos íntegros del trabajo procedentes del segundo y restantes pagadores, con la finalidad de que operara, en estos casos, el límite general de 22.000 euros de rendimientos íntegros del trabajo para estar obligado a presentar declaración por este impuesto.

Al igual que en relación con otras medidas anteriormente comentadas, la no convalidación del citado real decreto-ley supone que dicha medida solamente tenga efectos para aquellos contribuyentes cuyo impuesto se hubiera devengado en el plazo comprendido entre el 1 y el 22 de enero de 2025, ambos incluidos.

3. Análisis de la doctrina administrativa

Además de las modificaciones normativas, se ha incorporado en este artículo una relación de las consultas tributarias vinculantes y resoluciones del TEAC más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2024 relativas al IRPF.

3.1. Exenciones

3.1.1. Exenciones. Pensión de incapacidad de clases pasivas. Agravamiento de la enfermedad del consultante. Consulta V0702/2024

El consultante venía disfrutando de una pensión de incapacidad de clases pasivas. Con posterioridad a su retiro, solicitó la revisión del grado de incapacidad para la pensión por inutilidad para el servicio, dictaminándose que la lesión o enfermedad que motivó el retiro del consultante le producía una gran invalidez, presentando además una incapacidad permanente y absoluta para todo tipo de trabajo, profesión y oficio.

En cuanto al tratamiento fiscal de la prestación percibida, en esta consulta se aclara que, al sobrevenir con posterioridad –si bien, antes de alcanzar la edad de jubilación forzosa– una situación de agravamiento de la enfermedad del consultante (que motivó su pase a retiro por incapacidad permanente para el servicio) que da lugar al reconocimiento de su incapacidad permanente y absoluta para todo tipo de trabajo, profesión y oficio, y de su gran invalidez, por parte del órgano competente, la pensión que actualmente percibe del régimen de clases pasivas del Estado está exenta de tributación en el IRPF, puesto que se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 7 g) de la LIRPF.

3.1.2. Exención por indemnización por daños personales por responsabilidad civil. Responsabilidad civil subsidiaria. Consulta V0440/2024

El consultante percibió una indemnización de la Administración penitenciaria al ser declarada responsable subsidiaria del pago de la misma derivada de los daños personales sufridos.

Al respecto, la consulta confirma que la exención prevista en el artículo 7 d) de la LIRPF resulta igualmente aplicable al tratarse de indemnizaciones por responsabilidad civil por daños personales reconocidas judicialmente, estableciendo dicha sentencia tanto la indemnización como la responsabilidad civil subsidiaria asumida por la Administración.

3.1.3. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Retribuciones no específicas. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024

El TEAC aclara que, a efectos de realizar el cálculo proporcional de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se tomará en el denominador el número total de días del año en el caso de que durante todo el año natural haya existido relación de ajenidad con el pagador de los citados rendimientos. En caso contrario, se deberá atender al tiempo de prestación del servicio con el citado pagador durante el periodo impositivo analizado.

Igualmente, en el caso de que el contribuyente hubiera mantenido dos o más relaciones de dependencia o ajenidad en el periodo impositivo, el cálculo de la exención correspondiente a las retribuciones no específicas se realizará individualizadamente para cada uno de los pagadores en cuya relación de dependencia o ajenidad se haya producido desplazamiento al extranjero, teniendo en cuenta las retribuciones por él abonadas, así como el tiempo de vigencia, en cada periodo impositivo, de cada relación de dependencia o ajenidad, sin perjuicio de la aplicación agregada del límite cuantitativo de 60.100 euros.

3.1.4. Exención por trabajos realizados en el extranjero. En general. Empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024

En esta resolución se aclara que, en el caso de empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero, para poder aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero a las retribuciones por ellos percibidas, además del cumplimiento del resto de los requisitos exigidos, debe acreditarse una ventaja o utilidad específica que vaya más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia

a la organización internacional y la realización de un trabajo específico que trascienda a las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional.

3.2. Rendimientos del trabajo

3.2.1. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Complemento de maternidad por aportación demográfica a la Seguridad Social. Consulta V0846/2024

Al consultante, la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social le reconoció el derecho a percibir el complemento de maternidad, procediendo a la liquidación de atrasos del mismo desde abril de 2018 hasta agosto de 2022.

En esta consulta se aclara que, al no venir determinado el abono de tal prestación por una sentencia reconociendo el derecho del contribuyente a su obtención, procederá la aplicación de la regla de atrasos prevista en el artículo 14.2 b) de la LIRPF, de manera que deberá presentar las correspondientes autoliquidaciones complementarias en el plazo que media entre el cobro del atraso y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por este impuesto.

3.2.2. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Incremento retributivo vinculado a la evolución del producto interior bruto (PIB). Consulta V0378/2024

En esta consulta se aclara la imputación temporal del incremento retributivo vinculado a la evolución del PIB. Se tiene derecho al mismo, de acuerdo con la Ley de presupuestos generales del Estado de 2023, si el PIB nominal de ese año iguala o supera las previsiones. Ahora bien, para su exigibilidad es necesario esperar a la publicación de los datos del PIB, siendo acordado a través de un acuerdo del Consejo de Ministros, circunstancia que se produce en febrero de 2024. Por tanto, dicho complemento retributivo debe imputarse a 2024.

3.2.3. Rendimientos del trabajo. Cesión del bonus a la empresa a cambio de una rentabilidad. Consulta V2019/2024

En esta consulta se analizan los efectos en el IRPF derivados de la inversión del bonus al que tiene derecho un empleado en un préstamo a favor de su empresa, percibiendo por tal cesión un interés.



Al respecto se indica que la inversión del bonus no modifica su calificación como rendimiento del trabajo, debiendo imputarse al momento en el que el mismo resulte exigible. En cuanto al interés que percibirá posteriormente por la inversión de dicho bonus, se matiza que deberá calificarse como rendimiento del capital mobiliario hasta la cuantía que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. En caso de exceder de la misma, dicho exceso constituirá un rendimiento del trabajo, en la medida en que la determinación de dicha cuantía depende del grado de cumplimiento de los objetivos de crecimiento fijados y, por tanto, de la contribución de los directivos a la consecución de tales objetivos y de los servicios prestados por estos.

3.2.4. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda con suministros incluidos. Consulta V1201/2024

En esta consulta se aclara que los consumos de electricidad y gas –en cuanto se puedan determinar de forma individualizada respecto a la vivienda– no se encuentran comprendidos en la valoración del rendimiento del trabajo en especie consistente en la utilización de vivienda propiedad del pagador, por lo que los gastos de esos consumos (en cuanto asumidos por el pagador) constituyen un rendimiento adicional del trabajo para el empleado en especie que deberán ser computados.

3.2.5. Rendimientos del trabajo en especie. Cesión gratuita de vivienda desde la que se teletrabaja. Consulta V0711/2024

En este supuesto, la empresa del consultante le ha cedido de forma gratuita una vivienda desde la que está teletrabajando y se cuestiona si este hecho determinaría un menor valor de la retribución en especie.

Al respecto, teniendo en cuenta que el acceso al trabajo en remoto es voluntario, así como la elección del lugar desde el que llevarlo a cabo, la consulta concluye que la utilización de la vivienda como espacio para teletrabajo no afecta a la cuantía de la retribución en especie a computar por el trabajador.

3.2.6. Rendimientos del trabajo. Régimen de dietas. Consulta V1508/2024

En esta consulta se aclara que, en el caso de conductores de una empresa de transporte que realizan rutas tanto dentro del territorio nacional como internacional, cuando hayan pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, teniendo en cuenta que en el mismo día de conducción hay un

desplazamiento al extranjero, estará exceptuada de gravamen por gastos de manutención la cuantía de 91,35 euros diarios (cuantía prevista para los supuestos de desplazamientos al extranjero con pernocta).

3.2.7. Rendimientos del trabajo. Reducción por irregularidad. Resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024

En esta resolución establece el TEAC que, cuando no resulte de aplicación la exención vinculada a la prestación contributiva por desempleo en forma de «pago único», al rendimiento íntegro del trabajo obtenido le resultará de aplicación la reducción del 30 % por irregularidad cuando el importe así percibido traiga como causa última el haber tenido un periodo de ocupación cotizada de más de dos años.

3.2.8. Rendimientos del trabajo. Prestaciones percibidas de la Mutualidad Laboral de la Banca. Aplicación de la disposición transitoria segunda. Resolución del TEAC de 22 de abril de 2024

El TEAC ha establecido que la prestación de la Seguridad Social percibida por antiguos mutualistas de la Mutualidad Laboral de la Banca debe quedar sujeta al siguiente régimen fiscal:

- Cuando se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca con anterioridad al 1 de enero de 1967 no concurren las circunstancias contempladas en la disposición transitoria segunda de la LIRPF, lo que determina que deba excluirse como rendimiento del trabajo el 100 % de la parte de la prestación percibida de la Seguridad Social correspondiente a dichas aportaciones.
- Cuando se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978 resulta procedente la aplicación de la disposición transitoria segunda de la LIRPF, debiéndose integrar en la base imponible del IRPF como rendimientos del trabajo la parte de la prestación correspondiente a dichas aportaciones conforme con los apartados segundo y tercero del citado texto legal.
- Las aportaciones realizadas con posterioridad al 1 de enero de 1979 fueron contribuciones a la Seguridad Social y no a una mutualidad de previsión social, no resultando procedente la aplicación de la disposición transitoria segunda de la LIRPF a la parte de prestación pública correspondiente a dichas contribuciones. En consecuencia, se deberá integrar en la base imponible del IRPF como rendimientos del trabajo el 100 % de su importe.

3.3. Rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario

3.3.1. Rendimientos del capital inmobiliario. Imputación de rentas inmobiliarias. Consulta V1262/2024

Para que dos viviendas puedan considerarse como una sola vivienda habitual es necesario que las mismas estén unidas interiormente y habitadas de forma permanente, circunstancias que no concurren en este caso, pues las dos viviendas ubicadas en el mismo edificio, una en la primera planta y otra en la segunda, no tienen comunicación interior, sino que están conectadas por las escaleras y el ascensor comunitario. Por tanto, la consulta concluye que se deberá imputar renta inmobiliaria en la vivienda que no se considere habitual.

3.3.2. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducción por arrendamiento de viviendas a una fundación para alquiler social. Consulta V1068/2024

En la consulta se señala que, en el caso de suscribir un contrato de arrendamiento de la vivienda con una fundación que lo va a destinar como «piso tutelado de inmigrantes, menores y personas en riesgo de exclusión social», resultará de aplicación la reducción del 70 % del rendimiento neto positivo en caso de que la arrendataria sea una fundación a la que sea de aplicación el régimen regulado en el título II de la Ley 49/2002 que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, o 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 caso contrario, la reducción a practicar será la del 50 %, si bien para ello será necesario que, por los hechos y los términos del objeto del contrato de arrendamiento, quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda y que el uso exclusivo de la misma recaiga en la persona física determinada en el contrato de arrendamiento.

3.4. Rendimientos de actividades económicas

3.4.1. Rendimientos de actividades económicas. Alquiler de inmuebles. Alcance de los servicios complementarios. Consulta V1778/2024

De acuerdo con la LIRPF, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Igualmente, en ausencia de tal persona, se calificará como rendimiento de actividad económica cuando el arrendamiento no se limite a la mera puesta a disposición de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complemente con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos.

Ahora bien, en esta consulta se aclara no son servicios complementarios de la industria hotelera otros servicios como la realización de rutas de senderismo o visitas turísticas guiadas y el servicio de transporte a los inmuebles.

Por tanto, no afectarían tales servicios a la calificación de la renta derivada del alquiler, sin perjuicio de que la prestación de tales servicios se califiquen como rendimiento de actividades económicas al ser una actividad independiente de la actividad de arrendamiento.

3.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales

3.5.1 Ganancias y pérdidas patrimoniales. Imputación temporal. Pérdidas de Afinsa. Consulta V0652/2024

El contribuyente ha sido informado del importe definitivo que no podrá recuperar de los productos de la entidad Afinsa en los que invirtió en su momento. En este caso, para la imputación temporal de la pérdida patrimonial resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 14.2 k) de la LIRPF, esto es, se imputará al ejercicio en el que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito, circunstancia que se produce en 2023 con la sentencia que concluye el concurso de Afinsa.

3.5.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Individualización. Expropiación a comunidad de propietarios. Consulta V1510/2024

En la consulta se señala que la indemnización por la expropiación de un terreno común de una comunidad de propietarios se considera una ganancia o pérdida patrimonial para los copropietarios en el momento de la ocupación del terreno. Por tanto, si el contribuyente adquiere la vivienda ubicada en dicho edificio después de la expropiación, no tiene por qué computar la ganancia correspondiente a la expropiación efectuada previamente, debiendo tributar por ella los vendedores, esto es, los copropietarios en el momento de la expropiación.

No obstante, como el justiprecio se reparte entre los miembros de la comunidad de propietarios con posterioridad a la adquisición de la vivienda, la cantidad percibida por el consultante se considerará un ajuste en el valor de adquisición de la vivienda.

3.5.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de nuda propiedad con reserva de usufructo. Reglas de cálculo. Consulta V1812/2024

En la consulta se plantea transmitir la nuda propiedad de un inmueble reservándose el usufructo.

Al respecto, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial, se aclara en esta consulta que el valor de transmisión de la nuda propiedad será la diferencia del valor total del inmueble restándole el valor del usufructo en el momento en el que se produzca la donación, pudiendo utilizar la misma proporción para determinar qué parte del valor de adquisición corresponde a la nuda propiedad y al usufructo. Por su parte, para conocer qué parte del valor del inmueble se corresponde con el usufructo y con la nuda propiedad se aplicará lo dispuesto en el artículo 26 a) de la LISD.

3.5.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Bienes recibidos a cambios de reseñas. Consulta V0696/2024

El consultante participaba en un programa donde elegía productos de muestra para probar y reseñar en un *marketplace*. Después de un periodo de tiempo, si el vendedor no reclamaba los productos, el consultante podía quedarse con ellos, pero no venderlos.

Al respecto, en relación con la obtención de tales productos a cambio de la reseña, esta consulta aclara que dará lugar a una ganancia de patrimonio, pues cabe entender (conforme con los términos en los que se formula la consulta) que la opinión expresada por el consultante sobre el producto, mediante la realización de una reseña en la página web que se los suministra, no deriva de relación laboral alguna ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad, sino que la reseña se realiza como mero consumidor dentro de ámbito de la relación con obligaciones recíprocas que se establece entre los suministradores de los productos (entrega o utilización de los mismos) y el consultante (expresar sus opiniones como consumidor).

3.5.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Aportaciones de bienes privativos a la sociedad legal de gananciales. Consulta V0003/2024 y Resolución del TEAC de 23 de enero de 2024

La cuestión que se dilucida es si la aportación de bienes de carácter privativo a la sociedad de gananciales produce algún efecto en el IRPF.

Al respecto, el artículo 11.3 de la LIRPF establece que la titularidad de los bienes y derechos de la sociedad de gananciales se atribuirá por mitad a cada uno de ellos. Por tanto, como el aportante y el adquirente del 50 % del porcentaje de titularidad aportado a la sociedad de gananciales son la misma persona, por el 50 % de la aportación no se produce ninguna transmisión, sin embargo, sí se produciría por la parte que corresponde al cónyuge no aportante (50 %).

En consecuencia, la aportación realizada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales de un bien de su exclusiva titularidad que, a efectos del impuesto y por aplicación del citado artículo 11.3 de la ley del impuesto, se considera tras la aportación de titularidad de ambos cónyuges por mitad, constituirá en el aportante una alteración en la composición de su patrimonio que generará una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

3.5.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Consolidación del dominio por donación del usufructo. Valor y fecha de adquisición para futuras transmisiones. Consulta V1614/2024

En esta consulta se analizan los efectos de la consolidación del dominio cuando la causa de esta fuera diferente a la del fallecimiento del usufructuario o la extinción del plazo del usufructo. En concreto, el consultante adquirió la nuda propiedad del bien y posteriormente consolidó la plena propiedad como consecuencia de la donación del usufructo por el usufructuario.

En estos casos, resulta relevante la forma en cómo se liquide en el ISD dicha consolidación (art. 51.4 del RISD). Siguiendo el artículo 51.4 del RISD, si la mayor liquidación fuera la que se encuentra pendiente de la desmembración del dominio, la fecha de adquisición del usufructo donado será la del fallecimiento del causante. Si la mayor liquidación fuera la del negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo, la fecha de adquisición del usufructo será la de la donación. Por su parte, el valor de adquisición también será diferente, según se liquide de una forma u otra, por lo que afectará al cálculo de la futura ganancia o pérdida patrimonial.

3.5.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Consulta V0773/2024

El consultante adquirió una nueva vivienda tras su divorcio, permaneciendo su excónyuge en la vivienda que constituyó su residencia habitual hasta el momento del divorcio. Posteriormente, se plantea vender ambas viviendas y pregunta sobre la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en relación con la venta de sus propiedades.

Al respecto, la consulta aclara que, según la jurisprudencia del TS, en los supuestos de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que determinen para uno de los cónyuges el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando para el cónyuge que permaneció en la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Por tanto, sería posible cumplir con dichos requisitos en ambas viviendas, en la que reside actualmente y en la que ha venido residiendo su excónyuge, por lo que resultará de aplicación la exención por reinversión a la ganancia patrimonial obtenida con la venta de ambas viviendas.

3.5.8. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cesión obligatoria de terrenos a un ayuntamiento en una operación urbanística. Consulta V0695/2024

En este caso, el contribuyente está obligado a transmitir gratuitamente estos terrenos al ayuntamiento debido a una actuación urbanística.

Al respecto, la consulta recuerda que las cesiones obligatorias de terrenos a los ayuntamientos constituyen una carga urbanística que han de soportar los propietarios en el proceso de urbanización de los mismos.

Por tanto, de forma análoga al IVA, en el que se señaló respecto de este tipo de cesiones indicando que no existe ninguna operación sujeta al citado tributo por dicha cesión, se concluye igualmente que dicha cesión no produce alteración alguna en la composición de su patrimonio.

3.5.9. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Efecto de la devolución de la plusvalía municipal. Consulta V0718/2024

En esta consulta se aclara que, en los supuestos de devolución de la plusvalía inicialmente pagada, al no haberse producido un incremento en su valor, sino una pérdida, no afecta a la liquidación del IRPF del año en el que se reintegra al contribuyente, sino que su impacto se produce modificando el valor de adquisición del que ha formado parte para determinar la ganancia o pérdida patrimonial producida por la transmisión del inmueble, lo que obliga a presentar una autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio en que tal transmisión se llevó a cabo.

3.5.10. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Aportación no dineraria. Inaplicación del régimen FEAC y criterio para delimitar qué efectos de la ventaja fiscal se deben eliminar. Resoluciones del TEAC de 22 de abril, 27 de mayo, 19 de noviembre y 12 de diciembre de 2024

Una vez declarado que la finalidad principal de una operación FEAC era evitar la tributación en el IRPF del socio aportante de los beneficios repartibles acumulados bajo las acciones aportadas (interponiendo en su lugar una sociedad que aplicará la exención del art. 21 de la LIS), la efectiva aplicación del artículo 89.2 de la LIS exige interpretar que los beneficios repartidos después de dicha operación (obtenidos ya por una sociedad que aplicará la exención del art. 21 de la LIS) son consumación o materialización del fraude o abuso declarado, de modo que, por su importe, se pone fin al inicial diferimiento de la tributación de la plusvalía generada por la aportación no dineraria.

Lo mismo resulta igualmente predicable en el caso en el que los efectos abusivos se materializan en el ejercicio en el que la persona física aportante obtenga, a través de la *holding*, la disponibilidad de los recursos generados por la realización de las plusvalías tácitas, ya existentes en el momento de realizar la aportación, que fueron repartidos a dicha *holding*, teniendo en cuenta la totalidad de las circunstancias producidas hasta ese momento.

Por último, se señala que no se aprecian razones jurídicas (mercantiles o contables) ni económicas que justifiquen la razón o interés por los que se elige repartir el beneficio más reciente y no los anteriores. Por ello, a los efectos fiscales que nos ocupan, pasar por dicha elección solo supondría dejar al albur de la voluntad de quienes han diseñado y participado en el abuso la neutralización o desactivación de las consecuencias de su regularización, por lo que los beneficios repartidos no serán los obtenidos posteriormente, sino los acumulados en el momento de realizar la operación FEAC.

3.6. Mínimo por descendientes

3.6.1. Acreditación de la situación de discapacidad. Pensión por jubilación. Resolución del TEAC 19 de julio de 2024

En esta resolución, el TEAC aclara que, en los supuestos en los que existe un reconocimiento previo de una pensión por incapacidad permanente (total, absoluta o de gran invalidez), circunstancia por la que la ley establece que queda acreditada la condición de persona con discapacidad, cuando luego posteriormente se llegue a la edad de jubilación, el contribuyente mantendrá su derecho a aplicar el mínimo por discapacidad sin que le sea exigible acreditar un grado de discapacidad igual o superior al 33 %.

3.7. Deducciones en cuota íntegra y líquida

3.7.1. Deducción por inversión en vivienda habitual. Vivienda adquirida antes de 2013. Régimen transitorio. Resolución del TEAC de 22 de abril de 2024

El TEAC establece el derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda en relación con viviendas adquiridas antes de enero de 2013 cuando, a pesar de no haber practicado deducción con anterioridad a dicha fecha, se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Cuando el motivo de no haber practicado deducción antes de 2013 fue porque no estaban obligados a presentar declaración por razón de las rentas obtenidas.
- Cuando el motivo de no haber practicado deducción antes de 2013 fue porque, estando obligados a presentar declaración por razón de las rentas y habiéndola presentado, no hubieran tenido en ninguno de tales periodos cuota íntegra para poder aplicarla.

3.7.2. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Vehículo adquirido con cargo a la sociedad de ganancias. Consulta V1400/2024

En esta consulta se aclara que, a pesar de que el vehículo se ha adquirido con fondos gananciales, la deducción debe ser aplicada exclusivamente por el cónyuge que figure como titular del vehículo en la matriculación.

3.7.3. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Adquisición de vehículo km 0. Consulta V0379/2024

Para tener derecho a la deducción es necesario que el vehículo adquirido se matricule por primera vez en España a nombre del contribuyente.

Por tanto, en esta consulta se indica que no es posible aplicar la deducción a un vehículo km 0 adquirido a un concesionario, al no cumplir tal requisito. Lo anterior no es obstáculo para poder aplicar la deducción en relación con un sistema de recarga instalado en su vivienda.

3.7.4. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga. Adquisición de vehículo usado en el extranjero que se matricula por primera vez en España. Consulta V1018/2024

Para tener derecho a la deducción es necesario que el vehículo adquirido se matricule por primera vez en España a nombre del contribuyente y que se trate de un vehículo nuevo. Por tanto, en esta consulta se aclara que no es posible aplicar la deducción a un vehículo usado adquirido en el extranjero y que, tras su importación, se matricula por primera vez en España a nombre del contribuyente, al no cumplir tal requisito.

3.7.5. Deducción por obras de rehabilitación energética. Obras realizadas por el arrendatario. Consulta V2362/2024

Uno de los requisitos para aplicar la deducción es que la vivienda en la que se llevan a cabo tales obras sea titularidad del contribuyente. En este caso, el consultante llevaba cinco años siendo arrendatario de una vivienda en la cual pretende instalar placas fotovoltaicas para mejorar su eficiencia energética, obras cuyo coste sufraga en su totalidad y respecto de las que cuenta con el permiso del arrendador.

Al respecto, la consulta aclara que no es posible aplicar la deducción por parte de un arrendatario.

3.8. Tributación conjunta

3.8.1. Tributación conjunta. Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024

En esta resolución se establece que, en los casos de separación legal o ausencia de vínculo matrimonial en los que la guarda y custodia de los hijos sea compartida, si no se justifica la existencia de mutuo acuerdo entre los progenitores para que la tributación conjunta se acoja uno u otro, mutuo acuerdo que deberá ser previo a la presentación de las declaraciones, los dos progenitores, y también todos los hijos, deberán tributar en régimen de tributación individual.

4. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Por último, se ha incorporado en este artículo una relación de las sentencias más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2024 por el TS relativas al IRPF, señalando el criterio interpretativo contenido en cada una de ellas.

4.1. Rendimientos de actividades económicas. Cantidades percibidas por los árbitros de la ACB. Calificación de la renta. Sentencia 836/2024, de 16 de mayo

En esta sentencia, después de valorar las condiciones específicas de contratación y la forma en la que se desarrolla su labor, modifica el criterio sostenido por la Administración tributaria señalando que los rendimientos obtenidos por los árbitros de baloncesto que se perciben de las federaciones o de las ligas profesionales, en cuanto trabajador autónomo que organiza su actividad de arbitraje, deben calificarse como rendimientos íntegros por actividades económicas y no como rendimientos del trabajo.

4.2. Rendimientos de actividades económicas. Vehículos afectos. Agentes de seguro. Sentencia 1872/2024, de 25 de noviembre

El TS ha manifestado que no cabe equiparar a los agentes de seguros con los agentes comerciales, de manera que aquellos no se encuentran incluidos en el artículo 22.4 d) del RIRPF, lo que exige que acrediten la utilización exclusiva del vehículo en la actividad económica para considerarlo afecto a la misma.

4.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de acciones no cotizadas. Tasación pericial contradictoria. Sentencia 4/2024, de 12 de enero

Al respecto, el TS ha establecido que la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad no cotizada en mercados efectuada por aplicación de las reglas de valoración contenida en el artículo 37.1 b) de la LIRPF no constituye una comprobación de valor en la que se empleen los medios de comprobación del artículo 57.1 a) y/o i) de la LGT, por lo que no resulta de aplicación la normativa de la tasación pericial contradictoria ni es admisible su utilización en la corrección de la liquidación tributaria resultante.

4.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Retasación del justiprecio (art. 58 de la LEF). Cálculo de la ganancia e imputación temporal. Sentencia 1791/2024, de 8 de noviembre

El TS ha señalado que la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la retasación de bienes expropiados (art. 58 de la LEF) no trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente con la expropiación del bien o derecho, sino que, por el contrario, se trata de valorar de nuevo tal ganancia

estableciendo un nuevo justiprecio, de acuerdo con la configuración legal de la ganancia, de manera que el valor de adquisición es el determinado por la adquisición del bien o derecho.

En cuanto a su imputación, la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación debe imputarse temporalmente cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación del modo establecido en sentencias previas (sentencias del TS de 26 de mayo y 12 de julio de 2017), por las que el incremento reconocido en la resolución –administrativa o judicial– que lo resuelva debe imputarse al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme si contiene la determinación final e inmodificable del justiprecio.

4.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdida de la condición de socio por venta de todas sus acciones. Regla especial de cuantificación. Sentencia 1680/2024, de 24 de octubre

En esta sentencia, el TS analiza cuál es la regla que debe aplicarse en caso de pérdida de la condición de socio por la venta de todas sus acciones (art. 37.1 b) [transmisión onerosa de acciones no admitidas a cotización] o art. 37.1 e) de la LIRPF [separación de socios]). Pues bien, el TS ha señalado que la pérdida de la condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones no puede ser considerado «separación del socio» a los efectos de aplicar la norma de valoración del artículo 37.1 e) de la LIRPF, sino que resultará de aplicación la norma de valoración del apartado b) de la citada disposición (transmisión onerosa de acciones no cotizadas).

4.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cómputo de pérdidas patrimoniales en supuestos de transmisiones a título lucrativo. Sentencia 1675/2024, de 23 de octubre

En relación con la posibilidad de computar una pérdida patrimonial cuando el bien se transmite a título lucrativo, el TS elimina cualquier duda al respecto señalando que no procede computar, a efectos de este impuesto, las pérdidas patrimoniales declaradas debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

4.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Prevalencia de la regla especial. Aportación no dineraria vs. Operaciones vinculadas. Sentencia 959/2024, de 30 de mayo

En esta sentencia, el TS aclara que, en los supuestos en los que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de aportaciones no dinerarias

a una sociedad vinculada, debe prevalecer la norma específica de valoración prevista para las aportaciones no dinerarias (art. 37.1 d) de la LIRPF) sobre las reglas especiales de valoración relativas a operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF). Siendo así, puede acudir-se a la comprobación de valores, empleando los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 de la LGT, realizándose la comprobación de valores por la Administración y ofreciendo la posibilidad al obligado tributario de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme a los artículos 134 y 135 de la LGT.

4.8. Reducción en base imponible. Cantidades abonadas en concepto de pensión compensatoria acordada en convenio regulador previa a la sentencia judicial que lo ratifique. Sentencia 1397/2024, de 23 de julio

El TS modifica el criterio mantenido por la Administración tributaria al permitir que la reducción en la base imponible por las cantidades abonadas en concepto de pensión compensatoria a favor del cónyuge, satisfechas por decisión judicial, resulte aplicable desde la fecha en la que se suscribe el convenio regulador entre las partes que hubiere establecido su pago, siempre que la ulterior sentencia judicial que lo ratifique no modifique lo pactado en dicho convenio regulador.

4.9. Regímenes especiales. Entidades en régimen de atribución de rentas. Sociedad en formación. Sentencia 1100/2024, de 20 de junio

El TS ha confirmado el criterio defendido por la Administración tributaria en cuya virtud, durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, no procede la sujeción de la entidad al IS, sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF.

Esto, incluso, si antes de la fecha del devengo ya se ha causado el asiento de presentación y la inscripción se produce con posterioridad a dicha fecha, con independencia de los efectos que en el ámbito civil origine esta situación.

Manuel de Miguel Monterrubio. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Pontificia de Comillas (ICAI-ICADE) e inspector de Hacienda del Estado. Ha desarrollado su carrera profesional en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en especial, en la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

***Dies a quo* de la prescripción cuando el fallido es concursado.**

Acción contra el responsable subsidiario

Rosa Fraile Fernández

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos (España)*

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

Extracto

Crédito tributario, concurso de acreedores, prescripción y responsabilidad tributaria. De las múltiples aristas del prisma que se presenta, en este estudio abordaremos la cuestión sobre la determinación del *dies a quo* para la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria cuando el deudor principal se encuentra en concurso de acreedores.

En el presente texto se abordará el instituto de la prescripción desde el análisis de su esencia. Se planteará la relación del concurso de acreedores y la documentación en él obrante con la declaración de fallido del deudor principal. Se defenderá que la corrección de la interpretación literal de la norma a través de la valoración de los principios jurídicos y la regla de la *actio nata* deben llevar a determinar que la Administración puede y debe declarar fallido al deudor cuando su insolvencia quede patente en el informe trimestral de liquidación que corresponda.

Palabras clave: responsabilidad tributaria; concurso de acreedores; fallido; prescripción; *dies a quo*; *actio nata*.

Recibido: 04-03-2025 / Aceptado: 04-03-2025 / Publicado: 15-04-2025

Cómo citar: Fraile Fernández, R. (2025). *Dies a quo* de la prescripción cuando el fallido es concursado. Acción contra el responsable subsidiario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 53-95. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24389>



Beginning of the limitation period when the main debtor is in bankruptcy procedure. Subsidiary tax liability action

Rosa Fraile Fernández

Abstract

Tax credit, bankruptcy, expiry date and tax liability. From the many aspects of the prism that is presented, this article deals with the question of the determination of the starting date of the limitation period for the declaration of subsidiary tax liability when the main debtor is subsumed in the insolvency procedure.

In this text, the institution of expiration will be addressed from the analysis of its essence. The bankruptcy proceedings and the documentation contained therein and the relationship with the declaration of insolvency of the main debtor will be considered. It will be argued that the correction of the literal interpretation of the rule through the assessment of the legal principles should lead to the determination that the Administration can and should declare the debtor bankrupt when its insolvency is evident in the corresponding quarterly liquidation report.

Keywords: tax liability; bankruptcy, insolvency, expiry date, starting date.

Received: 04-03-2025 / Accepted: 04-03-2025 / Published: 15-04-2025

Citation: Fraile Fernández, R. (2025). Días a quo de la prescripción cuando el fallido es concursado. Acción contra el responsable subsidiario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 53-95. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24389>



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Responsabilidad tributaria, breve presentación
 - 3. Concurso de acreedores, información
 - 3.1. Contabilidad e informes
 - 3.2. Conocimiento por parte de la Administración tributaria
 - 4. Prescripción tributaria, su esencia
 - 5. Prescripción de la facultad de exigir responsabilidad tributaria subsidiaria estando el deudor principal en concurso
 - 5.1. Prescripción de la responsabilidad tributaria subsidiaria
 - 5.2. *Dies a quo*
 - 5.3. *Actio nata*
 - 5.4. La última actuación recaudatoria cuando el deudor principal está concursado
 - 5.5. Deudor fallido pendiente concurso
 - 5.6. La reforma que viene, breve apunte
 - 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Existen institutos jurídicos que manifiestan especial complejidad a cualquiera que se inicia en su estudio, como puede ser el caso de la prescripción. Contamos con figuras tributarias de enorme y creciente conflictividad, como puede ser el caso de la figura del responsable tributario. Se plantean problemáticas específicas cuando se aborda la materia tributaria en concurrencia con el concurso de acreedores, donde tienden a primar los principios concursales, mientras la Administración trata de forzar sus privilegios. Día a día se plantea la importancia de la responsabilidad social de la Administración y su deber de actuar conforme al tan de moda «principio de buena administración», que queda, sin embargo, en entredicho en numerosas facetas de las actuaciones tributarias.

Este primer párrafo debiera servir para sostener la dificultad de lo que a continuación pretende abordarse: el inicio del cómputo del plazo de prescripción para la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria cuando el obligado principal se halla en concurso de acreedores. Responsabilidad tributaria subsidiaria, prescripción y concurso de acreedores y la conjunción de todo ello nos merecen escribir las próximas líneas para tratar de defender la hipótesis que aquí ya presentamos: el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir responsabilidad tributaria subsidiaria cuando el obligado principal se encuentra en fase de liquidación del concurso de acreedores debe situarse en el momento en el que la Administración tributaria conoce el informe del administrador concursal por el que se manifiesta la ausencia de bienes suficientes como para hacer frente al pago de todos los créditos ordinarios una vez abierta la fase de liquidación. Será uno de los informes trimestrales de liquidación el que marcará el momento en el que la Administración conozca fehacientemente la falencia del obligado principal y debe iniciar la búsqueda de otras fuentes de pago, los responsables subsidiarios.

Para justificar la hipótesis señalada, debemos presentar unas breves notas sobre responsabilidad tributaria, sobre declaración de fallido y sobre concurso de acreedores, abordando respecto a este la documentación que en él obra y la personación administrativa en tales procesos. Junto con ello, habremos de abordar la prescripción, como instituto propio del derecho privado que se recibe con particularidades en el ámbito tributario y que tiene su rizo máximo cuando se entrelaza con la responsabilidad y, en especial, con la que lo

es de carácter subsidiario. Aún vigente la Ley general tributaria de 1963 ya se planteaba la falta de seguridad jurídica que podía suponer el plazo para derivar responsabilidad tributaria subsidiaria; asunto este en el que no se ha avanzado debidamente en lo que a legislación se refiere, aunque sí consideramos que se ha ido avanzando algo en su interpretación.

La responsabilidad subsidiaria exige la declaración de fallido del deudor principal; la dificultad radica en determinar si esta declaración de fallido puede tener lugar en un momento tan posterior al nacimiento de la deuda tributaria como la Administración desee o en un momento tan posterior a la falencia real como se estime oportuno. Obsérvese que una cosa es que un sujeto sea insolvente y otra que se haya producido la declaración de fallido. En cualquier caso, debemos recordar en este punto que la declaración de fallido es requerida, pero no marca conforme a ninguna norma el *dies a quo*, sino que este se presenta en el tiempo de la última actuación recaudatoria llevada a cabo contra el obligado principal. Señalado lo anterior, es impropio de una buena Administración que se prolonguen las actuaciones recaudatorias más allá del momento en que se conozca la insolvencia, pues el deber de recaudar exige que la Administración actúe de manera diligente en beneficio del interés público.

No queremos extender las disertaciones en exceso en todo aquello que no resulte estrictamente necesario para dedicar las siguientes páginas, en tanto como podamos, a la verdadera discusión que planteamos. No obstante, como anunciamos *supra*, hemos de comenzar vertiendo una serie de comentarios sobre elementos que deben quedar sentados con antelación. Por ello, haremos un brevísimo repaso al instituto de la responsabilidad tributaria, poniendo especial interés en la de carácter subsidiario. Nos detendremos a observar algunos de los informes de carácter económico-financiero que se emiten en el procedimiento concursal, valorando la información que en ellos se contiene y la disponibilidad de dicha información para la Administración. Posteriormente, de forma sucinta, pero profunda, plantearemos la esencia de la prescripción en el ámbito tributario para continuar abordando la cuestión planteada sobre el *dies a quo* del plazo de prescripción para derivar responsabilidad tributaria subsidiaria cuando el deudor principal está en concurso de acreedores. Finalizaremos con unas conclusiones que sustentan la hipótesis que ya se ha apuntado en este mismo epígrafe introductorio.

2. Responsabilidad tributaria, breve presentación

El responsable es un obligado al pago de la deuda tributaria de un tercero, sumando a su obligación la cuantía de las sanciones en muchos casos. Las sanciones tributarias no son deuda tributaria (art. 58.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria –LGT–) y la responsabilidad «alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario» (art. 41.3 de la LGT), pero lo cierto es que son de importancia los tipos responsables que incluyen la derivación de las sanciones al declarado responsable.

Podemos decir que el responsable no nace, sino que se hace. Y se hace, en cierto punto, por acto administrativo revestido de carácter constitutivo o cuasi-constitutivo. Si la derivación de responsabilidad tiene carácter constitutivo o declarativo es un asunto doctrinalmente abordado de manera tangencial en muchas ocasiones, al dirimir si nos hallamos ante un proceso de recaudación o de liquidación-declaración.

El procedimiento de derivación de responsabilidad se encuentra regulado en los artículos 174 a 176 de la LGT. Hasta tiempos recientes, el procedimiento venía desarrollándose reglamentariamente a través de dos normas bien diferenciadas, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAGIT), y el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR). Es con la entrada en vigor de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, cuando concluye la andadura de los órganos de gestión e inspección en el ámbito de la derivación de responsabilidad tributaria, quedando los órganos de la recaudación encargados del procedimiento de derivación. A través del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, se modificaron los correspondientes artículos del RGR para la configuración del procedimiento de derivación y cobro de la obligación del responsable en el marco de los procedimientos de recaudación. Con ello, queda manifiesto que la derivación de responsabilidad es una actuación recaudatoria, si bien, se ha venido a considerar por la mayoría de la doctrina que la naturaleza del procedimiento es declarativa. A ello dedicamos algunas páginas recientemente (Fraile Fernández, 2024b, pp. 57-61), afirmando que la naturaleza del procedimiento parece ir más allá del mero procedimiento declarativo, pudiendo alcanzar la condición de procedimiento constitutivo:

En línea con lo dispuesto en el derecho sancionador, se podría interpretar que la responsabilidad no nace hasta que esta es declarada, en el mismo sentido en que se afirma que no existe infracción sin acto administrativo que la declare (Fraile Fernández, 2024b).

También entonces dijimos que algunas sentencias recientes del TS nos empujan a mantener este razonamiento, pues, como indica el Alto Tribunal en su Sentencia 1022/2023, de 18 de julio (rec. núm. 6669/2021), «hasta tanto no se produzca esa declaración formal, no nace la responsabilidad». Y tanto es así que, en tiempos más recientes, hemos conocido que, conforme a nuestro Alto Tribunal, no existen responsables solidarios si no han sido así declarados por acto administrativo, no pudiendo el responsable subsidiario exigir que se ataque primero el patrimonio del que se halla en el supuesto de hecho pertinente para el nacimiento de la responsabilidad tributaria solidaria si no ha tenido a bien la Administración así declararlo. Nos referimos a la STS 680/2024, de 22 de abril (rec. núm. 9119/2022), en la que se plantea si, siendo patente la incursión en causa de responsabilidad solidaria de un tercero, no debiera la Administración derivar responsabilidad sobre este y declarar

su falencia antes de atacar el patrimonio del responsable subsidiario. Como es conocido, la respuesta del TS ha sido que ningún precepto «exige que la declaración de responsabilidad subsidiaria precise agotar las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, pues se refieren a la declaración de fallido de los responsables solidarios si los hubiera». No compartimos, como gran parte de la doctrina, que se permita esta arbitrariedad administrativa que limita los derechos del responsable subsidiario; ahora bien, no queda duda, desde esta perspectiva, que en el TS se está sosteniendo el carácter constitutivo del acto de derivación de responsabilidad.

Así pues, «el responsable es un obligado tributario que es atraído al ámbito de aplicación de los tributos por medio de un procedimiento iniciado para declarar su responsabilidad» (Eseverri Martínez, 2008, p. 1240). De modo que no existe responsable hasta que este no es llamado administrativamente.

La responsabilidad tributaria se manifiesta como un instituto de gran relevancia:

por el que se configura un obligado tributario, el responsable, cuya obligación es exclusivamente de carácter material, que se posiciona junto al deudor principal por cumplir el presupuesto de hecho del que deriva su responsabilidad y por existir una deuda vencida y exigible que corresponde a aquel deudor principal que no la ha satisfecho; es decir, se trata de una obligación accesorio cuya finalidad o naturaleza primaria es la garantía de la deuda tributaria (Fraile Fernández, 2024b, p. 38).

La garantía del pago de la deuda tributaria que supone la figura del responsable puede aparecer desde la solidaridad o desde la subsidiariedad. Así, el responsable subsidiario se coloca junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda tributaria de aquel deudor principal una vez que este y los responsables solidarios, si los hubiera, son considerados administrativamente incapaces de pagar tal deuda tributaria. Que el obligado principal no sea incapaz de pagar la deuda debe quedar motivado y justificado en el expediente de derivación de responsabilidad. Para ello, debe haberse emitido un acto administrativo en el que se manifieste que se ha constatado la ausencia de bienes realizables para hacer frente al pago de la deuda tributaria. Solo una vez que el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios han sido declarados fallidos puede la Administración acudir contra el responsable subsidiario y atacar su patrimonio.

En estas líneas preliminares debemos manifestar que la derivación de la responsabilidad tributaria constituye un acto necesario para que pueda exigirse el pago al responsable. El acto por el que se declara responsable de la deuda tributaria a un tercero distinto del sujeto pasivo es, como todo acto administrativo, un acto reglado que ha de someterse a la norma vigente y a los principios del derecho tributario en particular y del derecho administrativo en general.

3. Concurso de acreedores, información

Como se acaba de recordar, para que la Administración pueda derivar responsabilidad tributaria subsidiaria es preciso que declare la falencia del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios. Para ello, la Administración debe emitir un acuerdo motivado en el que manifieste la ausencia de bienes suficientes para hacer pago de la deuda tributaria por parte de los obligados.

La emisión de la declaración de fallido requiere, por tanto, que la Administración conozca el estado patrimonial del deudor. La declaración del concurso no significa necesariamente que un deudor se encuentre en situación de insolvencia definitiva ni que no pueda hacer frente en un futuro próximo a las deudas que recaen sobre su patrimonio. Pese a lo expuesto, razonado con base en la legislación, podemos razonar, con base en la realidad, que lo habitual es que los concursos acaben en liquidación porque no haya acuerdo para alcanzar un convenio atendiendo a la posible viabilidad del negocio. De otro lado, incluso en los casos de convenio, es frecuente que el crédito subordinado nunca se abone y los ordinarios sufran quitas y esperas de importancia.

La cuestión, en el marco de la derivación de responsabilidad subsidiaria, es orientar cómo puede la Administración emitir actos declarando fallido al concursado sin poder investigar su patrimonio en el marco del procedimiento administrativo de apremio. Naturalmente, la solución se encuentra en el propio concurso de acreedores. Estamos ante un procedimiento fiscalizado por el juez concursal y atendido por la administración concursal que, con la colaboración del concursado y la atención a las apreciaciones de los acreedores, debe producir información detallada de la situación económica del concursado. Como veremos a continuación, el informe de la administración concursal y los informes trimestrales de liquidación han de ser considerados como elementos de gran relevancia en la determinación de la solvencia o insolvencia del concursado.

No solo la existencia de información es relevante, sino que también se ha de atender a la disponibilidad de tal información. Como también veremos en líneas posteriores, la Administración tiene acceso a toda esta información por dos vías. De un lado, como acreedor genérico del que conste dirección de correo electrónico en el concurso. De otro, como acreedor personado, que recibe por la vía del Juzgado de lo Mercantil la documentación precisa.

3.1. Contabilidad e informes

La contabilidad está presente en buena parte de la documentación que se ha de preparar a lo largo del proceso concursal, sirviendo de base tanto para el inicio del procedimiento como para fundamentar la solución que se le aplicará a este y tomar la decisión sobre el momento de su conclusión.

Como es conocido, la declaración del concurso tiene su fundamento en la insolvencia del deudor común, es decir, de aquel que arrastra deudas frente a varios acreedores. La insolvencia puede ser actual o inminente, incluso puede ser reversible, siendo precisamente esta posible reversión de la insolvencia la fundamentación del convenio concursal, solución del procedimiento que es la preferida por el legislador.

Para solicitar el concurso voluntario, ese que puede iniciarse tanto por insolvencia actual como por insolvencia inminente a petición del propio deudor, se exige la presentación de:

una memoria expresiva de la historia económica y jurídica del deudor; de la actividad o actividades a que se haya dedicado durante los tres últimos años y de los establecimientos, oficinas y explotaciones de que sea titular, y de las causas del estado de insolvencia en que se encuentre (art. 7.1.º del Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley concursal –TRLR–).

Junto a ello se entregará un inventario completo de bienes y derechos, la relación de acreedores y el número de trabajadores (art. 7.2.º a 4.º del TRLC). Asimismo, si el deudor está obligado a la llevanza de contabilidad, deberá aportar las cuentas anuales, los informes de gestión y, en su caso, los de auditoría. A ello habrá de añadir una memoria explicativa de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha de las cuentas y otra que especifique los cambios que hubieran podido acontecer en el patrimonio neto, todo ello, conforme al artículo 8 del TRLC.

Puede que el inicio del procedimiento concursal no implique la aportación de la documentación mencionada *supra* por tratarse de concurso necesario, aquel que se declara a solicitud de uno o varios acreedores, estando el deudor en estado de insolvencia actual, nunca inminente. En estos casos será una vez declarado el concurso cuando el juez solicite al concursado la presentación de la documentación económica antes mencionada. Así se establece en el artículo 28 del TRLC, dedicado al auto de declaración del concurso, siendo en su numeral segundo en el que se indica que este auto debe contener el requerimiento al concursado para que presente los documentos indicados en los artículos 7 y 8 del TRLC en un plazo de 10 días desde que le sea notificado el propio auto.

Bien es cierto que el concursado puede que no colabore adecuadamente o, simplemente, que no haya mantenido su contabilidad convenientemente ordenada. Pese a ello, no podrá decirse que el procedimiento concursal se lleva a cabo a espaldas de la contabilidad, pues, como paso previo a la elaboración del informe de la administración concursal, se configura su deber de elaborar el inventario. Y es que la administración concursal integra entre sus deberes el deber general de información (Beltrán, 2004). Este deber de información se manifiesta en su máximo exponente en el informe de la administración concursal. Además de

este, que es el informe por excelencia, debe la administración concursal presentar informes sobre las propuestas de convenio y, abierta la fase de liquidación, emitir trimestralmente nuevos informes. Dispone el artículo 128 del TRLC que «la administración concursal deberá elaborar un inventario de la masa activa, que incluirá la relación y la valoración de los bienes y derechos de que se componía el día de la solicitud de concurso». Así pues, podemos afirmar que, bien por la documentación aportada por el concursado, bien por las indagaciones del administrador concursal, entre los documentos fundamentales del concurso se encuentra el inventario de los bienes y derechos. Esto es, se ponen en conocimiento del juez, así como de los acreedores y otros terceros interesados, los bienes y derechos que posee el concursado. Como sabemos, la Administración tributaria debe declarar fallido al deudor tributario cuando conozca, tras las averiguaciones pertinentes, que no existen bienes suficientes para el pago completo de la deuda tributaria.

Naturalmente, el inventario de bienes y derechos no es un documento que manifieste por sí mismo si existen o no bienes suficientes para el pago de la deuda tributaria. Salvo que los bienes y derechos del concursado alcanzasen menor valor que la propia deuda tributaria acumulada, la Administración tributaria, para determinar si el deudor es o no es un deudor fallido, debe observar, además, los pasivos del concurso. Comparados los pasivos con los activos, teniendo siempre presente cuál es la calificación de los créditos en el concurso, de los créditos tributarios y de créditos del resto de los acreedores, podrá estimar si va a poder ver satisfechos sus créditos en el marco del concurso.

Como se ha apuntado, el informe de la administración concursal constituye, junto con sus anexos, el documento más importante del concurso de acreedores. Debe la administración concursal presentar diversos documentos informativos a lo largo del concurso, si bien, es a este al que se le ha dado el nombre de informe de la administración concursal, siendo su buen desarrollo el deber primordial del administrador (Recalde, 2004). A este informe queda dedicado todo el título VI del TRLC, que incluye los artículos 289 a 314. El informe de la administración concursal incluirá:

- 1.º El análisis de la memoria que acompañe a la solicitud de declaración de concurso o que, en caso de concurso necesario, hubiera sido presentada por el concursado a requerimiento del juez.
- 2.º La exposición del estado de la contabilidad del concursado y, en su caso, el juicio sobre los documentos contables y complementarios.
- 3.º Una memoria de las principales decisiones y actuaciones de la administración concursal.
- 4.º La exposición motivada acerca de la situación patrimonial del concursado y de cuantos datos y circunstancias pudieran ser relevantes para la tramitación del concurso (art. 292 del TRLC).

Este informe contiene la evaluación que la administración concursal realiza de los documentos y datos que obran en su poder. Esto es, se trata de «un juicio sobre la contabilidad del deudor y sobre los datos y circunstancias» (Garrido, 2004). Por ello, podemos afirmar que, en cierta medida, es un documento subjetivo, puesto que es la visión del administrador concursal la que lleva a que este se pronuncie de un modo u otro, marcando esta decisión que se trate de una persona con aversión o propensión al riesgo, que conozca en mejor medida un determinado sector productivo o cualquier otro elemento que pueda ser generador de un sesgo personal. Así pues, tratándose de un documento de gran valor, afirmamos que puede ser un documento que no convenza en plenitud a algunos acreedores, entre los que pudiera encontrarse la Hacienda pública. La gran virtualidad del informe de la administración concursal, conforme a nuestro criterio, se fundamenta en los documentos anejos a este. Según lo dispuesto en el artículo 293 del TRLC, al informe se acompañarán el inventario de la masa activa y la lista de acreedores concursales, junto con la relación de créditos contra la masa ya devengados y que se encuentran aún pendientes de pago.

El inventario incluye la relación de todo el patrimonio que forma la masa activa, por lo que han de incluirse en él «todos los bienes y derechos que tengan un valor patrimonial y que sean susceptibles de realizarse económicamente» (Recalde, 2004). La lista de acreedores no solo informará de las deudas del concursado, sino también de la calificación de los créditos como privilegiados, ordinarios y subordinados. Asimismo, se identificará la existencia de créditos contingentes y condicionados y la parte de los créditos que queda cubierta por el privilegio especial, en su caso. Es la yuxtaposición del inventario y de la lista de acreedores lo que permite al interesado conocer si su crédito será satisfecho en caso de liquidación concursal. Sin duda, en caso de convenio, el devenir futuro de la actividad del deudor influirá notablemente en el éxito del plan de pagos y en la viabilidad del negocio. Cuando el concurso finaliza en liquidación, desde el momento en que se publica el informe con el avalúo de los bienes, se puede establecer alta probabilidad al éxito o fracaso en cuanto al cobro de un determinado crédito. La función, por tanto, del informe es «es ofrecer al juez y a los acreedores la información más completa e inteligible sobre el estado patrimonial del deudor» (Recalde, 2004), pues «constituye un documento de gran trascendencia para que los acreedores valoren las estrategias a seguir en el concurso, en especial por lo que respecta a las posibles soluciones» (Garrido, 2004).

Nótese que el informe y su documentación acompañante se publicita una vez presentado al juez del concurso conforme al artículo 294 del TRLC. Sin embargo, este momento no es el primero en el que la Hacienda pública tiene conocimiento de la lista de acreedores y del inventario, sino que,

con una antelación mínima de diez días al de la presentación del informe al juez, la administración concursal dirigirá comunicación electrónica al concursado y a aquellos de cuya dirección electrónica tenga constancia que hubiesen comunicado sus créditos, remitiéndoles el proyecto de inventario y de la lista de acreedores (art. 289 del TRLC).

Esto es, la Administración tributaria tiene constancia del inventario y de la lista de acreedores al menos 10 días antes que el propio juez del concurso, pudiendo elaborar los juicios de valor correspondientes para iniciar los procedimientos que hayan de seguirse conforme a la legalidad vigente. Nueva publicidad de la situación patrimonial del concursado reciben los acreedores cuando se presentan los textos definitivos, que se elaboran tras resolver el juez concursal sobre las impugnaciones presentadas. Pues bien, según dispone el artículo 304.2 del TRLC, también deberá el administrador remitir por correo electrónico los textos definitivos a aquellos acreedores de los que le conste su dirección. Esta información a todos los acreedores de los que se conozca su dirección electrónica, efectuada de manera individual por el administrador concursal, «se postula como un principio de comunicación personal de cualquier circunstancia» (Garrido, 2004), garantizando la transparencia del procedimiento.

Si la información previamente señalada sobre la solvencia, capacidad económica y viabilidad del concursado no fuera suficiente para que un acreedor medio pueda conocer la situación real del concursado, durante la fase de liquidación continúan presentándose sucesivos informes que detallan con claridad la situación económica. Así, en caso de que se abra la fase de liquidación, la legislación concursal instituye la obligación del administrador concursal de presentar cada tres meses informes acerca del estado de la liquidación. Estos informes se acompañarán de una relación de créditos contra la masa y de la información sobre su estado de pagos y vencimientos (art. 424 del TRLC).

El primer informe partirá del informe principal de la administración concursal, debiendo referirse en especial a los efectos que la apertura de la fase de liquidación habrá producido en el concursado y en los créditos concursales, y cada uno de los sucesivos enlazará con el anterior (Beltrán, 2004).

El informe no se ha de emitir tomando por inicio del plazo el que transcurre desde el comienzo de las operaciones de liquidación, que podrían retrasarse, sino que la administración concursal debe informar del estado de la liquidación y del vencimiento de los créditos contra la masa y sus pagos, con independencia de que se estén ya enajenando los bienes del concursado o aún resulte una mera previsión (Palmero Sandín, 2014). Como señala García Castro:

Esta obligación de información adquiere una mayor relevancia en la medida en que ya no existe un plan de liquidación que pueda emplearse como hoja de ruta para conocer los trámites y características del proceso de liquidación (aun cuando puedan dictarse unas reglas especiales), ni con carácter general se someterá a autorización judicial la enajenación de los activos (García Castro, 2023).

Por ello, el administrador concursal debe ser especialmente escrupuloso en la rendición de cuentas y presentación de la situación patrimonial del deudor durante la fase de

liquidación¹. Pasado un año del inicio de la fase de liquidación, conforme a la legislación actual, el informe trimestral que se presente incluirá, además, un plan de acción que detalle posibles plazos y soluciones liquidativas para determinados elementos de la masa activa.

Como se establece en el artículo 424.2 del TRLC, el informe «quedará de manifiesto en la oficina judicial y será remitido por la administración concursal de forma telemática a los acreedores de cuya dirección electrónica tenga constancia». Con ello, el precepto establece dos sistemas de información. De un lado, se da traslado al juez concursal, con lo que el juzgado dictará diligencia uniendo el informe a los autos, teniendo por cumplido el deber de información de la administración concursal, y dará traslado del informe tanto al deudor como a las partes personadas en el proceso (García Castro, 2023). De otro lado, el administrador concursal dará traslado a los acreedores de los que conste su dirección electrónica. Así pues, tanto por constar la dirección electrónica como por estar personada en el procedimiento, la Administración tributaria tendrá constancia de primera mano de la situación patrimonial del concursado durante la fase de liquidación concursal. Se debe manifestar que, pese a las modificaciones que en este informe ha supuesto el esquema del TRLC, su esencia ha estado presente en todo momento en la Ley concursal de 2003, cercana antecesora de la actual regulación.

3.2. Conocimiento por parte de la Administración tributaria

La Administración puede personarse en el concurso de acreedores, pues, conforme a la normativa concursal, tiene esta potestad del mismo modo que la ostentan los restantes afectados. Junto a esta potestad que atribuye la normativa mercantil a los acreedores, es la norma tributaria la que impone el deber de personarse en el proceso «cuando los derechos de la Hacienda Pública hayan de ejercerse ante los órganos judiciales» (art. 123.1 del RGR). Por ello, la personación en el concurso, procedimiento que se sigue ante el juez concursal y en el que se ejercen los derechos de crédito de la Administración frente al concursado, pasa de ser un derecho a presentarse como un deber.

Como es conocido, el auto de apertura del concurso se publica en el BOE y, para estar al tanto de ello, ya hace años que la Administración preparó un sistema de alerta con el que tomar conocimiento de los nuevos casos de concursos cuyo auto de apertura se incorporaba al BOE². El mecanismo al que nos estamos refiriendo simplemente verifica de

¹ Nótese que con la entrada en vigor de la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, se suprimen del TRLC los preceptos relativos al plan de liquidación, procurando otorgar mayor agilidad y espontaneidad al proceso en fase de liquidación.

² Debe notarse que este sistema de alerta al que nos referimos y que se denominó como «sistema de alerta temprana» se diseñó para que la Administración conozca de la declaración del concurso. Ninguna relación tiene con la obligación de implantar instrumentos de alerta y prevención de la insolvencia que

modo diario los autos de declaración de concursos que se publican, por tanto, a diferencia de lo que ocurre con el acreedor medio, la Hacienda pública tiene conocimiento efectivo de todos los autos de declaración publicados, pudiendo proceder desde ese momento a la emisión de la preceptiva comunicación de sus créditos a través de la certificación administrativa emitida a tal efecto (Fraile Fernández, 2015). Tuvimos conocimiento de la Instrucción 10/2004, de 27 de diciembre, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, por la que se establecen las reglas de coordinación entre órganos de la Agencia en materia de procesos concursales, modificada por la Instrucción 3/2009, de 17 de abril, por la que se establecen las reglas de coordinación entre órganos de la Agencia en materia de procesos concursales. En ella se atribuye al Departamento de Recaudación la responsabilidad de efectuar este seguimiento en el BOE. Además, conforme a la norma 3 de la instrucción mencionada, si el Servicio Jurídico tuviese conocimiento previo acerca de la declaración de un concurso, lo hará saber al Departamento de Recaudación y, en tal línea, operará cualquier órgano de la Agencia Tributaria que, por cualquier medio, tuviera noticia del inicio de un procedimiento concursal. Estos órganos deberán verificar en las bases de datos si ya ha sido incorporada la pertinente marca de proceso concursal con relación al obligado tributario concursado y, en caso contrario, dar aviso a la Dependencia Regional de Recaudación o de la Oficina Nacional de Recaudación.

El artículo 33.3 del TRLC señala que «el auto de declaración de concurso se notificará por medios electrónicos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social», siguiendo las disposiciones que ya se contenían en la antigua Ley concursal tras la reforma efectuada por la Ley 38/2011, expuesto lo cual se puede afirmar que siempre conocerá la Administración que el deudor se encuentra en concurso.

Conocido por la Administración que se ha declarado el concurso, debe proceder a la incorporación de los datos pertinentes en el sistema Argos Concursal. Ha evolucionado notablemente la tramitación por parte de la Administración en lo que a la incorporación de datos y su análisis se refiere. Este tratamiento de datos y seguimiento del procedimiento se calibra en atención a la importancia del concurso. Tanto es así que, conforme a la Instrucción 3/2008, de 25 de noviembre, sobre determinados criterios en materia concursal, se estableció la regla de no personación en los procedimientos concursales en los que el crédito tributario fuese cero. Ciertamente, ello contravenía lo dispuesto en el RGR, pues la Hacienda pública se personará en el proceso, según hemos referido previamente, por mandato del artículo 123.1 del RGR. En virtud de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de

sirvan para diagnosticar de forma precoz posibles dificultades financieras. Y es que, en cumplimiento de las disposiciones de la Directiva (UE) 2019/1023, se han transpuesto diversas cuestiones en nuestra norma concursal, de modo que, tras la reforma del TRLC efectuada por la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, se ha incorporado el deber de preparar en el plazo de un año desde su entrada en vigor un sistema de alerta temprana que permita que, en virtud de los datos que obran en poder de la Administración, se pueda prever la insolvencia de un sujeto y actuar en consideración (Calvo Vérguez, 2025).

asistencia jurídica al Estado e instituciones públicas, es la Abogacía del Estado la responsable de esta asistencia letrada que, en el ámbito de la Hacienda pública, se ejercerá teniendo en cuenta la Orden de 29 de julio de 1994 sobre asistencia jurídica a la AEAT. Es el artículo 3 c) de la citada orden el que apunta que la representación y defensa de la Agencia ante los tribunales y juzgados corresponde a los abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico de la Agencia cuando los procedimientos se refieran a «quita y espera, concurso de acreedores, suspensión de pagos, quiebra e incidentes procesales civiles que surjan en el seno de cualquiera de dichos procedimientos concursales». Puede notarse que el texto se refiere a los pretéritos procesos de insolvencia previos a la entrada en vigor de la ya antigua Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal. De este modo, en cumplimiento del artículo 123.1 del RGR, y en ánimo de proteger el interés recaudatorio, los abogados del Estado correspondientes ejercerán la representación en el concurso de la Agencia Tributaria. En tal sentido queda establecido en las instrucciones conjuntas de la AEAT y la Abogacía General del Estado el mandato al abogado del Estado de promover durante el concurso todas las acciones, incidentes y recursos que sean necesarios para la defensa del crédito tributario. Así quedó dispuesto ya en la Instrucción conjunta del director general de la AEAT y del abogado general del Estado-director del Servicio Jurídico del Estado, por la que se establecen las reglas de coordinación en caso de concurso, de 2004. Exigiéndose la personación en todo concurso del abogado del Estado en la defensa de los intereses tributarios. Esta misma dirección sigue la Instrucción conjunta de 31 de octubre de 2018, que dispone en su artículo 2 que el abogado de Estado comparecerá y solicitará que se le tenga por parte en el procedimiento cuando la Agencia Tributaria tenga noticia, por cualquier medio, de la existencia de un procedimiento concursal que afecte a sus intereses recaudatorios. Así se reconoce también en la Instrucción de 1/2020, de 29 de septiembre, del director del Servicio Jurídico de la AEAT, sobre tramitación de procedimientos concursales, en la que se recuerda que, pese a lo que se dispuso en la Instrucción 3/2008 antes mencionada, «con el paso del tiempo se ha considerado conveniente disponer de información directa sobre la situación del contribuyente en concurso y su conclusión», lo que resulta absolutamente razonable si se tiene en consideración que el concursado, incluso sin deudas tributarias nacidas antes de la declaración del concurso, incurrirá en hechos imponderables durante el procedimiento que harán surgir créditos contra la masa, sin olvidar la posible afloración de créditos tributarios concursales por exigibilidad posterior a la apertura del concurso pese a su devengo anterior o por su descubrimiento en el marco de algún procedimiento tributario cuyo inicio se acuerde con posterioridad.

Visto lo anterior, debe tenerse presente que, desde hace tiempo, la Administración viene mejorando su coordinación interna y con la Abogacía del Estado para adaptarse al número creciente de concursos de acreedores, creando unidades específicas para abordar los aspectos concursales y sistemas de tratamiento de datos bien adelantados. En avance de estos aspectos podemos observar la reciente Resolución de 27 de mayo de 2023, de la Presidencia de la AEAT, sobre organización, funciones y atribución de competencias en el área de recaudación. Esta resolución se dicta, entre otras cosas, con motivo de la entonces

reciente aprobación del TRLC y de la aparición, en el año 2023, tras la transposición de diversas directivas relacionadas con:

nuevos procedimientos concursales hasta ahora inexistentes, hace necesario acometer la incorporación y atribución de las competencias que surgen de esa modificación, de una forma coherente con las hasta ahora previstas y evitar así hacer corresponder al Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación toda competencia no atribuida expresamente a otros órganos en el ámbito territorial (exposición de motivos de la citada resolución).

Se pretende, a través de esta resolución, repartir tareas y evitar que existan lagunas que den lugar a causas sin atención administrativa con el correspondiente riesgo para la recaudación. Ciertamente, la incorporación de nuevos procesos de insolvencia de esos denominados extraconcursales exige la readaptación de las funciones de la Administración.

En cualquier caso, como hemos fundamentado en el apartado referente a los informes emitidos por la Administración concursal, a su publicidad y a la participación de la Administración tributaria en los concursos, queda patente que la Administración, personada en el concurso, conoce, y desde mejor posición que otros acreedores, la situación patrimonial del concursado. Ello le permite saber con certeza si existe patrimonio suficiente para hacer efectivo el pago de la deuda tributaria del concursado atendiendo tanto a la cuantía del activo como a la magnitud y calificación de los pasivos.

4. Prescripción tributaria, su esencia

La prescripción es un instituto jurídico que castiga la pereza, tal y como quedaba reflejado en las *Partidas* de Alfonso X. El título XXIX de la Tercera Partida, denominado «Cómo se gana o se pierde el señorío de las cosas por tiempo», abordaba las figuras jurídicas que se conocen como «prescripción extintiva» y «prescripción adquisitiva», esta última también denominada «usucapión». Era la Ley XXII del citado título de la Tercera Partida la que, estableciendo un plazo de 30 años, indicaba «perezoso seyendo algunt home treinta años continuadamente que non demandase en juicio sus debdas à aquellos que gelas debiesen pudiéndolo facer»³. Nos parece que este extracto deja clara cuál es la motivación de este instituto jurídico que existe desde antiguo, motivación que ha de situarse en la pérdida del derecho sobre las cosas cuando estas no han sido atendidas durante un tiempo razonable.

³ Actualmente se puede acceder al texto íntegro de las *Siete Partidas* del Rey Alfonso X (1221-1284) en reimpresión hecha en el año 2021 de la versión editada por la Imprenta Real de forma conmemorativa en el año 1807, a través de la Biblioteca Jurídica digital del BOE en el siguiente enlace: https://www.boe.es/biblioteca_juridica/publicacion.php?id=PUB-LH-2021-217

La falta de diligencia del titular del derecho, esa pereza, junto con la seguridad jurídica que debe asistir al que ejerce el derecho sobre aquella cosa, exigen que se legisle un plazo por el que decaen los derechos de este en contra de los de aquel.

«La prescripción es una institución de orden público» (De Castro y Bravo, 1972, p. 172) que se fundamenta en la seguridad jurídica y el interés general. Como indica Orozco Prado, la prescripción extintiva tiene sentido desde su observancia como:

la transformación en estado de Derecho de una situación antijurídica, mediante el transcurso de un periodo de tiempo, por cuanto si una relación jurídica permanece inerte durante un plazo determinado, ello provoca el efecto de permitir al sujeto pasivo de la misma negarse a cumplir su obligación, en base a que tal pretensión es ya extemporánea y tardía (Orozco Prado, 1995, p. 15).

Pues, como señala Albaladejo (2004, p. 20), «se tiene idea de que peca de negligente el titular de un derecho que no lo usa en tiempo oportuno».

Para acercarnos a la elaboración de un concepto desde el que abordar la prescripción es preciso buscar orientación sobre cuál es el objeto de este instituto jurídico, cuáles sus presupuestos y cuáles sus efectos. Será la esencia de estos interrogantes lo que expon-dremos en las siguientes líneas, pues no es el momento de trasladar al lector el profundo estudio sobre la prescripción que subyace bajo estos párrafos.

En lo que refiere el objeto de la prescripción, la cuestión radica en determinar si la prescripción recae sobre el derecho o sobre la acción. Para Díez-Picazo (1964, p. 37), si lo que prescriben son las acciones, la prescripción resultaría un instituto de carácter meramente procesal. Por otra parte, la idea de que prescriba un derecho subjetivo le parece al maestro civilista que no es acertada en plenitud. Con base en este enfrentamiento a la pregunta, sostiene el autor que lo que prescribe es la facultad jurídica, pudiendo afectar esta facultad jurídica al derecho al completo o a una parte de este derecho subjetivo. Albaladejo afirma que no existe acuerdo doctrinal sobre si lo que realmente prescribe es el derecho o la acción que corresponde para hacerlo efectivo,

o si lo que ocurre es que subsistiendo uno y otra, la llamada prescripción de los mismos consiste solo en que la ley faculta al sujeto pasivo para que, amparándose en el transcurso del tiempo, se niegue a hacer lo que debe, cuando se le reclame pasado el plazo (Albaladejo, 2004, p. 17).

Afirma el autor que esta última tesis es la que le resulta más adecuada y que coincide en su fundamento con la tesis de Díez-Picazo y la prescripción de las facultades. Por su parte, Almagro y Fernández (2008, p. 29) determinan en un estudio sobre jurisprudencia civil que la prescripción «no solo extingue la acción, sino también el derecho, y esto, no porque el

derecho sustancial y la acción se confundan, sino porque siendo la tutela judicial inherente al derecho, perdida aquella se pierde también este». Alas, De Buen y Ramos ya hicieron lo posible por acabar con una disquisición que siempre generará un conflicto teórico, empero que en nada afecta a la práctica, pues, como señalaban:

creemos que es el derecho mismo; pero como la acción no es otra cosa que el derecho mismo, y cuando se extingue la acción se extingue el derecho, no hay inconveniente en decir que lo que se extingue es la acción (Alas, De Buen y Ramos, 1918, p. 45).

En el marco del derecho tributario, mucho se ha escrito sobre si la prescripción presenta la naturaleza jurídica que de ella se predica en el ordenamiento civil planteándose, como recuerda Cazorla Prieto (2020, p. 335), si en el ámbito tributario nos hallamos ante la figura de la caducidad, que presenta contornos similares. Y es que en el ámbito civil la prescripción no opera de oficio, sino a instancia de parte, no pudiendo rechazar los tribunales conocer de una demanda por razón de la prescripción si no se hubiere opuesto esta causa por el demandado. En el ámbito tributario, al igual que ocurre con la caducidad civil, la prescripción debe ser observada de oficio, tanto por la Administración como por los tribunales que, en su caso, conozcan del procedimiento. Tal similitud es abanderada por quienes tratan de fundamentar que los plazos de prescripción contemplados en la LGT son en realidad plazos de caducidad. Ahora bien, los plazos de caducidad no se suspenden ni se interrumpen, cuestión que sí opera en materia de prescripción tanto de la institución civil como de la tributaria. Debe observarse que en el plano tributario se proponen siempre causas de interrupción, que no de suspensión de la prescripción, y es preciso recordar que la interrupción de la prescripción borra el plazo transcurrido antes de que se haya producido la causa de la interrupción. De esta forma, una vez cesada la eficiencia de la causa interruptiva, el plazo de prescripción vuelve a contarse nuevamente desde el principio (Díez-Picazo y Gullón, 2003, p. 447). De este modo, «la interrupción es más drástica. Implica la amortización del tiempo pasado, que se tiene por no transcurrido» (Menéndez Hernández, 1998, p. 101), mientras que la suspensión de la prescripción detiene el tiempo pasado, pero no lo amortiza.

Siendo patentes algunas diferencias entre la prescripción civil y la tributaria, no podemos olvidar que se está escribiendo en estas líneas sobre un instituto jurídico, de origen civil, que viene desarrollándose desde antiguo. Como indica Varona Albern (1998, p. 17), no puede negarse que el tributo se configura como «una obligación pecuniaria perteneciente al vasto catálogo de las obligaciones jurídicas, y, entre las diversas vicisitudes que puede experimentar, aparece como una muy relevante su extinción», recordando que, aunque existen divergencias en las formas de extinción tributarias y civiles, estos distinguos «no pueden empañar el carácter obligacional del tributo» (Varona, 1998, p. 18). Consideramos, como indica, entre otros, Lozano Serrano (2012), que la prescripción debe ser aplicada e interpretada conforme al derecho común. Ello no solo se afirma por su carácter supletorio, sino porque, tratándose de un instituto de gran raigambre, se observa que en los momentos en

que el legislador tributario ha querido apartarse de él lo ha hecho con expresas excepciones, siendo ejemplo de excepción la aplicación de oficio, justificada, sin duda, en la desproporción entre la posición del sujeto administrado y la Administración.

Como señalamos, el objeto de la prescripción se centra en el derecho o en la acción, y así se expresa el artículo 1930 del Código Civil: «los derechos y acciones se extinguen por la prescripción en perjuicio de toda clase de personas, incluidas las jurídicas, en los términos prevenidos por la ley». Parece que ello puede interpretarse en el sentido de la prescripción de la facultad jurídica como elemento que va más allá de la acción, meramente procedimental. Entre las facultades que prescriben, se encuentran, como viene de suyo, las facultades de exigir (Díez-Picazo, 1964, p. 38). En el ámbito tributario, el artículo 66 de la LGT presenta con claridad, evitando posibles ambigüedades, que lo que prescriben son derechos. Con ello, podríamos afirmar que en materia tributaria el objeto de la prescripción es el derecho y no la acción, ahora bien, si se observa el contenido material del precepto, se puede concluir que prescribe el derecho a ejercer la acción. Concretamente, observamos la prescripción del derecho a determinar la deuda o a exigir el pago. Entendemos que la determinación de la deuda solo tiene interés en el marco de la relación jurídico-tributaria desde la perspectiva de la posterior exigencia de pago de lo que se deba. Con estas bases, creemos que podemos acercarnos a la doctrina civilista mencionada afirmando que lo que prescribe es la facultad de exigir el pago, no el derecho de crédito, derecho que no prescribe, sino que se extingue junto con la obligación de pago.

La dicotomía sobre si la prescripción afecta al derecho o a la acción quedaba resuelta por ampliación estando vigente la LGT de 1963, pues aquella señalaba en su artículo 64 que tenía lugar la prescripción de «los siguientes derechos y acciones». Se distinguía en aquel precepto el derecho a determinar la deuda de la acción para exigir su pago, así como la acción para imponer sanciones frente al derecho a la devolución de ingresos indebidos que asiste a los administrados. No obstante, ya había escrito Sainz de Bujanda (1979, p. 259) que los supuestos que describía la LGT de 1963 no constituían ni derechos ni acciones, sino potestades. Criterio seguido entre otros por Falcón y Tella (1992, p. 44), que, a su vez, consideraba imprescriptibles las potestades administrativas. Ello también servía a fundamentar aquella disquisición acerca de la caducidad que mencionamos *supra*. Coincidimos con Martín Cáceres al señalar que:

la ubicación sistemática de los preceptos reguladores de la prescripción permite obtener dos datos: en primer lugar, el instituto se refiere en esencia a la deuda tributaria y, por ende, al crédito del que es titular la Administración. De otro lado, la prescripción queda configurada, al igual que en el Derecho civil, como un modo anormal de extinción del crédito tributario (Martín Cáceres, 1994, p. 29).

En nuestra modesta opinión, el asunto de las potestades se centra en que su ejercicio se lleva a cabo a través de acciones, de actos administrativos que se emiten dentro de un

procedimiento tributario y, si no prescribe la potestad de exigir el pago, lo que prescribe es la acción, el derecho a iniciar el procedimiento para el ejercicio de tal potestad. Nótese que, como ya hemos mencionado, el resultado va a ser el mismo entendamos prescrito el derecho, la facultad o la acción y es que el efecto de la prescripción tributaria es la extinción de la deuda.

Siguiendo lo anunciado previamente, una vez que hemos abordado el objeto de la prescripción, debemos abordar sus presupuestos.

Para que tenga lugar la prescripción es preciso que haya transcurrido el plazo legalmente previsto mientras se mantiene «el silencio de la relación jurídica» (Alas, De Buen y Ramos, 1918, p. 51). Este silencio de la relación jurídica, expresión adoptada en el tiempo por doctrina y jurisprudencia, es lo que Albaladejo identifica como «inactividad del derecho». De tal forma, la prescripción «requiere la inactividad del derecho durante el plazo que marque la Ley» (Albaladejo, 2004, p. 40). Díez-Picazo (1964, p. 39) pone especial énfasis en que no solo la falta de ejercicio de un derecho subjetivo durante el plazo determinado es suficiente para que opere la prescripción, pues, como es conocido, la prescripción civil no opera de oficio. «De que el transcurso del plazo es necesario para la prescripción extintiva, no hay términos hábiles para dudar» (Alas, De Buen y Ramos, 1918, p. 45). Así pues, en tal ámbito es preciso, para que la prescripción tenga efectos extintivos, que concurra el paso del tiempo sin el actuar del titular del derecho y que el interesado, cuando tal titular actúe, opte por ejercer su ganado derecho a no cumplir, esto es, «que el deudor o sujeto pasivo no reconozca el derecho» (Díez-Picazo, 1964, p. 40).

En el ámbito tributario es habitual seguir a Falcón y Tella (1992, p. 68) afirmando que «la prescripción se basa en la concurrencia de un doble requisito: por un lado, el silencio de la relación jurídica, y por otro, el mantenimiento de dicha situación de silencio durante un determinado periodo de tiempo». Nótese que el término «silencio de la relación jurídica», acuñado por Alas, De Buen y Ramos en 1918, es un término que sirve, a juicio de los autores, para abarcar al completo las exigencias del derecho civil: que no se ejercite el derecho por el acreedor durante un tiempo y que, intentado su ejercicio posterior, el acreedor se niegue a cumplir lo debido. Así, señalaban los autores que el término correcto, tras analizar la doctrina científica previa, debía ser «el silencio de la relación jurídica y si esta expresión pareciera inadecuada porque las relaciones jurídicas no hablan, el silencio del acreedor y el deudor a la vista de la relación jurídica» (Alas, De Buen y Ramos, 1918, p. 51). Entendemos que este no es del todo el enfoque que Falcón y Tella pretendía aplicar, pues este, empleando el término «silencio de la relación jurídica», que hizo suyo el TS desde antiguo, no busca incluir en tal término el requisito de que el deudor no reconozca el derecho del acreedor pasado el plazo, pues, seguido afirma, en buena línea, que en derecho tributario «la prescripción consiste en la inadmisibilidad del ejercicio tardío de un derecho» (Falcón y Tella, 1992, p. 68). Añadiremos: con independencia de si el deudor conoce o no que se está ejercitando de modo tardío y de si opone la excepción o alegación correspondiente.

En esta breve referencia a la prescripción solo una cuestión más resta por abordar, cual es el efecto del transcurso del plazo de prescripción. En el ámbito tributario, donde este instituto opera de oficio, poca discusión cabe a este respecto, siendo la ley suficientemente clara. La prescripción extingue la deuda tributaria, conforme dispone el artículo 59 de la LGT, de manera que, ganada la prescripción, desaparece la posición jurídica deudora, pues no es deudor aquel sobre el que no recae deuda alguna. Y esto ha de ser así, ya que «se tiene la idea de que peca de negligente el titular de un derecho que no lo usa en tiempo oportuno» (Albaladejo, 2004, p. 20), coadyuvando el instituto de la prescripción «a la realización del valor superior que es la justicia» (Orozco Prado, 1995, p. 15). De este modo, conforme a la legalidad vigente, la prescripción tributaria «ocasiona la extinción automática de las obligaciones tributarias» (Vega Herrero, 1990, p. 109).

Hay quien entiende, incluso en el plano civil, que la prescripción se fundamenta en «la existencia de un deber exigible, no consagrado normativamente, de ejercitar los derechos por parte del titular» (Orozco Prado, 1995, p. 16). Este deber, no consagrado normativamente en el ámbito civil, sí lo está cuando del ejercicio de la facultad de recaudación administrativa se trata. Como es bien sabido, el crédito tributario es indisponible, siendo deber ineludible de la Administración perseguir su cobro, pues el fin de todo el sistema tributario no es otro que allegar los ingresos pretendidos en forma de tributos. Debiendo actuar la Administración de manera diligente para el cobro de los tributos, cuando permite el paso del tiempo legalmente fijado para ello y posteriormente actúa contra los administrados, actúa la Administración vulnerando el principio de seguridad jurídica y el de buena administración. Y es que las normas sobre prescripción nunca debieran interpretarse de forma laxa en detrimento de los administrados, pues el plazo legalmente fijado para la prescripción constituye «la medición de la objetiva deslealtad del retraso» (Díez-Picazo, 1964, p. 41) en el ejercicio de la acción por parte de su titular. Como indica Falcón y Tella (1992, p. 67), la prescripción funciona en derecho público «mediante la imposición al acreedor de una obligación de abstenerse de ejercitar las facultades y acciones tendentes a la tutela de su crédito». No solo los jueces y tribunales la deben observar de oficio, sino que es el propio interesado, la Administración, el que, al pretender ejercer su autotutela declarativa o ejecutiva, debe observar si ha transcurrido el plazo legalmente previsto y, en tal caso, abstenerse del seguimiento del procedimiento pretendido inicialmente.

Al plantear el sentido de la prescripción en el ámbito tributario, es de relevancia, por tanto, la obligación de hacer valer el crédito tributario que recae sobre la Administración. Es decir, no nos hallamos ante la prescripción solo de un derecho, sino, y sobre todo, de un deber, de una obligación de recaudar conforme a derecho. Y es que «el hecho de que estamos ante un poder-deber de la Administración y no ante un derecho tiene consecuencias directas en la cuestión» (Vega Herrero, 1990, p. 19). Que la extinción de la obligación tributaria haya de apreciarse de oficio por la propia Administración es sin duda una peculiaridad, característica que atribuye unas notas específicas a la naturaleza del instituto prescriptivo y que tiene por base y justificación «la naturaleza pública de la Administración, en su carácter de sujeto privilegiado y en la seguridad jurídica del sujeto pasivo» (Varona Alberni, 1998, p. 20).

Recuérdese que la Administración, investida de su autotutela declarativa y ejecutiva, es un acreedor dotado de capacidades exorbitantes en relación con sus deudores. Obsérvese que la propia legislación establece diversas garantías para el cobro del crédito tributario que facilitan que, incluso ante la insolvencia del obligado principal, pueda la Administración hacerse pago de lo que le es debido. Estas exigencias del crédito deben realizarse en tiempo y forma, pues la exigencia tardía es desleal y deviene injusta. Por ello, el entendimiento de la prescripción tributaria debe realizarse sin apartarse de la exegética, interpretando los principios que han de regir el actuar de la Administración en el cumplimiento de sus funciones y recordando siempre el contenido del artículo 103 de la Constitución española (CE).

Por ello, cuando perezosa fuera la Administración, más recta ha de ser la aplicación del instituto de la prescripción que cuando «perezoso seyerá algunt home», pues el deber de diligencia del sujeto privilegiado en la relación jurídico-tributaria y las garantías que deben asistir a los administrados empuja al ámbito de lo intolerable el mero ejercicio de la acción o facultad prescrita contra el obligado.

5. Prescripción de la facultad de exigir responsabilidad tributaria subsidiaria estando el deudor principal en concurso

5.1. Prescripción de la responsabilidad tributaria subsidiaria

La prescripción tributaria se sitúa, con carácter general, en el plazo de cuatro años. Así se resuelve en el artículo 66 de la LGT, que establece en este plazo la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y del derecho a exigir el pago de dicha deuda. Al cierre de este original nada señala de especial referencia sobre responsables tributarios este precepto.

En vista de lo anterior, se puede afirmar que no existe un periodo específico en lo que a la prescripción de la acción contra responsables se refiere, debiendo situarla en el plazo normal de cuatro años. La derivación de responsabilidad tributaria es un proceso de recaudación regulado en el RGR y llevado a cabo por los órganos de la recaudación. Pese a ello, su naturaleza, ya lo hemos dicho, lo coloca como procedimiento declarativo e incluso constitutivo. Es preciso que la Administración inicie un procedimiento para determinar la deuda tributaria que se atribuye al responsable como figura de garantía del crédito tributario y, posteriormente, estando liquidada y derivada la responsabilidad, gozará la Administración del correspondiente plazo para exigir el pago al derivado.

Pese a lo expuesto, lo cierto es que la LGT, en su actual versión, nada dice en el artículo 66 sobre responsables, siendo el artículo 67 de la LGT, concerniente al cómputo de los plazos, el que menciona la responsabilidad. Indica el artículo 67.2 de la LGT que «el plazo

de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse [...]. Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse [...]». Así pues, la norma sobre prescripción hace referencia específica a la responsabilidad, pero establece el inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago a los responsables tributarios, en lugar de un plazo para derivar responsabilidad, es decir, para declarar responsable y liquidar la deuda. En cualquier caso, aunque nos parezca inadecuada la expresión empleada por el legislador al determinar el plazo de prescripción para exigir la deuda al responsable en lugar de para derivar responsabilidad, no se puede negar que, sin derivación de responsabilidad, salvo la excepción prevista en el artículo 9.3 de la LIRNR, no se puede exigir pago alguno al tercero.

Afirma Eseverri Martínez (2024) que la distinción de un plazo de prescripción para derivar la deuda y otro para exigirla «es un hecho asumido en vía revisora administrativa que ignora lo que en la actualidad ordena la Ley codificadora del tributo que no permite tal distinción». Nos parece, sin embargo, que el artículo 66 de la LGT es el que establece dos plazos diversos, uno para liquidar y otro para cobrar en ejecutiva, de modo que la legislación vigente, en el artículo 67.2 de la LGT, solo indica desde qué momento se debe iniciar el cómputo del plazo de los cuatro años, plazo que se interrumpirá cada vez que se cumplan los requisitos para su interrupción. Cosa distinta es que las críticas a la falta de claridad lleven al legislador a proyectar una reforma en la que sí se establezcan claramente dos momentos en el procedimiento contra los responsables con dos derechos a prescribir, el de liquidar y el de exigir el pago. Volveremos sobre el asunto al comentar de modo sintético la reforma que viene, afirmando ya, en este punto, que no creemos que justo en este aspecto se proyecte un cambio de importancia ni preocupante. Otros de los aspectos proyectados sí nos parecen un atentado contra la seguridad jurídica.

5.2. *Dies a quo*

El artículo 67.2 de la LGT fija el momento en el que se inicia el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables, dedicando tres párrafos a ello. Los dos primeros abordan la prescripción en relación con la responsabilidad solidaria, lo que no nos concierne en este momento. El tercer párrafo del citado precepto, en lo que respecta a la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, señala: «Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios».

Como se observa en el precepto transcrito, el inicio del cómputo del plazo de prescripción se sitúa para el responsable subsidiario en el momento de la notificación de la última actuación recaudatoria que se haya seguido contra el obligado principal y, si los hubiere, contra los responsables solidarios. De lo expuesto se infiere que el principal problema en el

ámbito de la responsabilidad subsidiaria es fijar a qué última actuación recaudatoria se refiere el legislador. No solo los plazos, sino su cómputo correcto son elementos esenciales en el estudio de la prescripción. Dado que, tal y como reza la máxima latina *actio nondum nata non praescribitur*, no solo ha de existir un derecho, sino que también debe concurrir la posibilidad de su ejercicio, debe ser ejercitable la facultad de exigir para que se inicie el cómputo del tiempo cuyo transcurso determina el acaecimiento de la prescripción. Señala Díez-Picazo (1964, p. 82) que el comienzo del cómputo del plazo de prescripción «depende así no tanto de la existencia del derecho como de la existencia de la acción» o, más bien, es «la posibilidad de ejercicio lo que determina el comienzo de la prescripción». Así, pues, como indica Albaladejo (2004, p. 40), el plazo de prescripción comienza en ese momento en el «que la actividad del derecho que sea, siendo posible, no tiene lugar». Esta regla de la *actio nata* se entendió enraizada definitivamente en nuestra legislación tributaria con la reforma de la antigua LGT llevada a cabo por la Ley 10/1985. Así se pronuncian, entre otros muchos, Falcón y Tella (1992, p. 98) y Lozano Serrano (2012). Por ello, como señala Eserverri Martínez (2016, p. 69), en referencia a la LGT actual, «el cómputo inicial del plazo de prescripción se sitúa cuando los derechos que prescriben se pueden ejercitar por sus titulares».

El asunto es problemático desde varios prismas. De un lado, puede entenderse que, siendo requisito necesario declarar fallido al deudor principal, es con el acto administrativo que declara esta circunstancia con lo que se puede iniciar la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria y, por tanto, es tras este momento cuando, por mor de la regla de la *actio nata*, comienza el cómputo del plazo de prescripción para la derivación de la responsabilidad tributaria. Esta interpretación sería correctora, a favor del interés de la Administración, de lo señalado en la ley, que sitúa el *dies a quo* en el momento de la notificación de la última actuación recaudadora frente al responsable principal. Bien es sabido que la declaración de fallido no es una actuación recaudadora. Ahora bien, desde la otra perspectiva, la de la aplicación literal de la norma, la última actuación recaudadora podría retrasarse *sine die* sin causa justificada más allá de la falta de diligencia administrativa o la actuación al margen de la buena fe y del principio de buena administración. Téngase presente que el procedimiento de recaudación no caduca, por lo que podría parecer que se permite a la Administración realizar actuaciones aleatorias notificadas al obligado principal cada periodo de casi cuatro años, prorrogando de este modo, de manera indefinida, el plazo para actuar contra un hipotético responsable subsidiario aún no declarado.

Así pues, la última actuación recaudatoria frente al obligado principal puede tener lugar en un momento bien lejano de aquel en el que acaecieron las circunstancias que sirvieron a configurar el presupuesto de hecho del tipo responsable de que se trate. Entendida, pues, la norma transcrita *supra* sin limitación alguna, nos encontramos, como señala Cazorla Prieto (2020, p. 265), ante «un potencial atentado a la seguridad jurídica y la amenaza de una prolongación desproporcionada». Y es que, como señala Díez-Picazo, (1964, p. 40), «la razón última de la prescripción radica en la espera a que razonablemente puede ser sometido el deudor o sujeto pasivo», afirmando que «la sumisión a una espera indefinida o excesivamente prolongada es inadmisibles». La prescripción sirve a la realización del valor superior

que es la justicia, al eliminar la incertidumbre de situaciones que, de otro modo, quedarían indefinidamente pendientes de ejercicio (Orozco Prado, 1995, p. 15). Esta inadmisibilidad de la espera excesivamente prolongada es aún más repudiable en el marco de la obligación tributaria, donde la posición de un sujeto, la Administración, es de gran superioridad frente a la posición del administrado. Naturalmente, «resulta ampliamente aceptado que el principio de seguridad jurídica es el fundamento esencial de la prescripción en materia tributaria» (González Aparicio, 2021, p. 74), principio estrechamente ligado a los de buena fe y confianza legítima (González Aparicio, 2021, p. 86). Las facultades administrativas y los extraordinarios mecanismos de cobro que acompañan al crédito tributario, con sus garantías y privilegios, unido al deber de actuar eficazmente que recae sobre la Administración, exige la firme aplicación de la prescripción tributaria (Chico de la Cámara, 2019, p. 228).

Pese a la importancia de la recta aplicación del instituto de la prescripción a favor del administrado, pese a la relevancia de la responsabilidad tributaria, podemos afirmar que la norma sobre la prescripción no es lo suficientemente clara. Se trata de una norma imprecisa (Navarro Egea, 2006, p. 66). De un lado, porque, como ya apuntamos, afirma la prescripción del derecho a exigir el pago, no del derecho a derivar responsabilidad, y, por otro, porque la fijación del plazo en lo que a la responsabilidad subsidiaria se refiere es confuso y, bajo la interpretación literal, lleva a aplicaciones abusivas en contra del responsable. Nótese que podría conducir «a entender que la declaración de responsabilidad subsidiaria no se encuentra sometida a límite temporal alguno» (Sánchez López, 2021, p. 183). Lozano Serrano (2012), en una interpretación razonable, pero alejada de la interpretación administrativa y la aplicada por los tribunales, corregía la situación afirmando que el derecho a exigir el pago solo puede ejercitarse si existe una deuda liquidada y derivada al responsable, debiendo regirse el plazo de prescripción para la derivación de responsabilidad subsidiaria por el plazo para liquidar recogido en el artículo 67.1 a) de la LGT. Reconociendo la razonabilidad de esta propuesta, habiendo pasado en este momento más de 22 años desde la aprobación de la LGT sin modificación ni aclaración legislativa del párrafo que aquí interesa, asumimos que debemos dejar lo señalado por el autor como propuesta interpretativa, que no como solución. Y, como veremos al abordar el anteproyecto de reforma de manera breve, parece que, en virtud de la iniciativa legislativa de la Administración, aún más dilatado será el plazo para que estas acciones prescriban en un futuro. Por su parte, Sánchez López (2021, pp. 181-182) sostiene muchos años después la misma interpretación que mantenía Lozano Serrano, si bien no fundamenta que se trate de una interpretación correctora o que exista tendencia administrativa o jurisprudencial en una dirección o en otra. Consideramos que acertaba Navarro Egea al identificar que el resultado con el que quedó finalmente la redacción que ahora comentamos solo se explica si el legislador, al regular la prescripción, dio prevalencia a «la idea de unidad del procedimiento administrativo frente al responsable» (Navarro Egea, 2006, p. 68).

La legislación anterior, la LGT de 1963, ni siquiera incluía mención específica sobre la prescripción de la responsabilidad tributaria. En aquel tiempo, afirma Álvarez Martínez (2004, p. 225), la tesis que se sostuvo de forma casi unánime por tribunales de justicia y

administrativos situaba el *dies a quo* no en el momento del devengo originario, sino desde el momento en que podía ejercitarse la acción contra el responsable, lo que, en lo que a responsabilidad tributaria subsidiaria se refería, era tanto como situar el inicio del cómputo de la prescripción en el momento de la preceptiva declaración de fallido del deudor principal. Esta tesis debía «ser objeto de severa crítica, al ser totalmente inaceptables los resultados prácticos a los que conducía» (Álvarez Martínez, 2004, p. 228). Siguiendo al autor, podemos afirmar que este también se mostraba decepcionado por la literalidad de lo dispuesto en la entonces recién aprobada LGT, señalando que la fecha de notificación de la última actuación recaudatoria «constituye un criterio excesivamente genérico» que da lugar a que «la posibilidad de exigir la responsabilidad subsidiaria se alarga indefinidamente en el tiempo» (Álvarez Martínez, 2004, p. 230). Por ello, el autor proponía insertar en la legislación un plazo de caducidad desde el devengo de la obligación principal a fin de que la derivación de responsabilidad tributaria no penda indefinidamente sobre los posibles responsables de deudas pretéritas. Y qué lejos estamos de ello, por desgracia. Pues el valor supremo del ordenamiento, la justicia, no puede ser imprevisible.

Lo cierto es que la subsidiariedad de la clase de responsabilidad abordada requiere la excusión del patrimonio del deudor, lo que supone una demora necesaria. Si bien, debemos distinguir entre lo que se puede considerar demora necesaria, demora razonable y demora injustificada. Y es que lo dispuesto en el último párrafo del artículo 67.2 de la LGT genera un «grado de inseguridad jurídica nada deseable que si cabe, resulta agravado como consecuencia» de lo dilatado que puede llegar a ser el procedimiento de recaudación (Navarro Egea, 2006, p. 70).

Bien es sabido que la declaración de fallido del obligado principal y de los responsables solidarios es un presupuesto necesario para que pueda seguirse el procedimiento de derivación de responsabilidad de carácter subsidiario. El deudor fallido lo será porque así haya sido declarado por acto administrativo en el que se manifieste la ausencia de bienes embargables o realizables suficientes para cubrir la deuda tributaria, conforme se dispone en el artículo 61.1 del RGR. Doctrina y jurisprudencia se remiten a este respecto a lo dispuesto en la Resolución 1065/2010 del TEAC, de 9 de junio, de unificación de criterio, en la que matiza el órgano administrativo que «no se trata de acreditar la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables». Siguiendo con lo dispuesto en el artículo 61.1 del RGR, se debe señalar que «se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda». Esto es, para que pueda derivarse responsabilidad tributaria subsidiaria, es preciso que la Administración pueda declarar fallido al deudor principal, bien sea por insolvencia total o parcial. Manifiesta el TEAC en otra de sus resoluciones más citadas, la Resolución de 30 de mayo de 2018 (RG 877/2016), que para declarar fallido al obligado tributario a la Administración le resulta exigible «la realización de una adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal».

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

Ahora bien, siendo necesario que el deudor sea declarado fallido, el acto administrativo por el que se declara su falencia no es el que marca el *dies a quo*, sino que, como se ha expuesto, el inicio del cómputo del plazo de prescripción queda establecido en la notificación de la última actuación recaudatoria.

5.3. *Actio nata*

«El plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la *actio nata*», señala el TS en la Sentencia 147/2022, de 7 de febrero (rec. núm. 8207/2019). Se nos presenta un pronunciamiento con el que se trata de acotar el arbitrio administrativo en lo que a la última actuación recaudatoria se refiere, pues, como hemos señalado, esta última actuación puede dejar de ser la última en cuanto que, a voluntad de la Administración, se desarrolle otra nueva actuación recaudatoria. El pronunciamiento mencionado sirve para situar el *dies a quo* del plazo de prescripción en la declaración de fallido, afirmando que «resulta injustificado emitir unas providencias de apremio contra el deudor principal cuando ya existía constancia documental de su insolvencia».

La virtualidad de la sentencia mencionada se ha situado en la constatación de que, «conforme a los principios de eficacia, coordinación, cooperación y buena administración», la declaración de fallido efectuada por una Administración sirve a cualquier otra Administración tributaria, de modo que ya se entiende constatada la insolvencia del obligado principal y, desde la oportuna liquidación de su deuda, comienza el cómputo del plazo de prescripción para la derivación de la deuda al responsable subsidiario.

Ahora bien, la declaración de fallido, como ya se ha mencionado, no marca el inicio del cómputo del plazo de prescripción con carácter general, sino que, como señala el TS en la Sentencia de 8 de junio de 2022 (rec. núm. 3586/2020), el *dies a quo* se sitúa en la última actuación recaudatoria notificada al obligado principal, que habrá tenido lugar, «en todo caso, antes de la declaración de fallido del deudor principal». Así, la citada en líneas previas sentencia de febrero de 2022 no marca el inicio del cómputo de la prescripción en la declaración de fallido, como muchos han querido interpretar, sino que identifica esta declaración ya realizada como hecho suficiente para que otra Administración, o la misma por una deuda tributaria nueva, no deba iniciar el procedimiento tendente a comprobar la insolvencia de un deudor cuya insolvencia ya le consta.

Coincidimos con Lozano Serrano (2012) cuando afirmaba que la declaración de fallido del obligado principal no es solo un requisito de procedibilidad, sino que estamos ante una *conditio iuris* y, como tal, es un presupuesto necesario para que pueda derivarse la responsabilidad. Pero,

como tal *conditio iuris*, es evidente que no puede asimilarse a una condición suspensiva de las que en Derecho privado determinan la exigibilidad de la obligación, pues forma parte del presupuesto de hecho ordenado por la ley para la emisión del acto y la producción de sus efectos jurídicos (Lozano Serrano, 2012).

También suscribimos que admitir que no dispone la Administración de ningún plazo para emitir la declaración de fallido y, por tanto, que el riesgo de crédito puede cernirse sobre el posible responsable tantos años como quiera la Administración hacer durar los procedimientos recaudatorios es contrario al entendimiento de la seguridad jurídica. «Repugna al derecho admitir una relación jurídica obligacional en la que su exigibilidad y el tiempo para alcanzarla dependa solo de la parte acreedora» (Lozano Serrano, 2012).

Y lo cierto es que la lectura del precepto sobre el *dies a quo* de la responsabilidad subsidiaria, atendido al margen de la hermenéutica de la norma en su conjunto y de los principios que rigen el ordenamiento tributario, nos lleva a esa circunstancia que repugna al derecho. Desde el prisma teleológico del estudio del instituto de la prescripción, así como desde la interpretación axiológica de los preceptos, se exige una revisión de las disposiciones legales desde el principio de seguridad jurídica y el de buena administración.

La regla de la *actio nata* tiene sentido para interpretar una norma que, de otro modo, perdería su sentido. El propio Código Civil, en su artículo 1969, recoge que las acciones prescribirán desde que puedan ejercitarse cuando no se haya previsto un plazo especial en otras normas, lo que supone que este artículo es supletorio y de ayuda a la interpretación jurídica (Almagro y Fernández, 2008, p. 59).

Así pues, el inicio del cómputo del plazo de prescripción para la exigencia de la responsabilidad tributaria subsidiaria debe situarse en la última actuación recaudatoria contra el obligado principal, entendiendo por última actuación la que sirvió para constatar la insolvencia del obligado tributario. Constatada su insolvencia, la Administración deberá declarar fallido al obligado y, una vez realizada esta declaración, podrá acudir contra el responsable subsidiario, y habrá de hacerlo en un plazo no superior a cuatro años desde aquella última actuación recaudatoria en la que constató la falencia.

Defendemos que la regla de la *actio nata* no debe servir para modificar el *dies a quo* legalmente marcado, sino para puntualizar qué debe entenderse por última actuación recaudatoria, que deberá ser aquella última actuación recaudatoria a partir de la cual la Administración era suficientemente consciente de la ausencia de patrimonio bastante que atacar.

Y nótese que la posibilidad del ejercicio de la acción debe ser referida con atención a «la posibilidad legal o quizá más exactamente, a la posibilidad objetiva, de manera tal que una imposibilidad puramente subjetiva» no impide el comienzo de la prescripción (Díez-Picazo, 1964, p. 86). En esta línea, defendemos que no ha de afectar al cómputo del plazo de prescripción la falta de diligencia del que pretende ejercitar su derecho, comenzando el plazo de prescripción desde que la Administración pudo y debió constatar la falencia del obligado principal. La inactividad que afecta a la prescripción se debe juzgar, pues, en abstracto (Albaladejo, 2004, p. 45). No depende de las circunstancias del caso concreto o del desconocimiento del derecho. Así pues, que la Administración pueda constatar la insolvencia del deudor no depende de si esta, personada como debía encontrarse en el proceso concursal, revisó los documentos en poder de todo acreedor o si el representante de la Hacienda pública en el procedimiento no tuvo a bien la revisión documental. Ni tampoco dependerá de si la persona física que representaba a la Administración no tuvo habilidad o capacidad suficiente para entender la situación económica que se presentaba ante sí, pues la acción nace desde que objetivamente puede ejercitarse.

5.4. La última actuación recaudatoria cuando el deudor principal está concursado

Hemos indicado en varias ocasiones que nos parece que la aplicación literal del tercer párrafo del artículo 67.2 de la LGT nos lleva a afirmar que, declarado el concurso del deudor principal, fácilmente no podrá la Administración derivar responsabilidad subsidiaria por créditos concursales (Fraile Fernández, 2024b, p. 104). Se puede afirmar, a grandes rasgos, que serán tenidos por concursales aquellos créditos devengados con anterioridad a la declaración del concurso. Ciertamente, existe alguna excepción a la aplicación del criterio del devengo para calificar el crédito tributario como crédito contra la masa o crédito concursal como acontece, por ejemplo, ante la imposición de sanciones tributarias iniciado ya el procedimiento concursal. Una vez que el concurso ha sido declarado, ex artículo 143 del TRLC, quedarán paralizadas las acciones tendentes al cobro que se sigan contra el concursado, con las excepciones previstas en el artículo 144 del TRLC. Prohibido el ejercicio de las acciones, la norma concursal prevé la suspensión del plazo de prescripción, no obstante, tratándose del crédito tributario, debemos estar a lo dispuesto en la normativa que le es propia. Así, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas queda interrumpido por la declaración del concurso del deudor, según se dispone en los artículos 66 y 68 de la LGT. Como es sabido, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables (art. 68.8 de la LGT). Ahora bien, las que se interrumpen son las acciones contra los obligados tributarios y, como se viene señalando, no son obligados tributarios aquellos que no han sido aún declarados responsables, pues aún no han sido traídos al ámbito de la aplicación de los tributos. Esto es, hasta que no es derivada la responsabilidad tributaria, ninguna interrupción

de la prescripción afecta a los responsables, como viene manifestando el TS en lo que a responsables solidarios se refiere, entre otras, en las Sentencias de 14 de octubre de 2022 (rec. núm. 6321/2020) y de 15 de septiembre de 2023 (rec. núm. 2851/2021).

Conforme a lo planteado *supra*, aquellos créditos tributarios de carácter concursal por los que hubieran iniciado actuaciones recaudatorias previas a la declaración del concurso permitirán acudir contra el responsable subsidiario hasta que transcurran cuatro años desde que tuvo lugar tal actuación recaudatoria. No se interrumpe, si se sigue la literalidad de la norma, la prescripción de la actuación contra el responsable que aún no ha sido declarado y solo serán actuaciones recaudatorias propiamente dichas las que han sido llevadas a cabo con anterioridad a la declaración del concurso, pues, conforme a la norma concursal y a la sumisión a esta que se predica en la LGT, pendiente el concurso (señala la disp. adic. octava de la LGT: «Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento»), cualquier actuación recaudatoria que se desarrolle durante la tramitación del concurso, por créditos concursales y sin el amparo del artículo 144 del TRLC, será nula.

En aras de suplir el problema previamente planteado, se puede pensar en emitir providencias de apremio o diligencias de embargo contra el deudor una vez que ha finalizado el concurso. Dejando al margen la cuestión de la exoneración del pasivo insatisfecho aplicable en determinados supuestos a personas físicas, este planteamiento puede tener sentido en relación con algunos créditos no extintos a la finalización del concurso cuando el concursado sea, ya se ha dicho, persona física. Si tratamos el asunto de mayor importancia cuantitativa y económica, que es el referido al concurso de persona jurídica, no cabe duda de lo irracional de la emisión de diligencias de embargo contra un deudor ya liquidado. Una vez que ha concluido el concurso, estaremos ante actuaciones completamente estériles que no pueden suponerse actuaciones recaudatorias reales, sino simples argucias procedimentales. Con anterioridad a su finalización, estaremos, como dijimos, ante actuaciones nulas.

La aplicación del criterio de la norma no sitúa el *dies a quo*, como muchos interpretan, en la declaración de fallido, requisito de procedibilidad necesario, sino en la última actuación recaudatoria. Esta actuación recaudatoria habrá tenido lugar en los supuestos planteados en las líneas anteriores con antelación a la fecha de declaración del concurso. Si tal declaración del concurso no interrumpe el plazo de prescripción para el responsable subsidiario porque aún no ha sido declarado responsable subsidiario y, por tanto, a la fecha de la declaración del concurso no es un obligado tributario que pueda verse afectado por las disposiciones del artículo 68.8 de la LGT, será la fecha de la última actuación recaudatoria previa a la declaración del concurso la que marcará el *dies a quo* de la prescripción del derecho a derivar responsabilidad subsidiaria.

Nótese que a la fecha de entrega de este original se encuentra pendiente de respuesta la cuestión de interés casacional presentada en el recurso número 4696/2023 y admitida a trámite por el TS en fecha 3 de abril de 2024. En el caso se plantea un asunto en el que,

emitidas unas providencias de apremio, se desconoce el devenir del procedimiento de recaudación hasta que tiene lugar la declaración de fallido seis años después y, a partir de ahí, se inicia el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria. Se admite la siguiente cuestión de interés casacional:

Determinar sobre quién recae la carga de la prueba sobre la realidad de verdaderas actuaciones interruptoras de la prescripción cuando el obligado, merced a una derivación de responsabilidad subsidiaria, alegue su inexistencia por un periodo mayor de cuatro años. Determinar si, ante la inexistencia (o falta de constancia) de actuaciones de recaudación constatadas entre la providencia de apremio de una liquidación y la declaración de fallido del deudor principal durante un periodo superior a cuatro años, debe apreciarse la prescripción extintiva. Precisar, en el caso de que se tuviese por acreditado que para el deudor principal se alcanzó la prescripción, las consecuencias que nacerían para los responsables subsidiarios y si podría o no exigirse la deuda derivada a éstos (Auto de admisión del TS de 3 de abril de 2024, rec. núm. 4696/2023).

Pues bien, sin miedo a equivocarnos, respondemos a la última de las cuestiones afirmando que, en caso de que prescriba la deuda para el obligado principal, esta prescribe necesariamente para el responsable al que aún no se le ha derivado. Esto es, conforme al artículo 59 de la LGT, las deudas tributarias se extinguen por prescripción. Se puede dudar acerca de si prescribe el derecho o si prescribe la acción, la facultad o la potestad, pero no se puede dudar del efecto de la prescripción tributaria: la extinción de la deuda tributaria. Una deuda tributaria extinguida no existe y lo que no existe no se puede reclamar a un tercero. Una deuda tributaria extinguida no puede derivarse al responsable tributario en ningún caso. Por ello, hemos defendido cuando hemos podido que incluso los responsables del artículo 42.2 de la LGT deben tener derecho a oponer la prescripción de la deuda antes de su derivación en la misma línea que se opondría el pago, la compensación o la previa condonación.

En lo que a la segunda cuestión casacional se refiere, la solución nos parece que se halla en el propio auto de admisión de la cuestión de interés casacional, al recordar que:

el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables subsidiarios deb(e) fijarse en todo caso en el momento en que se practique la última actuación recaudatoria con relación al deudor principal o con los responsables solidarios si los hubiera –en todo caso, antes de la declaración de fallido del deudor principal– (STS de 8 de junio de 2022, rec. núm. 3586/2020, citada en el referido auto de admisión).

Esto es, la declaración de fallido no es una actuación recaudatoria ni marca el *dies a quo* de la prescripción, por lo que, si pasan más de cuatro años entre la última actuación

recaudatoria y el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, habrá prescrito el derecho o la potestad de reclamarla.

A la primera cuestión, la referida a la carga de la prueba de las actuaciones recaudatorias, nos parece que la respuesta que ha de darse debe ser que esta recae sobre la Administración, pues no parece de recibo imponer al responsable conocer el devenir del procedimiento de apremio que la Administración ha seguido contra un tercero.

Sobre esto hay quien señala que se plantea la duda de:

si la acción frente al obligado principal ha devenido prescrita, por transcurso de cuatro años de inactividad, ¿es lógico sostener que la acción «renace» contra el responsable con la declaración de fallido y el acto de derivación de responsabilidad? La cuestión es sumamente interesante, ya que no parece lógico, parafraseando la duda que se plantea el Auto, sostener que la acción para exigir esta responsabilidad tributaria pueda renacer contra el responsable, si ya ha muerto frente al deudor principal. No me cabe duda de que no puede renacer esa acción y que, si feneció frente al principal, por inactividad, no puede renacer para el responsable (Puebla Agramunt, 2024).

Sin duda, coincidimos en que la acción no puede renacer para el responsable, pero es que, además, no vemos excusa alguna para fundamentar que la acción pudiera renacer, pues no hablamos de que se haya producido una nueva actuación recaudatoria, sino de una manifestación de la ausencia de bienes del obligado principal, cosa bien distinta, que es lo que es la declaración de fallido.

Sirva la respuesta que damos a las cuestiones sometidas a casación para fundamentar que, declarado el concurso, la última actuación recaudatoria ha podido llevarse a cabo antes de tal declaración, quedar impedido el desarrollo de más actuaciones recaudatorias y, por ende, transcurrir el plazo de prescripción para actuar contra el responsable subsidiario durante la tramitación del concurso. En este caso, y como excepción, no creemos que la aplicación literal de la norma sea lo correcto, puesto que, incluso actuando la Administración de modo diligente, es fácil que se perjudiquen sus derechos de cobro frente al responsable; por todo lo cual proponemos la interpretación a la luz del criterio de la *actio nata*.

Si estamos ante créditos concursales por los que no se había iniciado ninguna actuación recaudatoria, bien porque se ha producido liquidación administrativa posterior a la declaración del concurso, bien porque la Administración no había iniciado recaudación ejecutiva habiéndolo podido hacer, bien porque el crédito devengado antes de la declaración del concurso no era exigible hasta una fecha posterior, no se habría producido ningún hito que, conforme a la legislación, suponga el inicio del cómputo del plazo de la prescripción para la derivación de responsabilidad subsidiaria.

Las expuestas son las dos posiciones bien diversas en las que se puede encontrar el crédito tributario concursal y su derivación hacia los responsables subsidiarios daría lugar a dos situaciones prácticamente opuestas sin causa justificada, a nuestro entender.

Nunca hemos leído a nadie disertar sobre este asunto, lo que no supone que no haya podido abordarse por más autores que quien suscribe, sino que no conocemos esos avances. Por ello, nos ha sorprendido especialmente el Auto del TS, de 29 de enero de 2025, de admisión del recurso número 122/2024.

En él se plantea exactamente este parecer que venimos exponiendo, siendo la cuestión casacional:

Determinar si, iniciado un concurso de acreedores en relación con la deudora principal, una liquidación tributaria notificada a esta con anterioridad a su declaración de fallido y al consiguiente acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria produce la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar y exigir el pago de las deudas al responsable tributario.

En el caso en cuestión, proveniente de la Sentencia del TSJ de Valencia de 15 de noviembre de 2023 (rec. núm. 1379/2022), ha tenido lugar un procedimiento de inspección pendiente concurso y estima la defensa del derivado responsable que la firma del acta debe ser considerada como última actuación recaudatoria y, por ende, entenderse que, transcurridos cuatro años sin más actuaciones, ha prescrito el derecho a derivar responsabilidad subsidiaria.

Nos resulta difícil enmarcar la firma de un acta de inspección en las denominadas actuaciones recaudatorias, ahora bien, entendemos que el pronunciamiento que el TS emita en este caso tendrá gran relevancia, tanto si se interpretan actuaciones ajenas al procedimiento de recaudación como actuaciones recaudatorias, como si se opta por la aplicación literal del precepto. Esta última solución, como ya avanzamos, supondría que todas las actuaciones recaudatorias iniciadas antes del concurso de acreedores dan paso al cómputo del plazo de prescripción de la acción contra el responsable subsidiario durante la pendencia del concurso.

Aunque, como exponemos, no nos parece que el procedimiento de inspección, en ninguna de sus fases, se presente como una actuación recaudatoria, consideramos que la previa interpretación del TSJ que se somete a casación es errónea, ya que defiende que:

llegar a la conclusión pretendida por la recurrente llevaría al sinsentido [de] que la acción de la Administración contra los responsables subsidiarios nacería antes [de] que se produjera la declaración de fallido del deudor principal, postura contraria a la *actio nata*.

Y es que ciertamente la Administración puede ejercer la acción contra el responsable subsidiario desde que constate que el obligado principal es un deudor fallido. La declaración de fallido es una obligación de la Administración que se exige en garantía favorable hacia el propio responsable subsidiario y en defensa de su derecho a ser exigido del pago subsidiariamente. Así pues, desde que la Administración tiene constancia de la falencia del obligado, puede y debe declararlo fallido y, una vez dado este paso, puede iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria. Situar el *dies a quo* en la declaración de fallido es casi como situarlo en la notificación del inicio del procedimiento contra el responsable, es decir, es situarlo en un acto administrativo que supone un requisito de procedibilidad, pero que no guarda relación con los intentos de cobro sobre el deudor principal.

5.5. Deudor fallido pendiente concurso

La declaración de fallido es un requisito de procedibilidad para la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria o, como hemos señalado antes, una *conditio iuris*, dándole aún mayor relevancia. Por ello, si algo impidiese la declaración de fallido del deudor concursado, no podría entenderse que, ante la insolvencia del deudor, pueda la Administración acudir contra los subsidiariamente obligados.

Ni se impide en precepto legal alguno declarar fallido al concursado ni se impide seguir un procedimiento de derivación de responsabilidad contra terceros. Como hemos manifestado en diversas ocasiones, con el auto que declara el concurso se paralizan las acciones contra el patrimonio del concursado y se impide el inicio de nuevas actuaciones al margen del concurso (art. 143 del TRLC), empero nada limita la actuación contra el patrimonio de terceros por deudas concursales. Así, la acción frente a fiadores, avalistas o responsables queda intacta y al margen del proceso concursal.

Dada la posibilidad de que el administrador concursal sea declarado responsable subsidiario de la deuda tributaria del concursado conforme a lo dispuesto en el artículo 43.1 c) de la LGT, los jueces de lo mercantil han considerado en numerosas ocasiones que la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, realizada pendiente concurso, constituía una injerencia en sus competencias reconocidas en la jurisdicción exclusiva y excluyente atribuida por el artículo 52 del TRLC. Sobre este asunto ya se pronunció la Sala de Conflictos de Jurisdicción del TS en su Sentencia de 9 de abril de 2013 (rec. núm. 1/2013). Posteriormente, en Sentencia de 27 de abril de 2016 (rec. núm. 1/2016), la Sala de Conflictos de Jurisdicción emite un pronunciamiento plagado de errores en sentido contrario. Fue la Sala de lo Contencioso del TS, en Sentencia de 27 de junio de 2017 (rec. núm. 433/2016), la que afirmó con rotundidad que la estimación del cumplimiento de los requisitos para la derivación de responsabilidad tributaria corresponde a la Administración tributaria, como no

podía ser de otro modo. Corresponde, por tanto, a la Administración determinar si el concursado es un deudor fallido a efectos tributarios, y será la jurisdicción contencioso-administrativa la que deberá, en su caso, ejercer el control judicial de estos actos. Definitivamente, por Sentencia de 21 de marzo de 2018 (rec. núm. 1/2018), la Sala de Conflictos vuelve a la posición de 2013, optando por una interpretación coherente en un pronunciamiento al que hemos tenido ocasión de criticarle algún aspecto en esta misma revista, pero que, en lo fundamental, acierta en la concepción de los principios y normas tanto tributarias como mercantiles y su conexión necesaria durante el proceso concursal. Pues:

ya se señaló que la derivación de responsabilidad no se dirige contra el concursado, sino contra terceros que, por incurrir en alguno de los presupuestos contemplados en los artículos 41 y ss. LGT, se hacen solidaria o subsidiariamente responsables de la deuda tributaria. En consecuencia, la derivación de responsabilidad tributaria que acuerda la Administración tributaria no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la *par conductio creditorum* (STS 45/2023, de 19 de enero, rec. núm. 3904/2020).

Esto es, como se ha fundamentado largo y tendido en otras ocasiones, no existe impedimento procedimental para derivar responsabilidad tributaria subsidiaria contra un responsable solidario o subsidiario de un deudor principal que se halle inmerso en un procedimiento concursal (Fraile Fernández, 2023, pp. 97-106).

Para declarar fallido al deudor es preciso que la falencia del deudor sea cierta y constatable (Fraile Fernández, 2024b, p. 207), y esta insolvencia del obligado principal se constatará, normalmente, a través de la realización de diversas actuaciones recaudatorias. Ahora bien, nada exige que el deudor se declare fallido tras un procedimiento de apremio. Esta será la situación habitual, pues, a través de las averiguaciones propias del procedimiento ejecutivo, se alcanzará la consideración de que no existen bienes embargables suficientes. En esta línea se viene manifestando de forma más o menos clara la AN, pudiendo citar sobre la materia sus Sentencias de 27 de junio de 2019 (rec. núm. 724/2017), de 25 de octubre de 2019 (rec. núm. 608/2017), de 20 de octubre de 2021 (rec. núm. 2238/2019) y de 21 de noviembre de 2021 (rec. núm. 2286/2019), afirmando que es fundamento suficiente para la declaración de fallido la circunstancia de que, una vez abierta la fase de liquidación del concurso, se observen que concurren «los elementos de juicio suficientes para considerar que no va a haber un resultado de la liquidación patrimonial, al menos significativo, con el que hacer frente» al pago del crédito tributario que se deriva al responsable.

De fecha más reciente son las SSAN de 26 de junio de 2024 (rec. núm. 959/2020) y de 4 de julio de 2024 (rec. núm. 968/2020), en las que se reitera la posibilidad de declarar fallido al concursado a partir de los datos obrantes en el concurso.

Pues bien, en fechas relativamente recientes ha tenido lugar la Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2024 (RG 7050/2021), en la que el órgano administrativo ha afirmado que «una vez constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración debe procederse a la declaración de fallido». Entiende el TEAC, acertadamente a nuestro juicio, que, declarado el concurso, «nos encontramos con ausencia de actuaciones recaudatorias porque la Administración se ha visto impedida», por lo que «el *dies a quo* o momento en que la Administración puede dirigirse frente a los responsables subsidiarios vendrá determinado por la teoría de la *actio nata*». Hasta este punto nos hallamos en pleno acuerdo con el TEAC. Sin embargo, no podemos mantener este agrado con las siguientes consideraciones emitidas.

Constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración, bien como consecuencia de la realización de actuaciones ejecutivas –sin que sea necesario agotar todo el procedimiento ejecutivo–, bien como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación patrimonial, bien como resultado del conocimiento que pueda tener la Administración de la insolvencia definitiva del deudor a partir del auto de conclusión del concurso de acreedores por la finalización de la fase de liquidación, debe procederse a la declaración de fallido del deudor, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario (Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2024, RG 7050/2021).

Tras el auto de finalización del concurso quedó constatado que ya no existían bienes de la concursada, este Tribunal entiende que el *dies a quo* del plazo para exigir la obligación de pago al responsable no es la fecha en la que la Administración dictó la declaración de fallido, sino que debió declarar fallida a la entidad de forma inmediata tras el auto de conclusión del concurso y acto seguido, dirigir su acción frente al posible responsable (Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2024, RG 7050/2021).

Pues bien, defendemos que, constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración, debe procederse a la declaración de fallido del deudor. Pero no creemos que esa insolvencia se constate por el conocimiento del auto de conclusión del concurso. Un acreedor especialmente mediocre, con nula capacidad de entendimiento de un documento jurídico o económico, podría necesitar esperar al auto de conclusión del concurso para perder la esperanza de cobrar en el procedimiento mercantil. Pero, sin duda, un acreedor normal, ya no decimos uno en posición privilegiada, personado en el concurso y asistido por letrados de la Administración de justicia, sabe desde que se presentan los primeros informes de la liquidación si existen o no posibilidades de cobro de sus créditos.

Ya dijimos que el requisito de la excusión del patrimonio del deudor principal exige una demora en la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, pero que debemos distinguir entre lo que se puede considerar demora necesaria, demora razonable y demora injustificada.

Es necesario esperar a que el obligado principal sea insolvente y es necesario que esta insolvencia, al menos parcial, se constate. Es injustificado esperar a que concluya un procedimiento concursal para que se dé por fallido al obligado tributario. Opina diferente Marín-Barnuevo (2024), quien afirma: «como es obvio, el auto de conclusión del concurso en el que se declara la insolvencia definitiva del deudor puede identificarse con la *actio nata*», siendo estériles las «ulteriores actuaciones recaudatorias seguidas contra el deudor principal». Nos parece que la Administración puede ejercitar la acción de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria en un momento que puede ser muy anterior al de la conclusión del concurso.

Como hemos puesto de manifiesto, la Administración tributaria, personada en todos los concursos, tiene acceso al informe de la administración concursal, de cuyo contenido puede derivarse conocimiento suficiente sobre la situación patrimonial del deudor; ahora bien, como señalamos, caben diversas posibilidades de solución del concurso y puede no ser razonable exigir a la Administración hacer elucubraciones a partir de dicho informe. De lo que no cabe duda es de que, abierta la fase de liquidación, no se cobrarán los créditos subordinados, lo que incluye sanciones tributarias, recargos del periodo ejecutivo, recargos por declaración extemporánea e intereses. Por lo tanto, incluso en un concurso con masa aparentemente decente, es seguro el impago de ciertos créditos tributarios, por lo que es razonable plantear la declaración de fallido parcial. No obstante, defendemos que la actuación coherente, razonable, diligente y esperable es que la Administración, que conozca de los informes trimestrales de liquidación por estar personada o porque le llegan por correo electrónico como a todo acreedor, proceda a la declaración de fallido cuando observe que no hay masa activa suficiente como para cubrir el crédito calificado como ordinario, posición en la que se incluirán buena parte de los créditos tributarios. El deber de recaudar que recae sobre la Administración exige que esta sea diligente en el cobro de tributos.

Por lo expuesto, defendemos que, en situación concursal, es justificado aplicar la regla de la *actio nata*, esta vez, a favor de la Administración, pues se ve impedida para realizar actuaciones recaudatorias y podría ser razonable, aplicando la literalidad, entender que prescriben las actuaciones contra el responsable subsidiario con los cuatro años tras la última actuación recaudatoria que se habría producido con antelación a la declaración del concurso, como se ha manifestado *supra*.

Defendemos que la fundamentación que concuerda mejor con la hermenéutica de la norma, tanto desde el prisa exegético como teleológico, se posiciona en permitir a la Administración declarar fallido al deudor concursado e iniciar la derivación de responsabilidad subsidiaria que corresponda, poniendo como hito que marca el *dies a quo* de la prescripción el momento en el que conozca de los informes de liquidación en los que se manifieste la falta de masa para hacer frente a la totalidad del crédito ordinario. Nótese que, mayoritariamente, esto se observará en todo concurso que se dirija a la liquidación.

5.6. La reforma que viene, breve apunte

La Administración, como venimos alertando, ejerce su capacidad de elaborar propuestas de reforma legislativa sin atender al interés general, a la seguridad jurídica o a la coordinación de la propia legislación tributaria. Tenemos la sensación, y así lo critica una buena parte de la doctrina, de que las propuestas legislativas son siempre tendentes a maximizar la recaudación al margen del principio de justicia y a aumentar las facilidades y comodidades para una Administración ya dotada de más que suficientes potestades y capacidades en detrimento de la seguridad jurídica de los administrados.

Así las cosas, en el anteproyecto de la ley que servirá para la transposición de la DAC8 se han incluido una serie de modificaciones en los artículos 66 a 69 de la LGT que parecen pretender clarificar, pero que esconden un aumento de plazos para la Administración y la incorporación de algún elemento de difícil comprensión.

Con el anteproyecto del nuevo artículo 66 de la LGT, en el apartado 1, letra b), «el derecho a exigir el pago», se incluye una frase final que indicará «así como el derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables». Conforme a nuestra opinión, esta finalización del párrafo no cambia nada, pues siempre se ha asumido que, derivada la responsabilidad contra un sujeto, la Administración vuelve a contar con un plazo de cuatro años para exigir el pago. Ello podía valorarse simplemente atendiendo a que el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria debía interrumpir el plazo de prescripción de la exigencia de pago al responsable, por lo que, una vez notificada la finalización del procedimiento, debía contemplarse el reinicio del cómputo del plazo de cuatro años. Indicado lo anterior, el precepto, en su versión proyectada, simplemente añade que este nuevo plazo se contará una vez que haya vencido la fecha de pago en periodo voluntario y no con la notificación del acuerdo de derivación. Esto es, si se hubiese seguido una interpretación estricta, gana la Administración un plazo inferior a dos meses con este movimiento.

El nuevo artículo 66.2 de la LGT, según la versión del anteproyecto, señalará la prescripción cuatrienal del derecho para declarar la responsabilidad tributaria. De este modo, ahora de manera definitiva, se reconocería la existencia de un doble proceso en la exigencia de responsabilidad tributaria: el proceso de derivación y determinación de la deuda, que prescribe a los cuatro años, y el procedimiento de recaudación, que, de ser ejecutiva, prescribirá a los cuatro años del fin del periodo voluntario de pago.

Aunque se producen algunas modificaciones en lo que a responsabilidad tributaria solidaria se refiere, en la responsabilidad tributaria subsidiaria no se aprecia modificación en el proyecto de nuevo artículo 67 de la LGT. Simplemente, este precepto guarda su último párrafo para manifestar, como ya apuntamos, que el plazo para exigir el pago tiene su *dies*

a quo en el vencimiento del periodo voluntario de pago, igual que el resto de los supuestos del artículo 66.1 b) de la LGT.

Es el artículo 68 de la LGT el que nos parece que faculta peligrosamente a la Administración a extender el plazo para derivar responsabilidad, eliminando toda interpretación correctora del actuar al margen del principio de buena administración. Se prevé que indique el artículo 68.5 de la LGT que la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad se interrumpa por cualquier acción «conducente a la declaración de su responsabilidad», lo que es perfectamente adecuado. Además, se proyecta incluir en el artículo 68.8 de la LGT que:

la suspensión del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria, contenido en el apartado 2 del artículo 66 de esta ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal, causa el mismo efecto en relación con el sujeto aún no declarado responsable, sin perjuicio de que pueda procederse a su declaración de responsabilidad (posible art. 68.8 de la LGT).

Con ello, la Administración, con su iniciativa legislativa, reconoce que durante el concurso del obligado principal puede proceder a declararlo fallido y a derivar responsabilidad. Sin embargo, le parece que esta posibilidad que le asiste no es suficiente y que tiene que prolongar la agonía de los posibles responsables cuatro años más allá de la duración del ya largo de por sí procedimiento concursal.

Nos parece una afrenta al sentido común reconocer que ha nacido la acción contra el responsable, pero que, si la Administración no tiene la diligencia suficiente como para cumplir ágilmente con su deber de procurar el cobro de los créditos tributarios, no pasa nada, ya lo hará cuando se acuerde de nuevo a la finalización del concurso del deudor principal.

Debería el legislador asumir que no toda propuesta Administrativa debe aceptarse; es más, debería impedirse la inclusión de cualquier propuesta que venga de la Administración sin el previo aval de un grupo de expertos doctrinales, pues es el interés público el que debe primar y bien es conocido que este no siempre concuerda con el interés recaudatorio de la Administración.

Como última crítica al anteproyecto debe mencionarse que el proyectado artículo 69.3 de la LGT parece que señalará que la prescripción ganada «por todos los obligados» extingue la deuda tributaria. ¿A qué se refiere el redactor con que haya sido ganada por todos?

Pues bien, puesto que ahora se prevé que el artículo 69.1 de la LGT establezca que la prescripción ganada aprovecha por igual a los demás obligados a los que se refiere el artículo 35.7 de la LGT, parece que, cuando prescriba para el obligado principal una deuda, puede seguirse derivando a otros. Entendemos que no puede ser así, y que ello solo podrá interpretarse en relación con la exigencia de pago, nunca permitiendo derivación de deudas prescritas por responsabilidad o por sucesión. No obstante, nos parece que estamos ante

una redacción que en nada sirve a la seguridad jurídica, ahora bien, ya sabemos que no es la seguridad jurídica lo que persigue el que ejerce la iniciativa legislativa, sino la seguridad del máximo éxito posible en sus pretensiones.

6. Conclusiones

«La prescripción es una institución de orden público» (De Castro, 1972, p. 79), pecando «de negligente el titular de un derecho que no lo usa en tiempo oportuno» (Albaladejo, 2004, p. 20). El plazo de prescripción que legalmente se determina es el que se ha de considerar la «medición objetiva de la deslealtad del retraso» (Díez-Picazo, 1964, p. 41), siendo inadmisibile la sumisión a una espera excesivamente prolongada.

La Administración debe exigir la deuda tributaria conforme al principio de eficacia administrativa, también en relación con los responsables subsidiarios (Lozano Serrano, 2012), pues la prescripción tributaria sirve al interés público (Sánchez López, 2021, p. 179).

Si los principios constitucionales deben ser la piedra angular de todo el derecho financiero, los principios del derecho administrativo han de ser la guía de actuación del más poderoso de los sujetos involucrados en la relación jurídico-financiera, la Administración (Fraile Fernández, 2024a).

El artículo 103 de la CE señala: «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho», en conexión con la «seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos» consagrados el artículo 9.3 de la CE, han servido al cuño jurisprudencial del principio de buena administración. Este principio se ha considerado positivizado en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, imponiendo a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que resulte suficiente con la mera observancia del procedimiento a seguir (Martínez Lafuente, 2023). Ciertamente, el citado precepto alude como principios los de «buena fe, confianza legítima y lealtad institucional», lo que no cabe duda que se relaciona con la buena administración y que ponen en conexión la aplicación de la prescripción tributaria con la obligación administrativa de actuar con diligencia y responsabilidad.

El «retraso en la aplicación del tributo tampoco se compadece con las exigencias del principio de seguridad jurídica, fundamento de la prescripción» (Lozano Serrano, 2012). Y es que no acotar las disposiciones del último párrafo del artículo 67.2 de la LGT supone, como ya se ha dicho, «un potencial atentado a la seguridad jurídica y la amenaza de una prolongación desproporcionada» (Cazorla Prieto, 2020).

Quedando al margen de estas conclusiones lo atinente a la reforma que viene y al abuso de la iniciativa legislativa que ejerce la Administración, debemos exigir la interpretación de la normativa vigente conforme a los principios y valores que han de servir a la exegética. La interpretación es esencial en el perfeccionamiento de la norma y esta interpretación no puede atender a un párrafo o a un precepto en signo de cerrazón, sino que ha de servir-se de la norma en su conjunto y del entendimiento de la finalidad de los institutos en ella regulados.

La derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria debe realizarse en el plazo de cuatro años desde que tuvo lugar la última actuación recaudatoria en la que quedó constancia de la falencia del obligado principal y, en su caso, de los responsables solidarios.

Una vez que la Administración conoce que no existe patrimonio alcanzable suficiente para saldar el crédito, debe diligentemente declarar fallido al deudor, siquiera fallido parcial, y acudir contra el responsable subsidiario.

Declarado sea el concurso y prohibidas las actuaciones ejecutivas contra este, deberá la Administración declarar fallido al concursado y acudir contra los responsables tan pronto como deba conocer que no constan activos suficientes para saldar el crédito tributario calificado como ordinario en la lista de acreedores.

«No solo el fin de la norma, sino los valores fundamentales que deben engarzar la totalidad del ordenamiento financiero han de servir a la exegética y generar el razonamiento crítico que permite la definición de los institutos y la interpretación» del derecho (Fraile Fernández, 2024a). Personada como se halla la Administración en los concursos de acreedores, recibiendo por parte del juez de lo mercantil los informes trimestrales de liquidación y obteniendo del administrador concursal la comunicación de los mismos por correo electrónico, debe la Administración conocer la incapacidad del concursado para saldar el crédito tributario desde el momento en el que en los informes de liquidación no figuren activos suficientes como para satisfacer la totalidad del crédito ordinario. En tal momento, la Administración es sabedora de que el crédito tributario no será satisfecho en el concurso. Gracias a los informes de la administración concursal, la Administración tendrá certeza suficiente de la falencia y capacidad documental para motivar la declaración de fallido del obligado principal, pudiendo y debiendo acudir contra el responsable subsidiario conforme al criterio de la posibilidad de acción.

En el entendimiento expuesto se conectan las disposiciones legales, el deber de diligencia, el principio de buena administración, el derecho a la seguridad jurídica de los administrados y el criterio de la *actio nata*. Una vez que la Administración tiene o debe tener certeza de la insolvencia del obligado principal, debe declarar su falencia y actuar contra el responsable y nunca permitirse hacerlo en un plazo superior a cuatro años desde tal momento.

Referencias bibliográficas

- Alas, L., Buen, D. de y Ramos, E. R. (1918). *De la prescripción extintiva*. Imprenta Ibérica. <http://simurg.csic.es/view/990003355650204201>
- Albaladejo García, M. (2004). *La prescripción extintiva* (2.ª ed.). Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de España.
- Almagro Nosete, J. y Fernández González, B. (2008). Prescripción. En X. O'Callaghan Muñoz (dir.), *Prescripción, usucapión y caducidad*. La Ley.
- Álvarez Martínez, J. (2004). *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley general tributaria*. Aranzadi.
- Beltrán, E. (2004). Comentario al artículo 152 de la Ley concursal. En *Comentario de la Ley concursal*. Aranzadi.
- Calvo Vérguez, J. (2025). El crédito tributario en la Ley concursal. *Anuario de Derecho Concursal*, 64.
- Castro y Bravo, F. de (1972). *Temas de derecho civil*. Sucesores de Rivadeneyra.
- Cazorla Prieto, L. M. (2020). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (20.ª ed.). Aranzadi.
- Chico de la Cámara, P. (2019). *Manual práctico de fiscalidad (parte general)*. CEF.
- Díez-Picazo y Ponce de León, L. (1964). *La prescripción en el Código Civil*. Bosch.
- Díez-Picazo, L. y Gullón, A. (2003). *Sistema de derecho civil* (11.ª ed.). Tecnos.
- Eseverri Martínez, E. (2008). El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria. En *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*. CEF.
- Eseverri Martínez, E. (2016). La prescripción tributaria (nueva regulación). En *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Documentos IEF*, 13.
- Eseverri Martínez, E. (19 de noviembre de 2024). De aquellos polvos... La prescripción del responsable tributario. *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/ernesto-eseverri-martinez/la-prescripcion-del-responsable-tributario>
- Falcón y Tella, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. La Ley.
- Fraile Fernández, R. (2015). La certificación administrativa en el concurso de acreedores. *Anuario de Derecho Concursal*, 34.
- Fraile Fernández, R. (2023). La responsabilidad tributaria del administrador concursal pendiente concurso. Especial referencia a los actos convalidados por el juez de lo mercantil. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 89-120. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18781>
- Fraile Fernández, R. (2024a). El derecho financiero como rama del derecho, especial atención a los principios del derecho administrativo. En *Estudios de derecho público y ciencia política. In memoriam al profesor Santiago Rosado Pacheco*. Aranzadi.
- Fraile Fernández, R. (2024b). *Tratado sobre responsabilidad tributaria*. Atelier.
- García Castro, P. (2023). De los informes de liquidación. En *Comentarios a la Ley concursal* (3.ª ed.). La Ley.

- Garrido, J. M. (2004). Comentario al artículo 95 de la Ley concursal. En *Comentario de la Ley concursal*. Aranzadi.
- González Aparicio, M. (2021). La prescripción tributaria como institución extintiva de fundamento múltiple. *Crónica Tributaria*, 180.
- Lozano Serrano, C. (2012). La prescripción de la responsabilidad tributaria. *Quincena Fiscal*, 17.
- Marín-Barnuevo Favo, D. (2024). El cómputo de la prescripción para derivar la responsabilidad subsidiaria se inicia en el momento en que pudo declararse fallido al deudor principal, aunque la Administración retrase la declaración de fallido a un momento posterior: RTEAC de 18 de septiembre de 2024, RG 7050/2021. *Revista Técnica Tributaria*, 147.
- Martín Cáceres, A. F. (1994). *La prescripción del crédito tributario*. IEF; Marcial Pons.
- Martínez Lafuente, A. (2023). Un principio general de derecho tributario. *Carta Tributaria*, 98.
- Menéndez Hernández, J. (1998). *La prescripción en derecho tributario*. Bosch.
- Navarro Egea, M. (2006). *El responsable tributario*. Iustel.
- Orozco Prado, G. (1995). *De la prescripción extintiva y su interrupción en el derecho civil*. Comares.
- Palmero Sandín, M. J. (2014). Plan de liquidación e informes trimestrales. Los tiempos de la liquidación. En *La Ley concursal y la mediación concursal. Un estudio conjunto realizado por especialistas*. Dykinson.
- Puebla Agramunt, N. (12 de abril de 2024). Prescripción de la responsabilidad subsidiaria. *Estudio Jurídico* [blog]. <https://www.nuriapuebla.com/blog/prescripcion-de-la-responsabilidad-subsidiaria/>
- Recalde, A. (2004). Comentario a los artículos 74, 75 y 82 de la Ley concursal. En *Comentario de la Ley concursal*. Aranzadi.
- Sainz de Bujanda, F. (1979). *Lecciones de derecho financiero*. Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid.
- Sánchez López, M. E. (2021). Responsabilidad tributaria y prescripción. En *Responsables tributarios*. Dykinson.
- Varona Albern, J. E. (1998). *La extinción de la obligación tributaria: novación y confusión*. Lex Nova.
- Vega Herrero, M. (1990). *La prescripción de la obligación tributaria*. Lex Nova.

Rosa Fraile Fernández. Profesora titular de la Universidad Rey Juan Carlos, área de derecho financiero y tributario. Un sexenio vivo. Más de 50 publicaciones entre monografías publicadas en editoriales de reconocido prestigio, capítulos de libro y artículos incluidos en revistas indexadas. Participación en congresos y seminarios como ponente, organizadora o coordinadora. Colaboradora en revistas científicas de la disciplina. Miembro del equipo de investigación en proyectos de investigación de concurrencia competitiva. Miembro de grupo de investigación consolidado. <https://orcid.org/0000-0003-3389-2714>

Análisis práctico de la doctrina del TEAC sobre el tratamiento fiscal de las aportaciones no dinerarias de acciones o participaciones realizadas por una persona física a una sociedad *holding*

Juan Manuel Pérez Iglesias (autor de contacto)

Universidad de Alcalá.

Of Counsel de Baker McKenzie Madrid, SLP (España)

juanmanuel.perez@bakermckenzie.com

Paula Rodríguez Torregrosa

Tax Associate at Baker McKenzie Madrid, SLP (España)

paula.rodriguez@bakermckenzie.com

Extracto

Las aportaciones no dinerarias a una sociedad *holding* de acciones o participaciones realizadas por personas físicas en el marco de la gestión y diversificación de los riesgos sobre el patrimonio acumulado en una sociedad operativa ha sido una operación relativamente habitual en las pequeñas y medianas empresas.

Para que estas operaciones puedan acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal, es necesario que el fondo económico que impulsa la operación societaria sea una genuina intención de reestructurar la sociedad operativa aguas arriba, de tal suerte que, si después de la aportación, esta última distribuye a la sociedad *holding* las ganancias acumuladas, este fruto se aplique a una efectiva actividad empresarial que no pueda confundirse con inversiones pasivas propias del ahorro personal.

La reciente doctrina del TEAC sobre estas operaciones debe ser valorada de forma positiva. Es, sin duda, un paso adelante en la normalización de estas transacciones. No obstante, la novedosa y salomónica solución que se ha puesto encima de la mesa podría ser completada, a nuestro modo de ver, con una serie de pequeños ajustes de orden técnico con el objetivo de ceñirla con mayor fidelidad al fundamento que la impulsa.

Palabras clave: aportaciones no dinerarias; régimen FEAC; distribución de resultados; reinversión empresarial; plusvalías tácitas; método del coste precedente.

Recibido: 24-02-2025 / Aceptado: 26-03-2025 / Publicado: 15-04-2025

Cómo citar: Pérez Iglesias, J. M. y Rodríguez Torregrosa, P. (2025). Análisis práctico de la doctrina del TEAC sobre el tratamiento fiscal de las aportaciones no dinerarias de acciones o participaciones realizadas por una persona física a una sociedad *holding*. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 96-145. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24381>

Practical analysis of the doctrine of the Central Economic-Administrative Tribunal on the tax treatment of non-monetary contributions of shares made by an individual to a holding company

Juan Manuel Pérez Iglesias (corresponding author)

Paula Rodríguez Torregrosa

Abstract

Non-monetary contributions of shares to a holding company made by individuals as part of the management and diversification of risks on the assets accumulated in an operating company has been a relatively common operation in small and medium-sized companies.

In order for these operations to qualify for the special tax neutrality regime, the economic background driving the operation must be a genuine intention to restructure the operating company in such a way that if, after the contribution, the latter distributes the accumulated profits to the holding company, these profits are applied to an effective business activity that cannot be confused with passive investments of personal savings.

The recent doctrine of the Central Economic-Administrative Tribunal on these operations should be viewed positively. It is undoubtedly a step forward in the normalisation of these transactions. However, the novel and Solomonic solution that has been put on the table could be completed, in our opinion, with a series of small technical adjustments in order to bring it more closely into line with the rationale behind it.

Keywords: non-monetary contributions of shares; special tax neutrality regime; distribution of results; business reinvestment; tacit capital gains; predecessor cost method.

Received: 24-02-2025 / Accepted: 26-03-2025 / Published: 15-04-2025

Citation: Pérez Iglesias, J. M. y Rodríguez Torregrosa, P. (2025). Análisis práctico de la doctrina del TEAC sobre el tratamiento fiscal de las aportaciones no dinerarias de acciones o participaciones realizadas por una persona física a una sociedad holding. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 96-145. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24381>



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Las resoluciones del TEAC
 - 3. Análisis práctico de la doctrina del TEAC
 - 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El criterio publicado por el TEAC sobre la pérdida parcial del régimen especial de reestructuraciones (FEAC)¹ regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), en relación con las aportaciones no dinerarias (AND) de acciones o participaciones realizadas por una persona física a una sociedad *holding* ha introducido razonamientos novedosos y ha generado con ello un amplio e interesante debate.

El objetivo de este trabajo es resumir esa doctrina centrándonos en los aspectos de orden técnico que afectan al esquema de la regularización, para lo cual examinaremos los criterios relativos al importe del ajuste propuesto cuando la sociedad *holding* distribuye a su vez un dividendo al socio; cómo afecta la corrección al valor fiscal de las acciones de la sociedad *holding* y la sociedad operativa; cuál es el importe de la plusvalía potencialmente ajustable; y qué criterio debe seguirse para identificar los beneficios acumulados antes de la AND, entre otras cuestiones.

Nuestro propósito, como decimos, es modesto y quedan, por lo tanto, fuera del alcance de este trabajo otras vertientes del problema, como sería el examen del hecho desencadenante del ajuste² o la adecuación del procedimiento diseñado por el TEAC a las reglas de la prescripción. Cuestiones estas que ya han sido examinadas en otros artículos doctrinales³.

En última instancia, nuestra intención es intentar sistematizar las reglas que se deducen de la doctrina del TEAC –que resumimos en el epígrafe 2– y advertir, a la vista de los efectos prácticos que producen –según se muestra en los ejemplos incluidos en el epígrafe 3–, si efectivamente el esquema que se ha trazado por el TEAC cumple con el principio rector que impulsa y soporta este novedoso esquema de regularización y que, según se afirma,

¹ Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

² Esto es, cuál es el hito que determina el incumplimiento o la conducta abusiva que abre la puerta a la regularización, por entender que la operación societaria tuvo «como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal». Un aspecto que, a su vez, parece que nos llevaría a reflexionar sobre qué se entiende, a juicio del TEAC, por «reinversión empresarial» auténtica o genuina en sede de la sociedad *holding* de los dividendos recibidos de la sociedad operativa. Según parece desprenderse de las resoluciones del TEAC, solo si se acredita esta «reinversión empresarial» quedaría vedado el paso a la corrección fiscal.

³ En relación con la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la LIS por el TEAC en las resoluciones comentadas, véase el análisis crítico de Durán-Sindreu Buxadé (2025).

consiste en eliminar exclusivamente la ventaja fiscal prohibida, dejando inalterados el resto de los elementos que concurren en el modelo canónico regulado en la LIS y en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), en relación con las aportaciones no dinerarias de acciones o participaciones y las posteriores operaciones de distribución de fondos propios –en sus modalidades de aplicación de resultados o devolución de la prima de emisión–.

Es decir, como señala el propio TEAC, la enmienda al contribuyente debe conducir en última instancia a evitar «toda desimposición o diferimiento abusivo, pero también [...] que no se genere ningún supuesto de sobreimposición». Y la forma en la que se propone velar por este principio consistiría en corregir los efectos abusivos:

a medida que estos se van produciendo, lo que, en este caso, implica hacerlo en cada uno de los ejercicios en los que el socio aportante obtiene o logra, de forma efectiva, la disponibilidad de los beneficios que estaban acumulados en la sociedad operativa antes de la aportación de sus acciones en la entidad operativa a aquélla.

El modelo se adjetiva como novedoso porque se ampara en una aproximación que atiene al fondo o la sustancia de la operación, análoga a la que se sigue en los expedientes de conflicto en la aplicación de la norma, pero sin recurrir en este caso al cauce que legalmente se prevé para resolver estos episodios de controversia⁴.

Así, por ejemplo, el aspecto más original que aporta esta doctrina consiste en sostener que el socio aportante obtiene de forma efectiva la disponibilidad de los beneficios de la sociedad operativa cuando esta distribuye las rentas a la sociedad *holding* y esta última no destina el fruto recibido a una actividad empresarial acreedora del régimen de neutralidad. De esta forma, la interpretación del TEAC conduce a una suerte de imputación de rentas similar a la que aflora en los socios de las entidades que tributan en un régimen de transparencia fiscal. En palabras del TEAC:

Se trata, en definitiva, de apreciar que la configuración de la cláusula antiabuso específica para el Régimen FEAC que hace el artículo 89.2 de la LIS responde al esquema tradicional del antiguo «fraude de ley», o del actual «conflicto en la aplicación

⁴ Sobre la articulación de las cláusulas generales antiabuso y la cláusula antiabuso específica prevista en el artículo 89 de la LIS para las operaciones acogidas al régimen FEAC, el TS ha establecido que la aplicación de la cláusula específica antiabuso prima sobre las cláusulas generales en virtud del principio *lex specialis derogat generali*. De esta forma, si en aplicación de la cláusula antiabuso específica se aprecia la inexistencia de un motivo económico válido y se procede a la regularización de la ventaja fiscal obtenida, en los términos establecidos en las resoluciones del TEAC, se hará innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria –LGT–) para dejar de aplicar el régimen FEAC (STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 463/2021, de 31 de marzo, rec. núm. 5886/2019).

de la norma tributaria» del artículo 15 de la LGT, si bien, en este caso, con las especialidades que derivan de su texto, especialmente de índole probatoria, y de ser declarada su aplicabilidad en el mismo acuerdo de liquidación que pone fin a un procedimiento de inspección tributaria. Por ello es razonable que el traslado a liquidaciones concretas de los efectos del juicio negativo realizado sobre la operación FEAC realizada siga pautas análogas a las que se prevén en el artículo 15.3 de la LGT.

Este razonamiento nos lleva a adelantar ya que, en estos casos (y, particularmente, en el que estamos revisando) habrá que modular, desde luego, como se hace al aplicar las figuras referidas, el importe de la corrección a realizar en el marco de la regularización, de modo que aquella no sea ni mayor ni menor que la ventaja abusivamente lograda, que es la que se debe eliminar exclusivamente, lo que, entre otras cuestiones, obligará a determinar con precisión el ejercicio en el que se ubican temporalmente estos ajustes a realizar, que pueden ser el mismo en el que se realizó la operación o cualquier otro de los siguientes en los que se pueda identificar que se ha materializado aquella ventaja fiscal prohibida.

Al final del trabajo –epígrafe 4– incluimos un resumen de las precisiones que, a nuestro modo de ver, podrían contribuir a perfilar o revisar esa doctrina para lograr el propósito anunciado.

Sea como fuere, antes de iniciar la exposición es necesario recordar que nos enfrentamos a estructuras perfectamente legítimas cuyos efectos fiscales solo se han puesto en almoneda por la Administración tributaria cuando las reservas generadas con anterioridad a la AND y que han sido repartidas a la sociedad *holding* han quedado remansadas en su balance sin una verdadera aplicación empresarial.

En concreto, el TEAC aprecia la existencia del abuso al comprobar que la tributación de los dividendos repartidos a la *holding* es más ventajosa que la que se entiende como propia del socio aportante en su condición de persona física. El TEAC lo expresa con más claridad en los siguientes términos:

Se considera, así, y ya se ha dicho que se comparte por este TEAC, que la finalidad principal de la operación fue evitar que los beneficios que la sociedad operativa, XZ-JK, ya había acumulado, durante varios ejercicios, cuando sus acciones pertenecían a la persona física, aquí reclamante, tributasen en su IRPF al ser percibidos por ésta, en este caso vía dividendos, lo que se trata de lograr 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.

Dicho de otro modo, se pretendió, y ahí estriba el abuso perseguido, 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 aun pertenecían a la persona física. No se cuestiona, obviamente, el efecto de la estructura creada sobre los beneficios que la operativa pueda generar en el futuro, pero sí para amparar beneficios generados antes de implementarla, de modo análogo a cómo el acceso a la consolidación fiscal no permite la compensación horizontal de pérdidas generadas antes del acceso a dicho régimen.

Sin embargo, en el hipotético escenario de que el importe obtenido por el socio de manera indirecta fuese objeto de una efectiva aplicación empresarial, lo que parece deducirse de las resoluciones del TEAC es que el esquema de regularización no se activaría.

Dicho de otro modo, de acuerdo con la mejor doctrina⁵, la ventaja solo se calificaría como abusiva cuando el importe que reciba la sociedad *holding* con cargo a esos beneficios acumulados se aplique a «inversiones propias del ahorro de los particulares».

2. Las resoluciones del TEAC

El TEAC ha emitido varias resoluciones sobre la materia⁶. La doctrina recogida en las dos primeras publicadas en abril de 2024 –hoy eliminadas del repositorio– se ha reiterado en las de mayo⁷ y completado con las difundidas en noviembre y diciembre del mismo año⁸.

⁵ Sanz Gadea (2024, p. 121) indica que:

Cabe intuir que, si las inversiones acometidas por la entidad *holding* hubieran sido de naturaleza empresarial, por ejemplo, participaciones de control o, cuando menos, significativas, la resolución del TEAC hubiera calificado la ventaja fiscal como no abusiva y, consecuentemente, anulado la regularización tributaria.

⁶ En particular, las siguientes: Resolución 6452/2022, de 22 de abril de 2024 (eliminada del repositorio del TEAC); Resolución 6448/2022, de 22 de abril de 2024 (eliminada del repositorio del TEAC); Resolución 6513/2024, de 27 de mayo de 2024; Resolución 6550/2024, de 27 de mayo de 2024; Resolución 8869/2021, de 19 de noviembre de 2024 (no vinculante); Resolución 5937/2024, de 12 de diciembre de 2024; y Resolución 6543/2024, de 12 de diciembre de 2024.

⁷ En concreto, el criterio establecido en la Resolución 6452/2022, de 22 de abril de 2024, se reitera en la Resolución 6513/2024, de 27 de mayo de 2024. La Resolución 6448/2022, de 22 de abril de 2024, se reitera en la Resolución 6550/2024, de 27 de mayo de 2024. Las resoluciones de abril y mayo son resoluciones «gemelas». En las mismas el TEAC analiza la misma operación y especifica las consecuencias concretas derivadas de su doctrina para cada una de las socias personas físicas aportantes.

⁸ A este respecto, interesa señalar que en la fecha de finalización del presente artículo se ha publicado al menos una sentencia de un TSJ en la que ya se recoge y aplica la doctrina establecida por el TEAC en las Resoluciones de 22 de abril de 2024. En concreto, se trata de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana 4301/2024, de 2 de septiembre (rec. núm. 454/2023).

En aras de sistematizar los criterios que se han ido vertiendo, el resumen que sigue se aborda siguiendo el orden cronológico en el que se han difundido, aunque hayan sido eliminadas del citado repositorio:

Resolución: **00/06452/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/04/2024**

Otra información:

a) Hechos:

- **Se recurre el Acta de la persona física.** La regularización consistió en dejar sin efecto el régimen FEAC en el año de la AND –2017–.
- Se planteó consulta expresa por el contribuyente a la DGT.
- En sus alegaciones el contribuyente también trae a colación la respuesta de la DGT v2214-23.

b) Decisión:

- Se confirma la declaración que, en aplicación del artículo 89.2 LIS, formuló la Inspección sobre la operación, esto es, que aquella tuvo como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, por lo que, en aplicación de lo previsto en dicho precepto el régimen de neutralidad se debe dejar sin efectos, total o parcial (en este caso, según lo expuesto, la inaplicación fue parcial).
- La declaración sirve de base para corregir la consumación del abuso normativo producida en cualquier ejercicio posterior a 2017, por la realización de las plusvalías tácitas que, por sus beneficios acumulados, incorporaban las acciones de XZ-JK⁹ cuando fueron aportadas a TW¹⁰, por cualquier medio por el que haya obtenido la disponibilidad de dichos beneficios, teniendo en cuenta, en todo caso, las circunstancias adicionales que puedan haberse producido en él.
- Se anula la liquidación practicada por el IRPF del ejercicio 2017, ya que en dicho ejercicio no se han producido los efectos del abuso que se pretende corregir (en dicho ejercicio no hubo reparto de dividendos por parte de la operativa a la *holding*), y no es procedente hacer ningún ajuste en ese ejercicio en aplicación del artículo 89.2 LIS.

⁹ Sociedad operativa.

¹⁰ Sociedad *holding*.

La lectura de los FD 13 y 14 de la resolución arroja, a nuestro modo de ver, las siguientes conclusiones:

1.^a La regularización a la persona física se fundamenta en la inaplicación parcial del régimen FEAC en los ejercicios en los que se produzca la efectiva distribución de los beneficios acumulados por la sociedad operativa en la fecha en que se realizó la aportación no dineraria. Para ello, se trae a colación lo dispuesto en el artículo 37.1 d) de la LIRPF, aplicado, en coordinación con el artículo 14.2 d) de la LIRPF (operaciones a plazos), y el hito que desencadena la corrección es la prueba de que la sociedad *holding* remanse el dividendo repartido por la operativa y no destine dicho importe a la realización de una actividad empresarial, test que podríamos denominar como de la «reinversión empresarial»:

FD 14º. La solución que, a juicio de este TEAC, mejor encaja para lograr una adecuada aplicación de la cláusula antiabuso del 89.2 de la LIS en casos como el que nos ocupa pasa, una vez declarado que la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, por imputar el ajuste a realizar, esto es, *la corrección de sus efectos abusivos, a medida que estos se van produciendo, lo que, en este caso, implica hacerlo en cada uno de los ejercicios en los que el socio aportante obtiene o logra, de forma efectiva, la disponibilidad de los beneficios que estaban acumulados en la sociedad operativa antes de la aportación de sus acciones en la entidad operativa a aquélla.*

2.^a La corrección no se extiende a los resultados obtenidos por la sociedad *holding* con posterioridad a la operación societaria:

FD 14º. *No se cuestiona, obviamente, el efecto de la estructura creada sobre los beneficios que la operativa pueda generar en el futuro, pero sí para amparar beneficios generados antes de implementarla, de modo análogo a cómo el acceso a la consolidación fiscal no permite la compensación horizontal de pérdidas generadas antes del acceso a dicho régimen.*

[...]

Como dijimos, no se cuestiona el pleno efecto de la estructura creada sobre los beneficios que la operativa pueda generar en el futuro, de modo que lo que venimos describiendo afectará sólo a los beneficios previos a la aportación a la holding.

Sin embargo, queda sin respuesta si el criterio anterior afectaría también a las otras plusvalías, distintas de las reservas expresas, de la sociedad operativa en la fecha en la que se realizó la AND, incluido el potencial fondo de comercio existente en ese momento o las plusvalías tácitas existentes en determinados elementos del inmovilizado, como pueden ser los inmuebles titularidad de la sociedad operativa en la fecha en la que se realizó

la AND. La cuestión tiene relevancia para cuantificar la potencial plusvalía sujeta a revisión y que, una vez materializada, distribuida a la sociedad *holding* y efectivamente reinvertida daría por concluido el ámbito temporal de la posible regularización.

Pues bien, a pesar de que en esta resolución el TEAC no alude a este componente de forma directa, el criterio que ha seguido en una resolución posterior¹¹ consiste en incluir en su esquema –si concurre el catalizador del ajuste– exclusivamente las plusvalías de activos identificables.

3.^a Del mismo modo, en esta resolución nada se dice acerca de la revisión del valor o de la base fiscal¹² de las acciones de la sociedad *holding* ni de la sociedad operativa –este aspecto, tal y como veremos a continuación, se ha matizado en las siguientes resoluciones– sin perjuicio de apuntarse que la regularización no puede conducir a una doble imposición:

FD 14º. No se le oculta a este TEAC que, de esta forma, se está fijando una secuencia para la tributación a exigir al sujeto pasivo, en este caso, la persona física, en su IRPF, que exige prescindir de la apariencia formal resultante de las decisiones y operaciones tomadas por aquella (especialmente, se prescinde de la titularidad de las acciones y, con ello, de quién percibe formalmente los dividendos) imputándole una plusvalía en ejercicios en los que, formalmente, no la ha tenido, lo que exigirá, indudablemente, que se realicen los ajustes pertinentes para que no se generen sobreimposiciones, en particular las previstas en el artículo 89 de la LIS, solucionando problemas semejantes a los que son comunes a los esquemas normativos que dan prioridad al fondo sobre la forma para evitar que prosperen esquemas que, a través de construcciones artificiales, han pretendido forzar las costuras de la normas generales.

¹¹ Resolución 8869/2021, de 19 de noviembre de 2024 (no vinculante), en la que el TEAC considera que las plusvalías tácitas de determinados inmuebles en la fecha de la AND, y que se consideran de inminente materialización, deben formar parte de la plusvalía sujeta a revisión. Sobre este punto volveremos más adelante. Del mismo modo, en el epígrafe 3 intentaremos perfilar la definición de reservas expresas acumuladas para reflexionar acerca de su impacto en el esquema que nos ocupa cuando lo integren ganancias indisponibles como la reserva legal o beneficios imputados directamente al patrimonio neto a título de ajustes por cambios de valor o subvenciones de capital.

¹² Apartado 3 del artículo 2 de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

Base fiscal de un activo o pasivo: es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

Resolución: **00/06448/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/04/2024**

Otra información:

a) Hechos:

- **Se recurre el Acta de la HOLDING.** La regularización practicada se circunscribe a elevar la base fiscal de las acciones de la sociedad operativa en lógica correspondencia con el ajuste practicado en sede de la persona física.
- Se planteó consulta expresa a la DGT.
- En sus alegaciones el contribuyente también trae a colación la respuesta de la DGT v2214-23.

Lo más reseñable de esta segunda resolución –en la que se reproducen los argumentos de la anterior relativa a la persona física– se ubica al final del FD 3, cuando se aclara que:

Dado que, conforme a lo expuesto, en sede de la socia, este TEAC ha concluido que el régimen especial de diferimiento no resultaba aplicable, parcialmente, a la operación realizada y que, por ello, la ganancia patrimonial obtenida por aquélla debe ser sometida a tributación a medida que se vaya consumando, en los términos expuesto en nuestra resolución transcrita, integrando su importe en las bases imponibles de tal socia en los ejercicios correspondientes (a medida que vaya disponiendo de los dividendos correspondientes a los beneficios acumulados en la operativa XZ-JK hasta el momento de la aportación), habiendo dispuesto la anulación de la liquidación girada a esta socia por su IRPF de 2017, en los mismos términos ha de anularse la liquidación aquí impugnada.

Así, a medida que vaya corrigiéndose el régimen de diferimiento en sede de la socia procederá ir rectificando, en sede de la sociedad holding aquí reclamante, el valor fiscal de los títulos de XZ-JK recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria aquí analizada.

En resumen, la única conclusión novedosa de esta resolución es la mención al ajuste de la base fiscal de las acciones de la sociedad operativa conforme se vaya produciendo la distribución a la sociedad *holding* de las ganancias acumuladas por la primera hasta la fecha de la AND.

En el epígrafe 3, al hilo de la resolución de varios ejemplos, expondremos que, en nuestra opinión, este ajuste no es del todo evidente/coherente para cumplir con el principio rector que proclama el TEAC.

Resolución: **00/05937/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **12/12/2024**

Otra información:

a) Hechos:

- **Se recurre el Acuerdo de ejecución de la Resolución del TEAC 6452/2022 relativa a la persona física.** La ejecución imputa al contribuyente una ganancia patrimonial en el año 2018 por el importe de los dividendos repartidos en ese ejercicio.
- Se vuelve a recordar que se planteó consulta expresa a la DGT.
- En sus alegaciones el contribuyente menciona la respuesta de la DGT v2214-23.
- Adicionalmente se trae a colación el principio de prohibición de *reformatio in peius* y se argumenta que los beneficios repartidos deberían quedar fuera del esquema de regularización porque son los generados por la sociedad operativa con posterioridad a la fecha de la AND.

b) Decisión:

- Se confirma la efectiva aplicación del artículo 89.2 LIS al entender que dicho artículo exige interpretar que los beneficios repartidos después de dicha operación (obtenidos ya por una sociedad que aplicará la exención del artículo 21 de la LIS) son consumación o materialización del fraude o abuso declarado, de modo que, por su importe, se pone fin al inicial diferimiento de la tributación de la plusvalía generada por la AND.
- Se rechaza la argumentación de la recurrente en relación con el principio de prohibición de *reformatio in peius* al entender que una correcta aplicación del principio (de *reformatio in peius*) exige apreciarla respecto de todas las consecuencias favorables y desfavorables para el obligado tributario que han sido objeto, por un lado, de la regularización administrativa y, por otro, de la revisión de esta por un TEA y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en períodos impositivos o de liquidación distintos.
- Se rechaza el argumento relativo al reparto de beneficios generados con posterioridad a la AND al entender que no se aprecian razones jurídicas (mercantiles o contables) ni económicas, que justifiquen la razón o interés por los que se elige repartir el beneficio más reciente y no los anteriores. Adicionalmente, se incluyen precisiones sobre la actualización de la base fiscal de las participaciones en la *holding* y la regularización de la plusvalía pendiente en sede del socio aportante.

En nuestra opinión, las principales conclusiones que se deducen de esta tercera y última resolución –sujeta a examen– son las siguientes:

1.^a La eliminación parcial del régimen FEAC se produce a medida que se distribuyen los beneficios por la sociedad operativa desde la fecha en que se produjo la aportación no dineraria. A tal efecto, es irrelevante que en el acuerdo societario se indique de forma expresa que los resultados repartidos son los generados con posterioridad a esa fecha. En consecuencia, la regla que se emplea para inaplicar el régimen FEAC al amparo de lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS produce unos efectos equivalentes a los que se originarían de seguir el criterio FIFO para identificar el origen de las ganancias que se distribuyen –las generadas antes o después de la aportación–. Al final del epígrafe 3 incluimos unos comentarios acerca de esta cuestión.

2.^a La plusvalía remanente, en su caso, potencialmente ajustable se minora en los beneficios distribuidos a la persona física por la sociedad *holding*.

3.^a Por último, en relación con los repartos futuros de dividendos que realice la entidad operativa a la entidad *holding* con cargos a reversas generadas antes de la AND, el TEAC introduce dos precisiones de sumo interés al hilo de un comentario del acuerdo de ejecución. El TEAC introduce ambas cuestiones con el siguiente inciso:

Este TEAC también atiende a que el acuerdo de ejecución realiza dos afirmaciones sobre la futura tributación de los dividendos que reparta la operativa, XZ-JK en este caso, por las reservas generadas antes de la operación y que queden pendientes de repartir. Dice el acuerdo, concretamente, que «(...) existe una ganancia patrimonial pendiente de imputación en ejercicios posteriores a 2018 cuyo importe, de acuerdo con los cálculos antes expuestos, asciende a 22.369.393,02,00 euros. Dicha ganancia se imputará a medida en que la socia aportante perciba de forma indirecta a través de TW SL la disposición de los beneficios de la entidad operativa y se minorará por los dividendos que, en su caso, se repartan por la entidad *holding* a su socia única».

Al hilo de esta afirmación, el TEAC aclara en primer lugar que la imputación a la socia aportante dependerá de que se den condiciones análogas a las que han supuesto la calificación como fraudulenta de la operación FEAC y que permitan confirmar dicha apreciación, entre las que, por ejemplo, se encuentra el destino que se haya dado por la entidad *holding* a esos fondos recibidos, en años futuros, por el reparto de dividendos que acuerde la sociedad operativa. En palabras del TEAC:

La primera de ellas, referida a la futura imputación de ganancia patrimonial por esos repartos futuros de dividendos, debe al menos matizarse, añadiendo que esa imputación a la socia dependerá de que, en los ejercicios en los que se realicen esos repartos de dividendos que, en principio, suponen consumación del abuso ya descrito, en los términos en que se ha expresado este TEAC en esta resolución, se den condiciones análogas a las que han supuesto la calificación como

fraudulenta de la operación FEAC, y que permitan confirmar dicha apreciación, entre las que, por ejemplo, se encuentra el destino que se haya dado por la entidad *holding* a esos fondos recibidos, en años futuros, por el reparto de dividendos que acuerde la sociedad operativa.

Así, y se apuntaba ya en la Resolución del TEAC que se ejecuta que, al enunciar el criterio sobre la ubicación de la corrección a realizar en los ejercicios futuros en los que el reclamante consiguiese la disponibilidad de los beneficios de la operativa que le correspondían en el momento de realizar la operación, debe tenerse en cuenta que:

«En todo caso, obviamente, se deberán tener en cuenta las circunstancias futuras que puedan haberse superpuesto a las aquí tenidas en cuenta».

Parece que con esta precisión el TEAC viene a admitir que, en el caso de que los dividendos recibidos por la *holding* fuesen reinvertidos en una actividad económica (circunstancia a la que antes nos hemos referido como «test de la reinversión empresarial»), no cabría regularizar ese importe al socio persona física, ya que, en dichos supuestos, al no producirse ningún «remansamiento» en sede de la *holding*, no cabría apreciar la existencia de abuso. Volveremos sobre esta cuestión en los ejemplos analizados en el epígrafe 3.

Por otro lado, al hilo de la cita al destino que se haya dado a los fondos en los «años futuros» cabría preguntarse si con este inciso se pretende abrir la puerta a considerar un periodo temporal más amplio para efectuar la reinversión empresarial más allá de la finalización del ejercicio en que se produjese la distribución o simplemente se pretende aludir el concreto ejercicio futuro en el que se vuelva a producir un nuevo reparto.

La segunda precisión que se introduce es el tratamiento que tendría una hipotética distribución de beneficios de la sociedad *holding* al socio, para confirmar la tesis que maneja el acuerdo de ejecución consistente en hacer tributar cualquier reparto posterior de resultados a la persona física y, al mismo tiempo, reducir la ganancia potencialmente regularizable en el futuro:

La segunda afirmación, referida a la minoración de esta ganancia o ganancias que, en el futuro, se imputen o se liquiden a esta misma socia/persona física por los dividendos que, en su caso, se le repartan por la entidad *holding* (de la que aquella es socia única), sí se comparte por este TEAC ya que, como ya hemos dicho, ha de partirse de la premisa esencial de que la adecuada interpretación del artículo 89.2 de la LIS debe conducir a que se evite toda desimposición o diferimiento abusivo, pero también debe permitir que no se vaya más allá, de modo que no se genere ningún supuesto de sobreimposición.

Este elemento del modelo lo trataremos enseguida, pero anticipamos que esta forma de proceder no nos parece coherente con el principio en el que se fundamenta el esquema.

4.^a En sede del socio persona física, la base fiscal de las acciones de la sociedad *holding* se corrige a medida que la ganancia se integra en la base imponible del ahorro del IRPF como una ganancia patrimonial por la inaplicación del régimen FEAC.

3. Análisis práctico de la doctrina del TEAC

Partiendo del contexto doctrinal antes expuesto, en el presente epígrafe se busca identificar cuáles serían las consecuencias fiscales de aplicar la doctrina del TEAC mediante la resolución de una serie de casos prácticos.

En principio, si el objetivo que persigue esa doctrina es eliminar de manera quirúrgica exclusivamente la ventaja fiscal obtenida con la AND, el impacto del ajuste no debería llevar a una tributación global –en las dos sociedades y la persona física– superior ni inferior a la que se deduce del modelo de frecuencia cuando no se aprecia ese comportamiento abusivo. No obstante, tal y como veremos, la aplicación práctica de la doctrina no conduce necesariamente a ese objetivo.

Para no acumular en un solo ejercicio todas las cuestiones sometidas a estudio, el diseño sugerido por el TEAC se analizará de manera gradual, paso a paso, lo que a su vez nos permitirá detenernos en el examen de las consecuencias prácticas de cada uno de sus elementos.

En primer lugar, hemos considerado oportuno iniciar la exposición con un ejemplo que recuerde el funcionamiento ya conocido del régimen FEAC.

Ejemplo 1. El funcionamiento ordinario o normal del régimen FEAC

La sociedad B es una sociedad operativa íntegramente participada por una persona física. Al inicio del ejercicio 20X1, la persona física acuerda la aportación no dineraria de esa inversión a una sociedad A –participada al 100%– de nueva creación. Los datos relevantes de la operación a los efectos de su tratamiento contable y fiscal son los siguientes:

- Persona física: valor fiscal de la inversión en B 1.000 um.
- Los fondos propios de la sociedad B en la fecha de la aportación no dineraria muestran la siguiente composición:
 - Capital social: 1.000 um.

- Reservas 10.000 um.
- Activo: Por razones de simplicidad se considerará que la contrapartida de ese patrimonio es un solo activo neto con un valor en libros de 11.000 um.
- Valor razonable de la inversión en B en la fecha en la que se acuerda la operación: 16.000 um. La diferencia con el precio de adquisición y la base fiscal en el socio, por importe de 1.000 um, se explica por dos componentes: reservas expresas acumuladas de 10.000 um y un fondo de comercio de 5.000 um.
- La sociedad A se constituye con un capital social de 1.000 um y una prima de emisión de 15.000 um.
- La operación se acoge al régimen FEAC.
- El resultado antes de impuestos generado por la sociedad B en el ejercicio 20X1 es de 2.000 um. Al final de ese periodo, la liquidación fiscal del IS arroja un gasto por impuesto equivalente a la cuota a ingresar de 500 um. En consecuencia, el resultado neto del año 20X1 asciende a 1.500 um.

Se pide:

Analizar los hechos descritos en los dos siguientes escenarios:

- a) Escenario 1. En el ejercicio 20X2, la sociedad B reparte a la sociedad A 1.500 um –todo el resultado del ejercicio anterior– y, a su vez, esta última distribuye a la persona física un dividendo a cuenta de 500 um.
- b) Escenario 2. La sociedad B también acuerda el reparto de todas las reservas acumuladas por importe de 10.000 um, junto a los resultados del ejercicio 20X1, y a su vez la sociedad A decide distribuir a la persona física un dividendo a cuenta de 1.500 um y la devolución de la prima de emisión por 10.000 um.

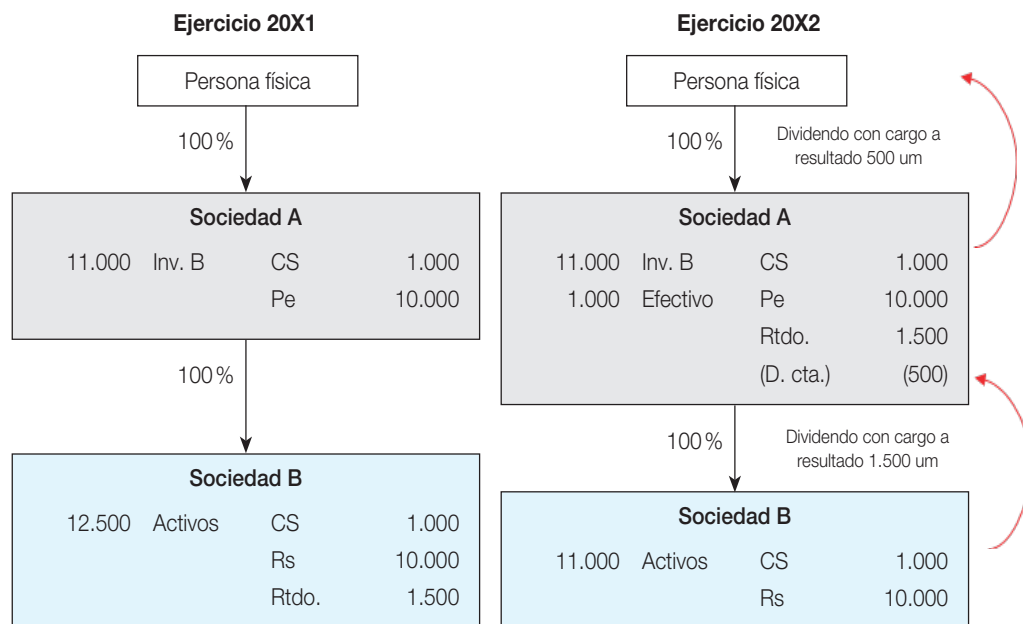
Nota previa: Por razones de simplicidad, en la solución contable de los ejemplos prácticos se prescinde del análisis de la imposición diferida –activos por impuesto diferido– que pudiera originar la diferencia entre el valor fiscal y el valor contable de la inversión en la sociedad operativa, y de las restricciones mercantiles impuestas para el reparto de algunas reservas. Asimismo, se considera que tanto la persona física como las sociedades son residentes en España y están sujetas, respectivamente, al IRPF y al IS. Los valores representativos de la participación de la persona física en B y A no están admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE¹³.

Los hechos descritos se resumen en el siguiente gráfico:

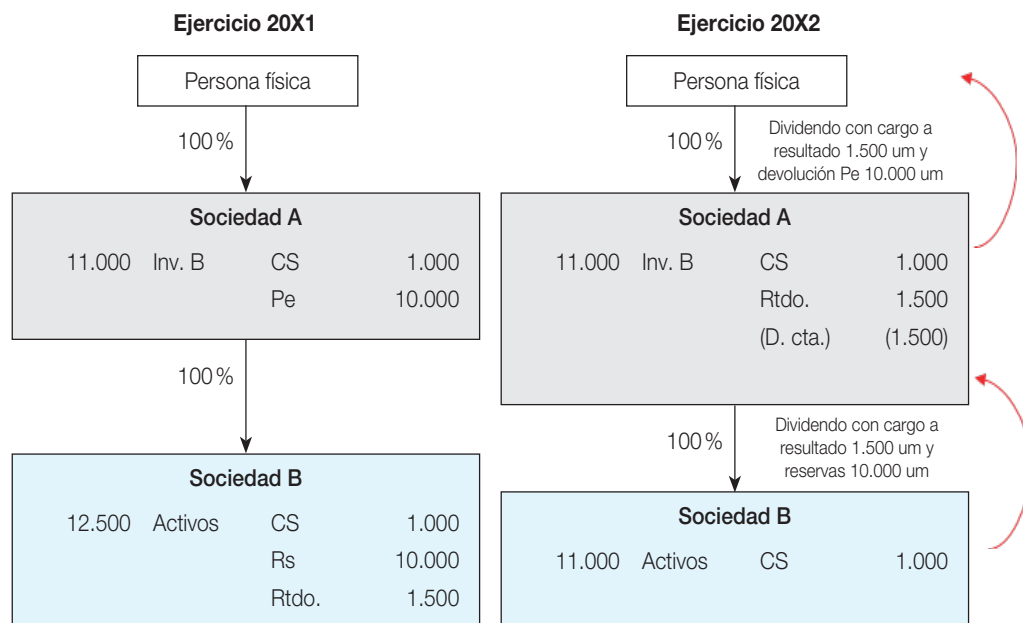
¹³ Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.



Escenario 1



Escenario 2



Solución

Tratamiento contable de la AND

La sociedad A contabilizará la inversión en B por su valor teórico contable en aplicación del método del coste precedente¹⁴ regulado en el apartado 2, «Normas particulares de la NRV 21.^a, Operaciones entre empresas del grupo del PGC», aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En concreto, cuando la AND se acuerda entre empresas del grupo o entre estas y sus socios¹⁵, la premisa para la aplicación de este método es que la sociedad operativa aportada

¹⁴ La aplicación del método del coste precedente no depende de la sujeción de la operación al régimen especial de neutralidad o sucesión fiscal del valor de los activos y pasivos. El coste precedente se aplica cuando en la operación concurren los elementos constitutivos de este método. Con carácter general, en las AND sobre las que versa este trabajo es muy probable que se den esos presupuestos o que ese método deba aplicarse por analogía si el objetivo de la transacción consiste exclusivamente en interponer una sociedad *holding* como nueva cabecera de un grupo sin introducir ningún cambio en los activos netos del negocio ni en la participación relativa de los socios. En este sentido, considérese lo dispuesto en los párrafos 13 y 14 de la NIC 27, «Estados financieros separados»:

13 Cuando la dominante reorganice la estructura de su grupo mediante el establecimiento de una nueva entidad como su dominante, de forma que se satisfagan los siguientes criterios:

- (a) la nueva dominante obtiene el control de la dominante original mediante la emisión de instrumentos de patrimonio a cambio de los instrumentos de patrimonio existentes de la dominante original;
- (b) los activos y pasivos del nuevo grupo y del grupo original son los mismos inmediatamente antes y después de la reorganización, y
- (c) los propietarios de la dominante original antes de la reorganización tienen las mismas participaciones relativas y absolutas en los activos netos del grupo original y del nuevo grupo inmediatamente antes y después de la reorganización,

y, además, la nueva dominante contabilice en sus estados financieros separados sus inversiones en la dominante original de acuerdo con el párrafo 10, letra (a), la nueva dominante valorará el coste por el importe en libros de su participación en las partidas del patrimonio neto que figuren en los estados financieros separados de la dominante original en la fecha de la reorganización.

14 De forma análoga, una entidad que no sea una dominante podría establecer una nueva entidad como su dominante de una manera que satisfaga los criterios del párrafo 13. Los requisitos del párrafo 13 se aplicarán igualmente a esas reorganizaciones. En tales casos, las referencias a «dominante original» y «grupo original» se entenderán hechas a la «entidad original».

¹⁵ En relación con este punto considérese el criterio publicado en las siguientes consultas del ICAC: Consulta 2 del BOICAC 91, sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria de los instrumentos de patrimonio, que otorgan el control sobre una sociedad, cuando la sociedad aportada y la sociedad que recibe la aportación están controladas por la misma persona física, y la Consulta 10 del BOICAC 115, sobre el tratamiento contable de la transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física.

cumpla la definición de negocio¹⁶. En caso contrario, las acciones aportadas se contabilizarían en la sociedad *holding* por su valor razonable.

Tratamiento contable del posterior reparto de beneficios

El posterior reparto de beneficios a la sociedad A seguirá el criterio recogido en la NRV 9.ª 2.6 del PGC y, en su desarrollo, en el artículo 31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

De conformidad con esta normativa, los dividendos repartidos por B se contabilizarán en la sociedad A como un ingreso, salvo si los resultados aplicados proceden inequívocamente de beneficios generados con anterioridad a la fecha de adquisición –AND–, en cuyo caso, la sociedad A reconocerá el dividendo como un menor coste de su inversión en B¹⁷.

En la letra e) incluimos los asientos contables de la sociedad A y la sociedad B con ocasión de la AND y el reparto de beneficios en los escenarios 1 y 2.

Tratamiento fiscal de la AND

Al amparo de lo dispuesto en los artículos 17 y 80 de la LIS, el canje de valores implica las siguientes consecuencias fiscales:

- La renta de 15.000 um (diferencia entre 16.000 um y 1.000 um) que aflora en el patrimonio de la persona física en el año 20X1 no se integra en su base imponible.
- Las acciones de A recibidas por la persona física se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de las entregadas, determinado de acuerdo con las normas del IRPF –1.000 um–.
- Las acciones de B que recibe la sociedad A se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal que tenían en el patrimonio del aportante de acuerdo con las normas del IRPF –1.000 um–, manteniendo igualmente su fecha de adquisición.

¹⁶ Sobre este aspecto véase el concepto de negocio regulado en la norma 44.2 de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros –en la redacción introducida por la Circular 2/2020, de 11 de junio–, y las siguientes consultas del ICAC: la Consulta 3 del BOICAC 91, aportación no dineraria de inmueble entre empresas del grupo, y la Consulta 1 del BOICAC 119, adquisición de las acciones de una sociedad que desarrolla una actividad colindante a una promoción inmobiliaria.

¹⁷ Respecto a este criterio, considérense las siguientes consultas del ICAC: la Consulta 20 del BOICAC 85, sobre la adecuada calificación contable de los resultados generados desde la fecha de adquisición de las inversiones en empresas del grupo a efectos del reparto de dividendos, cuando la adquisición por la sociedad dominante se produce a otra empresa del grupo entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio, y la Consulta 4 del BOICAC 121, sobre el tratamiento contable del reparto de un dividendo entre empresas del grupo después de sucesivos canjes de valores.

Tratamiento fiscal del posterior reparto de dividendos

El dividendo acordado por la sociedad B –de 1.500 um en el escenario a) y de 11.500 um en el escenario b)– distribuido en el año 20X2 se califica como un ingreso fiscal en la sociedad A, al margen del registro contable, susceptible de acogerse a la exención regulada en el artículo 21 de la LIS si se cumplen los requisitos previstos a tal efecto.

Tanto el dividendo a cuenta recibido por la persona física en los escenarios a (y b) como la devolución de la prima de emisión recibida en el escenario b) tributarán como rendimientos del capital mobiliario y se integran en su base imponible del ahorro al ser el valor fiscal de la inversión en la sociedad A de 1.000 um¹⁸.

Asientos contables:

Partiendo de estas consecuencias contables y fiscales, la solución en forma de asientos sería la siguiente:

Ejercicio 20X1

Sociedad A

Por la aportación no dineraria recibida	Debe	Haber
Inversión B	11.000	
Capital social		1.000
Prima de emisión		10.000

¹⁸ De acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 e) de la LIRPF:

Artículo 25. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, *en el caso de distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación* en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, *cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva* [...].



Precisiones: Sin perjuicio de la valoración a efectos mercantiles, el método del coste precedente impone contabilizar la inversión recibida por el importe representativo de la parte proporcional del patrimonio neto contable atribuido a la participación de la inversión en B (en nuestro caso, el 100 %). En consecuencia, si la sociedad registra una prima de emisión de 15.000 um, al mismo tiempo debería reconocer un cargo en una cuenta de reservas de 5.000 um pudiendo emplear a tal efecto la denominación «Prima de emisión, ajuste por el método del coste precedente» o cualquier otra que considere oportuna.

A la vista de la información facilitada en el enunciado, al cierre del ejercicio 20X1 los balances de A y B mostrarán los siguientes saldos:

Sociedad A			
Activo	31-12-20X1	Fondos propios	31-12-20X1
Inversión B	11.000*	Capital social	1.000
		Prima de emisión	10.000
Total	11.000	Total	11.000

* Con una base fiscal de 1.000 um.

Sociedad B			
Activo	31-12-20X1	Fondos propios	31-12-20X1
Activo neto*	12.500	Capital social	1.000
		Reservas	10.000
		Rtdo. ejercicio	1.500
Total	12.500	Total	12.500

Precisiones: Por razones de simplicidad se ha considerado conveniente mostrar en la sociedad B un solo activo neto –de los pasivos incurridos–.

Ejercicio 20X2

Escenario 1

Sociedad A

Por el dividendo distribuido por la sociedad B con cargo a los resultados del ejercicio 20X1	Debe	Haber
Activo neto	1.500	
Ingreso (PyG)		1.500

Precisiones: De acuerdo con la interpretación publicada por la DGT en la Consulta V2214/2023, el ingreso de 1.500 um podrá acogerse a la exención prevista en el artículo 21 de la LIS siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en ese precepto –en general, participación superior al 5 % en la sociedad que distribuye el beneficio y periodo de tenencia de más de 1 año–.

Por el dividendo a cuenta distribuido a la persona física con cargo a los beneficios del ejercicio 20X2	Debe	Haber
Dividendo a cuenta	500	
Activo neto		500

La persona física, por su parte, integra el dividendo recibido en su base imponible del ahorro a título de rendimiento del capital mobiliario.

Al cierre del ejercicio 20X2, los balances de A y B mostrarán los siguientes saldos:

Sociedad A			
Activo	31-12-20X1	Fondos propios	31-12-20X1
Inversión B*	11.000	Capital social	1.000
Efectivo	1.000	Prima emisión	10.000
		Rtdo. ejercicio**	1.500
		Div. cta.**	<500>
Total	12.000	Total	12.000

* Con una base fiscal de 1.000 um.

** Por razones de simplicidad, sin considerar la imposición corriente del 1,25 %.



Sociedad B			
Activo	31-12-20X1	Fondos propios	31-12-20X1
Activo neto	11.000	Capital social	1.000
		Reservas	10.000
Total	11.000	Total	11.000
* Con una base fiscal de 1.000 um.			

Escenario 2

En el hipotético escenario de que la sociedad B también hubiese acordado el reparto de todas las reservas acumuladas por importe de 10.000 um, junto a los resultados del ejercicio 20X1, la solución en forma de asientos, para la sociedad A, sería la siguiente:

Sociedad A

Por el dividendo distribuido por la sociedad B con cargo a los resultados del ejercicio 20X1	Debe	Haber
Activo neto	11.500	
Ingreso (PyG)		1.500
Inversión B		10.000

A efectos fiscales, sin embargo, el ingreso sería de 11.500 um, calculado como suma de los beneficios generados por la sociedad B desde la fecha de adquisición por la persona física –10.000 um– y los beneficios obtenidos desde la fecha en que se realizó la AND –1.500 um–.

Precisiones: Este ingreso fiscal podrá acogerse a la exención prevista en el artículo 21 de la LIS si se cumplen los requisitos previstos para ello. En este sentido, la DGT, en la respuesta a la mencionada Consulta V2214/2023, se expresa como sigue:

Al margen del registro contable que proceda, a efectos fiscales, en la medida en que resulte de aplicación el régimen fiscal de neutralidad, en virtud del principio de subrogación regulado en el artículo 84 de la LIS, entre los derechos tributarios referidos a los elementos patrimoniales transmitidos, está incluido el derecho a considerar como tales los beneficios no distribuidos por la sociedad participada A¹⁹, en el momento de realizarse la aportación, en la medida en que las participaciones aportadas conservan el mismo valor y la misma fecha de adquisición.

¹⁹ Denominación que recibe la sociedad operativa en la consulta de la DGT.

En definitiva, el ingreso que deba computarse fiscalmente, derivado de la distribución de los dividendos por parte de la sociedad participada A, gozaría de la exención regulada en el artículo 21 de la LIS, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto: [...]

El citado criterio se apunta con mayor claridad en la respuesta a la Consulta V0130/2017, en estos otros términos:

En definitiva, el ingreso fiscal generado por la distribución de dividendos por parte de la sociedad X, a la entidad A (o alternativamente a A1 y A2), se podría beneficiar de la exención regulada en el art. 21 de la LIS, con independencia de que parte de dicha renta hubiera minorado, contablemente, el valor contable de la participación.

Si, después de este reparto, la sociedad A acuerda entregar a la persona física un dividendo a cuenta del beneficio del año 20X2 por un importe de 1.500 um y al mismo tiempo decide devolver la prima de emisión de 10.000 um, el registro contable en la sociedad A sería:

Por el dividendo a cuenta distribuido por la sociedad A con cargo a los resultados del ejercicio 20X2 y la devolución de la prima de emisión	Debe	Haber
Dividendo a cuenta	1.500	
Prima de emisión	10.000	
Activo neto		11.500

Precisiones: Por razones de simplicidad se ha obviado la imposición corriente del 1,25 %. En puridad, los fondos entregados a la persona física serían 11.356,25 um ($11.500 \times 0,9875$).

Tal y como hemos indicado anteriormente, la persona física integrará en su base imponible del ahorro 11.500 um –en aplicación de lo dispuesto en el art. 25.1 a) y e) de la LIRPF– porque el valor fiscal de su inversión en la sociedad A es de 1.000 um.

Después de estas operaciones, los balances de las sociedades A y B en el ejercicio 20X2 mostrarían los siguientes saldos:

Sociedad A			
Activo	20X2	Fondos propios	20X2
Inversión B*	1.000	Capital social	1.000
		Rtdo. ejercicio**	1.500
		Div. cta.**	<1.500>
Total	1.000	Total	1.000

*Con una base fiscal de 1.000 um.

**Por razones de simplicidad, sin considerar la imposición corriente del 1,25 %.

Sociedad B			
Activo	20X2	Fondos propios	20X2
Activo neto	1.000	Capital social	1.000
Total	1.000	Total	1.000

Consecuencias prácticas derivadas de la aplicación del régimen FEAC

A modo de resumen, la imposición que han experimentado las rentas descritas en el ejemplo –asumiendo que se mantiene la aplicación del régimen FEAC– han sido las siguientes:

- Las 10.000 um de reservas acumuladas por la sociedad B han podido tributar como renta exenta en la sociedad A –al 1,25 %– y su devolución en forma de prima de emisión a la persona física se ha integrado en la base imponible del ahorro.
- Las 2.000 um de beneficios generados en el año 20X1 por la sociedad B han tributado:
 - En la propia sociedad B.
 - En la sociedad A –una vez deducido el impuesto corriente satisfecho por la sociedad B–, con la posibilidad de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS.
 - Por último –una vez deducido el impuesto del 1,25 % satisfecho por la sociedad A–, como rendimiento del capital mobiliario en la base imponible del ahorro de la persona física.

Si se compara esta tributación con la que hubieran experimentado las misma rentas –hasta llegar a la persona física– si no se hubiesen aportado las acciones de B a la sociedad A, la conclusión es evidente. La creación de la sociedad *holding* ha generado un exceso de imposición –del 1,25 % $\times$ 11.500 um– que en ningún caso puede calificarse de «sobreimposición», sino como la lógica consecuencia de la estructura societaria que se ha creado.

Por lo demás, la base fiscal de las acciones de A en poder de la persona física y de las acciones de la sociedad B que posee la sociedad *holding* siguen siendo de 1.000 um.

Además, cualquier beneficio que se obtenga en el futuro por la sociedad B y que sea objeto de reparto hasta la persona física, pasando por la sociedad A, seguirá el mismo patrón fiscal. Una imposición adicional del 1,25 % en sede de la sociedad A si se comparan los dos esquemas.

Sin embargo, como veremos más adelante en el ejemplo 6, paradójicamente, una interpretación literal de la doctrina del TEAC podría llevar a una solución diferente que abogase por inaplicar el régimen FEAC –integrando 10.000 um en la base imponible del ahorro de la persona física a título de ganancia de capital– y, al mismo tiempo, dejar sin imposición la devolución de fondos a la persona física generando a futuro una distorsión en el gravamen de las rentas obtenidas por la sociedad B derivada del incremento del valor fiscal de las acciones de esa sociedad.

No obstante, antes de llegar a ese ejemplo –más complejo–, en los siguientes casos se pasará a comentar la doctrina del TEAC a la vista de cada uno de sus elementos más reseñables.

Ejemplo 2. La doctrina del TEAC

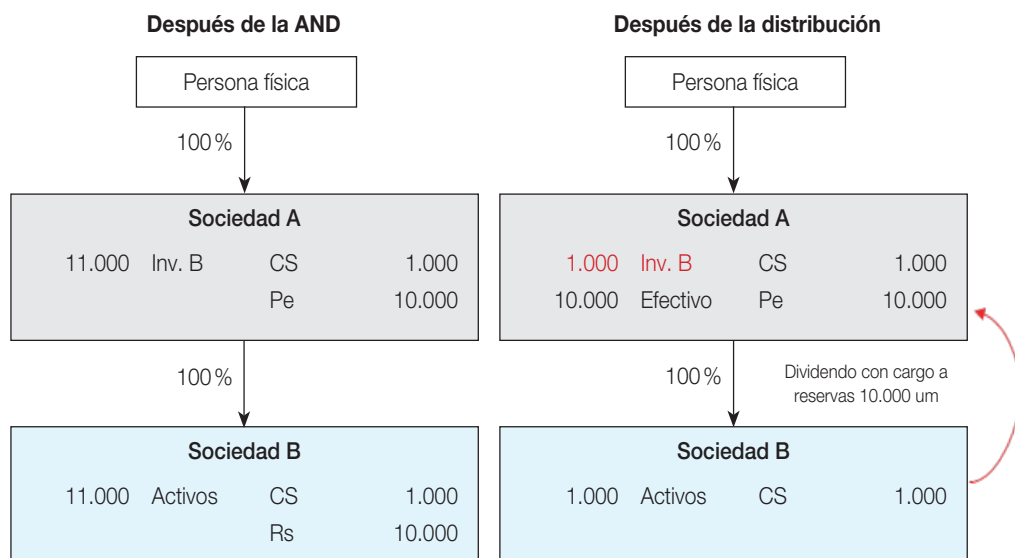
Valor razonable de la sociedad operativa en la fecha de la AND –inicio 20X1– igual a valor contable (11.000 um).

La sociedad operativa distribuye en el ejercicio 20X1 a la sociedad *holding* la totalidad de las reservas acumuladas hasta la fecha de la AND (10.000).

La sociedad operativa no genera resultado alguno desde esa fecha.

No hay reparto posterior de dividendo a la persona física por parte la sociedad *holding*.

Los hechos descritos se resumen en el siguiente gráfico:



Solución

Tratamiento contable

El registro contable de los hechos no varía. Por lo tanto, independientemente de que la operación se acoja al régimen FEAC o se determine su inaplicación parcial, la solución contable, en esencia, sería la que hemos desarrollado en el ejemplo 1.

Tratamiento fiscal de la inaplicación parcial del régimen FEAC

La sociedad A no ha reinvertido los dividendos obtenidos de la sociedad B en ninguna actividad empresarial y tampoco ha repartido este importe a la persona física. El «remansamiento» que se produce en la sociedad A podría llevar a la Administración a considerar la existencia de abuso y a regularizar la ventaja fiscal obtenida.

Ejercicio 20X1

La aplicación de la doctrina del TEAC conllevaría la inaplicación parcial del régimen FEAC y originaría las siguientes consecuencias fiscales:

- La sociedad A aplicaría la exención regulada en el artículo 21 de la LIS si se cumplen los requisitos examinados. La exención alcanzaría a todo el ingreso fiscal. Esto es, las 10.000 um de reservas acumuladas antes de la AND.
- Adicionalmente, en principio, la persona física debería integrar en la base imponible del ahorro una plusvalía de 10.000 um.
- Ese ajuste derivado de la inaplicación del régimen FEAC implicaría un ajuste por el mismo importe en el valor fiscal de la inversión en la sociedad A que posee la persona física, cuyo valor pasaría de 1.000 um a 11.000 um.
- La Resolución 6448/2022 del TEAC extiende este ajuste –parece que al amparo del principio de subrogación regulado en el art. 84 de la LIS– a la inversión que la sociedad A posee sobre la sociedad B.

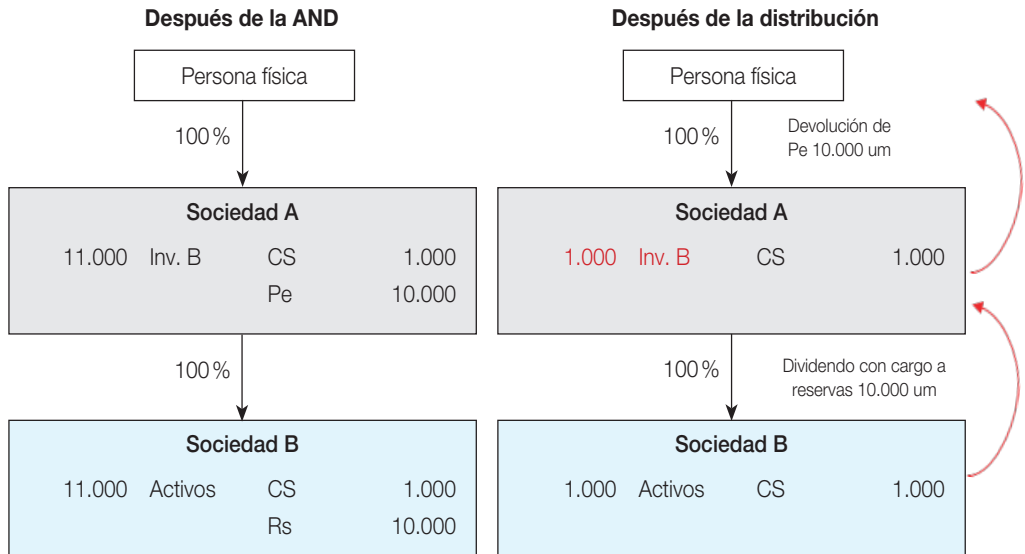
A nuestro modo de ver, este segundo ajuste no es coherente con el principio rector que guía la corrección que apunta el TEAC por las siguientes razones:

- Después del reparto, toda la ventaja fiscal potencialmente ajustable ya ha quedado regularizada. En consecuencia, a futuro, las rentas obtenidas por la sociedad B, en su caso, posteriormente repartidas a la sociedad A, deberían seguir el esquema general de tributación que hemos descrito en el ejemplo 1.
- Nótese que, después del reparto, los activos netos de la sociedad B –y su valor razonable– son de 1.000 um. Si la base fiscal de la inversión en esta sociedad se eleva hasta las 11.000 um, el esquema propuesto tendencialmente genera una desimposición sobre las siguientes 10.000 um de resultado que se generen en la sociedad B a partir de ese momento.

Ejemplo 3. La doctrina del TEAC (continuación)

Mismo caso que el ejemplo 2 con la novedad de que la sociedad A, en el mismo ejercicio en el que recibe el dividendo de B, devuelve a la persona física la prima de emisión por 10.000 um.

Los hechos descritos se resumen en el siguiente gráfico:



Solución

Tratamiento contable

El registro contable de los hechos no varía. Por lo tanto, independientemente de que la operación se acoja al régimen FEAC o se determine su inaplicación parcial, la solución contable, en esencia, sería la que se ha desarrollado en el ejemplo 1.

Tratamiento fiscal de la inaplicación parcial del régimen FEAC

Ejercicio 20X1

La primera cuestión que cabría plantearse a la luz de los efectos prácticos de este esquema es si sería lógico inaplicar el régimen como parece sugerir la doctrina del TEAC o si lo que procedería, de forma alternativa, es grabar las 10.000 um en la persona física como rendimiento del capital mobiliario integrado en la base imponible del ahorro (por la devolución de la prima de emisión por parte de la *holding*).

En nuestra opinión, dado que no se ha producido abuso alguno, porque la sociedad A no ha retenido la plusvalía potencialmente ajustable, claramente habría que decantarse por la segunda tesis.

Bajo esta hipótesis, tampoco procedería revisar la base fiscal de las acciones de la sociedad A y la sociedad B.

Sin perjuicio de lo anterior, en el hipotético escenario de que la interpretación que hubiera que seguir en aplicación de esa doctrina fuese la primera, lo que también es nítido es que la devolución de la prima de emisión a la persona física no generaría renta alguna de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 e)²⁰ de la LIRPF.

Ejemplo 4. La doctrina del TEAC (continuación)

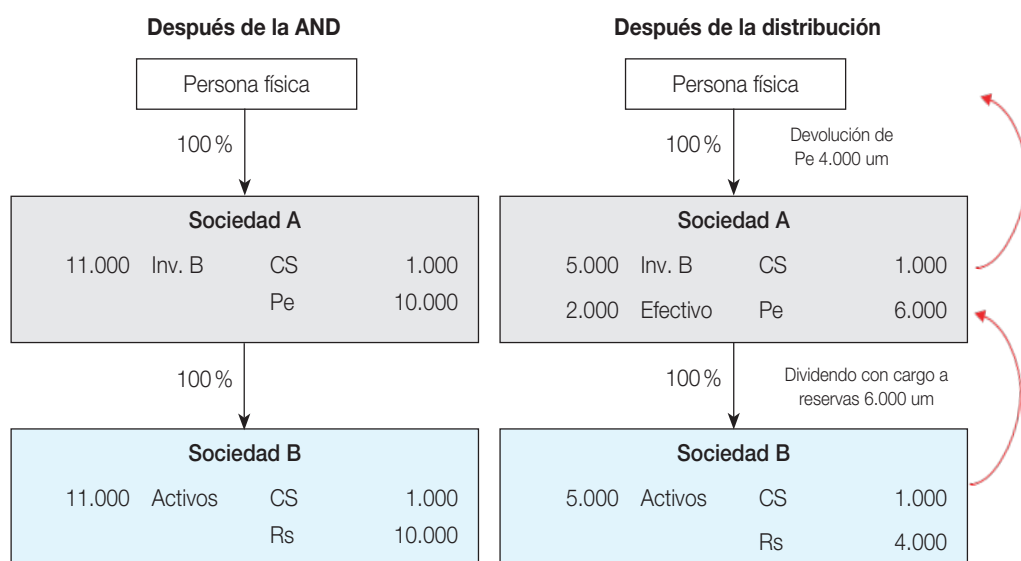
Valor razonable de la sociedad operativa en la fecha de la AND –inicio 20X1– igual a valor contable (11.000 um).

La sociedad operativa distribuye en el ejercicio 20X1 a la sociedad *holding* reservas acumuladas hasta la fecha de la AND por importe de 6.000 um.

A su vez, la sociedad *holding* devuelve a la persona física 4.000 um de prima de emisión.

La sociedad operativa no genera resultado alguno desde esa fecha.

Los hechos descritos se resumen en el siguiente gráfico:



²⁰ Para comparar el valor de las acciones con los fondos propios de la sociedad A, en los términos que plantea este artículo, en principio, debería tomarse el último balance aprobado. Si la devolución se produce en el mismo ejercicio en el que se constituye la sociedad, ese balance no existiría. En tal caso, es claro que la referencia debería entenderse realizada al balance inicial de la empresa.

Solución

Tratamiento contable

El registro contable de los hechos no varía. Por lo tanto, independientemente de que la operación se acoja al régimen FEAC o se determine su inaplicación parcial, la solución contable, en esencia, sería la que se ha desarrollado en el ejemplo 1.

Tratamiento fiscal de la inaplicación parcial del régimen FEAC

Ejercicio 20X1

La lectura de la doctrina del TEAC parece que conduciría a los siguientes ajustes:

- Inaplicar el régimen FEAC en la cantidad distribuida por la sociedad operativa que asciende a 6.000 um.
- Esa corrección llevaría a integrar una ganancia de 6.000 um en la base imponible del ahorro de la persona física.
- La base fiscal de las acciones de la persona física en la sociedad A se incrementaría en 6.000 um hasta las 7.000 um y el valor fiscal de las acciones de la *holding* en la sociedad B también lo haría en el mismo importe.
- La devolución de la prima de emisión tributaria en la persona física como rendimiento del capital mobiliario porque existe una diferencia positiva de 4.000 um entre los fondos propios de la sociedad B -11.000 um- y su base fiscal -7.000-.
- Por último, la potencial plusvalía ajustable de 4.000 um -las reservas que todavía no ha repartido la sociedad B- se minorarían en la cantidad recibida por la persona física -4.000 um-. En consecuencia, el esquema de regularización finalizaría en ese ejercicio 20X1.

Esta forma de razonar, además de introducir la distorsión ya comentada -en el ejemplo 3- en la tributación futura de la sociedad B por elevar de manera artificial la base fiscal de las acciones de esta sociedad, genera un segundo impacto que, en nuestra opinión, desborda los límites del esquema de corrección que se autoimpone el TEAC -al interpretar el segundo párrafo del art. 89.2 de la LIS-. Nos referimos a la anticipación del ajuste por inaplicación parcial del régimen FEAC en un importe superior al abuso cometido, en contra de los términos, por lo que, según el TEAC, debía conducirse la regularización:

Deben eliminarse todos los efectos fiscales derivados de esa aplicación (indebida) que puedan concluirse como abusivos; todos ellos, pero sólo ellos.

[...]

En el caso que nos ocupa, por ser concretos, las correcciones del abuso a practicar, como hemos señalado, a medida que se produzca aquel, esto es, tal y como hemos visto, a medida de que el socio, persona física, vaya logrando, de forma indirecta a través de la *holding*, la disposición de los beneficios de la

entidad operativa (recordemos, los acumulados en esta durante el tiempo de tenencia de sus títulos por la persona física hasta el momento en que se aportaron a la *holding*).

Según este literal, una vez identificado el abuso como la percepción indirecta de los beneficios acumulados en la sociedad operativa por medio de su distribución a la *holding*, el TEAC expresa que la corrección del abuso se debe ceñir exclusivamente a ese importe remansado en la sociedad interpuesta.

Sin embargo, en nuestro ejemplo, nótese que la renta que finalmente ha quedado alojada en la sociedad A solo asciende a 2.000 um, por lo que esta cantidad es la que, en principio, debería haber sido introducida en el esquema de inaplicación parcial a título de «ventaja fiscal abusiva» y no la totalidad de la cantidad repartida, 6.000 um.

En línea con estas consideraciones y las realizadas en los ejemplos 2 y 3, según nuestro punto de vista, una regularización más acorde con el principio rector que ha inspirado estas actuaciones tributarias sería esta otra:

- Inaplicar el régimen FEAC por 2.000 um en tanto que cantidad neta retenida por la sociedad A (6.000 – 4.000).
- Gravar las 4.000 um recibidas por la persona física como rendimiento del capital mobiliario integrado en la base imponible del ahorro.
- Fijar en 4.000 um la cantidad potencialmente ajustable en el futuro en el hipotético escenario de que, una vez que se distribuyese tal importe por la sociedad operativa a la sociedad *holding*, no fuese a su vez repartido, en el mismo ejercicio, a la persona física (y no se verificase el test de la reinversión).
- De seguirse la aproximación que sugerimos, la base fiscal de las acciones de la persona física en la sociedad A se debería incrementar en 2.000 um y la base fiscal de las acciones de *holding* en la sociedad B se mantendría en 1.000 um.

Una variante de este caso que se puede plantear es aquella en la que el reparto de las 4.000 um a la persona física se produzca en un ejercicio posterior. En este supuesto, asumiendo que en un periodo impositivo anterior se han imputado a la persona física 6.000 um por inaplicación del régimen, ¿cómo debería procederse?

La doctrina del TEAC parece que abogaría por gravar en la persona física esas 4.000 um como rendimiento del capital mobiliario y, al mismo tiempo, dar por finalizado el esquema de regularización. Este planteamiento, de nuevo, supondría anticipar la corrección de la potencial ventaja abusiva porque la situación de hecho sería la misma que hemos descrito en este ejemplo 4. La sociedad B seguiría manteniendo en su balance 4.000 um de los beneficios acumulados antes de la AND, la sociedad A solo habría retenido 2.000 um y la persona física habría incorporado a su patrimonio otras 4.000 um.

Para evitar este adelanto en la regularización, contrario a la lógica que parece impulsar el esquema, cabría dos formas alternativas –o complementarias– de operar.

La primera, consistente en ampliar el plazo temporal durante el que pueda entenderse cumplido el test de la reinversión, de tal suerte que solo cuando hubiera transcurrido un periodo

de tres años²¹ sin una efectiva aplicación empresarial de fondos se abriese el paso a la regularización. Si en ese tiempo se produjese el reparto de beneficios a la persona física, ese importe tributaría como rendimiento del capital mobiliario y reduciría la cifra de la potencial inaplicación del régimen FEAC a la cantidad efectivamente remansada en la sociedad *holding* –en nuestro ejemplo, 2.000 um–.

La segunda consistiría en excluir de gravamen cualquier reparto realizado al socio en la medida en que ese importe ya hubiese tributado por medio de la regularización practicada. Este criterio se fundamentaría en una extensión del artículo 89.2 de la LIS, por entender que la persona física ya ha tributado cuando se le imputa la ganancia por haber recibido de manera indirecta esos fondos. Esto es, una esquema similar al que se sigue cuando el socio se sujeta a un modelo genuino de transparencia fiscal como el regulado en el artículo 43.3 de la LIS, en cuya virtud:

3. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Todo ello, como decimos, al objeto de ser fieles al propósito declarado por el TEAC como fundamento de su doctrina:

Se trata, en definitiva, de apreciar que la configuración de la cláusula antiabuso específica para el Régimen FEAC que hace *el 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 [...].

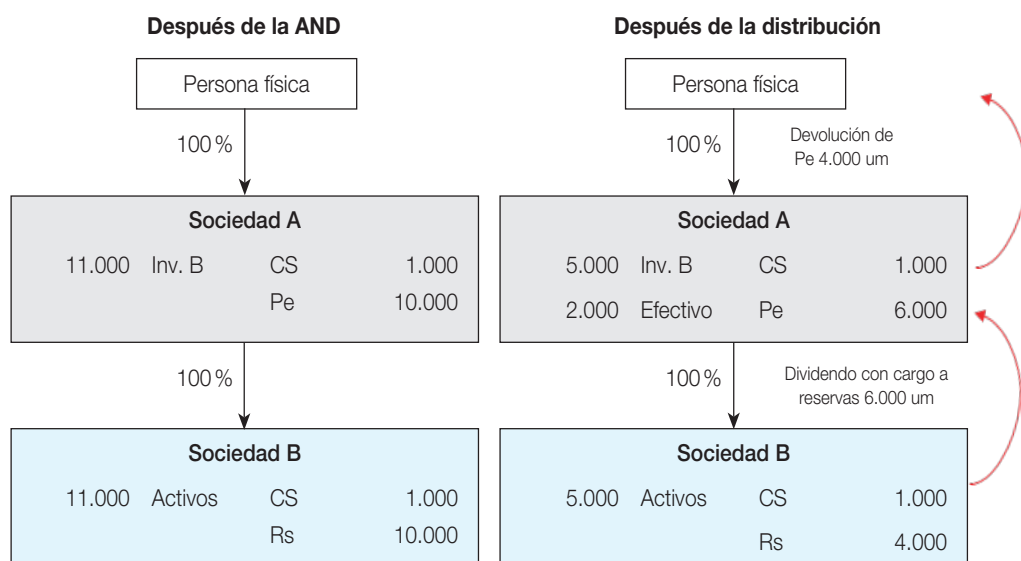
Este razonamiento nos lleva a adelantar ya que, **en estos casos** (y, particularmente, en el que estamos revisando) *habrá que modular, desde luego, como se hace al aplicar las figuras referidas, el importe de la corrección a realizar en el marco de la regularización, de modo que aquella no sea ni mayor ni menor que la ventaja abusivamente lograda, que es la que se debe eliminar exclusivamente*, lo que, entre otras cuestiones, obligará a determinar con precisión el ejercicio en el que se ubican temporalmente estos ajustes a realizar, que pueden ser el mismo en el que se realizó la operación o cualquier otro de los siguientes en los que se pueda identificar que se ha materializado aquella ventaja fiscal prohibida.

²¹ Por ejemplo, como el previsto en el artículo 5.2 de la LIS para considerar afecto a una actividad económica el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores. De hecho, esta es la solución por la que se aboga en Vizcaya, tras la modificación de los artículos 33 y 34 de la Norma foral 11/2013, de 5 de diciembre, del IS, tal y como se expondrá en las conclusiones (epígrafe 4 del artículo).

Ejemplo 5. La doctrina del TEAC (continuación)

Mismos datos que el ejemplo 4, salvo en lo que concierne al valor razonable de la sociedad operativa en la fecha de la AND –inicio 20X1–, que en este caso ascendería a 16.000 um (por el hecho de que en la fecha de la AND la sociedad B ha acumulado una plusvalía tácita de 5.000 um como fondo de comercio).

Los hechos descritos se resumen en el siguiente gráfico:



Solución

Tratamiento contable

El registro contable de los hechos, como puede comprobarse en el esquema, no varía.

Tal y como hemos advertido en el examen de la solución al ejemplo 1, aunque el valor razonable de las acciones de B supere su valor teórico –por referencia al patrimonio neto–, en todo caso, el registro de la AND en la sociedad A se debe efectuar siguiendo las pautas que fija el método del coste precedente.

Tratamiento fiscal de la inaplicación parcial del régimen FEAC

Ejercicio 20X1

El análisis fiscal sería el mismo que hemos expuesto como solución en el ejemplo 4. La única novedad consiste en examinar qué implicación tendría en el esquema propuesto por

el TEAC la circunstancia de que en la fecha de la AND la sociedad B hubiese acumulado una plusvalía tácita de 5.000 um como fondo de comercio, además de las 10.000 um de reservas expresas.

El TEAC es claro al advertir que en el año de la AND no cabe practicar ninguna regularización en tanto en cuanto las plusvalías de la sociedad operativa no se repartan a la sociedad *holding* y surja la obligación de acreditar la aplicación de los recursos recibidos por medio del «test de la reinversión empresarial».

La cuestión por dilucidar sería si el esquema de la potencial regularización se circunscribe a las plusvalías expresas –ya materializadas– como renta generada por la sociedad operativa –o por las sociedades participadas por la operativa valoradas al coste– o si, adicionalmente, también debería extenderse al fondo de comercio autogenerado por esa sociedad –hasta la fecha de la AND– a medida que ese activo cristalice –después de la AND– en forma de beneficios en su cuenta de pérdidas y ganancias. Las resoluciones del TEAC de abril y mayo no se pronuncian de forma directa sobre este punto. Si bien en un primer momento parece sugerirse que todas las plusvalías deberían quedar englobadas en la mecánica que se diseña, más adelante se sostiene que las únicas que habría que considerar serían las reservas expresas –en la sociedad operativa o en sus participadas–. Así, por ejemplo, se afirma lo siguiente:

Y es claro, según este TEAC, que esa eliminación, en su caso, puede alcanzar también, a diferencia de lo que podría deducirse de la CV 2214-23 de la DGT, al diferimiento de la tributación de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la operación realizada, lo que implicaría, en un caso como el que ha sido aquí sometido a revisión, el gravamen, total o parcial, de las *plusvalías latentes en la entidad cuyas participaciones fueron objeto de aportación* de la operación mercantil realizada, aunque aquel constituya el efecto fiscal directo y básico del Régimen FEAC al que había pretendido acogerse la operación, siempre y cuando ello sea necesario para evitar, eficazmente, la irregularidad o el daño pretendido, el abuso, ya que ese es el objetivo claro de la cláusula del artículo 89.2 LIS.

[...]

Se considera, así, y ya se ha dicho que se comparte por este TEAC, que *la finalidad principal de la operación fue evitar que los beneficios que la sociedad operativa, XZ-JK, ya había acumulado, durante varios ejercicios, cuando sus acciones pertenecían a la persona física, aquí reclamante, tributasen en su IRPF al ser percibidos por ésta, en este caso vía dividendos, lo que se trata de lograr 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.

Dicho de otro modo, se pretendió, y ahí estriba el abuso perseguido, 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 aun pertenecían a la persona física. No se cuestiona, obviamente, el efecto de la estructura creada sobre los beneficios que la operativa pueda generar en el futuro, pero sí para amparar beneficios generados antes de implementarla, de modo análogo a

cómo el acceso a la consolidación fiscal no permite la compensación horizontal de pérdidas generadas antes del acceso a dicho régimen.

Y a lo largo de las resoluciones se incide en el concepto de «beneficios acumulados» por la sociedad operativa para referirse a la plusvalía susceptible de regularización. En este sentido, cuando se introduce el principio fundante del ajuste se indica que:

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

[...]

Para calcular el importe de tales beneficios acumulados, prosigue el acuerdo, habían de tenerse en cuenta tanto los existentes en XZ-JK, SL como los acumulados por las sociedades de las que ésta era socia única en el momento de la aportación (XZ SLU, [...], que a su vez era socia única de otras, y XZ-DF SL.

Por ello, *a priori*, parece que la doctrina del TEAC excluye el fondo de comercio del potencial ajuste.

Cuestión distinta es que la citada plusvalía correspondiese a activos identificables que se fueran a realizar en un breve espacio de tiempo después de la aportación. En tal caso, el TEAC ha concluido²² en la Resolución 8869/2021, de 19 de noviembre, respecto a la aportación no dineraria de los instrumentos de patrimonio de una sociedad inmobiliaria con plusvalías tácitas identificables y de inminente realización²³, que esos concretos beneficios generados con posterioridad a la aportación no dineraria sí que quedarían cubiertos por la potencial regularización²⁴.

²² Criterio aún no reiterado que, por lo tanto, no constituye doctrina a los efectos del artículo 239 de la LGT.

²³ En el mismo sentido, considérese la distinción que en la Consulta 1 del BOICAC 123, de septiembre de 2020, sobre la contabilización por parte del socio de la aplicación de resultados, entre el tratamiento de las plusvalías identificables (caso 7) y del fondo de comercio implícito (caso 8) a los efectos de registrar la citada aplicación en el socio como un ingreso o una recuperación de la inversión. Este punto es relevante porque el propio TEAC, en la Resolución 5937/2024, de 12 de diciembre de 2024, trae a colación el criterio contable como fundamento de su doctrina para asimilar el criterio de identificación sobre el origen de los beneficios distribuidos después de la AND con el método FIFO.

²⁴ Desde un punto de vista contable, este caso no plantea ninguna diferencia con los ya analizados. La inversión en la operativa se registraría por el coste precedente sin considerar las plusvalías identificables. Una vez realizadas las plusvalías, la renta se mostraría en la cuenta de pérdidas y ganancias de la filial y el posterior reparto de esa ganancia luciría como un ingreso contable en la sociedad *holding*.

Así las cosas, asumiendo como hipótesis de trabajo que el TEAC excluye el fondo de comercio del ajuste teórico, cabría preguntarse si esta regla es coherente con el principio que alumbra la novedosa doctrina.

Pues bien, si tal y como parece, el objetivo del esquema es corregir el abuso perseguido al «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 preciso reseñar que, desde una perspectiva amplia, esto es, si contemplamos la operación en su conjunto –integrando en el análisis a la persona física–, la única diferencia entre las reservas expresas y el fondo de comercio radica en el hecho de que las primeras ya se han concretado en disponibilidades líquidas o activos equivalentes, pero, en esencia, ambos componentes de la plusvalía forman parte de los beneficios acumulados por la persona física antes de acordarse la AND.

Sin perjuicio de lo anterior, también conviene advertir que, para otorgar un adecuado tratamiento a los hechos –en línea con el propósito de ir practicando el ajuste a medida que se comete el abuso–, las plusvalías identificables solo deberían ser objeto de cómputo en el momento en el que se produzca su realización en la sociedad operativa. Esta circunstancia podría implicar que los ajustes pudieran quedar interrumpidos a la espera de ese hito, alternándose etapas de regularización con periodos de hibernación del esquema por haberse alcanzado el límite de las plusvalías regularizables –distintas de las identificadas–.

Es decir, en una plusvalía total de 20.000 um con tres componentes a título de reservas expresas (10.000), plusvalías identificables (3.000) y fondo de comercio (7.000), el importe susceptible de regularización a juicio del TEAC parece que sería de 13.000 um. Donde, una vez ajustado un importe de 10.000 um, por causa de beneficios repartidos desde la fecha de la AND, cabría suspender temporalmente la regularización a la espera de que se realizase la plusvalía identificable por la sociedad operativa, a pesar de que esta última siguiese generando y repartiendo otros beneficios generados con posterioridad a la AND.

Al margen de lo anterior, y volviendo al componente de las reservas expresas, una última pregunta que cabría formularse es qué papel juegan en su cálculo la indisponibilidad mercantil de las ganancias acumuladas. En concreto, si ese importe debería reducir la plusvalía potencialmente regularizable.

La respuesta a esta pregunta, en principio, y en lo que atañe a la reserva legal indisponible, por ejemplo, debería ser positiva. Si el objetivo del esquema de regularización es evitar el abuso derivado de interponer la sociedad *holding*, en los términos expuestos, difícilmente podría apreciarse abuso potencial cuando las reservas acumuladas en la sociedad operativa hubieran sido en todo caso indisponibles en ausencia de AND. Y ello, sin perjuicio de que en el supuesto de que esas reservas se distribuyesen vulnerando la norma mercantil el argumento expuesto tuviera que decaer ante la evidencia del expreso reparto de los fondos a la sociedad *holding*²⁵.

²⁵ SAN 2775/2014, de 14 de mayo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª (rec. núm. 78/2013).

El hecho de que la legislación mercantil impida que determinados conceptos puedan ser repartidos como dividendos, o sólo puedan serlo observando determinados requisitos, no impide que, a efectos fiscales, puedan calificarse como tales cuando se demuestre que ese reparto ha sido

Así, por ejemplo, si el precio de adquisición y el valor fiscal de las acciones de la sociedad operativa en la persona física fuesen 1.000 um, y en la fecha de la aportación a la sociedad *holding* sus fondos propios acumulasen exclusivamente una reserva legal de 200 um, bajo la hipótesis de que no existiesen otras plusvalías, la ganancia diferida en la persona física sería de 200 um, pero la plusvalía potencial regularizable sería nula. En otras palabras, el acuerdo de reparto que no puede ser adoptado antes de la operación es claro que tampoco debería ser objeto de cómputo en el esquema que nos ocupa. Por ello, si la sociedad operativa obtuviese 100 um de beneficio con posterioridad a la AND y repartiese íntegramente ese importe a la sociedad *holding*, en nuestra opinión, no cabría proponer ajuste alguno.

Cuestión distinta sería el tratamiento que merecerían otros beneficios indisponibles, como los ajustes por cambios de valor o las subvenciones de capital. Ambos conceptos entran dentro de la categoría de plusvalías expresas identificables que, por lo tanto, deberían computar como beneficios acumulados exclusivamente en el momento en el que se produzca su realización y transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Después de haber estudiado los elementos más relevantes de la doctrina del TEAC, en el siguiente y último ejemplo examinaremos la inaplicación del régimen FEAC al enunciado del ejemplo 1 al objeto de poder comparar la solución con el modelo ordinario de diferimiento, así como estudiar qué papel juegan en la materia sujeta a estudio los beneficios generados por la sociedad operativa –y sus participadas– con posterioridad a la AND.

Ejemplo 6. La doctrina del TEAC aplicada al ejemplo 1

Para una mayor claridad, recordamos los datos de ese ejemplo.

La sociedad B es una mercantil íntegramente participada por una persona física. Al inicio del ejercicio 20X1, la persona física acuerda la aportación no dineraria de esa inversión a una sociedad A –participada al 100 %– de nueva creación. Los datos relevantes de la operación a los efectos de su tratamiento contable y fiscal son los siguientes:

- Persona física: valor fiscal de la inversión en B 1.000 um.
- Los fondos propios de la sociedad B en la fecha de la aportación no dineraria muestran la siguiente composición:

realizado, aún incumpliendo la normativa mercantil. Y en el presente caso, quedó probado que las cantidades que han dotado las reservas y provisiones de las que han salido parte de los fondos distribuidos entre los socios procedían de beneficios obtenidos por la sociedad.

La STS 1100/2016, de 17 de mayo, Sala 3.^a, de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 4079/2014), confirma el fallo.

- Capital social: 1.000 um.
 - Reservas: 10.000 um.
 - Activo: Por razones de simplicidad se considerará que la contrapartida de ese patrimonio es un solo activo neto con un valor en libros de 11.000 um.
- Valor razonable de la inversión en B en la fecha en la que se acuerda la operación 16.000 um. La diferencia con el precio de adquisición y la base fiscal en el socio, por importe de 1.000 um, se explica por dos componentes: reservas expresas acumuladas de 10.000 um y un fondo de comercio de 5.000 um.
 - La sociedad A se constituye con un capital social de 1.000 um y una prima de emisión de 15.000 um.
 - La operación se acoge al régimen FEAC.
 - El resultado antes de impuestos generado por la sociedad B en el ejercicio 20X1 es de 2.000 um. Al final de ese periodo, la liquidación fiscal del IS arroja un gasto por impuesto equivalente a la cuota a ingresar de 500 um. En consecuencia, el resultado neto del año 20X1 asciende a 1.500 um.

Se pide:

Analizar los hechos descritos en los dos siguientes escenarios:

- a) Escenario 1. En el ejercicio 20X2, la sociedad B reparte a la sociedad A 1.500 um – todo el resultado del ejercicio anterior– y, a su vez, esta última distribuye a la persona física un dividendo a cuenta de 500 um.
- b) Escenario 2. La sociedad B también acuerda el reparto de todas las reservas acumuladas por importe de 10.000 um, junto a los resultados del ejercicio 20X1, y a su vez la sociedad A decide distribuir a la persona física un dividendo a cuenta de 1.500 um y la devolución íntegra de la prima de emisión –10.000 um–.

Solución

Tratamiento contable

El registro contable de los hechos no varía. Por lo tanto, independientemente de que la operación se acoja al régimen FEAC o se determine su inaplicación parcial, la solución contable, en esencia, sería la que se ha desarrollado en el ejemplo 1.

Tratamiento fiscal de la inaplicación parcial del régimen FEAC

Ejercicio 20X1

La solución no varía. Hasta que no se aprecia el reparto de la renta acumulada y el incumplimiento del «test de la reinversión empresarial», las consecuencias fiscales para el primer año son las expuestas en el ejemplo 1.

Ejercicio 20X2

Escenario 1

La renta de 1.500 um que se distribuye a la sociedad A, bajo la hipótesis de que se incumple el «test de la reinversión empresarial», conlleva la inaplicación parcial del régimen FEAC y se traduce en la imputación de una ganancia en la base imponible del ahorro del socio persona física por el mismo importe.

Según la doctrina del TEAC, es irrelevante que el beneficio repartible sea nominalmente el generado con posterioridad a la AND. A los efectos de aplicar el esquema de regularización, la regla que se sigue surte las mismas consecuencias que las que derivan de aplicar un criterio FIFO. Este punto lo examinaremos más adelante.

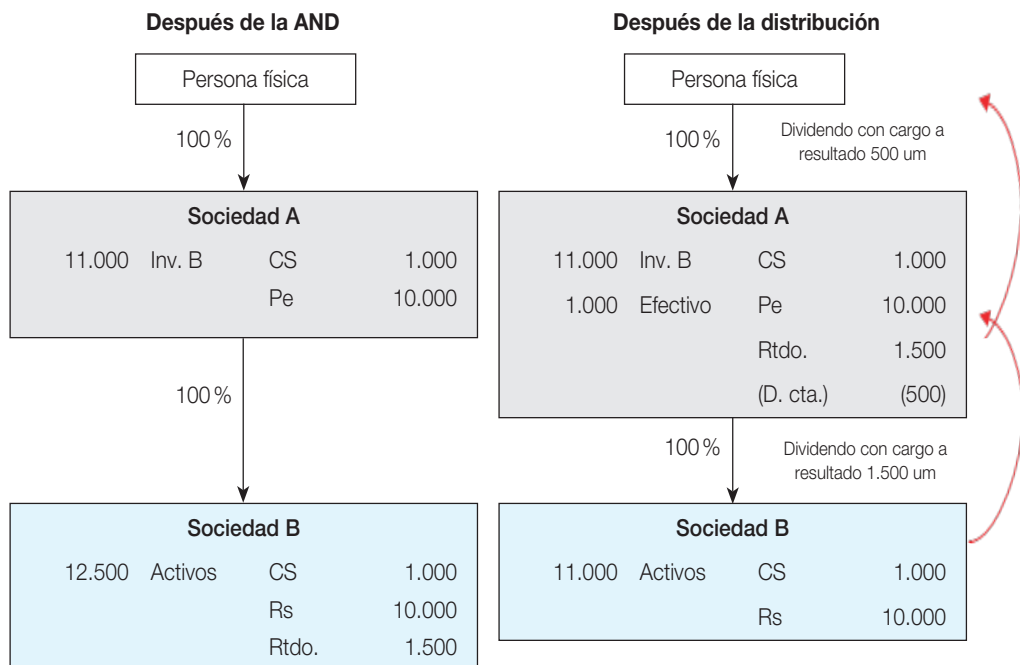
El valor fiscal de las acciones de la sociedad A recibidas por la persona física se corrige –aumentándolo– en esa cantidad de 1.500 um para situarse en 2.500 um.

Las acciones de B que recibe la sociedad A también se ajustan en el mismo importe y su valor fiscal pasa a 2.500 um.

Las 500 um que recibe la persona física se integran en su base imponible del ahorro como un rendimiento del capital mobiliario.

Después de estos efectos, la plusvalía total susceptible de regularización queda fijada en 8.000 um (10.000 – 1.500 – 500).

Los hechos descritos se resumen en el siguiente gráfico:



Sin embargo, tal y como hemos anticipado, entendemos que una regularización más acorde al principio que soporta la doctrina del TEAC, podría ser la siguiente:

- Ajustar exclusivamente el beneficio retenido por la sociedad *holding* de 1.000 um después del reparto de 1.500 acordado por la sociedad operativa.
- Modificar únicamente la base fiscal de las acciones de la sociedad *holding* en el importe del ajuste, 1.000 um. Si el valor fiscal de las acciones de la sociedad B también se corrigiese en 1.000 um –como propugna el TEAC–, se produciría una posible desimposición por ese mismo importe en sede de la sociedad A, relacionada con su inversión en las acciones de la sociedad B.

Con estas premisas, la plusvalía teórica regularizable sería de 9.500²⁶ um (descontando las 500 um repartidas a la persona física) y, después de ajustar 1.000 um por la renta bloqueada en la sociedad *holding*, quedarían 8.500 um de potencial ajuste a futuro.

Escenario 2

La renta de 1.500 um y las reservas acumuladas por importe de 8.500 (de las 10.000 um) que se distribuyen a la sociedad A, bajo la hipótesis de que se incumple el «test de la reinversión empresarial», conlleva la inaplicación parcial del régimen FEAC y se traduce en la imputación de una ganancia de 10.000 um en la base imponible del ahorro. Esta regularización agota la plusvalía máxima potencialmente ajustable porque el TEAC parece sostener que el fondo de comercio no computa a estos efectos.

Por otro lado, según la doctrina del TEAC, es irrelevante que una parte del beneficio repartible sea nominalmente el generado con posterioridad a la AND. A los efectos de aplicar el esquema de regularización, la regla surte las mismas consecuencias que las que derivan de seguir un criterio FIFO.

En todo caso, nótese que en nuestro ejemplo también se reparte la totalidad de las reservas acumuladas. Este punto lo examinaremos más adelante.

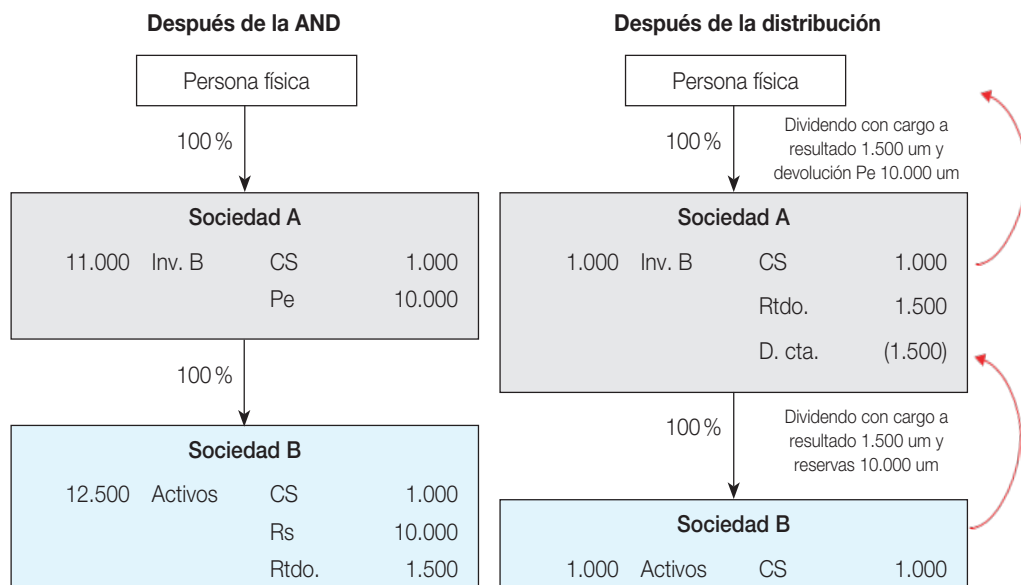
El valor fiscal de las acciones de la sociedad A recibidas por la persona física se corrige –aumentándolo– en esa cantidad (10.000 um) para situarse en 11.000 um.

Las acciones de B que recibe la sociedad A también se ajustan en el mismo importe y su valor fiscal pasa a ser 11.000 um.

Las 1.500 um que recibe la persona física como dividendo a cuenta se integran en su base imponible del ahorro como un rendimiento del capital mobiliario. Y las 10.000 um que obtiene a título de devolución de la prima de emisión no determinan renta alguna porque, después del repartir el beneficio de 1.500 um, el valor fiscal de la inversión en A –por causa del ajuste practicado de 10.000 um– coincide con los fondos propios de esta sociedad.

²⁶ Si el fondo de comercio no se incluye en el esquema.

Los hechos descritos se resumen en el siguiente gráfico:



Sin embargo, según nuestro punto de vista, una regularización más en línea con el principio que soporta la doctrina del TEAC sería la siguiente:

- No introducir ajuste alguno en la base imponible de la persona física porque tampoco se ha producido un abuso. Nótese que todos los beneficios acumulados en la sociedad operativa, antes y después de la operación, se han repartido al socio de la sociedad *holding*.
- No revisar la base fiscal de las acciones de la sociedad B.

Una vez analizados los impactos de la reiterada doctrina en los datos del ejemplo 1, el último elemento de ese esquema o bloque que vamos a examinar brevemente es la pauta que se pone encima de la mesa por el TEAC para deslindar los beneficios generados antes y con posterioridad a la AND por la sociedad operativa –y sus participadas–.

La doctrina del TEAC –de abril y mayo de 2024– parecía que abogaba inicialmente por una suerte de separación ideal o nominal entre los beneficios acumulados antes y después de la AND, de tal manera que cabía inferir que solo cuando se repartiesen los primeros a la sociedad *holding* y se incumpliese el «test de la reinversión empresarial» cabría inaplicar el régimen FEAC de manera parcial.

Sin embargo, en la posterior doctrina –de diciembre de 2024– se ha encargado de precisar que la identificación nominal en el acuerdo de reparto de los beneficios generados con posterioridad a la AND no cierra el paso al ajuste porque:

La interpretación contraria supondría que la eliminación del fraude que pretende el artículo 89.2 de la LIS se viese frustrada, de modo que el diferimiento «a voluntad», sine die, de la tributación en el IRPF de los beneficios acumulados en las acciones aportadas en el momento de hacer la AND que se pretendió evitar, se siga produciendo. Sería dejar «al albur de la voluntad de quienes han diseñado y participado en el abuso, la neutralización o desactivación de las consecuencias de su regularización», como afirma el acuerdo de ejecución.

Y para evitar ese arbitraje, se concluye que cualquier reparto posterior a la AND debe considerarse, a estos efectos, financiado con los beneficios acumulados con anterioridad a la operación. En apoyo de esta tesis se trae a colación la regulación mercantil y contable relativa a la aplicación de resultados contenida en los artículos 273 y siguientes de la Ley de sociedades de capital (LSC)²⁷ y al concepto de beneficio distribuible analizado en la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019.

Así, partiendo de la fungibilidad de los resultados acumulados que se deduce de la normativa mercantil y de la absorción preferente de pérdidas con cargo a las reservas de libre disposición, frente al resultado del ejercicio, por la que se postula la mencionada resolución del ICAC, el TEAC concluye que:

*La misma lógica, la interpretación sistemática con esta solución legal, apunta, en nuestro caso, a entender que los beneficios de ejercicios anteriores de las sociedades operativas cuya tributación en el socio (en forma de plusvalía aflorada por la transmisión de sus acciones) quedó diferida por aplicación del régimen FEAC a la operación por la que se aportaron sus títulos a una sociedad *holding* y que, una vez calificada como abusiva la aplicación de dicho régimen, están pendientes de tributar a medida que dichos beneficios se transformen en recursos disponibles por dicho socio, sean los primeros que se entiendan repartidos.*

Pues bien, sobre este punto cabe realizar las siguientes consideraciones:

1.^a La normativa citada sobre el registro del dividendo en el socio, en desarrollo de la NRV 9.^a 2.6 del PGC, se ha construido –con una aproximación en la que prima el fondo económico– para evitar la asimetría u opción contable que pudiera derivarse de las alternativas de reparto.

²⁷ Texto refundido aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Esto es, una vez establecido el criterio consistente en contabilizar como ingreso los dividendos recibidos siempre y cuando procedan de beneficios generados con posterioridad a la fecha de adquisición de las acciones –en caso contrario reducirían el coste de la inversión–, la aplicación de la norma contable conduce a que la designación formal de las reservas pre adquisición de la participada –o de la prima de emisión– como partida a distribuir no impida su registro en el socio como un ingreso si los beneficios generados desde la fecha de adquisición superan ese importe.

Sin embargo, considérese que, al abogar por ese principio –fondo sobre forma–, cuyo efecto práctico llevaría a calificar los beneficios acumulados hasta la AND como los primeros repartidos, el TEAC podría entrar en conflicto con la regulación expresa del artículo 21.1 *in fine* de la LIS sobre la atribución de antigüedad a los beneficios repartibles cuando se afirma que «en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas».

2.^a Del mismo modo, es necesario advertir que el criterio regulado en el artículo 17.6 de la LIS sobre el tratamiento fiscal de la devolución de la prima de emisión tampoco se soporta en ese principio al prescribir que solo «se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación». La norma contable, por el contrario, estipula que la cantidad recibida a título de devolución de prima también se registre como un ingreso²⁸ si los beneficios generados desde la fecha de adquisición superan ese importe.

3.^a Adicionalmente, nótese que el criterio que defiende el TEAC supondría manejar dos aproximaciones diferentes para un mismo reparto de renta. El enfoque de fondo para juzgar el «test de la reinversión empresarial» y el método de la identificación expresa en sede del artículo 21 de la LIS, a los efectos de calificar el reparto como renta exenta.

Por eso, en nuestra opinión, la vigencia de la regla solo encontraría amparo en el mismo fundamento que pudiera sostener el propio esquema de corrección en los novedosos –y, en consecuencia, susceptibles de contestación– términos que hemos analizado.

Un aspecto que también cabría plantearse, en relación con este punto, es qué criterio se debería aplicar en el supuesto de que la sociedad operativa incurriese en pérdidas después de la AND.

²⁸ Véase la Consulta 3 del BOICAC n.º 119 sobre si la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidas en el concepto de reservas disponibles a efectos de lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Las resoluciones no entran a valorar de manera exhaustiva el impacto que tendría la generación de pérdidas con posterioridad a la AND en sede de la sociedad operativa –o de sus participadas–²⁹. En nuestra opinión, en coherencia con el objetivo que se persigue con el reiterado esquema de corrección, la evolución adversa del negocio aportado debería implicar una reducción en el límite potencialmente regularizable en el mismo importe de las pérdidas incurridas. En este sentido, nótese que la plusvalía diferida en el régimen FEAC es un concepto que carece de una entidad propia porque el importe de la renta fiscal depende, en última instancia, de la evolución del valor razonable del negocio operativo.

Dicho de otro modo, la categoría relevante a efectos fiscales es el valor fiscal de las acciones aportadas, que se traslada al adquirente y sirve de referencia para fijar el valor de las recibidas, pudiendo la inicial plusvalía incluso transformarse en una pérdida cuando más adelante se produzca la enajenación de las acciones de la sociedad *holding*, si esta última o sus participadas acumulasen resultados negativos desde la fecha en que se realizó la operación societaria.

4. Conclusiones

El estudio realizado en los epígrafes anteriores de este trabajo nos ha conducido a extraer las siguientes conclusiones sobre la doctrina del TEAC:

- El régimen FEAC resulta de aplicación siempre y cuando su finalidad principal no haya sido el fraude o la evasión fiscal. Dicho fraude o evasión fiscal se manifiestan por la obtención de una ventaja fiscal «abusiva».
- La inaplicación del régimen FEAC debe limitarse a eliminar exclusivamente la ventaja fiscal «abusiva». En este sentido, el importe del ajuste que debería realizarse en el marco de la regularización no debería ser ni mayor ni menor que la ventaja abusivamente lograda y debería integrarse en el o los ejercicios en los que se consuma temporalmente el abuso. De esta forma, el ejercicio en el que se incorpore el ajuste podrá ser en el que se realizó la operación acogida al régimen FEAC o cualquier otro de los siguientes en los que se pueda identificar que se ha materializado la ventaja fiscal «abusiva».

²⁹ Si bien es cierto que en las Resoluciones de 27 de mayo de 2024 (6513/2022 y 6550/2022) el TEAC deja entrever que la consumación del abuso –y, por tanto, el cumplimiento de la condición necesaria para que se active su mecanismo de regularización– «podría no llegar a producirse si, por ejemplo, la evolución de la actividad de la operativa es negativa, y esos beneficios acumulados susceptibles de ser distribuidos se ven compensados con pérdidas de ejercicios siguientes».

- En concreto, en los casos de AND analizados en las resoluciones objeto de este artículo, el TEAC considera que la ventaja fiscal «abusiva» conseguida por las reclamantes estriba en haber extendido el paraguas de la sociedad *holding* a beneficios obtenidos por la sociedad operativa antes de la AND. En efecto, de acuerdo con el TEAC, la finalidad principal de la AND fue evitar que los beneficios obtenidos por la sociedad operativa antes de la AND tributasen en el IS de la sociedad *holding* y pudieran beneficiarse de la exención del artículo 21 de la LIS, en vez de tributar en el IRPF del socio aportante.
- En relación con lo anterior, el TEAC concluye que en los casos analizados la regularización del régimen FEAC debe ubicarse temporalmente en el o los ejercicios en los que se consuma el abuso, esto es, en cada uno de los ejercicios en los que la sociedad operativa reparta a la sociedad *holding* beneficios acumulados y generados con anterioridad a la AND y, por tanto, el socio aportante obtenga, de forma efectiva, la disponibilidad de dichos beneficios.
- Adicionalmente, el TEAC señala que en los casos analizados se deberá cuantificar exactamente el importe de la plusvalía diferida en el momento de la AND ya que únicamente ese importe será el que pueda ser objeto de regularización.
- En términos prácticos, la regularización del régimen FEAC, de acuerdo con la doctrina del TEAC, podría tener las siguientes consecuencias:
 - La imputación al socio aportante persona física de los dividendos distribuidos por la sociedad operativa a la sociedad *holding*. Dicha imputación supondrá la integración de una ganancia patrimonial en su base imponible del ahorro del IRPF y minorará el importe de la plusvalía diferida que quede pendiente de regularizar.
 - La actualización de la base fiscal de las acciones del socio persona física aportante en la sociedad *holding* en el importe que se hubiese imputado en su IRPF como ganancia patrimonial.
 - La actualización de la base fiscal de las acciones de la sociedad *holding* en la sociedad operativa en el importe que hubiese sido imputado al socio persona física aportante. Tal y como hemos dicho a lo largo de este artículo, en nuestra opinión, este segundo ajuste en la base fiscal de las acciones de la *holding* en la operativa no es del todo evidente y genera una desimposición a nivel de la *holding* en la futura transmisión de la sociedad operativa.
 - El importe de la plusvalía diferida regularizable quedará limitada a los beneficios generados y acumulados en la sociedad operativa con anterioridad a la AND. De las resoluciones del TEAC se infiere que la plusvalía regularizable

debe limitarse a las «expresas» o aquellas que puedan considerarse de «inminente realización» (i. e., inmuebles), sin embargo, dichas resoluciones no aclaran si el esquema de la regularización debe extenderse al fondo de comercio existente en la sociedad operativa en el momento de la AND. Estas resoluciones tampoco se pronuncian acerca de si la obtención de pérdidas por parte de la sociedad operativa con posterioridad a la AND tendría algún impacto en la determinación del importe de la plusvalía regularizable.

- El importe de la plusvalía regularizable podrá minorarse en los beneficios que la sociedad *holding* reparta al socio persona física aportante. Sin embargo, según nuestro punto de vista, en esquemas complejos en los que la sociedad operativa reparta a la sociedad *holding* beneficios y esta con posterioridad reparta parte de esos beneficios al socio aportante, la doctrina del TEAC podría conducir a «adelantos de tributación» en los que el socio sea gravado por beneficios sobre los que, en realidad, no ha obtenido una disponibilidad «efectiva».

Las resoluciones del TEAC sugieren que la activación del esquema de regularización expuesto podría evitarse si se cumple con el «test de reinversión empresarial», esto es, si se acredita que la sociedad *holding* ha reinvertido los beneficios distribuidos por la sociedad operativa en una actividad empresarial. En nuestra opinión, la activación del esquema de regularización del TEAC también podría evitarse en supuestos en los que la sociedad *holding* repartiese, en el mismo ejercicio, la totalidad de los beneficios distribuidos por la sociedad operativa al socio persona física aportante.

- Las resoluciones del TEAC abogan de esta forma salomónica por una regularización que logra o –al menos intenta– circunscribir la realización de los ajustes al momento temporal en el que se entiende perpetrado el abuso frente a otros planteamientos seguidos hasta la fecha por la Administración tributaria consistentes en ajustar la totalidad de la plusvalía diferida en el ejercicio en el que se realizó la AND calificada como «abusiva».

Sin embargo, en opinión de estos autores, el esquema que se sugiere debería ser revisado –en los términos que hemos planteado– a la luz del principio que lo impulsa y también sería oportuno que se completase para reducir la inseguridad jurídica que plantean algunas de las cuestiones que se han apuntado en este artículo, como cuál es el concreto cauce por el que debe discurrir el test de la reinversión empresarial.

Del mismo modo, es claro que resultaría muy útil que, a la mayor brevedad posible, el reiterado esquema se positivizase con la correspondiente reforma legal.

En ese contexto de potencial reforma nos gustaría llamar la atención sobre las novedades introducidas en la norma foral del IS (NFIS) de Vizcaya acerca de este tipo de operaciones.

En concreto, nos referimos a la reforma operada por la Norma foral 4/2024 en los artículos 33 y 34 de la NFIS relativos, respectivamente, a las exenciones por doble imposición sobre dividendos y plusvalías derivados de la participación en otras entidades³⁰.

Tras esta modificación, la NFIS establece un plazo de tres años durante el cual las entidades beneficiarias de una AND acogida al régimen de neutralidad no podrán aplicar la exención sobre los dividendos o plusvalías que deriven de su participación en las entidades aportadas. Una vez cumplido el plazo de tres años, podrán aplicar la exención sobre dichos dividendos y plusvalías.

Esta reforma se inspira de la doctrina de la Diputación Foral de Vizcaya, que en sus contestaciones a consulta³¹ considera que, una vez consumido el mencionado plazo de tres años, ha transcurrido un periodo temporal lo bastante dilatado como para entender que la percepción del dividendo o la renta derivada de la transmisión de la participación y la previa operación de reestructuración no están relacionadas.

La regla anterior cuenta, sin embargo, con una excepción. Los artículos 33 y 34 prevén en su nueva redacción que la limitación anterior podrá evitarse si dentro del plazo de los tres años siguientes a la AND la sociedad *holding* reinvierte los importes obtenidos en determinados proyectos empresariales o, en su caso, dichos importes sean distribuidos a los socios.

A estos efectos, interesa saber que, tras la modificación operada en el artículo 14 de la NFIS³² –introducida también por la Norma foral 4/2024–, se considera que se produce una reinversión en proyectos empresariales cuando se adquieran participaciones que otorguen al menos el 5 % de los derechos de votos (o del 3 % si las acciones son de una sociedad que cotiza en un mercado secundario), se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no sea una entidad patrimonial (en el sentido de la NFIS).

³⁰ La Norma foral 4/2024, de 27 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias, introduce una nueva letra f) en el apartado 3 del artículo 33 y una nueva letra c) en el apartado 4 del artículo 34 de la Norma foral 11/2013, de 5 de diciembre, del IS (NFIS).

³¹ Contestación a consulta de 28 de noviembre de 2024.

³² La Norma foral 4/2024 introduce una nueva letra e) en el apartado 2 del artículo del artículo 14 de la NFIS.

Referencias bibliográficas

Normativa contable

Norma Internacional de Contabilidad 27 Estados financieros separados.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros (en la redacción introducida por Circular 2/2020, de 11 de junio).

Normativa fiscal y mercantil

Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

Norma foral 11/2013, de 5 de diciembre, del impuesto sobre sociedades.

Norma foral 4/2024, de 27 de diciembre, por el que se aprueban medidas tributarias.

Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 8 de marzo de 2017, asunto C-14/16 (Euro Park Service).

Sentencia del Tribunal Supremo 1100/2016, Sala 3.^a, de lo Contencioso-Administrativo, de 17 de mayo de 2016 (rec. núm. 4079/2014).

Sentencia del Tribunal Supremo 463/2021, Sala 3.^a, de lo Contencioso-Administrativo, de 31 de marzo de 2021 (rec. núm. 5886/2019).

Sentencia del Tribunal Supremo 2652/2023, Sala 3.^a, de lo Contencioso-Administrativo, de 8 de junio de 2023 (rec. núm. 6528/2021).

Sentencia del Tribunal Supremo 2881/2023, Sala 3.^a, de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 6522/2021).

Sentencia del Tribunal Supremo 2806/2023, Sala 3.^a, de lo Contencioso-Administrativo, de 22 de junio de 2023 (rec. núm. 6517/2021).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 4301/2024, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.^a, de la de 2 de septiembre de 2024 (rec. núm. 454/2023).

Sentencia de la Audiencia Nacional 2775/2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, de 14 de mayo de 2014 (rec. núm. 78/2013).

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6452/2022, de 22 de abril de 2024 (eliminada del repositorio).

Resolución 6448/2022, de 22 de abril de 2024 (eliminada del repositorio).

Resolución 6513/2024, de 27 de mayo de 2024.

Resolución 6550/2024, de 27 de mayo de 2024.

Resolución 8869/2021, de 19 de noviembre de 2024 (no vinculante).

Resolución 5937/2024, de 12 de diciembre de 2024.

Resolución 6543/2024, de 12 de diciembre de 2024.

Consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Consulta 20 del BOICAC 85 sobre la adecuada calificación contable de los resultados generados desde la fecha de adquisición de las inversiones en empresas del grupo a efectos del reparto de dividendos, cuando la adquisición por la sociedad dominante se produce a otra empresa del grupo entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio.

Consulta 2 del BOICAC 91 sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria de los instrumentos de patrimonio, que otorgan el control sobre una sociedad, cuando la sociedad aportada y la sociedad que recibe la aportación están controladas por la misma persona física.

Consulta 3 del BOICAC 91 sobre la aportación no dineraria de inmueble entre empresas del grupo.

Consulta 10 del BOICAC 115 sobre el tratamiento contable de la transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física.

Consulta 1 del BOICAC 119 sobre la adquisición de las acciones de una sociedad que desarrolla una actividad colindante a una promoción inmobiliaria.

Consulta 3 del BOICAC 119 sobre si la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidos en el concepto de reservas disponibles a efectos de lo dispuesto en

el artículo 31.2 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Consulta 4 del BOICAC 121 sobre el tratamiento contable del reparto de un dividendo entre empresas del grupo después de sucesivos canjes de valores.

Consulta 1 del BOICAC 123, sobre la contabilización por parte del socio de la aplicación de resultados, entre el tratamiento de las plusvalías identificables (caso 7) y del fondo de comercio implícito (caso 8) a los efectos de registrar la citada aplicación en el socio como un ingreso o una recuperación de la inversión.

Contestaciones a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos

Contestación la Consulta V0130/2017, de 23 de enero.

Contestación a la Consulta V2214/2023, de 27 de julio.

Contestaciones a consulta vinculante de la Diputación Foral de Vizcaya

Contestación a consulta de 28 de noviembre de 2024.

Artículos doctrinales

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, 34-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24367>

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

Juan Manuel Pérez Iglesias. Inspector de Hacienda en excedencia e interventor y auditor del Estado en excedencia. *Of Counsel* de Baker McKenzie Madrid, SLP y profesor de contabilidad en la Universidad de Alcalá. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Zaragoza (Finanzas y Contabilidad), licenciado en Derecho y Máster de Acceso a la Abogacía por la UNED, auditor de cuentas inscrito en el ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas del ICAC) y miembro del Ilustre Colegio de Economistas de Madrid. Vocal del Comité Consultivo del ICAC a título de experto contable de reconocido prestigio (Orden ETD/152/2020, de 14 de febrero). Ha ocupado el puesto de subdirector general de Normalización y Técnica Contable del ICAC (2009-2019) y ha sido miembro del Equipo de Valoraciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Paula Rodríguez Torregrosa. Abogada de Baker McKenzie Madrid, SLP. Graduada en Derecho por la Universidad de Valencia y la Universidad Toulouse 1 Capitole. Máster de Acceso a la Abogacía por el Instituto de Empresa y Máster de Asesoramiento Fiscal de Empresas por el Instituto de Empresa. Miembro del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid.

Contribución de los autores: Ambos autores han contribuido de manera equitativa en el presente trabajo y han participado activamente en la redacción del mismo.

Reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. La necesidad de una nueva técnica legislativa para las ciudades de Ceuta y Melilla

Miguel de Haro Izquierdo

*Profesor permanente laboral de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid (España)*

migueldeh@ucm.es | <https://orcid.org/0000-0003-4596-4586>

Extracto

El impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI) de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla es un impuesto de carácter municipal que grava la producción, elaboración e importación de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados en dichos territorios realizados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad. En su configuración actual, y desde su origen como tributo a la importación con especiales referencias al desarrollo económico de las dos ciudades, ha sufrido importantes variaciones normativas, entre ellas, la derivada de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, que tuvo una influencia decisiva en la fiscalidad de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

La finalidad, como tributo impulsor de una recaudación local que generase ingresos a las arcas municipales, y la asimilación a figuras tributarias impositivas de carácter indirecto, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto general indirecto canario (IGIC), ha generado ineficacias normativas y un elevado coste en las operaciones comerciales de dichos territorios. La situación actual de su regulación parece inadecuada para responder a las necesidades de recaudación y de financiación de las dos ciudades autónomas situadas en enclaves marítimos del norte del continente africano. El presente artículo analiza y valora qué reformas legislativas podrían dinamizar dicho tributo para impulsar económicamente dichos territorios atendiendo a la finalidad esencial del IPSI.

Palabras clave: IPSI; producción; servicios; importación; imposición indirecta; Ceuta; Melilla; recaudación.

Recibido: 11-12-2024 / Aceptado: 25-03-2025 / Publicado: 06-05-2025

Cómo citar: Haro Izquierdo, M. de (2025). Reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. La necesidad de una nueva técnica legislativa para las ciudades de Ceuta y Melilla. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 146-167. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24233>

Reform of the tax on production, services and import. The need for a new legislative technique for the cities of Ceuta and Melilla

Miguel de Haro Izquierdo

Abstract

The tax on production, services and imports (IPSI) of the autonomous cities of Ceuta and Melilla is a municipal tax levied on the production, processing and importation of movable tangible goods, the provision of services and the supply of real estate located in these territories by businesspeople or professionals in the course of their business. In its current configuration and since its origin as an import tax with special references to the economic development of the two cities, it has undergone important regulatory changes, among them the one derived from the accession of Spain to the European Economic Community, which had a decisive influence on the taxation of the autonomous cities of Ceuta and Melilla.

The purpose, as a tax to promote local revenue collection to generate income for the municipal coffers, and the assimilation to indirect taxes, such as value added tax (VAT) and the Canary Islands general indirect tax (IGIC), has generated regulatory inefficiencies and a high cost in the commercial operations of these territories. The current situation of their regulation seems inadequate to meet the collection and financing needs of the two autonomous cities located in maritime enclaves in the north of the African continent. This article analyzes and assesses which legislative reforms could make this tax more dynamic in order to boost the economy of these territories in accordance with the essential purpose of the IPSI.

Keywords: IPSI; production; services; import; indirect taxation; Ceuta; Melilla; tax collection.

Received: 11-12-2024 / Accepted: 25-03-2025 / Published: 06-05-2025

Citation: Haro Izquierdo, M. de (2025). Reforma del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. La necesidad de una nueva técnica legislativa para las ciudades de Ceuta y Melilla. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 146-167. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24233>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Elementos esenciales del tributo
- 3. Retos para una mejor técnica legislativa
 - 3.1. La asimilación normativa del IPSI al IVA
 - 3.2. La no deducibilidad del IPSI, una gran desventaja frente al IVA
- 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El entorno geográfico y la realidad histórica de las dos ciudades españolas continentales más meridionales de nuestro país han generado una dificultad de desarrollo de encaje territorial y económico que se ha trasladado de manera directa a los diferentes aspectos fiscales y tributarios de dichas ciudades. Una muestra de la especificidad territorial es el propio desarrollo normativo de la Constitución española, y concretamente del artículo 144 b)¹, donde se enmarca el desarrollo autonómico de ciudades como las de Ceuta y Melilla, continuando su consideración como entidades locales, las cuales disponen de estatutos de autonomía aprobados para cada una de ellas por las Leyes orgánicas 1/1995 y 2/1995, de 13 de marzo. Dentro de estas diferencias normativas territoriales, también de forma especial la tributación indirecta es la que ha sido regulada de una manera específica, independientemente de los tributos directos, que son objeto de importantes bonificaciones y deducciones en su cuota.

Históricamente, los regímenes aduaneros recibieron un importante impulso durante el siglo XIX mediante la regulación de los puertos francos², zona portuaria en la que se habilitan mercancías desembarcadas o embarcadas que disfrutaran de una franquicia arancelaria, a través de dos normas especialmente trascendentes, la Ley de 18 de mayo de 1863

¹ Indica lo siguiente:

Las Cortes Generales, mediante ley orgánica, podrán, por motivos de interés nacional:

- a) Autorizar la constitución de una comunidad autónoma cuando su ámbito territorial no supere el de una provincia y no reúna las condiciones del apartado 1 del artículo 143.
- b) Autorizar o acordar, en su caso, un Estatuto de autonomía para territorios que no estén integrados en la organización provincial.
- c) Sustituir la iniciativa de las Corporaciones locales a que se refiere el apartado 2 del artículo 143.

² Con carácter previo a la normativa específica que estamos tratando se reguló mediante el Real Decreto de 11 de julio de 1852, que declaraba puertos francos determinadas ciudades de las islas Canarias.

y la Ley de 14 de julio de 1894³; la primera declaró y la segunda matizó el establecimiento de puertos francos en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla con objeto de facilitar su desarrollo económico, lo que posibilitaba la entrada y salida de mercancías con un menor coste. Dichas normas tienen trascendencia en este estudio para mostrar cómo ambos territorios se han regido por regímenes especiales hasta la actualidad con el IPSI. Dichas normas, sin embargo, no fueron suficientes para generar un mayor volumen de ingresos y actividad económica que permitiese el bienestar y desarrollo en dichos territorios de sus pobladores, por lo que se impulsó una nueva Ley de fecha 30 de diciembre de 1944⁴ a través de la que se permitía implementar un régimen tributario especial, autorizando a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla a percibir un arbitrio sobre la importación de mercancías. Dicha norma supuso las bases esenciales del actual sistema de entrada de mercaderías, aunque fuera suprimido por la Ley de 22 de diciembre de 1955, la cual estableció con carácter transitorio un arbitrio a la entrada de mercancías que nunca llegó a aplicarse.

Esta primigenia regulación de las ciudades de Ceuta y Melilla en materia de tributos locales aduaneros se recondujo normativamente a mediados del siglo XX con la aprobación de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario⁵, y el posterior Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba el texto refundido del impuesto general sobre el tráfico de las empresas (IGTE), tributo estatal de naturaleza indirecta que gravaba las ventas, obras, servicios, exportaciones y demás contratos u operaciones típicas

³ Gaceta de Madrid número 198 (martes, 17 de julio de 1894):

Art. 2.º

Los géneros, frutos y efectos de producción nacional que desde los puertos francos de Ceuta, Melilla y Chafarinas se importen en los de la Península e islas adyacentes, serán considerados como extranjeros y sujetos, por tanto, al pago de los derechos que establece el Arancel. Se exceptúa el pescado fresco o con la sal indispensable para su conservación que sea cogido por españoles en las aguas de aquellos puntos tanto por almadrabas como por cualquier arte de pesca permitido por las leyes y reglamentos, previas las justificaciones que acrediten dicho origen nacional.

⁴ Ley 30 de diciembre de 1944 por la que se autoriza a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla para percibir como recurso de su presupuesto ordinario el «Arbitrio sobre importación de mercaderías»:

La especial situación geográfica de Ceuta y Melilla como plazas de nuestra soberanía en el Norte de África y su peculiar régimen administrativo, que obliga a ambos Ayuntamientos a atender no sólo obligaciones propiamente municipales, sino otras de carácter provincial, han motivado de antiguo que se hayan suscitado interesantes problemas relacionados con la vida económico-municipal de aquellas poblaciones y con la aplicación del sistema tributario del Estado en las repetidas plazas de soberanía.

⁵ En el preámbulo de la ley se indica, como centralidad del tributo, la necesidad de una refundición de los tributos indirectos y el establecimiento de un impuesto por la forma de tributación en cascada debido a los diversos criterios como los de mayor extensión de la base, con la consiguiente ventaja de una reducción en los tipos que, desde el punto de vista de su aplicación, favorece tanto a Hacienda como al contribuyente. Asimismo, el establecimiento de un tipo módico reduce en gran manera el fraude y permite la efectiva aplicación del impuesto sobre bases muy extensas.

y habituales del tráfico de todas las empresas, y de las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales y ganaderas o mixtas, así como las importaciones⁶. Su ámbito espacial lo constituía todo el territorio español, con especialidades reconocidas por ley para Canarias, Ceuta y Melilla, Álava y Navarra. La derogación del impuesto por la entrada de España en la Unión Europea supuso, sin embargo, un mantenimiento de la normativa en las ciudades de Ceuta y Melilla, de tal manera que quedaba derogado en el territorio peninsular, pero no así en las ciudades autónomas, quedando únicamente vigente en operaciones derivadas de las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, realizadas por quienes se dediquen habitualmente y mediante contraprestación a esta actividad, cualquiera que sea la persona para la que se lleve a cabo. También para los arrendamientos de bienes realizados por personas naturales o jurídicas con carácter habitual y mediante contraprestación; los arrendamientos y prestaciones de servicios realizados por personas naturales o jurídicas con carácter habitual y mediante contraprestación y, por último, las transmisiones de bienes inmuebles realizadas por quienes habitualmente se dediquen a esta actividad mediante contraprestación.

Los regímenes de importación y exportación de los puertos francos cambiaron de manera radical con la entrada de España en las Comunidades Europeas y la ratificación del Tratado de Adhesión de España y Portugal el 12 de junio de 1985. La consecuencia principal en el territorio peninsular y las Islas Baleares fue la desaparición arancelaria mediante la adecuación legislativa como consecuencia de nuestra incorporación de pleno derecho a las Comunidades Europeas, especialmente, por medio del Real Decreto legislativo 1297/1986, de 28 de junio, por el que se adapta al derecho de las Comunidades Europeas el régimen vigente en materia de zonas y depósitos francos. También en este sentido es importante y decisiva la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, que establecía en su artículo 11 las exenciones relativas a las áreas exentas y los regímenes aduaneros suspensivos, de tal manera que se aseguraba que las citadas áreas disfrutasen de una exención en la imposición indirecta.

La adhesión de España a la Comunidad Económica Europea (CEE) influyó igualmente en la fiscalidad de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, por lo que se tuvo que adaptar al protocolo número 2 del Tratado de Adhesión, cuyo artículo 25 reconoce las condiciones en las que se aplicarán las disposiciones de los tratados de la CEE y de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero (CECA) sobre la libre circulación de mercancías, así como los actos de las instituciones de la Comunidad relativos a la legislación aduanera y a la política comercial en Canarias y en Ceuta y Melilla.

Las consecuencias actuales de todo este proceso histórico evolutivo de la normativa arancelaria y la entrada de España en la CEE, con la especificidad de las dos ciudades autónomas, se puede sintetizar en los siguientes elementos:

⁶ La recepción de la reforma no fue del todo bien acogida por su defecto regulatorio como tributo plurifásico en cascada (Montero Alonso, 1998).

- No forman parte del territorio aduanero de la Unión Europea,
- Las entradas y salida de mercancías de ambas ciudades se consideran como importaciones o exportaciones, cualquiera que sea el destino de estas, incluso cuando se produzca entre Ceuta y Melilla, ya que no se consideran como un sistema integrado⁷.
- No es de aplicación el IVA.
- Como impuesto indirecto se aplica el IPSI.
- Para entender el proceso de tributación indirecta de productos es necesario definir el producto originario que se obtiene a través de una calificación de las normas de origen que nos posibiliten determinar el lugar o país de origen de las mercancías⁸.

En fechas recientes, tanto en el ámbito estatal como en el de las instituciones comunitarias se ha propuesto la modificación de la calificación de los territorios de las ciudades autónomas de tal manera que hay propuestas para incluir tanto a Ceuta como a Melilla como miembro de pleno derecho del Comité de las Regiones. Asimismo, se ha propuesto la calificación de ambos territorios como zonas de desventajas naturales o geográficas que deben ser actualizadas en su calificación de territorios y poder, de esta manera, acceder a compensaciones económicas por parte de la Unión Europea.

Junto a lo anterior se han iniciado solicitudes formales para que las dos ciudades autónomas fueran consideradas como regiones ultraperiféricas, así como que fueran consideradas como parte de los territorios del Tratado Schengen, lo que permitiría libertad de circulación de personas. Igualmente, se ha llegado a proponer la integración en el marco de la unión aduanera, aunque la realidad es que estas propuestas tienen como principal adversidad la regulación por derecho originario y sería necesaria una modificación de los tratados y, por lo tanto, una conferencia intergubernamental previa de los Estados miembros que aceptara esta incorporación tanto de Ceuta como de Melilla a un ámbito de la Unión.

Es, por tanto, y a falta de avances en la integración europea de dichos territorios, necesaria una reforma y actualización normativa en el ámbito fiscal y especialmente en el IPSI, tributo que ha ido adaptándose, como hemos podido observar en las páginas previas, de manera poco ordenada y sin tener propuestas normativas bien planificadas y estructuradas

⁷ De tal manera que la entrada de mercancías se encuentra exenta de cualquier derecho arancelario y queda bajo sujeción a la importación el IPSI. Además, la entrada al territorio de la unión aduanera de mercancías procedentes de Ceuta y Melilla, salvo que se trate de productos originarios, queda sujeta al arancel comunitario y, además, en todo caso, al IVA a la importación.

⁸ Reglamento (CE) 82/2001 del Consejo, de 5 de diciembre de 2000 (DOCE núm. 20, de 20 de enero de 2001). Para mayor detalle de esta materia es interesante el desarrollo realizado por Morón Pérez (2006).

para dar respuesta a la excepcionalidad territorial y económica de los citados territorios⁹ y así obtener una autonomía económica de dichas ciudades.

2. Elementos esenciales del tributo

La normativa que regula el IPSI ha pasado por diversas modificaciones legislativas importantes con una regulación en estrecha relación con otros impuestos. Entre estas debemos resaltar, como eje regulatorio, la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla. Igualmente cabe resaltar, por su estrecha conexión regulatoria de carácter subsidiario, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, así como la ordenanza del IPSI que se regula en cada una de las ciudades autónomas.

Finalmente, en este entorno normativo es importante hacer referencia a la aplicación, desde el 1 de enero de 1997, de la modificación de denominación regulado por la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba la nueva denominación del impuesto, que pasa a ser de arbitrio a «impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla», según la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

No supone únicamente este un cambio de denominación del tributo, tiene un efecto normativo de más calado, entre otros, la ampliación del objeto del hecho imponible, el cual veremos con más detalle a continuación, ya que se incluye en su delimitación la producción interna de toda clase de bienes muebles, sean o no objeto de importación o producción interna, con el propósito de eliminar discriminaciones que dificulten un desarrollo interno con el resto del territorio español y poder obtener un mayor volumen de recursos económicos para la financiación de las haciendas locales (Núñez Pérez, 1998).

⁹ En fechas recientes, en el Senado se reconocía la necesidad de una intervención en ambos territorios más allá de las propuestas fiscales especiales:

Sin embargo, a pesar de estas medidas, del transcurso de las comparecencias en esta Ponencia se puede dilucidar que los efectos del hecho insular o la situación extra peninsular de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla no pueden circunscribirse a una mera compensación económica o a medidas de carácter fiscal (que en todo caso deben estar garantizadas en su aplicación en toda la amplitud de sus previsiones), sino que hay otros aspectos que deben ser tenidos en cuenta en tanto que afectan al desarrollo económico y social de los territorios analizados en esta ponencia (Ponencia de estudio sobre la insularidad y la situación periférica de las ciudades de Ceuta y Melilla, constituida en el seno de la Comisión de Despoblación y Reto Demográfico. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado. Número 354, 23 de junio de 2022).

La naturaleza del IPSI es ser un impuesto indirecto de carácter municipal, que se utiliza como instrumento, que sustituye, o pretende hacer las veces, al IVA, de acuerdo con las normas de ley reguladora del impuesto¹⁰.

El hecho imponible está constituido por¹¹:

- La producción o elaboración, con carácter habitual, de bienes muebles corporales, incluso aunque se efectúen mediante ejecuciones de obra, realizadas por empresarios en el desarrollo de su actividad empresarial, así como la importación de dichos bienes, en el ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla¹².
- Se considerarán actividades de producción las extractivas, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales y otras análogas. También tendrán esta consideración las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o ensamblaje de bienes muebles corporales por el empresario, previo encargo del dueño de la obra. No se considerarán operaciones de producción o elaboración las destinadas a asegurar la conservación o presentación comercial de los bienes, calificadas como manipulaciones usuales en la legislación aduanera.

¹⁰ Ha sido matizada esta posición por la STS de 13 de mayo de 2013 (rec. núm. 2211/2012), al indicar:

El IPSI [...] es una figura tributaria excepcional ajena al régimen general de la tributación local, «Se trata de una Ley que crea un Arbitrio específico para las ciudades de Ceuta y Melilla, adaptado a las especiales circunstancias económicas y fiscales de estas ciudades, pero que se integra en la normativa general recogida en la Ley Reguladora de Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988, en todos los aspectos relativos a la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos»; figura novedosa que trata de complementar y completar un sistema impositivo peculiar y singular para Ceuta y Melilla, puesto que si bien se integran dentro del conjunto de entidades locales, al mismo tiempo se le dota de Estatutos de Autonomía, que configuran un sistema de financiación especial, distinto del propio de las entidades locales en general, siendo la figura que nos ocupa la que con mayor intensidad dota de dicha singularidad a este sistema, diferenciándolo del propio y común del resto de entidades locales.

¹¹ Debemos tener en cuenta, además de lo comentado, la existencia de un gravamen complementario del IPSI sobre las labores del tabaco, además de un gravamen sobre ciertos carburantes y combustibles. En ambos casos el gravamen se añade al que, en su caso, proceda por el IPSI.

¹² Señala la DGT, mediante contestación a la Consulta 13/2018, de 12 de marzo: es el supuesto más claro de aplicación del juego del IVA y del IPSI en el que una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto que adquiere de otra entidad, también establecida, material de construcción que es enviado por esta última a Melilla por orden de la consultante. De acuerdo con el supuesto, la entrega de bienes efectuada está sujeta aunque exenta del impuesto sobre el valor añadido por ser transportados fuera de la Comunidad por el proveedor de la consultante no procediendo, por tanto, la repercusión a esta última del impuesto sobre el valor añadido. Por tanto, la entrada de bienes, materiales de construcción, en el ámbito territorial de Ceuta y Melilla, procedentes de la Península constituye el hecho imponible importación de bienes y está sujeto al IPSI.

- Las prestaciones de servicios¹³ efectuadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad, en los términos previstos en la normativa del IVA, salvo que tales operaciones se consideren de producción o elaboración de bienes.

Estas operaciones se entenderán localizadas en Ceuta o Melilla cuando así resulte de aplicar para estos territorios las reglas establecidas en la LIVA para localizar las prestaciones de servicios en el territorio peninsular español o Islas Baleares¹⁴.

- Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en el ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla realizadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de sus actividades¹⁵.

A los efectos de este impuesto, se considerarán entregas de bienes inmuebles la construcción, ejecución de obras inmobiliarias y primera transmisión de dichos bienes.

La ley establece una incompatibilidad en los negocios del tráfico inmobiliario, los cuales tributarán a la vez por este impuesto y por el que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, aplicándose, a efectos de su incompatibilidad, las normas de la legislación común¹⁶.

- El consumo de energía eléctrica, que será gravado en fase única, al tiempo de su facturación a los usuarios por las empresas distribuidoras, que repercutirán el impuesto sobre el importe total facturado. No se someterán al impuesto la producción ni la importación de energía eléctrica.

Delimitado con claridad e interpretado en su adecuada medida el hecho imponible, debemos identificar un elemento esencial del tributo que no es otro que el concepto de empresario o profesional, definido por la norma del impuesto, que lo califica como aquellas

¹³ Indica la DGT mediante contestación a la Consulta 743/2003, de 5 de mayo.

¹⁴ En este sentido, es de interés la resolución de la DGT mediante contestación a la Consulta 175/2004, de 5 de febrero, relativa a la sujeción al impuesto en función de su localización, que establece con respecto a servicios de telefonía fija, y la Consulta 1218/2004, en la que se aclara la localización de la tributación de una empresa con domicilio social y fiscal en Murcia que va a prestar un servicio a una empresa domiciliada en Melilla consistente en el embalaje de residuos.

¹⁵ Así indica la DGT mediante contestación a la Consulta 735/2001, de 11 de abril, con relación a la sujeción al tributo de la transmisión de un solar edificable, efectuada en el ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla por empresarios o profesionales.

El párrafo segundo del apartado c) del artículo 3 de la Ley 8/1991 aclara que tendrán igualmente la consideración de entregas de bienes inmuebles la construcción, la ejecución de obra inmobiliaria y la primera transmisión de dichos bienes.

¹⁶ Igualmente, la DGT, mediante contestación a la Consulta 1067/2000, de 5 de mayo.

personas que tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA por su ley reguladora, lo cual nos remite directamente al artículo 5 de la LIVA, al indicar con mayor detalle quiénes son sujetos pasivos.

En cuanto a los supuestos de no sujeción del IPSI, nos encontramos de nuevo con que hay una derivación conceptual a lo ya regulado en materia del IVA y, por tanto, es directamente aplicable el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, así como la producción o importación de energía eléctrica.

Observamos en la regulación del IPSI que el tratamiento de las operaciones que están exentas es similar a los criterios de aplicación regulados en la normativa del IVA, aunque debemos determinar algunas excepciones, como son las que se producen en las operaciones interiores:

- Están exentas la producción o elaboración de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios, las entregas de bienes inmuebles y el consumo de energía eléctrica cuando las entregas de los bienes producidos o elaborados tengan reconocida la exención en la legislación común del IVA.
- Las exportaciones y operaciones asimiladas, entre las que se encuentran la producción o elaboración de bienes muebles corporales y las prestaciones de servicios, cuando los bienes o servicios sean exportados definitivamente en régimen comercial al resto del territorio nacional o al extranjero. En los mismos términos que en la legislación común del IVA, se establecen para las exenciones en exportaciones y operaciones asimiladas.
- Las importaciones definitivas de bienes en las ciudades de Ceuta y Melilla están exentas en los mismos términos que en la legislación común del IVA y, en todo caso, se asimilan, a efectos de esta exención, las que resulten de aplicación a las operaciones interiores. En las importaciones de bienes en régimen de viajeros, la exención se aplica en los mismos términos y cuantías que los previstos en la normativa del IVA. Se autoriza a las ciudades de Ceuta y Melilla a reducir dicha cuantía en sus respectivas ordenanzas fiscales, si bien la cantidad mínima resultante no puede ser inferior a 90,15 euros. Las operaciones realizadas al amparo de regímenes especiales de importación quedan exentas en la forma y con los requisitos exigidos legalmente.

El devengo del impuesto se encuentra con muchas coincidencias en la regulación del IVA, devengándose en función de la operación específica realizada:

- En la producción o elaboración de bienes muebles corporales, en el momento en que estos se pongan a disposición de los adquirentes.

- En las importaciones, en el momento de admisión de la declaración para el despacho de importación o, en su defecto, en el momento de la entrada de los bienes en el territorio de sujeción, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable.
- En las entregas de bienes inmuebles y en las prestaciones de servicios, en el momento en el que se produzca el devengo del IVA para dichas operaciones según la normativa reguladora de este último tributo.

Los tipos impositivos en comparación con el IVA, tributo espejo del IPSI, son más reducidos, con la supuesta finalidad de favorecer el comercio entre Ceuta¹⁷ y Melilla¹⁸ y el resto del territorio español. Las ordenanzas municipales de las ciudades de Ceuta y Melilla establecen los tipos con los límites mínimo y máximo de 0,5 % y 10 %. Se distingue el tipo del 0,5 %, que grava el transporte de viajeros, la entrega de viviendas de protección oficial (VPO), la nueva vivienda, los juegos de azar, la publicidad y el marketing. El tipo del 1 % se aplica en taxis, restaurantes de un tenedor, bares, cafés y consumo de energía eléctrica. El tipo del 2 % incluye restaurantes de dos tenedores, bares de categoría especial y el resto de los servicios de hostelería. El tipo del 4 % grava servicios y bienes inmuebles de tipo general, reformas de viviendas o locales. El tipo del 8 % se aplica a telecomunicaciones, servicios prestados por vía electrónica, radiodifusión y televisión. Y, por último, el tipo del 10 % incluye las construcciones inmobiliarias.

Finalmente, debemos hacer referencia a la modalidad a través de la cual se establece la repercusión del impuesto, que, desde el punto de vista formal, tiene similitudes con la normativa reguladora del IVA, pero con grandes diferencias en cuanto a su calificación como impuesto plurifásico, como veremos con más detalle en las páginas posteriores.

3. Retos para una mejor técnica legislativa

Con carácter previo a afrontar los retos de la técnica legislativa del IPSI, debemos indicar que los impuestos a las ventas pueden ser unifásicos¹⁹, plurifásicos o acumulativos. En los impuestos plurifásicos podemos observar cómo, a su vez, se pueden catalogar como impuestos acumulativos, y los tradicionalmente descritos como en cascada, que se aplican

¹⁷ Ordenanza del IPSI en la ciudad autónoma de Ceuta y anexos informativos (Boletín Oficial de Ceuta, 29 de junio de 2020).

¹⁸ Ordenanza fiscal reguladora del IPSI de la ciudad de Melilla (Boletín Oficial de Melilla, número 5625, 12 de febrero de 2019).

¹⁹ Así descritos en las diferentes modalidades de los impuestos a las ventas comentadas por el profesor Pérez de Ayala (2004, pp. 168-169).

sobre el valor íntegro de los bienes o servicios, repercutiéndose sobre los adquirentes de bienes o servicios e incorporando los que se han ido sumando en las diferentes fases de producción. En cambio, y por lo que respecta al IVA, solo se aplicarían sobre el valor o diferencia entre las ventas de las empresas que es objeto de gravamen y las cantidades pagadas por ella.

Tradicionalmente, se ha evolucionado, por los diferentes sistemas fiscales, desde los más arcaicos a los más modernos, hacia la imposición indirecta, en la que se sustituyen los impuestos generales sobre las ventas, caracterizados por ser tributos indirectos, plurifásicos en cascada, por un impuesto indirecto plurifásico como el IVA, que grava todas las fases, pero de manera única el valor añadido en cada una de ellas, de tal manera que la suma de los valores añadidos gravados es igual al valor final de los bienes y servicios objeto de las operaciones sujetas al impuesto. En los casos de impuestos generales sobre el valor de las ventas, la mayor repercusión del valor añadido en las primeras fases de producción se incrementará en la carga fiscal posterior de las repercusiones del impuesto sobre el valor íntegro de los bienes o servicios que se repercuten sobre los bienes adquiridos o servicios que se incorporan y se van sumando en las diferentes fases de producción.

Estas diferencias entre los tipos de tributos plurifásicos generan importantes diferencias entre los sistemas de recaudación que repercuten sobre el consumidor, no es igual para todos y, por tanto, genera diferencias que producen un mayor gravamen para los que se establecen sobre el sistema de cascada. Podemos decir que el mantenimiento de los impuestos en cascada no es lo suficientemente equitativo y adecuado a la realidad del tráfico mercantil actual de una dinámica de repercusión y deducción.

3.1. La asimilación normativa del IPSI al IVA

En el IVA, la técnica legislativa parte del concepto de considerarse como un impuesto anticipado, tal y como indican Pérez de Ayala y Pérez de Ayala (2021) cuando hacen referencia a que:

estos impuestos son exigidos a personas que, según la voluntad del legislador, no son aquellas cuya capacidad económica se pretende gravar; es decir, estos impuestos anticipados se crean con un mecanismo de aplicación en el que quién ha de pagarlo sólo está dotado de una capacidad jurídica de contribuir, obligado a pagar un impuesto que él no debe soportar, en virtud de lo cual la propia Ley tributaria arbitra el procedimiento para que sea luego trasladado sobre quién debe soportarlo, es decir el sujeto destinatario titular de la capacidad económica para gravar la cual se crea el impuesto.

El IVA se aplica en los supuestos de transmisión o prestaciones de servicios en los que el destinatario del gravamen será el destinatario final del bien, o el que recibe la prestación

del servicio que acaba soportando la repercusión del impuesto mediante la carga tributaria en el precio sucesivo de estos impuestos que han sido pagados por los empresarios o profesionales que se producen en toda la cadena de producción. Desde un punto de vista técnico, nos encontramos con dos tipos de sujetos tributarios, por un lado, los que se ven obligados al pago del impuesto, el contribuyente que actúa como prestador de un servicio o transmitente de un derecho sujeto a gravamen por el impuesto. Y, por otro lado, el sujeto titular de la capacidad económica que es objeto de gravamen, que es aquel que debe soportar el pago del impuesto como ocurre en cualquier otro supuesto de gravamen al consumo. Es el consumidor final del bien.

Como bien indican Pérez de Ayala y Pérez de Ayala (2021, p. 15), en un impuesto indirecto de esta naturaleza es la repercusión o traslación del impuesto, de los sujetos que lo pagan hacia el consumidor final, lo que garantiza que el impuesto no sea injusto. De forma tal que, si la traslación no llega a realizarse, el impuesto será operativo, pero quedará privado de justificación en el sentido más literal y etimológico de esta palabra.

La aplicación operativa del IVA se realiza por los empresarios o profesionales a través de dos modalidades fáciles de describir. La primera se deriva de las ventas o prestaciones de servicios a través de las cuales repercuten a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro. La segunda se deriva de las adquisiciones, por las que soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas. En cada liquidación se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de este el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo. Como consecuencia de lo anterior, si se produce un resultado positivo, deberá ingresarse en el Tesoro. Si es negativo, con carácter general, se compensa en las autoliquidaciones siguientes. Solo si al final del ejercicio, en la última declaración presentada, el resultado es negativo o si se trata de sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual, en cualquier declaración, se puede optar por solicitar la devolución, o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones siguientes.

El origen del IPSI tenemos que vincularlo para poder identificarlo correctamente en la actualidad como una estructura derivada de un impuesto aduanero, que posteriormente fue reconducido en su regulación al IGTE, como se ha podido observar en las primeras páginas de este trabajo. Decimos «impuesto aduanero» porque debemos vincularlo con aquella parte de los impuestos que se devengan como consecuencia de la importación o exportación de mercancías en o desde un determinado ámbito tributario y que se identifican con los derechos a la importación y exportación, que tiene como objeto el tráfico internacional de mercancías. La figura más importante de esta modalidad de tributo es aquella que se refiere a los derechos de importación que se exigen por la entrada de mercancías en un determinado territorio aduanero.

El hecho imponible viene determinado en estos supuestos, entre otros, por la entrada física de mercancía en territorio aduanero, por la solicitud de una importación mediante

despacho de mercaderías, etc. Lo que caracteriza la importación es la definitiva autorización de entrada de las mercancías legalmente por una autorización administrativa. En este momento es cuando se produce el hecho imponible y se genera la deuda tributaria, basada en el valor económico en aduana, derechos *ad valorem*, o en determinadas magnitudes no monetarias que dan valor y lugar a derechos específicos (Martín Queralt *et al.*, 2021).

La primera conclusión que creemos poder adoptar es que el origen como impuesto aduanero, y su posterior reconducción dentro del ámbito del IGTE, ha sido heredado en la normativa actual, lo que produce, a nuestro entender, una inadecuada regulación, ya que es considerado un impuesto indirecto, regulado de manera específica como consecuencia de la entrada de España en la Unión Europea, como si fuese un tributo plurifásico²⁰, cuando realmente se asemeja más a un impuesto monofásico. Esto es, un impuesto que recae exclusivamente sobre la fase de la producción o distribución, que, al estar vinculado a impuestos sobre el volumen de ventas, se caracteriza por ser un impuesto de carácter indirecto, sin tener en cuenta las condiciones personales del consumidor y los productos gravados, ya que se soporta en diferentes etapas del proceso industrial de los fabricantes, mayoristas en la venta al por mayor y lugar a minoristas sobre la etapa de venta al menor.

Sin duda, esta remisión constante de la norma del IPSI al IVA no ha sido una elección acertada por parte del legislador en su configuración como tributo²¹ de las ciudades autónomas. Siendo conocedor de las diferencias entre ambas figuras, el legislador, en muchas ocasiones, ha regulado por defecto el IPSI con relación al IVA o al IGIC, lo cual no ha favorecido la propia figura autónoma del tributo municipal. Podemos observar esta circunstancia de manera muy clara en la referencia que hace Martín Queralt (2010) en el supuesto del comentario a la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, en la disposición adicional sexta, en la cual se establece: «Las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario e Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla».

Coincidimos en la valoración que se realiza por el trabajo promovido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) dirigido por Pérez Castro *et al.* (2009) al indicar que:

La imposición indirecta local es su principal singularidad fiscal, de amplia tradición histórica, pero creemos necesaria su modernización, asimilándola aún más a la normativa del IVA en ciertos aspectos, ya que solo tiene carácter plurifásico en los productos fabricados o elaborados en ambas ciudades con una producción insignificante perdiendo su neutralidad interior en la comercialización de importaciones y servicios.

²⁰ Para mayor detalle de los conceptos de impuestos monofásicos y plurifásicos se pueden consultar de manera rápida las guías jurídicas de Wolters Kluwer.

²¹ Arbitrio específico para las ciudades de Ceuta y Melilla, adaptado a las especiales circunstancias económicas y fiscales de estos territorios, pero que se integraron en la normativa general recogida en la Ley reguladora de haciendas locales de 28 de diciembre de 1988.

La normativa propia del IPSI ha perdido oportunidades de reforma al encontrarse detrás de otros tributos indirectos a los que, sin ser exactamente similares, se ha remitido como normativa subsidiaria de aplicación²².

3.2. La no deducibilidad del IPSI, una gran desventaja frente al IVA

La principal diferencia del IPSI con el IVA, o con el IGIC, es que estos impuestos son plurifásicos, esto es, someten a tributación todas las fases por las que atraviesa un bien en su proceso de producción y comercialización hasta llegar al consumidor final. Dentro de los impuestos plurifásicos se identifican dos grandes tipos: el impuesto en cascada y la modalidad del IVA. En el IVA, lo que se somete a tributación es el valor añadido que se ha generado en cada fase del proceso de producción o distribución de bienes y servicios, de manera que, al final de este, la suma de los valores añadidos gravados coincide con el valor final de los bienes y servicios objeto de las operaciones sujetas al impuesto.

Los empresarios o profesionales soportan inicialmente el impuesto en sus adquisiciones de bienes (de inversión o circulante) o servicios, pero lo recuperan deduciéndolo del impuesto que, a su vez, repercuten en las ventas de bienes o prestaciones de servicios que efectúan. Se traslada así el impuesto, de fase en fase, hasta el consumidor final, quien lo soporta definitivamente, siendo neutral para las fases intermedias. Esta es una de las características esenciales de los impuestos plurifásicos en cascada, que tienen un carácter neutral para el empresario o las fases intermedias de aplicación del tributo.

Como indicamos con anterioridad sobre determinados impuestos indirectos, uno de los elementos esenciales es la repercusión o traslación del impuesto, de los sujetos que lo pagan hacia el consumidor final, lo que garantiza que el impuesto no sea injusto. Este elemento de efecto en cascada permite la justicia del tributo, de tal forma que, si la traslación no llega a realizarse, como es el caso del IPSI, el impuesto es operativo, pero quedará privado de justificación en el sentido más literal y etimológico de esta palabra. Sería, por tanto, recomendable, aunque el impuesto sea operativo, aunque no del todo injusto, que se pudiera aplicar la deducción.

²² Es muy sintomático observar como en el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (Comité de Personas Expertas, 2022), entre sus 798 páginas, en ningún momento se hace referencia al IPSI. Es también igualmente sintomático que la Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Gobierno español de 5 de julio de 2013, para el informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014) (Informe Lagares 2014), no citó en ningún momento, en un total de 460 páginas, el impuesto como una posible reforma o actualización de su regulación y adaptación temporal en beneficio de la financiación de ambas ciudades autónomas. Podemos decir, sin lugar a dudas, que es el tributo olvidado de las últimas propuestas de reforma de nuestro sistema tributario. Ha quedado decididamente obsoleto y sin visos de reforma.

La problemática más importante deriva de la deficiente técnica legislativa derivada de la regulación del IPSI como impuesto indirecto asimilado al IVA, cuando tiene una importante connotación de tributo aduanero en su configuración regulatoria y una menor capacidad de deducción que el IVA en alguno de los hechos imponibles tratados, ya que en algunas operaciones interiores no se puede aplicar la deducción en adquisiciones de bienes y en la prestación de determinados servicios.

Si observamos el efecto deducible del IVA, o también del IGIC, podemos ver como los artículos 92 y siguientes de la LIVA establecen la deducción del impuesto indicando que los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto.
- Las importaciones de bienes.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 *quinque*.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13.1.º y 16.

Solo es posible el derecho a la deducción anteriormente comentado en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.uno de la ley²³.

La posibilidad de la deducción del impuesto está contemplada en el preámbulo de la Ley reguladora del IGIC, Ley 20/1991, de 7 de junio²⁴, de modificación de los aspectos

²³ La LIVA, en el artículo 96, prevé determinadas exclusiones y restricciones del derecho a deducir que afectan a ciertos bienes y servicios: su adquisición no determina el derecho a deducir; las cuotas soportadas por ellos son cuotas no deducibles, con independencia de su afectación o utilización. En la liquidación del impuesto, dichas cuotas deben restarse del total de las soportadas, antes, incluso, de aplicar, en su caso, la prorratea que corresponda. No puede deducirse el IVA soportado en la adquisición de ciertos bienes o servicios, como son las joyas y alhajas; los alimentos, bebidas y tabaco; los espectáculos y servicios de carácter recreativo y los destinados a atenciones a clientes o terceras personas, así como los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que sean gasto deducible en el IRPF o en el IS.

²⁴ Indica lo siguiente:

Se crea el Impuesto General Indirecto Canario, con el fin de racionalizar, simplificar y unificar la actual imposición indirecta representada por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Arbitrio Insular sobre el Lujo, manteniendo las especificidades del Régimen Fiscal tradicional de las islas de forma compatible con la profundización de la integración de Canarias en las políticas de la Comunidad Europea.

fiscales del régimen económico fiscal de Canarias, al establecerse la finalidad de racionalizar, simplificar y unificar la imposición indirecta canaria, estableciéndose su gravamen sobre las importaciones, entregas de bienes, ejecuciones de obra y prestaciones de servicios, gravando los factores de producción incorporados en cada fase del proceso productivo, reduciendo los tipos impositivos y posibilitando su deducibilidad²⁵.

Si existe una equiparación del régimen especial canario con el IVA como consecuencia de la entrada de España en la Unión Europea, en la que se pusieron todos los medios legislativos posibles para intentar aproximar la normativa de los tributos indirectos, es difícil entender por qué no se ha regulado esta posibilidad del derecho a deducir el IPSI en las operaciones comerciales interiores y de importación. La adaptación de dicha norma a la posibilidad de la deducción generaría, sin duda, un mayor dinamismo comercial y, por tanto, una mayor fuente de recursos que posibilitaría la reactivación económica de las dos ciudades autónomas.

El IVA y el IGIC no fueron diseñados con la finalidad de gravar la capacidad económica de la empresa, sino del consumidor final. Negar (o restringir desproporcionadamente) el derecho a la deducción a ciertas empresas (las que inician las adquisiciones vinculadas a su actividad) supone gravar una «capacidad económica» incoherente con el objeto del tributo (inexistente a efectos de estos impuestos) y una discriminación arbitraria respecto a otros sujetos pasivos²⁶, por lo que, de manera extensiva, en un impuesto como el IPSI, en

El Impuesto General Indirecto Canario recae sobre las importaciones, entregas de bienes, ejecuciones de obra y prestaciones de servicios, gravando los factores de producción incorporados en cada fase del proceso productivo.

No obstante, y para mantener las peculiaridades del Régimen Económico Fiscal de Canarias, los tipos de gravamen establecidos, o los que se establezcan en el futuro, serán, en todo caso, inferiores respecto de los propios de la imposición indirecta vigente en el resto del territorio nacional. Medida paralela a la anterior, y con idéntica finalidad, es la exclusión de gravamen de las exportaciones y operaciones asimiladas, las ventas al por menor, las operaciones realizadas por sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones sea inferior al límite que a tal fin se señale y las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y de captación, producción y distribución de agua.

La estructura del Impuesto permite, en los casos en que proceda, la devolución de las cuotas soportadas en los «inputs» de las distintas fases de proceso de importación, producción y comercialización.

²⁵ El artículo 29, «Cuotas tributarias deducibles», señala:

1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas en las islas Canarias que hayan soportado por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios a ellos prestados.

Serán también deducibles, a partir del momento en que nazca el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en el artículo 32 de esta ley, las cuotas del mismo impuesto devengadas en dicho territorio [...].

²⁶ Así lo pone de manifiesto Herrera Molina (1998, pp. 480 y ss.).

el que se niega dicha posibilidad de deducción y se restringe la posibilidad entre los empresarios y profesionales, nos encontramos ante una deficiente aplicación de un tributo indirecto que grava el consumo.

Un extenso y detallado trabajo realizado por la profesora Morón Pérez (2006) hace apreciaciones importantes sobre este defecto legislativo de la falta de deducción del IPSI al indicar que:

Un impuesto sobre los actos de tráfico empresarial que no permite que el empresario deduzca el tributo soportado es, pues, neutral si es monofásico. Por el contrario, cuando es plurifásico, se genera el efecto cascada al incorporarse dicho impuesto no deducible al precio de las fases subsiguientes generando un nuevo impuesto. De este modo la carga impositiva altera el precio de los bienes dado que el mismo diferirá en función de la longitud de la cadena de producción distribución.

El motivo de este efecto distorsionador del impuesto se puede originar desde el momento en el que se regulan las prestaciones de servicios y las entregas inmobiliarias sin que puedan estas ser deducibles.

Debemos volver a indicar, por tanto, que en un impuesto indirecto como el IVA o el IGIC la repercusión o traslación del impuesto, de los sujetos que lo pagan hacia el consumidor final, garantiza que el impuesto no sea injusto, pero, en relación con el IPSI, lo que nos encontramos es que, al no producirse la traslación y no llega a realizarse, el impuesto será operativo, como lo es en la actualidad y conforme a derecho, pero quedará privado de justificación en el sentido más literal y etimológico de esta palabra, por lo que su estructura es un freno al desarrollo de la actividad económica de una zona que debe ser tratada especialmente por su singularidad territorial.

4. Conclusiones

Las conclusiones del ámbito normativo fiscal no pueden estar desvinculadas de los efectos de la situación extrapeninsular de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, la prestación de servicios de carácter público determinados por su situación de ciudades fronterizas y la influencia de impacto que tiene en sectores de carácter migratorio, sociales, de menores, de seguridad, sanitario, educativo, de infraestructuras, etc., por lo que no deberían limitarse a una cuestión meramente de compensación económica o a medidas de carácter fiscal, que en todo caso deben estar garantizadas en su aplicación en toda la amplitud de sus previsiones, sino que hay otros aspectos de carácter institucional, demográfico, de desarrollo económico, de transformación digital, etc., que deben ser tenidos en cuenta en tanto que afectan al desarrollo económico y social de dichas ciudades.

Es esencial que se produzca un decidido impulso y establecimiento de medidas que contribuyan al desarrollo económico y social, a la creación de empleo y al crecimiento y fortalecimiento de los lazos de Ceuta y Melilla, así como con el resto de España y Europa. Estos objetivos se debieran establecer por una actualización de la fiscalidad de los impuestos directos y especialmente de la materia tratada en este trabajo, como son los impuestos indirectos.

El IPSI, en su configuración actual, y desde su origen como tributo a la importación con especiales referencias al desarrollo económico de las dos ciudades, ha sufrido importantes variaciones normativas, entre otras, las del IGTE, así como la derivada de la adhesión de España a la CEE, que tuvo una influencia decisiva en la fiscalidad de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. La finalidad como tributo impulsor de una recaudación local que generase ingresos a las arcas municipales y la asimilación a figuras tributarias impositivas de carácter indirecto, como el IVA y el IGIC, ha generado ineficacias normativas y un elevado coste en las operaciones comerciales de dichos territorios.

Una primera medida, más allá de la reforma del propio IPSI, sería la adaptación local tributaria, adecuándose a la estructura diseñada en el estatuto de autonomía de dichas ciudades: disposición adicional segunda de la Ley orgánica 1/1995, de 13 de marzo, del Estatuto de Autonomía de Ceuta, y en la misma disposición de la Ley orgánica 2/1995, de 13 de marzo, del Estatuto de Autonomía de Melilla, en las que se reconoce la peculiaridad económico-fiscal de ambas localidades y la necesaria adaptación que puede derivar de la vinculación de España a entidades supranacionales.

Sería plenamente factible en el ámbito competencial actualizar y desarrollar, normativamente, figuras tributarias propias o cedidas que permitan la autonomía económica fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla otorgando la facultad de crear tributos a las asambleas de ambas ciudades, competencia última que corresponde al Estado, asimilándolas a las comunidades autónomas, y respetando siempre los límites impuestos por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.

En la actualidad, entendemos que hay dos elementos principales que hacen ineficaz la aplicación del tributo: en primer lugar, la deficiente técnica legislativa derivada de la regulación del IPSI como impuesto indirecto asimilado al IVA, cuando tiene una importante connotación de tributo aduanero en su configuración regulatoria; en segundo lugar, debería ser objeto de modificación la que se deriva de la mayor diferenciación entre el IPSI y el IVA, que no es otra que la falta de deducción como impuesto plurifásico similar al IVA.

El primero de los elementos por reformar es reclamado por sectores sociales locales, por la necesidad de que el IPSI fuera objeto de una regulación específica sin una constante remisión de manera subsidiaria la normativa del IVA o del IGIC cuando no es un impuesto espejo de los anteriormente comentados. Es necesario hacer una regulación específica del tributo que impulse el origen de un desarrollo económico en ambas ciudades autónomas y en la que sea asimilable en su regulación integral al IVA.

La segunda gran cuestión que es necesario revisar en la normativa del IPSI es la introducción de la posibilidad de deducción y repercusión del impuesto, ya que permitiría, igual que el IGIC o el IVA, aplicar dicho mecanismo entre los empresarios y profesionales como técnica eminentemente característica de un tributo indirecto que grava el consumo. De esta manera se evitaría que el impuesto, aunque genera una mayor recaudación, por cada una de las fases de repercusión, pudiera ser objeto de deducción por parte de los profesionales y empresarios y que se repercutiese la carga tributaria en el consumidor final.

Se debería actualizar y optimizar la gestión del tributo mediante la sujeción al mismo de todas las fases en las que se produzca un incremento del valor añadido en las diversas etapas en la producción y comercialización de bienes y servicios, y también ampliando la deducibilidad de las cuotas soportadas.

La tercera propuesta que ha sido demandada por diferentes sectores de las dos ciudades autónomas es de carácter temporal, y relativa a la liquidación del impuesto. La modificación normativa sería la de asimilar los periodos de liquidación del impuesto como en los casos del IVA y del IGIC, de tal manera que la declaración trimestral debería coincidir, salvo en el mes de enero, hasta el día 30 del citado mes, ya que, tal y como está regulado en la actualidad, coincide con el trimestre natural. De tal manera que las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada periodo de liquidación por dichas operaciones se presentan e ingresan durante los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año, con referencia al trimestre natural inmediato anterior, cuando en el mes de enero se debería ampliar el plazo regulándolo en los mismos términos que el IVA.

Entre las diferentes propuestas realizadas, la más decisiva y urgente es la de establecer un nuevo tributo que fuera objeto de armonización con los otros impuestos indirectos y que entroncase con el ordenamiento comunitario. La nueva reforma debe mantener un equilibrio entre la financiación de las dos ciudades, por su situación de especial localización en el norte del continente africano y sus relaciones comerciales, y la actualización de un impuesto de carácter indirecto que pueda ser objeto de repercusión y deducción por los sujetos pasivos en los mismos términos en los que se regulan tanto el IVA como el IGIC, manteniendo unos tipos más reducidos por la propia situación territorial, como ocurre con los diferentes tipos impositivos del IGIC. Parece que la regulación actual no es la mejor para incrementar la competitividad de la realidad social y económica de ambas ciudades autónomas.

Referencias bibliográficas

Comisión de Expertos (2014). *Informe para la reforma del sistema tributario español*.

Comité de Personas Expertas (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Marcial Pons.

- Martín Queralt, J. (2010). Legislación fiscal inaprensible. *Tribuna Fiscal*, 232.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M., Casado Ollero, G. y Orón Moratal, G. (2021). *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos.
- Montero Alonso, J. M. (1998). Análisis del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación. En M.^a J. Fernández Pavés (coord.), *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla* (pp. 197-206).
- Morón Pérez, M. C. (2006). El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro. *Crónica Tributaria*, 121, 59-96.
- Núñez Pérez, G. G. (1998). Análisis comparativo del régimen fiscal de Ceuta y Melilla con Canarias. En M.^a J. Fernández Pavés (coord.), *Estatuto de autonomía y régimen fiscal de Melilla* (pp. 227-244).
- Pérez Castro, M. A., García Estévez, P, Elorduy Trifol, J. y Jiménez Aguilera, J. D. (2009). *Reformas en la fiscalidad y en la financiación de las ciudades autónomas ante su posible incorporación a la unión aduanera europea*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda.
- Pérez de Ayala, J. L. (2004). *Explicación de la técnica de los impuestos*. Editorial de Derecho Reunidas.
- Pérez de Ayala, J. L. y Pérez de Ayala Becerril, M. (2021). *Fundamentos de derecho tributario*. Dykinson.

Miguel de Haro Izquierdo. Profesor contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Acreditado como profesor titular. ANECA. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Abogado. Socio del Estudio Jurídico Pérez de Ayala. Profesor visitante de la Universidad Francisco de Vitoria y del Máster de Acceso a la Abogacía de la Universidad Complutense de Madrid. Profesor del Máster de Asesoría Fiscal de CEF.- UDIMA. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). Miembro del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Árbitro de la Corte de Arbitraje del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Doctor en Derecho por la Universidad San Pablo CEU. Máster en Asesoría Jurídica Fiscal por el Instituto de Empresa. Máster en Recursos Humanos por ICADE. Licenciado en Derecho. <https://orcid.org/0000-0003-4596-4586>

El precio libre comparable como método de valoración de la retribución vinculada del socio en sociedades profesionales

Análisis de la **STSJ de Madrid de 10 de febrero de 2025, rec. núm. 1206/2022**

José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Oviedo (España)

pedreira@uniovi.es | <https://orcid.org/0000-0002-7529-3165>

Extracto

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, de 10 de febrero de 2025 (rec. núm. 1206/2022), analiza la valoración de la retribución de un socio en una sociedad que presta servicios profesionales al hilo del régimen de operaciones vinculadas y llega a la conclusión de que el método del precio libre comparable no puede ser utilizado cuando la sociedad aporta un valor añadido al profesional. En opinión del tribunal, «no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio».

Publicado: 06-05-2025

Nota: Trabajo realizado en el marco del Proyecto de investigación PID2023-149797NB-I00 DER «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración».

Cómo citar: Pedreira Menéndez, J. (2025). El precio libre comparable como método de valoración de la retribución vinculada del socio en sociedades profesionales. (Análisis de la STSJ de Madrid de 10 de febrero de 2025, rec. núm. 1206/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 506, 168-174. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24483>

1. Supuesto de hecho

Al socio se le inicia un procedimiento de inspección en 2020 por el IRPF 2015, 2016 y 2017 que concluye con un acta de disconformidad en junio de 2021. En el acuerdo de liquidación practicado al recurrente se le aumenta la base imponible general por rendimiento neto de la actividad económica (profesional). El importe es el beneficio de la sociedad una vez deducidos los gastos deducibles declarados en el IS, los servicios profesionales independientes y otros servicios exteriores, y una vez computado en el IRPF del socio el gasto de difícil justificación por importe del 5 % sobre el rendimiento neto. También se incoa expediente sancionador por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

2. Doctrina del tribunal

El TSJ de Madrid estima el recurso e indica que:

No se cumplen los requisitos exigidos jurisprudencialmente para que pueda considerarse que el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes, es sustancialmente el mismo.

La conclusión de todo ello es que el método de valoración aplicado por la Inspección tributaria –método del precio libre comparable interno– resulta inadecuado y no permite valorar correctamente las operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad.

3. Comentario crítico

La Administración tributaria lleva años intentando transparentar las sociedades en las que se desarrollan actividades profesionales: médicos, artistas, abogados, arquitectos, etc. A su juicio, existe un ahorro fiscal al no tributar en el IRPF, que tiene un tipo de gravamen progresivo, y hacerlo en el IS. Este mantra, repetido reiteradamente, ha ido calando en algunos tribunales, pero la Administración se ha olvidado de decir que, cuando los rendimientos que están en la sociedad se distribuyen al socio, vuelven a tributar en el IRPF, por lo que, sumados ambos impuestos, realmente no existe un ahorro fiscal, solo un diferimiento.

En el supuesto analizado, el recurrente plantea que en 2018 y en los ejercicios siguientes se efectuó un reparto de beneficios con cargo a las reservas acumuladas en los ejercicios objeto de inspección, por lo que esas rentas ya habrían tributado en el IRPF, solo que en ejercicios posteriores. Pues bien, el TEAR de Madrid llega a la conclusión de que debería rectificar el IRPF de 2018 y los ejercicios posteriores, ya que las rentas distribuidas no deberían tributar en esos años, sino en el momento de su obtención por la sociedad. Transparencia fiscal en estado puro, cuando esta medida fue suprimida de nuestro ordenamiento hace muchos años¹. El TSJ de Madrid, en este punto, también está conforme con el criterio administrativo y realiza una interpretación de la doctrina del TS que le sirve para reafirmar que la posterior distribución de las reservas es independiente de la operación vinculada que se pretende sujetar a tributación en el ejercicio que se materializa.

La fijación de la Administración con esta cuestión, a nuestro juicio, parte del hecho cierto de que muchas veces estas sociedades no reparten casi ningún beneficio y sirven para asumir gastos de dudosa justificación en sede de la sociedad, pero ese problema se ataja por otra vía, no por la eliminación de facto de las sociedades que actúan en determinados campos profesionales a través de la imputación de los beneficios al socio.

En el presente caso, tenemos un socio, que es abogado, y que tiene el 95 % de la sociedad, siendo su administrador único, y existe otro socio profesional en la entidad, otro abogado que tiene el 5 %. La sociedad cuenta en plantilla con otros abogados asalariados, personal (auxiliar administrativo, ayudante y chófer) e instalaciones y elementos de transporte. La facturación de la sociedad había sido en los ejercicios objeto de comprobación de 380.782,50 euros, 327.000 euros y 783.563,21 euros, respectivamente. En los mismos ejercicios, el socio mayoritario y administrador único percibió las siguientes retribuciones: 26.000 euros, 17.000 euros y 55.000 euros, que eran inferiores a las de otros letrados de la sociedad e incluso a las de la auxiliar administrativa que tienen contratada. Ahora bien, el esquema existente en la sociedad era el de retribuir al socio director por vía de dividendos, como ya hemos indicado, y no a través de su actividad profesional.

La Administración, para desvirtuar la relevancia del hecho de contar con empleados cualificados, se atreve a afirmar que en la página web de la sociedad, en la pestaña del equipo, solo aparecían los datos del socio administrador y su amplio currículum. Igualmente, le achaca que la dirección letrada de la mayoría de los pleitos figura a su nombre, aunque

¹ La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las leyes de los impuestos de sociedades y sobre la renta de no residentes, eliminó el régimen de transparencia fiscal que afectaba a las sociedades de profesionales, artistas y deportistas, aunque la Administración tributaria ha hecho desde entonces múltiples esfuerzos e interpretaciones para conseguir mantenerlo vigente, considerando estas sociedades como simuladas, y, posteriormente, cuando la jurisprudencia no le ha sido favorable, por la vía de la retribución de las operaciones vinculadas, como estamos viendo. Sobre esta cuestión puede verse nuestro trabajo: Pedreira Menéndez (2022, pp. 146-142).

fuera otro abogado el que efectivamente se encargó de la tramitación del litigio. Todo ello le lleva a concluir a la Administración que el principal motivo de contratación de los clientes es el prestigio profesional del socio mayoritario y administrador.

La Administración considera que la intervención del socio es fundamental para la obtención de los ingresos, bien participando directamente, bien impulsando y dirigiendo la actividad del despacho, de modo que los servicios profesionales no deben diferir tanto en su valoración, si bien el socio ha declarado solo un pequeño porcentaje de los ingresos de la sociedad. Se estima que la participación del socio en los ingresos de cada año equivale a: 206.656,14 euros (65 %), 185.000,00 euros (57 %) y 574.126,92 euros (77 %), respectivamente, ya que son los ingresos de los presupuestos en los que figura llevando la dirección letrada del asunto.

Para llegar a estos importes se recurre al régimen de operaciones vinculadas regulado en el artículo 41 de la LIRPF, con su correspondiente remisión al artículo 18 de la LIS, y, en especial, al apartado 4 de este último, que prevé los métodos para la determinación del valor de mercado de la operación.

Hasta la fecha, en supuestos como el analizado, la Administración suele recurrir al método del precio libre comparable, considerando que el comparable de las operaciones es lo pagado por el cliente a la sociedad. La actuación del profesional es tan relevante que lo que interesa al cliente es contar con esa persona y la intermediación de la sociedad no aporta ningún valor añadido. Esa es la línea que se había seguido, sin embargo, el TSJ de Madrid recuerda la reciente STS de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7268/2021) cuando fija como doctrina con interés casacional que:

El servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada –aquí, la recurrente– a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio *intuitu personae*, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física –no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física–. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

Como puede apreciarse, la doctrina del TS se refiere a las denominadas sociedades cascadas o vacías, que no aportan ningún valor añadido.

En el supuesto enjuiciado por el TSJ de Madrid, la situación no es la misma, y la sala señala que: «había otras personas responsables de la prestación de los servicios con formación y titulación adecuadas para prestar el servicio y que de hecho lo prestaban. No

es cierto que la esencia de la contratación recayera en él». Por tanto, existe una operación vinculada, pero el método de valoración de la misma no puede ser el del precio libre comparable.

Y continúa afirmando el TSJ de Madrid que:

La afirmación en que se sustenta el método de valoración empleado por la Administración tributaria y que sostiene la atribución al obligado tributario de la práctica totalidad de los rendimientos obtenidos por la sociedad citada, carece de suficiente justificación.

Con admitir que uno de los principales activos de la sociedad a la hora de conseguir nuevos clientes pueda ser el recurrente, por su experiencia y prestigio en el sector, la actividad por la que la sociedad factura a sus clientes comprende los servicios profesionales de asesoramiento jurídico que desempeña el recurrente, pero auxiliado por otros profesionales con su misma cualificación. En realidad, el despacho cuenta con dos socios profesionales, abogados ambos. Y admitido por la Inspección que el ejercicio de la abogacía requiere la intervención de personas con titulación, colegiación y formación adecuada y muy especializada y que los servicios facturados por la entidad a terceros independientes son fundamentalmente servicios profesionales de asesoramiento jurídico que comprenden tanto el «asesoramiento en materia jurídica» como «la dirección técnica de procedimientos judiciales, extrajudiciales, arbitrales y administrativos, en todas sus fases y en su caso ante cualquier jurisdicción», en el ejercicio de esta actividad profesional, a la vista de los medios personales, se debe estimar que la sociedad aporta un valor añadido a la labor del socio profesional y administrador, como resultado de tener contratados a otros abogados y profesionales.

No pudiendo considerarse que sus servicios encajen dentro de la descripción de servicios de bajo valor añadido que recogen las Directrices de la OCDE y el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia.

Dentro de las Directrices de la OCDE se habla de este tipo de servicios como aquel abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales. (párrafo 7.2 Directrices OCDE).

El informe final de la OCDE BEPS 2015 define esta categoría de servicios intra-grupo de bajo valor añadido resumiendo como caracteres principales de los mismos los siguientes:

- Tienen carácter auxiliar (*supportive in nature*).
- No constituyen la actividad principal (*core Business*) de la MNE.
- No requieren el uso de intangibles únicos y valiosos ni conducen a su creación.
- No conllevan la asunción o control de un nivel significativo de riesgo ni generan un alto riesgo para la empresa.

Por su parte, en el documento del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre abril de 2009 y junio de 2010 y propuestas conexas: I Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido se habla de ellos en los siguientes términos: «servicios de carácter administrativo que son accesorios a la actividad económica de quien los recibe» o, también, como ciertos «servicios que están generalmente disponibles o son fácilmente adquiridos». Lo esencial de estos servicios es que, pese a ser necesarios, su carácter es rutinario y no generan un alto valor añadido ni a quien los presta ni a quien los recibe.

En el caso, con admitir que la labor principal de prestación de los servicios jurídicos viene asociada al prestigio y cualidades del recurrente, el resto de labores realizadas por otros profesionales contratados por la sociedad no tiene un carácter auxiliar. Lo oportuno sería fijar el valor añadido que la sociedad aporta como consecuencia de la contratación de dichos profesionales para complementar la prestación de servicios que realiza el recurrente.

En esta línea de razonamiento, tenemos que la propia Inspección reconoce que «DIRECCION000. es una sociedad que, si no totalmente, *genera casi todo su valor añadido* a partir de la actividad profesional que le presta su administrador y socio mayoritario». Añade «sin que en la entidad se puedan localizar otros medios humanos que puedan generar suficiente valor añadido a la actividad que se desarrolla».

Discrepamos de esta última valoración. Consideramos que la contratación de estos profesionales sí que aporta un valor añadido a la labor realizada por el recurrente dentro de un despacho profesional, por lo que se considera que el precio libre comparable interno no es el más adecuado.

Para finalizar concluyendo el TSJ Madrid que:

En consecuencia, no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio.

En definitiva, las circunstancias expuestas ponen de relieve que no se cumplen los requisitos exigidos jurisprudencialmente para que pueda considerarse que el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes, es sustancialmente el mismo.

La conclusión de todo ello es que el método de valoración aplicado por la Inspección tributaria –método del precio libre comparable interno– resulta inadecuado y no permite valorar correctamente las operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad.

Por todo lo expuesto procede anular la liquidación tributaria.

El criterio fijado por el TSJ de Madrid nos parece correcto y debería servir como toque de atención a la Administración tributaria que, en los últimos años, ha generalizado procedimientos de inspección sobre sociedades que actúan en el ámbito profesional, minusvalorando el trabajo de los empleados, con el único fin de incrementar el porcentaje de rendimiento a imputar al socio profesional titular mayoritario del negocio, y ello no es así. El socio puede haber prestado algún tipo de servicio a la sociedad y deberá valorarse la retribución de su trabajo o de su servicio profesional a valor de mercado, pero este no tiene que ser necesariamente el precio pagado por el cliente por los servicios, como se viene haciendo recurrentemente.

Referencias bibliográficas

Pedreira Menéndez, J. (2022). Simulación relativa. (Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022, rec. núm. 343/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 136-142. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/11481>

Adecuación de la formación universitaria en contabilidad y auditoría a las exigencias de los empleadores en la Comunidad de Madrid

Mercedes Cervera Oliver (autora de contacto)

Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

mercedes.cervera@uam.es | <https://orcid.org/0000-0001-6412-7105>

Juan F. Noblejas-Maestriño

Profesor de la Universidad a Distancia de Madrid (España)

juanfrancisco.noblejas@udima.es | <https://orcid.org/0009-0007-7193-3843>

Extracto

Este trabajo estudia si los conocimientos contables adquiridos por los egresados en los grados relacionados con la empresa y economía de las universidades de la Comunidad de Madrid se ajustan a las demandas del mercado laboral. A tal efecto, se analiza, utilizando el método Delphi, la opinión de los empleadores-expertos sobre: la adquisición de los conocimientos en las materias de contabilidad financiera, contabilidad de sociedades, auditoría de cuentas y consolidación de estados financieros por los egresados; la necesidad de estos conocimientos en el ejercicio de la profesión contable y sobre diferentes aspectos que podrían reducir la brecha entre la academia y la profesión en lo referente a la docencia universitaria de la contabilidad (formación continua, participación de los profesionales en el diseño de planes de estudios, etc.). Las principales conclusiones de este trabajo son: a) la opinión general de los expertos sobre la adquisición de los conocimientos impartidos por la universidad por parte de los graduados en las cuatro materias analizadas es negativa, salvo en relación con los conocimientos de contabilidad financiera relativos a las principales obligaciones contables de la empresa, así como al vocabulario y a la terminología contables; b) sobre la necesidad para el correcto desempeño profesional en el ámbito de la contabilidad de los conocimientos analizados, los expertos coinciden en considerar los conocimientos identificados imprescindibles y observan que el nivel de exigencia de estos varía según el tamaño de la empresa en la que los egresados vayan a ejercer su actividad profesional; c) un tercio de los expertos encuestados considera que la universidad prepara adecuadamente a los futuros profesionales contables. Las opiniones recabadas pueden contribuir a la mejora de los currículos universitarios de contabilidad, de los programas de contabilidad de las asignaturas de esta disciplina y de la relación entre los mundos académico y profesional del área contable en nuestro país.

Palabras clave: contabilidad; auditoría; grados universitarios; empleadores; mercado de trabajo; acceso a la profesión; cualificación profesional; calidad de la enseñanza universitaria.

Recibido: 22-11-2024 / Aceptado: 05-03-2025 / Publicado: 15-04-2025

Cómo citar: Cervera Oliver, M. y Noblejas-Maestriño, J. F. (2025). Adecuación de la formación universitaria en contabilidad y auditoría a las exigencias de los empleadores en la Comunidad de Madrid. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 506, 175-214. <https://doi.org/10.51302/royt.2025.24195>



Adequacy of university training in accounting and auditing to the demands of employers in the Community of Madrid

Mercedes Cervera Oliver (corresponding author)

Juan F. Noblejas-Maestriño

Abstract

This paper studies whether the accounting knowledge acquired by the graduates of the business and economics degrees of the universities of the Community of Madrid is in line with the demands of the labor market. To this end, using the Delphi method, the opinion of employers-experts is analyzed on: the acquisition of knowledge in the subjects of financial accounting, corporate accounting, auditing and consolidation of financial statements by graduates; the need for this knowledge in the practice of the accounting profession and on different aspects that could reduce the gap between academia and the profession in terms of university teaching of accounting (continuing education, participation of professionals in the design of curricula, etc.). The main conclusions of this work are: a) the general opinion of the experts on the acquisition of the knowledge imparted by the university by graduates in the four subjects analyzed is negative, except in relation to the knowledge of financial accounting concerning the main accounting obligations of the company, as well as accounting vocabulary and terminology; b) regarding the need for the correct professional performance in the field of accounting of the knowledge analyzed, the experts coincide in considering the knowledge identified as essential and note that the level of demand for this knowledge varies according to the size of the company in which the graduates will exercise their professional activity, and; c) one third of the experts surveyed consider that the university adequately prepares future accounting professionals. The opinions gathered may contribute to the improvement of university accounting curricula, accounting programs and the relationship between the academic and professional worlds of the accounting area in our country.

Keywords: accounting; auditing; undergraduate degrees; employers; labor market; access to the profession; professional qualification; quality of university education.

Received: 22-11-2024 / Accepted: 05-03-2025 / Published: 15-04-2025

Citation: Cervera Oliver, M. y Noblejas-Maestriño, J. F. (2025). Adecuación de la formación universitaria en contabilidad y auditoría a las exigencias de los empleadores en la Comunidad de Madrid. *CEF*, 506, 175-214. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24195>



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Marco teórico
- 3. Metodología
- 4. Resultados obtenidos
 - 4.1. Validez del cuestionario y del constructo
 - 4.2. Resultados de la primera cuestión analizada
 - 4.3. Resultados de la segunda cuestión analizada
 - 4.4. Resultados de la tercera cuestión analizada
- 5. Discusión y conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Anexo 1. Cuestionario realizado a los expertos

1. Introducción

A lo largo de su historia, la universidad española ha experimentado pocos y paulatinos cambios. Esta situación se ve radicalmente alterada con la entrada en vigor del Espacio Europeo de Educación Superior (EEES), cuyo objetivo es alcanzar un sistema universitario que fomente la movilidad, la adaptación a las necesidades del mercado laboral y la armonización de los sistemas universitarios de los países de la Unión Europea (UE). La implantación del EEES ha supuesto una importante modificación en el diseño de las enseñanzas universitarias en nuestro país (Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación [ANECA], 2005).

En este contexto, es esencial que la universidad adapte sus planes de estudios a las exigencias del entorno en el que se halla inmersa. Para lograrlo, será preciso que en el proceso de adecuación de la oferta formativa participen agentes externos y que maneje información que le permita descubrir qué hará que sus planes de estudios sean más competitivos y ajustados a los requerimientos del mercado laboral (Medina Rubio, 2005; Rodríguez Espinar *et al.*, 2010).

Uno de los fines de la enseñanza universitaria de la contabilidad es formar a los estudiantes para el ejercicio profesional de la contabilidad. En España, esta área de conocimiento se considera fundamental en los planes de estudios de los grados relacionados con la economía y la empresa (ANECA, 2005), pues muchos de sus egresados son contratados para el ejercicio de funciones vinculadas a la contabilidad (Escobar Pérez y Jiménez Cardoso, 2009). Por ello, la adecuación de la formación contable universitaria a las demandas de la sociedad y, en particular, al mercado de trabajo, es un tema de gran relevancia (Tsiligiris y Bowyer, 2021).

Guiados en esta dirección, este trabajo pretende analizar si los conocimientos de contabilidad externa adquiridos por los egresados en los grados relacionados con la empresa y la economía de las universidades de la Comunidad de Madrid (CM) se ajustan a las demandas del mercado de trabajo. A tal efecto, se han seleccionado cuatro de las principales materias contables [contabilidad financiera (CF), contabilidad de sociedades (CS), consolidación de estados financieros (CEF) y auditoría de cuentas (AC)] impartidas en los Grados en Administración y Dirección de Empresas (ADE), en Contabilidad y Finanzas (CyF), en Economía y en los dobles Grados en Derecho y ADE, y en Derecho y CyF. La consecución de este objetivo general exige alcanzar los siguientes objetivos específicos:

- Conocer la opinión de los empleadores sobre los conocimientos de contabilidad externa adquiridos por los egresados.
- Conocer la opinión de los empleadores sobre la necesidad de estos conocimientos para el adecuado ejercicio profesional de los egresados.
- Conocer la opinión de los empleadores sobre la relación existente entre los mundos académico y profesional de la contabilidad.

La realización de este trabajo supone avanzar en la evaluación de la calidad de la formación universitaria de grado en contabilidad externa por parte de los empleadores, en términos del aprendizaje logrado en la universidad y de su utilidad en el puesto de trabajo (Marcelo García, 2011). A tal efecto, los empleadores opinan sobre la adecuación de los conocimientos adquiridos por los egresados con los necesarios en el ejercicio profesional de la contabilidad y la auditoría (Rodríguez Espinar *et al.*, 2010) y sobre ciertos aspectos que pueden reducir la brecha entre la teoría y la práctica contable. Estas aportaciones son importantes y novedosas en el contexto español porque, por una parte, arrojarán luz sobre la valoración por los empleadores de los conocimientos de contabilidad transmitidos por la universidad a sus egresados y la relevancia de estos en el desarrollo de una carrera profesional contable (Blasco Burriel *et al.*, 2023), aspecto de interés dada la escasa literatura actual sobre esta cuestión, en la que las competencias genéricas son mucho más estudiadas que las correspondientes a los conocimientos contables propiamente dichos (Edeigba, 2022; Kavanagh y Drennan, 2008; Webb y Chaffer, 2016), máxime si su estudio se circunscribe al ámbito español (Blasco Burriel *et al.*, 2023). Y, por otra parte, aportará la visión de los profesionales sobre ciertos aspectos relacionados con la docencia universitaria en contabilidad que pueden reducir la brecha entre la teoría y la práctica contable. Estas opiniones pueden contribuir a la mejora de los currículos universitarios de contabilidad externa (Kavanagh y Drennan, 2008) y de los programas de las asignaturas de esta disciplina, así como a fomentar una mejor relación entre los mundos académico y profesional del área contable (García Benau, 1997) en nuestro país.

Tras esta breve introducción, este trabajo se ha estructurado de la siguiente manera. En primer lugar, se analiza el marco teórico del tema objeto de análisis, para proseguir con la metodología utilizada y los resultados obtenidos. Para finalizar, se discuten y establecen sus principales conclusiones, sus limitaciones más importantes y futuras líneas de investigación.

2. Marco teórico

En la actualidad, la universidad tiene un papel protagonista en la creación y difusión del conocimiento y contribuye a la organización y transformación de la sociedad en la que está inmersa realizando tres misiones: la investigación, la docencia y la transferencia del conocimiento (Castro-Martínez y Sutz, 2011). La misión tradicional de la universidad ha sido la

docencia, entendida como la transmisión del conocimiento preocupándose de la comprensión por el receptor de lo que se pretende comunicar. En este sentido, la universidad ha ido transformándose lentamente para adaptarse a las necesidades cambiantes de su tiempo y entorno (Medina Rubio, 2005). Esta circunstancia exige reflexionar sobre la oferta formativa de las universidades y evaluar su calidad. Una forma habitual de medir la calidad de la formación impartida por la universidad se efectúa mediante las opiniones de los estudiantes. A nuestro entender, sería conveniente valorarla también desde la óptica de los potenciales empleadores de sus egresados, pues en la actualidad la brecha en la concepción de la educación entre los mundos académico y laboral es un tema controvertido y clave para redefinir el papel de las universidades. Esta podría contemplarse desde la perspectiva del aprendizaje obtenido por los estudiantes, así como por su utilidad en el puesto de trabajo (Marcelo García, 2011).

Dado que, actualmente, la sociedad encomienda a la universidad proporcionar a los estudiantes una formación y una cualificación que garantice su empleabilidad a su egreso, evaluar la calidad de la formación académica universitaria por los empleadores desde la perspectiva de su utilidad en el puesto de trabajo exige considerar el concepto de empleabilidad. La empleabilidad hace referencia a tres aspectos fundamentales: la concordancia entre la formación recibida por los estudiantes y la requerida por los empleadores; la inserción de los egresados en el mercado de trabajo y su adaptación a las condiciones de trabajo; y la adquisición de competencias para la búsqueda de empleo (Rodríguez Espinar *et al.*, 2010).

Una estrategia seguida por la universidad para mejorar la empleabilidad de sus egresados es diseñar planes de estudios adaptados a las exigencias presentes y futuras del mercado laboral (Medina Rubio, 2005; Rodríguez Espinar *et al.*, 2010). La empleabilidad de una persona depende de sus conocimientos, competencias y actitudes, la manera en la que los utiliza y los muestra a los empleadores, así como del contexto en el que busca empleo (Rodríguez Espinar *et al.*, 2010). Por tanto, el planteamiento de currículos que propicien una mayor empleabilidad de los egresados exige que la universidad conozca los conocimientos y las competencias que los empleadores demandan de manera inmediata y los que resultarán imprescindibles en el futuro, de tal modo que la universidad forme profesionales suficientemente preparados en las materias que el mercado necesita, sin dejar de iniciar a sus estudiantes en los principios de la ciencia y la investigación (ANECA, 2005).

En este sentido, uno de los principales objetivos de la creación del EEES es el logro de un sistema universitario que se adapte a las necesidades del mercado laboral (ANECA, 2005). La integración de las universidades españolas en el EEES supone una nueva estructuración de las enseñanzas y títulos oficiales universitarios. Las universidades crearán y pondrán las enseñanzas y títulos que vayan a impartir y expedir. Los currículos de grado se expresarán en términos de resultados de aprendizaje y competencias. Los resultados de aprendizaje manifiestan lo que se espera que un estudiante sepa y se expresan en niveles de competencia que debe lograr el estudiante. En el ámbito universitario, las competencias representan un conjunto de atributos relativos al conocimiento y a su aplicación. González

y Wagenaar (2006) señalan que las competencias abarcan conocer y comprender (conocimientos), saber actuar y saber cómo ser. López Gómez (2016) propone una aproximación conceptual de la competencia, considerándola una «actuación integral capaz de articular, activar, integrar, sintetizar, movilizar y combinar los saberes (conocer, hacer y ser) con sus diferentes atributos» (p. 316). «Las competencias se desarrollan en todas las unidades de curso y se valoran en diferentes fases de un programa [...] Normalmente, el desarrollo de competencias se produce de forma integrada y cíclica a lo largo de un programa» (González y Wagenaar, 2006, p. 9).

La noción de competencia pretende reunir conocimientos, habilidades y actitudes en sus dimensiones teórica y práctica. Se fundamenta en el concepto de «conocimiento», pues lo integra y constituye su base, pero es más amplio que el de conocimiento (Cano García, 2008; López Gómez, 2016). De hecho, la adquisición de conocimientos es una competencia importante y el conocimiento constituye la mayor parte de la competencia de un graduado universitario (Mulder *et al.*, 2009). Por eso, en este trabajo, nos ceñiremos exclusivamente a la evaluación de los conocimientos por los empleadores.

Las competencias deben expresarse en términos de capacitación para un determinado ejercicio profesional y pueden ser genéricas (comunes a cualquier curso de titulación) o específicas (relacionadas con una determinada disciplina o campo de estudio) (González y Wagenaar, 2006). En este trabajo solo se analizarán los conocimientos relacionados con las competencias específicas de las materias contables, que fundamentalmente profesionalizan en el ámbito de la contabilidad, y no los correspondientes a las competencias genéricas. Estas últimas se promueven en diferentes cursos y campos de estudio (Cano García, 2008), son comunes a cualquier titulación y susceptibles de aplicación en muchas situaciones, no solo las vinculadas al área contable; se van desarrollando mientras el estudiante curse sus estudios de grado, e irán progresando de manera gradual, recurrente y dinámica, alcanzando su nivel más alto a la conclusión de los correspondientes estudios de grado (Cano García, 2008; López Gómez, 2016).

El distanciamiento entre los ámbitos académico y profesional en materia contable es un tema complejo y cambiante en el tiempo. Esta problemática ha despertado interés en los ámbitos social y académico, como se pone de manifiesto, entre otros trabajos, en los de Bui y Porter (2010), Blasco Burriel *et al.* (2018, 2023), Chen (2013), García Benau (1997) y Howieson *et al.* (2014). En ellos se destaca la discrepancia entre los conocimientos y competencias adquiridos en la universidad y los requeridos en el ámbito profesional. La concordancia entre los conocimientos transmitidos por la universidad y los necesarios en el ejercicio profesional de la contabilidad reducirá en cierta medida la brecha existente entre los mundos académico y profesional enmarcados en el área contable. De ahí el interés de analizar en este trabajo esta correspondencia.

En relación con los conocimientos de contabilidad externa que los estudiantes adquirirán en el curso de sus estudios de grado relacionados con la empresa o la economía, las

universidades madrileñas deben facilitar en sus páginas web información clara, precisa, objetiva, actualizada y fácilmente accesible sobre las actividades y programas de estos estudios de grado, según establece la Fundación para el Conocimiento Madri+D en su *Guía de evaluación para el seguimiento de títulos oficiales*¹. Las guías docentes de las diferentes asignaturas de contabilidad de estos planes de estudios de grado son esenciales para que la sociedad conozca, en principio, cómo se imparte cada asignatura, así como los resultados de aprendizaje y competencias que se espera que los estudiantes alcancen cuando la superen (Zabalda y Zabalda Cerdeiría, 2010).

Adquirir cierto nivel de conocimientos de contabilidad permitirá la obtención de un empleo y la práctica de la profesión contable. Para el ejercicio de esta profesión en España (entendida esta como la desarrollada por personas que dedican tiempo en el ejercicio de su actividad profesional a la realización de prácticas contables), no es obligatorio tener una acreditación o titulación específica (Gracia Herreiz y Antón Renart, 2015; Martínez Churíaque, 1992), si bien este trabajo se va a centrar exclusivamente en los profesionales contables titulados en estudios de grado relacionados con la empresa y la economía.

Por otra parte, el término «empleador» hace referencia a la persona física o jurídica que otorga, genera o da trabajo. En el ámbito de la profesión contable, pueden ser empleadores: empresas o entidades privadas de cualquier sector de actividad, empresas públicas u organismos públicos con personal perteneciente a la función pública de cualquier administración, y despachos y asesorías profesionales (Martínez Churíaque, 1992). En la profesión contable pueden distinguirse dos grandes colectivos. Uno, muy atomizado, con bajo nivel asociativo y sin identidad corporativa clara, constituido por profesionales que utilizan la contabilidad en empresas privadas o públicas, en la Administración central, autonómica o local. Otro colectivo, con mayor capacidad asociativa e identidad corporativa (sobre todo, los auditores de cuentas), está formado por expertos independientes que ejercen como profesionales liberales en despachos o firmas, aplicando los conocimientos contables en los servicios que prestan a otras empresas o entidades (Martínez Churíaque, 1992). Ambos colectivos reúnen técnicos que desarrollan su actividad por cuenta ajena o propia. Las exigencias formativas que se les demandan pueden diferir mucho, salvo en el caso de los auditores de cuentas, a los que se les requiere por imperativo legal una formación inicial de acceso a la profesión y una instrucción continua.

Para tener un marco de referencia de la formación contable requerida a los graduados, en las líneas que siguen se recogen los modelos formativos diseñados por asociaciones profesionales internacionales muy influyentes en el ámbito contable español, que cuentan con un amplio reconocimiento (número de socios que tienen) y antigüedad, y han contribuido a identificar los conocimientos básicos para el ejercicio de la profesión contable. Las opiniones de estas instituciones contables han sido ampliamente estudiadas en la literatura y

¹ http://www.madrimasd.org/uploads/guia_seguimiento_fundacion_v3_febrero2020.pdf

los profesionales las consideran importantes en la realización de los procesos de selección iniciales de personal en sus empresas (Arquero y Fernández-Polvillo, 2019).

En este sentido, la American Accounting Association (AAA) y el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) crean la Comisión Pathways sobre Educación Superior en Contabilidad para estudiar la futura estructura de la educación contable para la profesión contable desde una visión amplia. Esta comisión formula una serie de recomendaciones para mejorar la educación y la práctica contable con el objetivo de preparar a los futuros contables, que operarán en un entorno cambiante. En la cuarta recomendación del informe fruto del esfuerzo conjunto de estas organizaciones, se pone de manifiesto la necesidad de elaborar planes de estudios *ad hoc* al futuro de la profesión² involucrando a la profesión contable. Esta propone, entre otras actuaciones, la definición del cuerpo de conocimientos fundamentales de los futuros currículos en contabilidad. A tal efecto, señala las competencias contables que se deben desarrollar, a las que asigna diferentes niveles de aprendizaje según la taxonomía de Bloom. Como este trabajo se ciñe a los conocimientos, se consideran relevantes las competencias contables en los niveles de aplicación y comprensión. Entre estas, cabe destacar algunas relacionadas con los informes externos y su análisis, la comprensión de cuestiones relativas a la auditoría y los valores profesionales. Este informe también indica que la mejor manera de adquirir y perfeccionar conocimientos y competencias se logra con el continuo contacto con la profesión.

En 2018, el AICPA publica su propio marco, al margen del establecido con la AAA. Este marco fue desarrollado por educadores y profesionales contables para definir un conjunto de competencias que los estudiantes requieren para ingresar en la profesión contable³. De estas competencias, las trascendentales en este trabajo son las contables, que hacen referencia a conocimientos de carácter técnico de esta disciplina, indispensables para realizar la contabilidad y auditoría de cuentas según diferentes normativas, tanto a nivel individual como consolidado. Entre estas, puede citarse la elaboración de informes, cuyo contenido sea el adecuado y que comuniquen a la audiencia prevista el trabajo realizado y los resultados según lo regulado por los estándares profesionales y cualesquiera otros requerimientos.

Por su parte, la International Federation of Accountants (IFAC) cuenta con un órgano denominado International Accounting Education Standards Board (IAESB), que desarrolla normas profesionales relacionadas con la formación contable y la auditoría. Estas normas reciben el nombre de *International Accounting Standards* (IES) y su objetivo es garantizar que los responsables de la toma de decisiones económicas de un país puedan confiar en la competencia de los contables profesionales al margen del estado en el que los contables se educaron y capacitaron. Los educadores de contabilidad ayudan al IAESB en el

² <https://aaahq.org/portals/0/images/education/pathways/15-9-61866.pdf>

³ <https://www.thiswaytocpa.com/collectedmedia/files/core-competency-framework.pdf>

establecimiento de estándares internacionales en educación contable con el fin de desarrollar unos adecuados patrones de evaluación de programas de formación contable. La IES 2 es el documento emitido por el IAESB con relación a los conocimientos contables. Su objetivo es conocer los resultados de aprendizaje que capacitan a los contables para tener una adecuada competencia técnica a la conclusión de su proceso formativo o en su desarrollo profesional inicial. En este trabajo únicamente se tendrán en cuenta los resultados de aprendizaje correspondientes a las competencias eminentemente contables, es decir, las relativas a la contabilidad financiera y a la presentación de informes, así como a la auditoría y servicios complementarios⁴.

En la tabla 1 se recogen los conocimientos contables fundamentales establecidos en los modelos educativos señalados anteriormente, proporcionando un marco conjunto de los conocimientos básicos para el ejercicio de la profesión según asociaciones profesionales de primer nivel. Se considera la materia contable en un sentido amplio, es decir, que comprende la elaboración de la contabilidad, el conocimiento de los principios y normas contables aplicables en la confección de las cuentas anuales, así como el ejercicio de la auditoría de cuentas.

Tabla 1. Conocimientos recogidos en los marcos formativos estudiados

Realización de la contabilidad	AAA y AICPA	AICPA	IES 2
Conocer el marco regulatorio de la normativa contable y realizar la contabilidad de cualquier entidad			
Aplicar los principios contables a las transacciones y otros eventos			X
Aplicar los métodos de contabilidad apropiados según la normativa nacional, IFRS o US-GAAP, distinguiendo cuál ha de ser aplicado y cómo estos marcos pueden cambiar la forma de contabilización de una operación en particular	X	X	X
Evaluar la idoneidad de las políticas contables utilizadas para preparar los estados financieros			X
Preparar los estados financieros, incluidos los consolidados, de acuerdo con las NIIF u otras normas relevantes			X
Discutir las diferencias entre contabilidades financiera y fiscal	X		
▶			

⁴ https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-2-%28Revised%29_0.pdf

Realización de la contabilidad	AAA y AICPA	AICPA	IES 2
◀			
Explicar las leyes y regulaciones que rigen las diferentes personas jurídicas			X
Saber medir el resultado del rendimiento para inversores, acreedores y cualquier usuario externo de estados financieros publicados		X	
Elaboración de informes contables	AAA y AICPA	AICPA	IES 2
Interpretar la información financiera conociendo cómo se ha elaborado, y confeccionar informes útiles a nivel interno y externo	X	X	X
Comparar y contrastar la información financiera y no financiera preparada bajo marcos o métodos externos alternativos, incluyendo los cambios potenciales que se producen en la utilización de los distintos marcos o métodos	X		
Saber elaborar una serie de módulos que lleven a un adecuado sistema de información en toda la empresa que ayude a identificar sus procesos esenciales (por ejemplo, comerciales, de operaciones y de control interno)	X	X	
Saber elegir la tecnología y herramientas necesarias en la elaboración de la contabilidad		X	
Auditoría y control del riesgo	AAA y AICPA	AICPA	IES 2
Saber describir los objetivos y etapas involucradas en la realización de una auditoría de los estados financieros de entidades que operan en distintos sectores			X
Conocer los estándares profesionales de las auditorías aplicables en cualquier entidad	X		
Saber aplicar los principios y normas de auditoría relevantes (por ejemplo, las Normas Internacionales de Auditoría) y las leyes y normas nacionales aplicables a la auditoría de cuentas			X
Evaluar los riesgos de error en los estados financieros y ejecutar e informar de sistemas de control interno de la entidad		X	X
Aplicar los métodos cuantitativos que se utilizan en los trabajos y en la elaboración de los informes de auditoría	X		X
Fuente: AAA y AICPA, AICPA e IES 2.			

En cuanto a los conocimientos requeridos para el ejercicio de la profesión contable desde la óptica de los empleadores, Bui y Porter (2010) ponen de manifiesto que los graduados deben tener sólidos conocimientos de los conceptos y principios contables. Chen (2013) evidencia la falta de conocimientos de los graduados de Hong Kong del entorno empresarial y la contabilidad fiscal, y de su estudio se puede inferir que las deficiencias en determinados conocimientos para el ejercicio profesional son similares en distintos países, culturas y economías. Por otro lado, Blasco Burriel *et al.* (2023) afirman que los empleadores perciben dentro de las competencias técnicas contables como menos relevantes la aplicación e interpretación de las principales ratios económicas y financieras y los conocimientos de auditoría. Estas autoras también señalan que, en el ámbito de los conocimientos específicamente contables, los empleadores observan una mayor disociación entre las competencias adquiridas y requeridas en el desarrollo profesional contable.

Algunos autores consideran que las competencias y conocimientos exigidos por los empleadores a los egresados en el ámbito contable varían en función del tamaño de las empresas en el que estos vayan a ejercer su actividad profesional. Las pequeñas y medianas empresas (pymes) esperan que los graduados en contabilidad sean competentes y capaces de desempeñar tareas complejas de forma inmediata (Bui y Porter, 2010). Para ellas, los conocimientos técnicos contables adquiridos por los graduados son esenciales al no poder permitirse que los estudiantes realicen en este tipo de empresas las prácticas externas, que supondrían un periodo previo de entrenamiento y formación en la firma. Asimismo, las pymes reclaman formación en procedimientos en administraciones públicas, atención al cliente y proveedores, así como en gestiones documentales e informativas en internet (Blasco Burriel *et al.*, 2018). Las grandes compañías demandan, además de conocimientos técnicos, ciertas competencias consideradas menos relevantes para las pymes (competencias interpersonales de comunicación y de trabajo en equipo) (Bui y Porter, 2010).

García Benau (1997) señala el importante papel de la enseñanza en el acortamiento de la brecha entre teoría y práctica contable intensificando los nexos entre empresas y universidad. En este sentido, cabe señalar la relación de la profesión con la academia y la realización de prácticas externas por los estudiantes en el ámbito contable.

Sobre la adecuada preparación de los futuros profesionales en referencia a los conocimientos contables impartidos por la universidad para el ejercicio profesional y su adaptación a las exigencias del mercado laboral, Bui y Porter (2010) afirman que los profesionales y los académicos tienen una visión distinta del papel que debe desempeñar la universidad. Para los profesionales, se ha de encargar de convertir al estudiante en un miembro competente de la profesión y, para los académicos, debe desarrollar las capacidades intelectuales de los estudiantes. Howieson *et al.* (2014) señalan que los empleadores tienen unas expectativas poco realistas en relación con la formación contable de los egresados, al esperar que estos hayan desarrollado conocimientos técnicos y no técnicos.

Hay conocimientos que se adquieren mejor en el ejercicio profesional que en la formación académica. En este sentido, los empleadores deben entender que el aprendizaje es un proceso continuo y que muchas de las habilidades de orden superior que esperan de los egresados solo pueden desarrollarse con orientación en el trabajo (Kavanagh y Drennan, 2008).

En relación con la necesidad de la formación continua en el curso de la carrera profesional, la conclusión de los estudios universitarios puede considerarse el punto de arranque de la trayectoria profesional de los egresados. En su desarrollo, los profesionales necesitan estar al día y conocer las últimas novedades que se han producido en su ámbito profesional. En la formación continua de los profesionales, la universidad puede jugar un papel fundamental, por una parte, como transmisora de esa necesidad e inquietud de aprendizaje continuo durante toda la vida y, por otra, como responsable de impartir esa formación. La formación continua ayudará a los profesionales a ser más exitosos en sus actuales roles, a asumir de forma efectiva nuevas actuaciones y, así, tener una carrera profesional más variada y larga (Lindsay, 2016).

Con respecto a la participación de los profesionales en el diseño de planes de estudios relacionados con la contabilidad, el cambiante mundo del trabajo profesional requiere un nuevo enfoque en la educación contable. Este desafío podría abordarse fomentando la colaboración entre la universidad y la empresa e involucrando a los empleadores y profesionales en el diseño de los planes de estudio (Herbert *et al.*, 2021). En España, en el proceso de adaptación los grados en ADE al EEES en lo que a las materias de la disciplina contable se refiere no han participado actores externos, como empleadores y profesionales, sino que se ha realizado en función de cuotas de poder dentro de la universidad (Cavero-Rubio y Reig-Mullor, 2013).

En cuanto a la participación de los académicos en la práctica contable, Palatnik y Abbott (2018) afirman que la falta del ejercicio de la profesión por los docentes y la percepción que tienen del valor de las credenciales otorgadas por diferentes asociaciones profesionales dificulta la aproximación entre la teoría y la práctica contable. Que los profesores tengan una acreditación profesional seguramente acortará la distancia de la docencia impartida en los diferentes planes de estudio con las exigencias de la profesión. Además, el requerimiento de certificaciones de este tipo podría servir para tender puentes entre los mundos académico y profesional, ya que estas acreditaciones contribuirán a la participación e intervención académicas en sociedades, asociaciones y foros profesionales.

Por su parte, las prácticas en empresas brindan a las compañías la oportunidad de desarrollar y mantener buenas relaciones con las universidades, permitiéndoles comunicar sus necesidades y, a la postre, influir en el proceso educativo (Cable y Healy, 2007). Además, las prácticas en empresas son un elemento fundamental que complementa la formación

de los estudiantes en las aulas y los acercan al mundo laboral, tratando de cerrar la brecha entre la formación universitaria y el ejercicio profesional (Pérez-Espés *et al.*, 2023). Para cumplir este objetivo, es necesario que los programas de prácticas sean diseñados, coordinados y supervisados de forma adecuada y que las empresas creen puestos adecuados a los estudiantes que realizan las prácticas. Para los empleadores, las prácticas en empresas son beneficiosas porque mejoran y facilitan los esfuerzos de contratación, pues ponen a prueba a posibles empleados sin adquirir compromiso laboral alguno con ellos. Muestra de ello es que los programas de prácticas conducentes a la obtención de un puesto de trabajo permanente se han vuelto muy populares en algunas empresas, que consideran la oferta de prácticas competitivas una de las mejores vías para reclutar buenos estudiantes (Cable y Healy, 2007).

3. Metodología

Para la consecución de los objetivos propuestos, a partir de los conocimientos recogidos en los marcos formativos de las asociaciones profesionales internacionales mencionadas, se seleccionan las materias de contabilidad externa objeto de análisis, es decir, la CF, la CS, la AC y la CEF. Posteriormente, se extraen de las guías docentes de las asignaturas correspondientes a estas cuatro materias de las diferentes universidades de la CM del curso 2021-2022 los conocimientos adquiridos por los egresados. En este sentido, cabe señalar la dificultad que ha entrañado la identificación de los conocimientos, dada la confusión que se produce en las guías docentes, pues, según la guía revisada, una misma noción puede haberse recogido conceptuada como competencia técnica, conocimiento o resultado de aprendizaje. Se prosigue averiguando la opinión de los expertos sobre la adquisición de estos conocimientos por los egresados, así como la necesidad de estos en el ejercicio de la profesión contable y cuestiones relativas a la relación entre los mundos académico y profesional en el ámbito contable utilizando el método Delphi.

La elección de las universidades de la CM obedece al gran peso que en el año 2022 tiene en la economía española esta comunidad autónoma, que contribuye en la generación del 19,43 % en el PIB nacional⁵, y por la importante participación de las universidades madrileñas en el sistema universitario nacional (en torno al 12 % de las universidades públicas, el 30 % de las privadas y un 20 % de todas las universidades españolas en el curso 2021-2022) (Ministerio de Universidades, 2023).

Las materias contables analizadas (CF, CS, AC y CEF) corresponden a los grados que se señalan a continuación (tabla 2):

⁵ https://www.ine.es/prensa/cre_2022.pdf

Tabla 2. Grados a los que corresponden las materias contables analizadas

Universidad	Grados
Universidad de Alcalá de Henares (UAH)	ADE, CyF, Economía, Economía y Negocios Internacionales, y Derecho y ADE
Universidad Autónoma de Madrid (UAM)	ADE, Economía y Finanzas, Economía, y Derecho y ADE
Universidad Carlos III (UC3)	ADE, Empresa y Tecnología, Economía, FyC, y Derecho y ADE
Universidad Complutense de Madrid (UCM)	ADE, Economía, y Derecho y ADE
Universidad Rey Juan Carlos (URJC)	ADE, CyF, Economía, Economía Financiera y Actuarial, Derecho y ADE, y Derecho y CyF
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)	ADE, Economía, y Derecho y ADE
Universidad Alfonso X (UAX)	ADE, y Derecho y ADE
Universidad Antonio de Nebrija (UAN)	ADE, y Economía y Negocios Internacionales
Universidad Europea de Madrid (UEM)	ADE
Universidad Francisco de Vitoria (UFV)	ADE, y Derecho y ADE
Instituto Católico de Administración y Dirección de Empresas (ICADE)	ADE, y ADE y Derecho
Universidad CEU San Pablo (CEU)	ADE, Economía, Derecho y ADE, y Economía y ADE
Universidad Villanueva (UIV)	ADE, y ADE y Derecho

Fuente: elaboración propia.

Extraídos los conocimientos adquiridos por los estudiantes de las guías docentes de las asignaturas correspondientes a las materias analizadas, se aplica la metodología Delphi. Este método es un proceso sistémico e interactivo dirigido a la obtención de las opiniones de un grupo de expertos y, si es posible, a una estimación consensuada de estas. Actualmente, es una técnica de investigación cualitativa de tipo subjetivo totalmente aceptada en el ámbito científico (López Gómez, 2018) que posibilita conocer rápida y eficientemente, y con menor esfuerzo que con otros procedimientos, las opiniones de los expertos, además de posibilitar la realización de aportaciones más enriquecedoras, al poder razonar y reflexionar más libremente sus respuestas y opiniones que con otros métodos (Cabero Almenara e Infante Moro, 2014). En el ámbito educativo, es una herramienta muy útil porque permite

obtener información de cualquier asunto, al disponer de las opiniones de varios participantes sobre la temática objeto de investigación (López Gómez, 2018).

En la realización del método Delphi, se sigue la siguiente secuencia: formulación del problema, elección del grupo de expertos, elaboración y lanzamiento del cuestionario, y desarrollo y explotación de los resultados.

En nuestro caso, el problema que se formula es la adecuación de la formación universitaria en contabilidad y auditoría en la CM a las exigencias de los empleadores. A tal efecto, se establecen tres cuestiones para analizar directamente relacionadas con los objetivos específicos de este trabajo, tal y como se recoge en la tabla 3:

Tabla 3. Cuestiones para analizar y su relación con nuestros objetivos específicos perseguidos

Cuestiones	Objetivos específicos
Primera. Los conocimientos contables transmitidos por la universidad han sido debidamente adquiridos por los egresados	1. Conocer la opinión de los empleadores sobre los conocimientos contables adquiridos por los egresados
Segunda. Los conocimientos analizados son necesarios para el correcto ejercicio profesional en el ámbito de la contabilidad y la auditoría	2. Conocer la opinión de los empleadores sobre la necesidad de estos conocimientos para el adecuado ejercicio profesional de los egresados
Tercera. La relación entre la universidad y la empresa en el área contable es adecuada	3. Conocer la opinión de los empleadores sobre la relación existente entre los mundos académico y profesional de la contabilidad y la auditoría

Fuente: elaboración propia.

La elección del grupo de expertos es fundamental, pues afectará a la calidad del estudio (López Gómez, 2018). Un experto es un individuo cuya situación y recursos personales le permiten contribuir positivamente en el logro del objetivo perseguido (Landeta, 1999). En nuestro estudio, los expertos son: profesionales encargados de llevar la contabilidad de sus empresas, auditores de cuentas y funcionarios de la Administración central del Estado del área contable.

El criterio de selección de los expertos viene determinado por tener una antigüedad y experiencia en la profesión contable superior a 10 años. Posteriormente, se seleccionan inicialmente 42 expertos para participar en este estudio (35 de la empresa privada y 7 funcionarios de los cuerpos de interventores y auditores del Estado y del cuerpo técnico de contabilidad y auditoría, de los grupos A1 y A2 adscritos al Ministerio de Hacienda).

El cuestionario elaborado para esta investigación (anexo 1) se divide en tres bloques y está compuesto por 30 preguntas (en la última solo se pide el correo electrónico del experto):

- Bloque 1 (P⁶.1-P.4). Para valorar la opinión de los empleadores sobre la adecuación de los conocimientos impartidos por las universidades madrileñas de las materias contables analizadas en el ejercicio profesional de la contabilidad y la auditoría.

El número de ítems que valoran los conocimientos de CF es 10 (P.1.1.-P.1.10), y tres en el caso de la CS (P.2.1-P.2.3), la AC (P.3.1-P.3.3) y la CEF (P.4.1-P.4.3). Todas las cuestiones se ponderan siguiendo una escala de Likert, comprendida entre 1 y 4 (1 = Totalmente en desacuerdo y 4 = Totalmente de acuerdo). El establecimiento de un número par de categorías pretende forzar el claro posicionamiento en la respuesta de los expertos. En las escalas impares es habitual la tendencia a responder valores centrales, dado que el sujeto tiene sentimientos confrontados sobre una cuestión. Además, las valoraciones intermedias pueden resultar irrelevantes en el estudio (Hernández Baeza *et al.*, 2001).

En todas las materias, el penúltimo ítem (P.1.11, P.2.4, P.3.4 y P.4.4) interroga sobre la necesidad de esos conocimientos en el ejercicio profesional, y la última cuestión (comentarios) es abierta por si el experto quiere hacer alguna observación o aclaración, pues este tipo de consultas proporcionan información rica y valiosa, y un resultado más preciso (López-Gómez, 2018).

- Bloque 2 (P.5-P.20). Para valorar la opinión de los empleadores sobre la necesidad en el ejercicio de la profesión contable de los conocimientos impartidos por la universidad y sobre la relación universidad-empresa en el área contable y aspectos que podrían mejorarla.

Cabe destacar la inclusión en este bloque de ocho ítems que hacen referencia a la relación de la profesión con la formación universitaria en el ámbito de la contabilidad y la auditoría (P.6.1-P.6.8), valorables según una escala de Likert (1 = Totalmente en desacuerdo y 4 = Totalmente de acuerdo). Asimismo, se recogen tres ítems relativos a la incorporación al mercado laboral de los egresados (P.9-P.11), cuyas respuestas se valoran atendiendo una escala de Likert (1 = Nunca y 4 = Siempre). Finalmente, se incluyen preguntas para analizar la relación universidad-empresa y profundizar sobre ella en aspectos tales como: la adecuada preparación académica de los futuros profesionales, la formación continua en la carrera profesional y la participación de los profesionales en el diseño de planes de estudios universitarios (P.12-P.20).

⁶ P = pregunta.

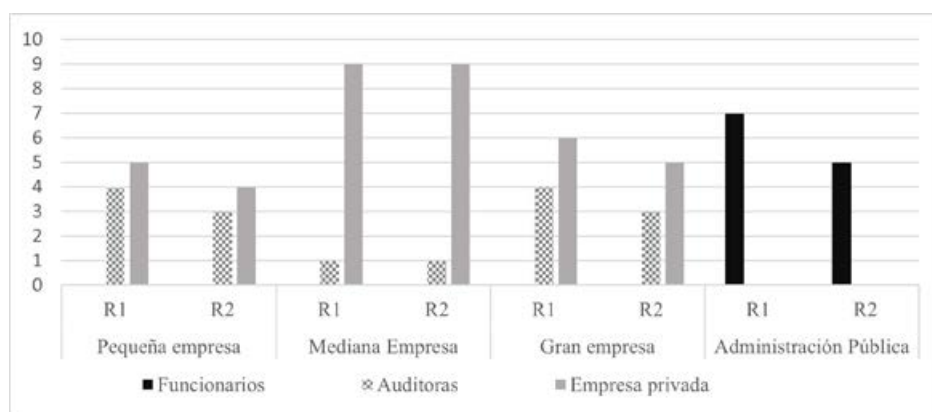
- Bloque 3 (P.21-P.29). Consta de cuestiones sobre las características de la empresa de ejercicio profesional del experto (entre otras, su tamaño), así como del puesto de trabajo y de los años de experiencia profesional del experto.

El cuestionario se pasó a los expertos en dos momentos de tiempo distintos, con una diferencia de tres semanas entre la primera ronda (R1) y la segunda (R2). La realización de dos rondas ha permitido conseguir un consenso en las opiniones de los expertos, posibilitando la finalización del estudio. El coeficiente de variación (CV) es la prueba más apropiada para medir la tendencia al consenso de los expertos (López Gómez, 2018), que es la utilizada en nuestro estudio.

En la R2 se vuelven a preguntar a los expertos los ítems del bloque 1 del cuestionario (P.1-P.4) y los comprendidos entre el 6.1 y el 6.8 del bloque 2. En esta ronda, a los expertos se les envían también las medias de opinión obtenidas de las respuestas de estos ítems en la R1. En la R1 contestan 36 expertos (9 auditores, 20 profesionales de empresas y 7 funcionarios, siendo su experiencia media en la profesión de 18-19 años) y en la R2, 30 expertos (7 auditores, 18 profesionales de empresas y 5 funcionarios). La mayoría de los expertos seleccionados desempeñan su actividad profesional en empresas privadas de diferente tamaño; esta circunstancia interesa porque varios autores (Blasco Burriel *et al.*, 2018; Bui y Porter, 2010) señalan que las exigencias de formación contable a los egresados en empresas de distinto tamaño difieren.

En el gráfico 1 se detalla la procedencia de los expertos en R1 y R2:

Gráfico 1. Procedencia de los expertos participantes en las R1 y R2



Fuente: elaboración propia.

4. Resultados obtenidos

En este apartado, en general se hace referencia a los resultados obtenidos de las respuestas de los expertos en la R2. Cuando correspondan a los conseguidos en la R1 se indicará de forma expresa.

4.1. Validez del cuestionario y del constructo

Antes de desarrollar y explotar los resultados obtenidos del método Delphi, hay que analizar el grado de consistencia interna del cuestionario, lo que exige justificar dos cuestiones fundamentales: la validez del cuestionario y la validez del constructo utilizado.

La validez del cuestionario se comprueba mediante dos indicadores: el coeficiente V de Aiken y la evolución del rango intercuartílico entre ambas rondas.

El coeficiente V de Aiken permite evaluar la validez del contenido o relevancia de los distintos ítems por un conjunto de N jueces con una magnitud distribuida en un rango comprendido entre 0,00 y 1,00, siendo este último valor indicativo del acuerdo perfecto (Aiken, 1980). Aunque la V de Aiken no alcance el umbral de 0,7 en la mayoría de los ítems, conforme aumenta el número de expertos se requieren menos acuerdos y, por tanto, el valor de este indicador disminuye. En nuestro trabajo, el valor de este indicador es muy superior al establecido por este autor para verificar su fiabilidad.

Con respecto al rango intercuartílico, este disminuye entre la R1 y la R2. Es más habitual la convergencia que la divergencia de las respuestas conforme avanza el estudio, lo que denota que los ítems han sido comprendidos por los expertos y que sus respuestas son cada vez más homogéneas.

La validez del constructo utilizado hace referencia a la cualidad de un instrumento (el cuestionario) para representar y medir un concepto teórico (adecuación de la formación contable universitaria en la CM a las exigencias de los empleadores) (Sullivan, 2009). Esta se ha realizado en tres fases: la primera analiza la adecuación del instrumento utilizado, la segunda examina su confiabilidad y la tercera observa la consistencia interna de los ítems del cuestionario.

- Primera fase. Mediante la medida KMO (Keise, Meyer y Olkin) y la prueba de esfericidad de Bartlett se estudia la adecuación del instrumento utilizado. Las medidas resultantes del estudio indican que la herramienta empleada es apropiada, puesto que la medida KMO en los conocimientos de las cuatro materias se sitúa por encima del 0,682 y la prueba de esfericidad de Bartlett da 0.

- Segunda fase. Mediante el valor del Alpha de Cronbach según el criterio de Vogt (2007) se comprueba la confiabilidad y las correlaciones de los ítems del cuestionario. En nuestro caso, el resultado de este estadístico de los conocimientos de las cuatro materias analizadas es superior a 0,7, poniendo de manifiesto niveles de fiabilidad satisfactorios del cuestionario utilizado (Hernández *et al.*, 2014).
- Finalmente, se comprueba la consistencia interna de los ítems del cuestionario mediante el índice de homogeneidad corregido o de discriminación de cada uno de ellos, que viene a mostrar si cada ítem mide el mismo concepto teórico que la prueba global; este índice debe ser superior a 0,2.

Todos los ítems presentan valores superiores y elevados, salvo el último ítem incluido en todas las materias (P.1.11, P.2.4, P.3.4 y P.4.4), que pregunta sobre la necesidad de los correspondientes conocimientos en el ejercicio profesional, que da valores más bajos e incluso inferiores a 0,2, puesto que, tal y como sucede, estos ítems miden cuestiones diferentes a los conocimientos especificados en cada una de las materias analizadas.

4.2. Resultados de la primera cuestión analizada

Se analizan las opiniones de los expertos sobre la adecuada adquisición por parte de los egresados de los conocimientos de CF, CS, AC y CEF transmitidos por la universidad (prácticamente todos los ítems del bloque 1 del cuestionario).

Las respuestas a estos ítems se han valorado según una escala de Likert (1 = Totalmente en desacuerdo y 4 = Totalmente de acuerdo).

En el análisis de resultados se ha tomado como valor límite aceptable 3, que expresa el acuerdo del experto con que un determinado conocimiento ha sido adquirido por el egresado.

Se ha preguntado a los expertos por los conocimientos/competencias contables adquiridos por los estudiantes tras haber superado, según el caso, las asignaturas de CF, CS, AC y CEF.

Los resultados obtenidos en la valoración de estos conocimientos han sido⁷:

⁷ Los resultados circunscritos en un rectángulo indican que superan los valores considerados aceptables y los enmarcados con un óvalo hacen referencia a los peores resultados, que no alcanzan el límite establecido.

Conocimientos de contabilidad financiera	Valoración media R2
P.1.1. Conocer los métodos de recogida de la información contable, y llevar los registros contables de la empresa	2,57
P.1.2. Conocer las principales obligaciones contables de la empresa	3,07
P.1.3. Conocer el vocabulario y la terminología contable	3,43
P.1.4. Conocer y analizar los procesos económicos básicos de las actividades comerciales y de explotación	2,73
P.1.5. Realizar correctamente el ciclo contable y el cálculo del resultado	2,83
P.1.6. Saber elaborar y presentar la información en los estados financieros (balance, cuenta de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo)	2,63
P.1.7. Describir y aplicar los criterios de registro y valoración de instrumentos financieros de activo, pasivo y neto	2,50
P.1.8. Conocer y reflejar en los libros de contabilidad operaciones económicas complejas	2,10
P.1.9. Comprender y conocer la regulación contable sectorial	2,07
P.1.10. Saber diferenciar entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre beneficios, y saber realizar los asientos relativos al gasto tributario	2,63

De estos resultados, se desprende que los expertos opinan que los egresados solo han adquirido adecuadamente los conocimientos de CF correspondientes a las principales obligaciones contables de la empresa y al vocabulario y la terminología contables. Los peor valorados son los relativos al conocimiento de la regulación contable sectorial y a la contabilidad de operaciones complejas.

Conocimientos de contabilidad de sociedades	Valoración media R2
P.2.1. Saber aplicar los fundamentos básicos del derecho de sociedades al tratamiento contable de las diferentes operaciones societarias: constitución y variación de la cifra de capital, operaciones de autocartera, disolución y liquidación de sociedades	2,43
P.2.2. Saber contabilizar las combinaciones de negocios	2,10
P.2.3. Saber contabilizar el reparto de beneficios	2,83

En el caso de la CS, ninguno de los tres conocimientos por los que se ha preguntado alcanza la valoración considerada aceptable (3). El peor valorado corresponde a la contabilización de las combinaciones de negocios.

Conocimientos de los principios y procedimientos básicos de auditoría de cuentas	Valoración media R2
P.3.1. Adquirir los conocimientos jurídicos, procedimentales o metodológicos y contables suficientes para examinar desde la óptica de la auditoría independiente la información financiera incorporada a las cuentas anuales y entender el significado del informe de auditoría con su diversidad de párrafos, salvedades y opiniones	2,50
P.3.2. Saber realizar una planificación completa de un trabajo de auditoría identificando las áreas de riesgo, los niveles de materialidad, la interpretación de las evidencias, para construir una opinión y elaborar un informe de auditoría	2,13
P.3.3. Concienciarse de la responsabilidad social del ejercicio de la actividad auditora y de los requerimientos éticos y morales que la integridad e independencia supone	2,63

Sobre los conocimientos de auditoría adquiridos por los egresados, los expertos consideran que no alcanzan un nivel adecuado en ninguno de los conocimientos identificados en el cuestionario. El más deficiente es el relativo a la completa planificación de un trabajo de auditoría, distinguiendo todos sus aspectos relevantes.

Conocimientos de las normas de consolidación de los estados financieros	Valoración media R2
P.4.1. Conocer y aplicar la normativa que obliga a presentar estados financieros consolidados, así como el marco de información financiera aplicable en la elaboración de los estados consolidados	2,50
P.4.2. Conocer la operativa general aplicada a la formulación de estados financieros consolidados	2,53
P.4.3. Saber elaborar los estados financieros consolidados de un grupo de empresas	2,17

Para finalizar, los expertos opinan que los egresados no han alcanzado ninguno de los conocimientos extraídos de las guías docentes de las asignaturas de consolidación. La elaboración de los estados financieros consolidados es el conocimiento peor valorado.

4.3. Resultados de la segunda cuestión analizada

Esta cuestión pretende analizar si los conocimientos contables estudiados por los egresados en la universidad son necesarios para el adecuado ejercicio de la profesión contable. Como se ha indicado en la metodología, el penúltimo ítem de los conocimientos analizados preguntaba al respecto (P.1.11, P.2.4, P.3.4 y P.4.4). Se han desglosado los resultados obtenidos de las respuestas de estos ítems, diferenciando las proporcionadas por los expertos según el tamaño de las empresas en las que desarrollan la profesión. Todos los expertos han considerado que los conocimientos especificados en el cuestionario son necesarios en el desarrollo de la profesión con independencia del tamaño de la empresa en la que la ejerzan (tabla 4).

Tabla 4. Resultados sobre la necesidad de los conocimientos estudiados en la profesión (desglose en función del tamaño de la empresa de desenvolvimiento técnico del experto)

	Pequeña empresa	Mediana empresa	Gran empresa	Media total	CV (%)
CF	3,43	3,70	3,88	3,73	13,95 %
CS	3,62	3,50	3,75	3,60	17,26 %
AC	3,31	3,20	3,63	3,37	21,34 %
CEF	3,23	3,00	3,75	3,30	26,57 %

Fuente: elaboración propia.

4.4. Resultados de la tercera cuestión analizada

Para conocer la opinión de los empleadores sobre la adecuación de la relación universidad-empresa en el área contable, se analizan las respuestas de los expertos a las preguntas del bloque 2; en concreto, a las dadas a los ítems comprendidos entre P.6.1 y P.6.8 en la R2, que hacen referencia a la relación de la profesión con la formación universitaria en el ámbito contable, y a las contestadas a las restantes preguntas de este bloque en la R1.

Las respuestas de los ítems incluidos del P.6.1 al P.6.8 se valoran según una escala de Likert (1 = Totalmente en desacuerdo y 4 = Totalmente de acuerdo), considerando aceptables los valores que superen el 3.

Relación de la profesión con la formación universitaria en el ámbito contable	Valoración media R2
P.6.1. Los conocimientos impartidos por la universidad son los adecuados para el ejercicio de la profesión contable	2,367
P.6.2. La universidad debería adaptarse a las exigencias de formación contable del mercado laboral	3,800
P.6.3. Es adecuado que las empresas y los profesionales participen en el diseño de los planes de estudio, definiendo contenidos y competencias	3,600
P.6.4. Hay conocimientos contables que se adquieren mejor con el ejercicio profesional que en la formación recibida en la universidad	3,800
P.6.5. Son distintas las necesidades requeridas de conocimientos en contabilidad de las grandes, medianas y pequeñas empresas	3,400
P.6.6. Los titulados universitarios que trabajan en nuestra empresa/sociedad/firma/institución son plenamente conscientes de la necesidad de su formación continua	3,700
P.6.7. Considera adecuada y necesaria la participación de los profesores universitarios de contabilidad en el ejercicio profesional de la contabilidad y/o la auditoría	3,367
P.6.8. Considera adecuada y necesaria la participación de los profesionales contables en la docencia universitaria de la contabilidad para la transmisión de la práctica profesional	3,467

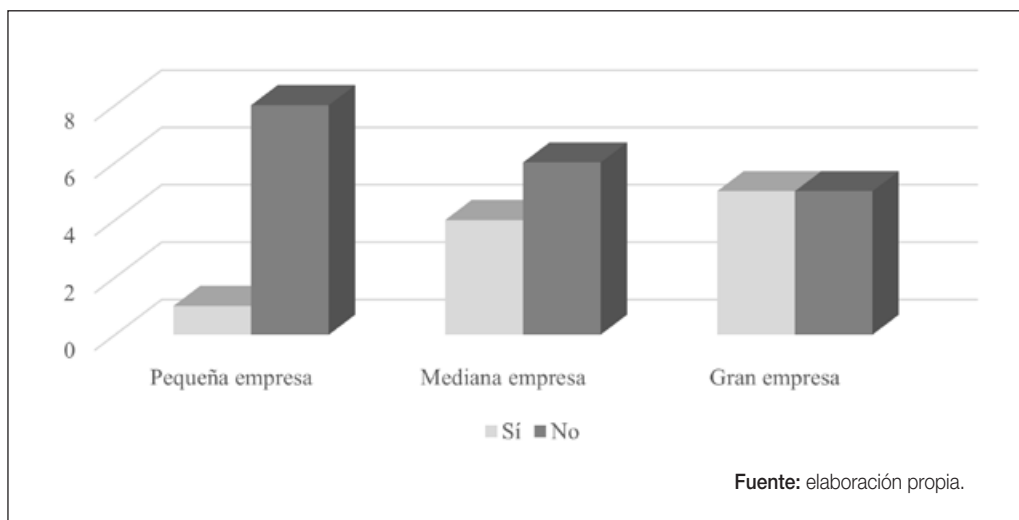
Al respecto, el único ítem que en opinión de los expertos no se considera aceptable es el P.6.1, lo que supone que consideran inadecuados los conocimientos impartidos por la universidad en el desarrollo profesional contable. Las restantes respuestas ponen de manifiesto su conformidad con las apreciaciones realizadas en la formulación de los ítems incluidos en el intervalo P.6.2-P.6.8. Los ítems mejor valorados hacen referencia a la necesidad de que la formación contable universitaria se adapte a las exigencias del mercado laboral, al mayor progreso en la adquisición de conocimientos contables en la práctica profesional que en la formación académica y a la plena concienciación de los graduados universitarios de la necesaria formación continua en el curso de su carrera profesional.

Los expertos están de acuerdo con la participación en el diseño de planes de estudios de las empresas y los profesionales, con los distintos niveles de conocimiento requeridos por las empresas según su tamaño, y la adecuada y necesaria implicación de los académicos en la profesión y de la profesión en la docencia universitaria.

Con las opiniones dadas en la R1 por los expertos a algunas de las preguntas formuladas posteriormente, se puede profundizar en las respuestas indicadas en el párrafo anterior. Así:

- En referencia a la idoneidad en la preparación de futuros profesionales contables, aproximadamente un 31 % de los expertos la considera adecuada, mientras que en torno al 69 % opina lo contrario. Si se desglosa la opinión de los expertos en función del tamaño de la empresa en la que ejercen la profesión, se observa que esta mejora conforme aumenta el tamaño de la empresa (gráfico 2).

Gráfico 2. Opinión sobre la adecuada preparación de los futuros profesionales contables en función del tamaño de la empresa en la que el experto desarrolla la profesión



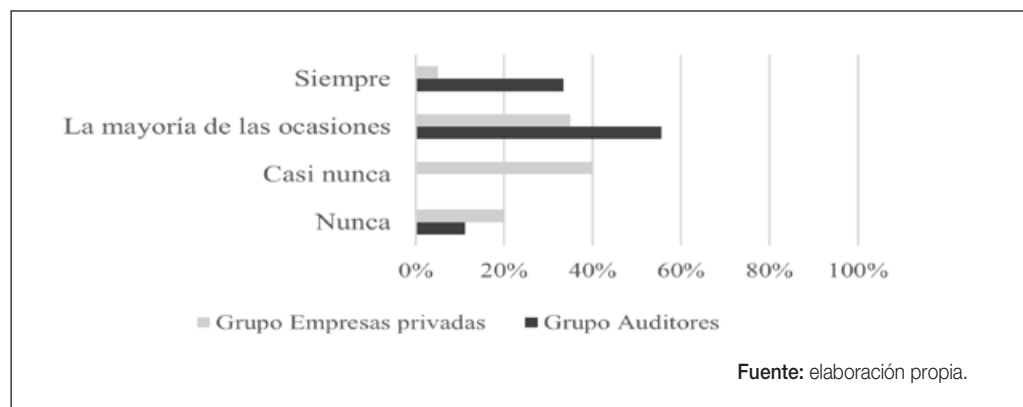
- Sobre la formación continua en el ejercicio profesional de la contabilidad o la auditoría, únicamente un 25 % de los expertos han señalado que las empresas en las que ejercen su actividad profesional confían la formación continua de sus empleados a la universidad.

Con respecto a la formación continua realizada fuera del ámbito universitario, el 23 % de los expertos indica que esta tiene lugar en centros propios de la empresa en la que ejerce, un 62 % señala que se lleva a cabo en centros privados (por ejemplo, escuelas de negocios) y un 15 % afirma que se realiza en colegios profesionales y corporaciones de auditores.

- En relación con la pertinencia de la implicación de los profesionales en la elaboración de planes de estudios universitarios, delimitando contenidos y competencias, solo 5 de los 36 expertos participantes en la R1 del estudio han participado en el diseño de algún plan de estudio, desarrollando tres de ellos su actividad profesional en el campo de la auditoría.

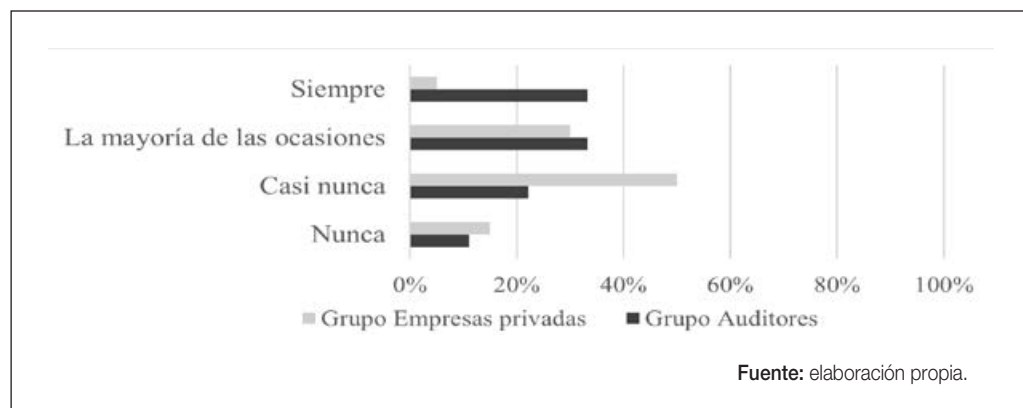
Para profundizar en la relación entre los mundos académico y profesional, se ha preguntado a los expertos que desarrollan su actividad profesional en empresas privadas sobre la participación de estudiantes universitarios en programas de prácticas en las empresas en las que ejercen su profesión. En el gráfico 3 se recogen sus respuestas:

Gráfico 3. Participación en programas de prácticas universitarias de las empresas en las que los expertos desarrollan su actividad profesional



También se pregunta a los expertos sobre el acceso a puestos de trabajo de egresados vía prácticas externas en las empresas en las que ejercen su actividad profesional. El 65 % de estas empresas privadas (excluidas las sociedades de auditoría) en las que operan los expertos preguntados no incorpora habitualmente en su plantilla a estudiantes universitarios que realizaron en ellas sus prácticas externas, política opuesta a la seguida por las sociedades de auditoría (gráfico 4).

Gráfico 4. Incorporación de profesionales vía prácticas en las empresas en las que los expertos se desarrollan profesionalmente



5. Discusión y conclusiones

La investigación llevada a cabo en este trabajo evalúa la calidad de la formación universitaria en materia de contabilidad y auditoría desde la perspectiva de los empleadores, destacando la adecuación de los conocimientos adquiridos por los egresados para su ejercicio profesional. La contribución principal radica en esclarecer la valoración de los empleadores respecto a los conocimientos contables transmitidos por la universidad y su relevancia en el desarrollo profesional, un área poco explorada en la literatura actual. Además, ofrece la visión de los profesionales sobre aspectos que pueden reducir la brecha entre la teoría y la práctica contables, lo que puede contribuir a mejorar los currículos universitarios y fomentar una mejor relación entre los ámbitos académico y profesional en España.

En este trabajo, por un lado, se ha analizado la opinión de los empleadores sobre la adecuación de la formación académica transmitida por la universidad y la requerida por la profesión en el ámbito de la contabilidad y la auditoría en la CM. En general, los expertos consideran que no ha sido adecuada. Esta desfavorable opinión es común para casi todos los conocimientos identificados de CF y para la totalidad de los distinguidos en las materias de CS, AC y CEF. Estas opiniones, en cierto modo, pueden justificarse porque algunas de las universidades estudiadas no imparten algunas de las materias analizadas (Cavero-Rubio y Reig-Mullor, 2013), lo que imposibilita la adquisición de conocimientos de estas. Además, todos los expertos coinciden en considerar los conocimientos identificados en el cuestionario imprescindibles; si bien, inciden en la falta de orientación práctica de la formación contable universitaria, así como en la deficiente capacidad de análisis de los egresados sobre los hechos que originan las operaciones en las cuatro materias analizadas. Por otro lado, se ha estudiado la opinión de los empleadores sobre ciertas cuestiones relativas a la brecha existente en el área contable entre los mundos académico y profesional.

Así, se han analizado aspectos que permitirían reducir la brecha entre la formación universitaria en contabilidad y auditoría en términos de conocimientos y la necesidad de estos en el mercado de trabajo. Sobre ellos se presentan las siguientes sugerencias de mejora. (i) En referencia a la colaboración de la universidad en la formación continua de los profesionales, casi todos los empleadores consultados opinan que los graduados que trabajan en la empresa en la que ejercen la profesión consideran necesaria la formación continua durante su carrera profesional. Lindsay (2016) señala que las universidades han de desempeñar un papel muy importante en la actualización y mejora de los conocimientos legales y prácticos de los profesionales de la contabilidad y la auditoría, opinión no compartida por los expertos, que no coinciden en considerar a la universidad la adecuada en impartir esta formación. (ii) En relación con la participación de los profesionales en el diseño y verificación de planes de estudios universitarios, los expertos se muestran proclives a la participación de los profesionales en el diseño y verificación de planes de estudios, en consonancia con Herbert *et al.* (2021). (iii) Con respecto a la obtención de acreditaciones profesionales por los académicos y las prácticas en empresas de los estudiantes, la mayoría de los expertos

manifiestan que tal circunstancia favorecería acortar la brecha entre la teoría y la práctica contables, pudiendo incidir en el fortalecimiento de los currículos de las asignaturas del área contable, en sintonía con lo expresado por Palatnik y Abbott (2018). En concreto, el proceso de realización de las prácticas de empresas de los estudiantes en su formación universitaria supone la colaboración entre los mundos académicos y profesional, que podría contribuir a mejorar los conocimientos en el ámbito profesional (Pérez-Espés *et al.*, 2023), incrementando la adecuación de la formación universitaria a las demandas del mercado laboral (Kavanagh y Drennan, 2008). Para alcanzar las mejoras sugeridas en este tercer punto, podría ser clave la colaboración entre asociaciones profesionales de nuestro país, como el Consejo General de Economistas (CGE), el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y la Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE), y el mundo académico, representado, por ejemplo, por la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). De hecho, algunas de ellas ya colaboran activamente en la realización de acreditaciones, así como en facilitar el desarrollo de prácticas por parte del alumnado.

Como conclusión final, nos gustaría señalar la relevancia a largo plazo de esta investigación. Por una parte, puede contribuir a mejorar la formación universitaria. Al identificar las áreas en las que los conocimientos adquiridos por los egresados son susceptibles de mejora, las universidades podrán ajustar sus currículos para preparar mejor a los estudiantes para el mundo profesional. Por otra parte, puede favorecer la reducción de la brecha teoría-práctica contable. Al ofrecer una visión clara de cómo los conocimientos teóricos se aplican en la práctica, se podrán desarrollar programas educativos de colaboración entre universidades y empleadores que puedan fomentar una relación más estrecha entre los mundos académico y profesional. De esta manera, se podría asegurar que la formación académica se alinee con las necesidades del mercado laboral. En conjunto, los dos aspectos señalados contribuirán a que la universidad proporcione una formación más robusta y relevante, aspecto que beneficiará tanto a los estudiantes como a los empleadores y, en última instancia, al campo de la contabilidad en general.

Este trabajo no está exento de limitaciones. En primer lugar, cabe indicar las propias de la metodología Delphi, tales como la dificultad que entraña mantener la motivación de los expertos partícipes en el estudio y la propia simplicidad del método. Además, hay que apuntar que se han considerado todos los conocimientos contemplados en las guías docentes analizadas, que es posible que finalmente no se hayan impartido.

En futuras investigaciones, se pretende estudiar si estas conclusiones se pueden extrapolar al conjunto del territorio nacional. A tal efecto, habría que analizar la adecuación de la formación universitaria en contabilidad y auditoría a las exigencias de los empleadores en España. Además, y en línea con el trabajo de Montoya del Corte y Farías (2018), se podría analizar si hay consenso en los conocimientos relevantes para el desempeño profesional en nuestro ámbito desde la óptica de los empleadores, los profesores y los estudiantes.

Referencias bibliográficas

- Aiken, L. R. (1980). Content Validity and Reliability of Single Items or Questionnaires. *Educational and Psychological Measurement*, 40(4), 955-959.
- ANECA (2005). *Libro Blanco. Título de Grado en Economía y en Empresa*.
- Arquero, J. L. y Fernández Polvillo, C. (2019). Estereotipos contables. Motivaciones y percepciones sobre la contabilidad de los estudiantes universitarios de administración de empresas y finanzas y contabilidad. *Revista de Contabilidad. Spanish Accounting Review*, 22(1), 88-99.
- Blasco Burriel, M. P., Costa Toda, A. y Labrador Barrafón, M. (2018). El gap entre competencias contables adquiridas y requeridas en los graduados universitarios. En *Retos de la contabilidad y la auditoría en la economía actual: homenaje al profesor Vicente Montesinos Julve* (pp. 325-339). Universidad de Valencia.
- Blasco Burriel, M. P., Costa Toda, A. y Labrador Barrafón, M. (2023). Relevant Competences in Accounting. The Perspective of Students and Employers. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 26(1), 150-163.
- Bui, B. y Porter, B. (2010). The Expectation-Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study. *Accounting Education: An International Journal*, 19(1-2), 23-50.
- Cabero Almenara, J. e Infante Moro, A. (2014). Empleo del método Delphi y su empleo en la investigación en comunicación y educación. *EduTec. Revista Electrónica de Tecnología Educativa*, 48.
- Cable, R. J. y Healy, P. (2007). The Key Features of Accounting Internship Programs. En *Advances in Accounting Education Teaching and Curriculum Innovations* (pp. 159-165). Emerald Group Publishing Limited.
- Cano García, E. (2008). La evaluación por competencias en la educación superior. *Profesorado. Revista de Currículum y Formación del Profesorado*, 12(3), 1-16.
- Castro-Martínez, E. y Sutz, J. (2011). Universidad, conocimiento e innovación. En *Ciencia, Tecnología y Universidad en Iberoamérica* (pp. 101-117). Eudeba.
- Cavero-Rubio, J. A. y Reig-Mullor, J. (2013). El peso de la contabilidad en el Grado de Administración y Dirección de Empresas. *Revista de Contabilidad*, 16(1), 66-73.
- Chen, T. T. (2013). A Comparative Study of What Accounting Employers in the United States and Hong Kong Expect: Implications for Curriculum and Pedagogical Design. *Global Perspectives on Accounting Education*, 10, 123-134.
- Edeigba, J. (2022). Employers' Expectations of Accounting Skills from Vocational Education Providers: The Expectation Gap between Employers and ITPs. *The International Journal of Management Education*, 20(3), 100674.
- Escobar Pérez, B. y Jiménez Cardoso, S. M. (2009). La implantación del grado en finanzas y contabilidad en el contexto del Espacio Europeo de Educación Superior: el caso de la Universidad de Sevilla. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 142, 293-310.
- García Benau, M. A. (1997). Algunas consideraciones internacionales sobre la controversia entre teoría y práctica contable. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 26(90), 263-279.

- González, J. y Wagenaar, R. (2006). *Tuning Educational Structures in Europe II. La contribución de las universidades al proceso de Bolonia*. Universidad de Deusto.
- Gracia Herreiz, F. J. y Antón Renart, M. (2015). La figura del experto contable. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 21, 11-20.
- Herbert, I. P., Rothwell, A. T., Glover, J. L. y Lambert, S. A. (2021). Does the Changing World of Professional Work Need a New Approach to Accounting Education? *Accounting Education*, 30(2), 188-212.
- Hernández Baeza, A., Espejo Tort, B., Gómez-Benito, J. y González Romá, V. (2001). Escalas de respuesta tipo Likert. ¿Es relevante la alternativa indiferente? *Metodología de Encuestas*, 2(2), 135-150.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación* (vol. 6). McGraw-Hill.
- Howieson, B., Hancock, P., Segal, N., Kavanagh, M., Tempone, I. y Kent, J. (2014). Who Should Teach What? Australian Perceptions of the Roles of Universities and Practice in the Education Of Professional Accountants. *Journal of Accounting Education*, 32(3), 259-275.
- Kavanagh, M. H. y Drennan, L. (2008). What Skills and Attributes does an Accounting Graduate Need? Evidence from Student Perceptions and Employer Expectations. *Accounting and Finance*, 48(2), 279-300.
- Landeta, J. (1999). *El método Delphi: una técnica de previsión para la incertidumbre*. Ariel.
- Lindsay, H. (2016). More Than 'Continuing Professional Development': A Proposed New Learning Framework for Professional Accountants. *Accounting Education*, 25(1), 1-13.
- López Gómez, E. (2016). En torno al concepto de competencia: un análisis de fuentes. *Profesorado. Revista de Currículum y Formación del Profesorado*, 20(1), 311-322.
- López Gómez, E. (2018). El método Delphi en la investigación actual en educación: una revisión teórica y metodológica. *Educación XXI*, 21(1), 17-40.
- Marcelo García, C. (2011). E-learning en la formación para el empleo: ¿qué opinan los usuarios? *Revista de Educación*, 355, 285-308.
- Martínez Churique, J. I. (1992). La educación contable universitaria: presente y futuro. En J. A. Gonzalo Ángulo, *Contabilidad en España* (pp. 477-494). ICAC.
- Medina Rubio, R. (2005). Misiones y funciones de la universidad en el Espacio Europeo de Educación Superior. *Revista Española de Pedagogía*, 230, 17-42.
- Ministerio de Universidades (2023). *Datos y cifras del sistema universitario español. Publicación 2022-2023*. Secretaría General Técnica del Ministerio de Universidades.
- Montoya del Corte, J. y Farías Martínez, G. M. (2018). Competencias relevantes en contaduría pública y finanzas: ¿existe consenso entre empleadores, profesores y estudiantes? *Contaduría y Administración*, 63(3), 1-18.
- Mulder, M., Gulikers, J., Biemans, H. y Wesselink, R. (2009). The New Competence Concept in Higher Education: Error or Enrichment? *Journal of European Industrial Training*, 33(8-9), 755-770.

- Palatnik, B. R. y Abbott, J. I. (2018). Credentials for Accounting Professors: Faculty's Opinions. *The Accounting Educators Journal*, 28, 53-73.
- Pérez-Espés, C., Cervera Oliver, M. y Cea D'Ancona, F. (2023). Impact of Curricular Internships in Accounting on University Students: An Empirical Study in Spain. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 26(2), 213-228.
- Rodríguez Espinar, S., Prades Nebot, A., Bernáldez Arjona, L. y Sánchez Castiñeira, S. (2010). Sobre la empleabilidad de los graduados universitarios en Catalunya: del diagnóstico a la acción. *Revista de Educación*, 351, 107-137.
- Sullivan, A. L. (2009). Wildland Surface Fire Spread Modelling, 1990–2007. 2: Empirical and Quasi-Empirical Models. *International Journal of Wildland Fire*, 18(4), 369-386.
- Tsiligiris, V. y Bowyer, D. (2021). Exploring the Impact of 4IR on Skills and Personal Qualities for Future Accountants: A Proposed Conceptual Framework for University Accounting Education. *Accounting Education*, 30(6), 621-649.
- Vogt, P. (2007). *Quantitative Research Methods for Professionals*. Pearson/Allyn and Bacon.
- Webb, J. y Chaffer, C. (2016). The Expectation Performance Gap in Accounting Education: A Review of Generic Skills Development in UK Accounting Degrees. *Accounting Education*, 25(4), 349-367.
- Zabalda, M. Á. y Zabalda Cerdeiriña, M. A. (2010). *Planificación de la docencia en la universidad: Elaboración de las guías docentes de las materias*. Narcea Ediciones.

Anexo 1. Cuestionario realizado a los expertos⁸

Bloque 1. Valoración de los conocimientos impartidos por la universidad

Valore las cuestiones de este bloque del 1 al 4 (1 = Totalmente en desacuerdo, 2 = En desacuerdo, 3 = De acuerdo y 4 = Totalmente de acuerdo).

P.1. Conocimientos de contabilidad financiera (CF)

Los conocimientos/competencias contables que alcanzan los estudiantes tras superar las asignaturas de contabilidad financiera son:

	1	2	3	4
P.1.1. Conocer los métodos de recogida de la información contable y llevar los registros contables de la empresa	☐	☐	☐	☐
P.1.2. Conocer las principales obligaciones contables de la empresa	☐	☐	☐	☐
P.1.3. Conocer el vocabulario y la terminología contable	☐	☐	☐	☐
P.1.4. Conocer y analizar los procesos económicos básicos de las actividades comerciales y de explotación	☐	☐	☐	☐
P.1.5. Realizar correctamente el ciclo contable y el cálculo del resultado	☐	☐	☐	☐
P.1.6. Saber elaborar y presentar la información en los estados financieros (balance, cuenta de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujo de efectivo)	☐	☐	☐	☐
P.1.7. Describir y aplicar los criterios de registro y valoración de instrumentos financieros de activo, pasivo y neto	☐	☐	☐	☐
P.1.8. Conocer y reflejar en los libros de contabilidad operaciones económicas complejas	☐	☐	☐	☐
P.1.9. Comprender y conocer la regulación contable sectorial	☐	☐	☐	☐
P.1.10. Saber diferenciar entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre beneficios, y saber realizar los asientos relativos al gasto tributario	☐	☐	☐	☐
P.1.11. Estos conocimientos son necesarios para el ejercicio profesional de su empresa	☐	☐	☐	☐

⁸ Este es el cuestionario enviado a los expertos en la R1. En la R2, el cuestionario que debían cumplimentar contenía las preguntas del bloque 1 y los ítems comprendidos entre 6.1 y 6.8, ambos incluidos, del bloque 2.

 Comentario sobre P.1.

P.2. Conocimientos de contabilidad de sociedades (CS)

Los conocimientos/competencias contables que alcanzan los estudiantes tras superar las asignaturas de contabilidad de sociedades son:

	1	2	3	4
P.2.1. Saber aplicar los fundamentos básicos del derecho de sociedades al tratamiento contable de las diferentes operaciones societarias: constitución y variación de la cifra de capital, operaciones de autocartera, disolución y liquidación de sociedades	☐	☐	☐	☐
P.2.2. Saber contabilizar las combinaciones de negocios	☐	☐	☐	☐
P.2.3. Saber contabilizar el reparto de beneficios	☐	☐	☐	☐
P.2.4. Estos conocimientos son necesarios para el ejercicio profesional de su empresa	☐	☐	☐	☐

 Comentario sobre P.2.

P.3. Conocimientos de los principios y procedimientos básicos de auditoría

Los conocimientos/competencias contables que alcanzan los estudiantes tras superar las asignaturas de auditoría de cuentas son:

	1	2	3	4
P.3.1. Adquirir los conocimientos jurídicos, procedimentales o metodológicos y contables suficientes para examinar desde la óptica de la auditoría independiente la información financiera incorporada a las cuentas anuales y entender el significado del informe de auditoría con su diversidad de párrafos, salvedades y opiniones	☐	☐	☐	☐





	1	2	3	4
P.3.2. Realizar una planificación completa de un trabajo de auditoría, identificando las áreas de riesgo, los niveles de materialidad, la interpretación de las evidencias obtenidas, todo ello con el fin de construir una opinión y elaborar el informe de auditoría	☐	☐	☐	☐
P.3.3. Concienciarse de la responsabilidad social del ejercicio de la actividad auditora y de los requerimientos éticos y morales que la integridad e independencia supone	☐	☐	☐	☐
P.3.4. Dichos conocimientos son necesarios para el ejercicio profesional de su empresa	☐	☐	☐	☐
Comentario sobre P.3.				

P.4. Conocimientos de las normas de consolidación de los estados financieros

Los conocimientos/competencias contables que alcanzan los estudiantes tras superar las asignaturas de auditoría de cuentas son:

	1	2	3	4
P.4.1. Conocer y aplicar la normativa que obliga a presentar estados financieros consolidados, así como el marco de información financiera aplicable en la elaboración de los estados consolidados	☐	☐	☐	☐
P.4.2. Conocer la operativa general aplicada a la formulación de estados financieros consolidados	☐	☐	☐	☐
P.4.3. Elaborar los estados financieros consolidados de un grupo de empresas	☐	☐	☐	☐
P.4.4. Dichos conocimientos son necesarios para el ejercicio profesional de su empresa	☐	☐	☐	☐
Comentario sobre P.4.				

Bloque 2. Relación de la empresa con la universidad

P.5. ¿La empresa o sociedad en la que desarrolla su actividad profesional ha contratado a titulados en ADE, Economía, Contabilidad y Finanzas, doble grado en Derecho y ADE, así como titulados en otras titulaciones similares, de alguna universidad de la Comunidad de Madrid?

Por favor seleccione solo una de las siguientes opciones:

Sí	No
----	----

P.6. Valore de 1 a 4 su conformidad con las siguientes afirmaciones (1 = Totalmente en desacuerdo, 2 = En desacuerdo, 3 = De acuerdo y 4 = Totalmente de acuerdo):

	1	2	3	4
P.6.1. Los conocimientos impartidos por la universidad son los adecuados para el ejercicio de la profesión contable	☐	☐	☐	☐
P.6.2. La universidad debería adaptarse a las exigencias de formación contable del mercado laboral	☐	☐	☐	☐
P.6.3. Es adecuado que las empresas y los profesionales participen en el diseño de los planes de estudio, definiendo contenidos y competencias	☐	☐	☐	☐
P.6.4. Hay conocimientos contables que se adquieren mejor con el ejercicio profesional que en la formación recibida en la universidad	☐	☐	☐	☐
P.6.5. Son distintas las necesidades requeridas de conocimientos en contabilidad de las grandes, medianas y pequeñas empresas	☐	☐	☐	☐
P.6.6. Los titulados universitarios que trabajan en nuestra empresa/sociedad/firma/institución son plenamente conscientes de la necesidad de su formación continua	☐	☐	☐	☐
P.6.7. Considera adecuada y necesaria la participación de los profesores universitarios de contabilidad en el ejercicio profesional de la contabilidad y/o la auditoría	☐	☐	☐	☐
P.6.8. Considera adecuada y necesaria la participación de los profesionales contables en la docencia universitaria de la contabilidad para la transmisión de la práctica profesional	☐	☐	☐	☐

P.7. ¿El perfil profesional de los graduados ha cambiado en los últimos 10 años?

Por favor, seleccione solo una de las siguientes opciones:

Sí	No
----	----

P.8. ¿En qué sentido ha cambiado?

Por favor, conteste esta cuestión si ha respondido afirmativamente la pregunta P.7.

Comentarios

Valore de 1 a 4 las siguientes cuestiones (1 = Nunca, 2 = Casi nunca, 3 = Casi siempre y 4 = Siempre)

	1	2	3	4
P.9. ¿Incorpora su empresa a profesionales vía programas de prácticas externas contratadas con una universidad de la Comunidad de Madrid?	☐	☐	☐	☐
P.10. Una vez analizado el periodo de prácticas, ¿se incorpora en la plantilla de la empresa en la que Vd. desarrolla su actividad profesional al estudiante que ha realizado las prácticas?	☐	☐	☐	☐
P.11. La empresa o sociedad en la que ejerce profesionalmente, al contratar a una persona, ¿tiene en cuenta el prestigio de la universidad en la que se ha titulado?	☐	☐	☐	☐

P.12. ¿Ha participado en el diseño de algún plan de estudios?

Por favor, seleccione solo una de las siguientes opciones:

Sí	No
----	----

P.13. ¿En el diseño de qué plan o planes de estudios ha participado?

Por favor, conteste esta cuestión si ha respondido afirmativamente la pregunta P.12.

Comentarios

P.14. ¿En el diseño de planes de estudios de qué universidad ha participado?

Por favor, conteste esta cuestión si ha respondido afirmativamente la pregunta P.12.

Comentarios

P.15. ¿Piensa que la universidad prepara adecuadamente a los futuros profesionales contables?

Por favor, seleccione solo una de las siguientes opciones:

Sí	No
----	----

P.16. Por favor, explique el porqué de su respuesta a la pregunta P.15.

Comentarios

P.17. ¿La formación continua de los profesionales de la empresa o sociedad en la que desarrolla su actividad profesional se realiza en la universidad?

Por favor, seleccione solo una de las siguientes opciones:

Sí	No
----	----



P.18. Si la formación continua de los profesionales de su empresa o sociedad se realiza a través de colegios/asociaciones profesionales o centros privados, por favor, indique cuáles son:

Conteste esta cuestión si ha respondido negativamente a la pregunta P.17.

Comentarios

P.19. ¿Considera interesante la posibilidad de tener una certificación pública del nivel de conocimientos contables para la elaboración de las cuentas anuales como existe en otros países?

Por favor, seleccione solo una de las siguientes opciones:

Sí	No
----	----

P.20. ¿Por qué?

Por favor, conteste esta cuestión si ha respondido afirmativamente la pregunta P.19.

Comentarios

Bloque 3. Características de la empresa o sociedad en la que el experto ejerce su actividad profesional

P.21. ¿A qué sector económico pertenece la empresa o sociedad en la que desarrolla su actividad profesional?

Seleccione una de las siguientes opciones:

- ☐ Sector industrial
 - ☐ Sector comercial
 - ☐ Sector servicios (no auditoría)
 - ☐ Auditoría. Administración pública
-

P.22. ¿Cuál es el importe neto de la cifra de negocios (expresado en miles de euros) de la empresa o sociedad en la que ejerce su actividad profesional?

P.23. ¿Cuál es el número de empleados de la empresa o sociedad en la que ejerce su actividad profesional?

- ☐ Hasta 49 empleados
 - ☐ De 50 y 249 empleados
 - ☐ 250 o más empleados
-

P.24. ¿Cuál es el importe del activo total expresado en euros de la empresa o sociedad en la que Vd. ejerce su actividad profesional?

P.25. ¿Cuál es el ámbito geográfico en el que opera la empresa o sociedad en la que Vd. desarrolla su actividad profesional?

Seleccione solo una de las siguientes opciones:

- ☐ Comunidad de Madrid
 - ☐ Ámbito nacional
 - ☐ Ámbito internacional
-

P.26. ¿Cuál es la función que desempeña en la organización de la empresa o sociedad en la que Vd. desarrolla su actividad profesional?

Seleccione solo una de las siguientes opciones:

- ☐ Director del departamento financiero
 - ☐ Contable
 - ☐ Socio
 - ☐ Funcionario
 - ☐ Otro (indique el puesto)
-

P.27. ¿Cuántos años de experiencia tiene en el puesto indicado en la pregunta anterior?

P. 28. ¿Pertenece Vd. a alguna asociación/colegio profesional?

Sí	No
----	----

P.29. ¿A qué asociación o colegio profesional pertenece Vd.?

Por favor, conteste esta cuestión si ha respondido afirmativamente la pregunta P.28.

Datos personales

P.30. Por favor, indique su dirección de correo electrónico para poder enviarle un resumen de los resultados

Mercedes Cervera Oliver. Profesora contratada doctora del Departamento de Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid. Comenzó su andadura docente e investigadora en esta disciplina en la Universidad de Zaragoza. Su investigación se centra básicamente en contabilidad de gestión, docencia de la contabilidad y educación financiera. Ha impartido numerosos cursos y seminarios en diversas instituciones. Es autora de distintos manuales y artículos de contabilidad y ha participado en varios proyectos de innovación docente. <https://orcid.org/0000-0001-6412-7105>

Juan F. Noblejas-Maestriño. Doctor en Derecho y Sociedad por la Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA). Es coordinador del área contable y financiera en el Grupo Educativo CEF-UDIMA. Ha participado y colabora como profesor en la docencia de numerosos másteres y cursos del grupo en la docencia de estudios oficiales, tales como el Máster en Asesoría Jurídica de Empresas y el Máster en Marketing Digital, y estudios propios impartidos por CEF-UDIMA. <https://orcid.org/0009-0007-7193-3843>

Contribución de los autores:

Mercedes Cervera ha contribuido en la realización de este trabajo aproximadamente en un 60 % (Introducción, Marco teórico, Discusión y conclusiones). Por su parte, la contribución de Juan F. Noblejas-Maestriño se pondera en torno a un 40 % (Metodología y Resultados).

Además, este trabajo se fundamenta en la tesis doctoral de Juan F. Noblejas-Maestriño «Adecuación de la formación contable a las exigencias de los empleadores: el caso de las universidades de la Comunidad de Madrid», codirigida por Mercedes Cervera Oliver.

Contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra

Análisis de la [consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024](#)

Pilar García Giménez

Profesora del CEF.- (España)

Extracto

Desarrollo y aplicación práctica de la consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024, sobre el tratamiento contable de un contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra.

Publicado: 06-05-2025

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de un contrato de alquiler en el que se sustituye parte de la renta por la realización de una obra.

Respuesta

El arrendatario de una vivienda ha realizado y pagado una reforma que incrementará el valor del inmueble y ha acordado con el arrendador que el importe total sufragado sea descontado de la renta a pagar. La consulta versa sobre el tratamiento contable de esta operación por parte del arrendador operativo, teniendo en cuenta que al término del contrato de alquiler recibirá la vivienda revalorizada.

Del texto de la consulta parece desprenderse que el arrendador y el arrendatario han acordado sustituir, en parte, la forma de la contraprestación. Bajo esta premisa, el importe

desembolsado por la obra debería calificarse como un anticipo en especie que el arrendatario entrega al arrendador a cuenta del importe a pagar por el contrato de arrendamiento.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su norma de registro y valoración (NRV) 8.^a, «Arrendamientos y operaciones de naturaleza similar», en su apartado 2, «Arrendamiento operativo», establece:

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando su valor contable en el importe de los costes directos del contrato que le sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

De acuerdo con la descripción de los hechos que efectúa el consultante, el crédito que ostenta el arrendatario frente al arrendador por la obra de mejora realizada en la vivienda se cancelará a medida que se compensan las cuotas por arrendamiento.

En consecuencia, el arrendador reconocerá un anticipo del cliente con cargo a un mayor valor del inmueble por los costes de reforma en los que incurra el arrendatario, en la medida que se trate de costes de renovación, ampliación o mejora, que supongan un aumento de capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja los elementos que se hayan sustituido, de acuerdo con la NRV 3.^a del PGC y lo previsto en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que la desarrolla.

De igual modo, en el momento y con la periodicidad con la que se debiese producir el cobro de la renta, deberá realizar un cargo en la cuenta de anticipos recibidos y contabilizar el correspondiente ingreso por arrendamiento.

Por último, cabe recordar que el mayor valor del inmovilizado deberá ser tenido en cuenta para el cálculo de la amortización.

Ejemplo

La empresa inmobiliaria Oficinas, SA tiene arrendado un inmueble a una empresa que presta servicios logísticos en el centro de la ciudad. El contrato se firmó el 01-04-2X11 y se paga una renta anual prepagable de 96.000 euros anuales. La duración del contrato es de 5 años. Oficinas, SA tuvo que pagar un importe de 12.000 euros a la agencia de la propiedad que publicó el alquiler y le puso en contacto con el arrendatario.

El edificio tiene una vida útil de 50 años, habiendo transcurrido 10 años y 3 meses cuando se firmó el contrato de arrendamiento, que se califica por las partes como operativo, puesto que la intención del arrendatario es trasladarse a otra zona de la ciudad una vez que haya transcurrido el periodo del contrato.

A principios de 2X12, la empresa arrendataria ofrece al arrendador hacer una rehabilitación del edificio, que se encuentra bastante maltrecho, utilizando un sistema integrado de aislamiento y plaqueta cerámica, que aportará confort a la vez que reducirá el consumo energético y mejorará la estética del edificio. Además, se reorganizará el espacio interior derribando tabiques para conseguir espacios más diáfanos y que la luz del día llegue a más rincones del edificio.

Oficinas, SA acepta la propuesta de reforma y acuerda con el arrendatario que las cantidades que desembolse se descontarán de las rentas por arrendamiento que le queden pendientes por pagar al arrendatario.

El coste de derribar los tabiques correspondientes, la instalación de puntos de luz y pintar las paredes se eleva a 15.000 euros. Se considera que los elementos que se han sustituido suponen un 5 % del coste de la construcción. El coste del inmueble, en origen, fue de 2.500.000 euros, suponiendo el suelo un 20 % del importe total.

El revestimiento cerámico del edificio, que incluye el tejado, se eleva a 102.000 euros.

Con estas modificaciones, además de la eficiencia energética perseguida, se estima que la vida útil del edificio se alargará 10 años más desde que las obras terminen. La fecha de terminación de las obras es el 30-06-2X12.

Se pide:

Contabilizar las operaciones correspondientes a los años 2X11, 2X12 y 2X13 desde el punto de vista del arrendador.

Solución

01-04-2X11. Por el cobro anual del alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	96.000	
705	Prestaciones de servicios		96.000

Según establece la NRV 8.^a del PGC, los gastos de formalización del contrato de arrendamiento que son a cargo del arrendador deben contabilizarse como mayor valor del activo cedido e imputarse como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

Por los gastos de formalización del contrato a cargo del arrendador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2110	Construcciones. Gastos de formalización del contrato	12.000	
572	Bancos, c/c		12.000

31-12-2X11. Por la periodificación de los ingresos por arrendamiento que corresponden al ejercicio 2X12:

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios	24.000	
485	Ingresos anticipados (96.000 × 3/12)		24.000

Por la amortización de los gastos de formalización del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (12.000/5 × 9/12)	1.800	
28110	Amortización acumulada de construcciones. Gastos de formalización del contrato		1.800

Según indica el enunciado, la construcción tiene una vida útil de 50 años, de los que habían transcurrido 10 años y 3 meses al formalizar el contrato de arrendamiento.

Además, se indica que el valor de la construcción se corresponde con el 80 % del importe total del inmueble, es decir:

$$2.500.000 \times 80 \% = 2.000.000 \text{ de euros}$$

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/50)	40.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones		40.000

Una vez dotada la amortización a 31-12-2X11, la vida útil pendiente del edificio es:

$$50 - 11 = 39 \text{ años}$$

La amortización acumulada de la construcción en esta fecha es:

$$40.000 \times 11 = 440.000 \text{ euros}$$

01-01-2X12. Por la periodificación de los ingresos correspondientes a los tres primeros meses del año.

Código	Cuenta	Debe	Haber
485	Ingresos anticipados	24.000	
705	Prestaciones de servicios		24.000

Por el cobro anual del alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	96.000	
705	Prestaciones de servicios		96.000

En esta fecha, el arrendatario le propone una serie de reformas al arrendador que conllevarán una mejora de la eficiencia energética del edificio y alargarán la vida útil de este en 10 años desde la finalización de las obras.

De acuerdo con lo dispuesto en la contestación a la consulta 1 del BOICAC 138, de junio de 2024, los importes que sufrague el arrendatario deben ser contabilizados por el arrendador como un mayor valor del inmueble arrendado, reconociendo a la vez un anticipo del cliente que se compensará con los ingresos por arrendamientos futuros.

30-06-2X12. Por el registro de las obras consistentes en tirar los tabiques:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	15.000	
485	Ingresos anticipados		15.000

Además, hay que dar de baja los elementos sustituidos. Según la información suministrada, los elementos sustituidos suponen un 5 % del coste de la construcción, esto es:

$$2.000.000 \times 5\% = 100.000$$

Por la amortización de la construcción por los 6 meses transcurridos del ejercicio 2X12:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/50 × 6/12)	20.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones		20.000

La amortización acumulada correspondiente a los elementos sustituidos es: $100.000/50 \times 11,5 = 23.000$ euros.

Por la baja de los elementos sustituidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2811	Amortización acumulada de construcciones	23.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	77.000	
211	Construcciones		100.000

Por las obras de instalación del aislamiento y la plaqueta cerámica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	102.000	
485	Ingresos anticipados		102.000

El valor contable de la cuenta 211, «Construcciones», es, en este momento, de:

$$2.000.000 - 100.000 + 15.000 + 102.000 = 2.017.000 \text{ euros}$$

La amortización acumulada de la construcción es de:

$$440.000 - 23.000 = 417.000 \text{ euros}$$

El valor contable de la construcción que queda pendiente de amortizar se eleva a:

$$2.017.000 - 417.000 = 1.600.000 \text{ euros}$$

Este importe se amortizará durante la vida útil pendiente del edificio, esto es:

$$50 - 11,5 + 10 = 48,5 \text{ años}$$

31-12-2X12. Por la periodificación de los ingresos que corresponden al ejercicio 2X13:

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios	24.000	
485	Ingresos anticipados (96.000 × 3/12)		24.000

El saldo de la cuenta 485, «Ingresos anticipados» es:

$$24.000 + 15.000 + 102.000 = 141.000 \text{ euros}$$

Este importe se imputará al ingreso por arrendamiento a medida que este se vaya devengando.

Por la amortización de los gastos de formalización del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (12.000/5)	2.400	
28110	Amortización acumulada de construcciones. Gastos de formalización del contrato		2.400

Por la amortización de la construcción por los 6 meses transcurridos desde que se hicieron las reformas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.600.000/48,5 × 6/12)	16.494,85	
2811	Amortización acumulada de construcciones		16.494,85

01-01-2X13. Por el devengo de los ingresos por arrendamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
485	Ingresos anticipados	96.000	
705	Prestaciones de servicios		96.000

El saldo pendiente de la cuenta 485, «Ingresos anticipados», se imputará al ingreso por arrendamiento en el ejercicio 2X14. El importe pendiente es:

$$141.000 - 96.000 = 45.000 \text{ euros}$$

31-12-2X13. Por la amortización de los gastos de formalización del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (12.000/5)	2.400	
28110	Amortización acumulada de construcciones. Gastos de formalización del contrato		2.400

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.600.000/48,5)	32.989,69	
2811	Amortización acumulada de construcciones		32.989,69

Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo técnico de Hacienda (promoción interna)

Anna Ayats Vilanova

Profesora de CEF- UDIMA (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de promoción interna 2021-2022, al cuerpo técnico de Hacienda, convocado por Resolución de 30 de diciembre de 2022 [BOE 3 de enero de 2023])

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Reparto del resultado del ejercicio con resultados negativos y gastos de I+D, dividendo pasivo con socios morosos, emisión de obligaciones simples, emisión de acciones privilegiadas con dividendos mínimos y la transformación del empréstito simple a convertible.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Derechos de uso adquiridos a título gratuito de un terreno, la construcción de una factoría, costes a incluir hasta su entrada en funcionamiento y amortización de los derechos de uso gratuito, el terreno y la factoría.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Préstamo con cuotas de amortización constante, *factoring*, baja de clientes morosos, permuta, compra de inmovilizado con subvenciones, operaciones en moneda extranjera y reclasificación de un local por plan de venta.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Determinar la deuda tributaria, cuota íntegra, cuota líquida y contabilizar el impuesto sobre sociedades.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Ejercicio de prorrata general con liquidación trimestral: anticipos, compra intracomunitaria, construcción propia de un ordenador, baja de inmovilizado durante el periodo de regularización y determinación de la prorrata definitiva y su regularización.

Publicado: 06-05-2025



Caso 1

Contabilidad de sociedades

Enunciado

La sociedad anónima Deltasa presenta, a 31-12-20X1, el siguiente patrimonio neto en su balance de situación:

Capital social (10.000.000 de acciones)	50.000.000
Reserva legal	6.500.000
Reservas voluntarias	3.650.000
Socios, desembolsos exigidos	(2.000.000)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(12.300.000)
Resultado del ejercicio 20X1	5.230.000
Ajustes de valor por inversiones financieras a valor razonable con cambios en patrimonio neto	635.000
Subvenciones de capital	4.000.000

Información complementaria:

- Los socios por desembolsos exigidos se corresponden con el nominal pendiente de abono de la última ampliación de capital por la que se emitieron 1.000.000 de nuevas acciones. Han sido exigidos con fecha 02-12-20X1 y los accionistas tienen hasta el 02-01-20X2 para hacerlos efectivos.
- No existen más dividendos pendientes.
- La subvención de capital ha sido concedida a la sociedad el 01-12-20X1 para la adquisición de una instalación industrial que debe estar puesta en funcionamiento antes del 01-07-20X2. A fecha 31 de diciembre se encuentra pendiente de cobro.

- La sociedad posee gastos de investigación y desarrollo activados por un valor bruto de 6.000.000 de euros y con una amortización acumulada de 1.500.000 euros.
- No se efectúan otras operaciones que afecten a cuentas de patrimonio neto, salvo las específicamente reseñadas en la información siguiente.

Operaciones del año 20X2:

1. Una vez finalizado el plazo de pago del desembolso exigido, titulares de 10.000 acciones no hacen frente al mismo. La sociedad emite la correspondiente reclamación asumiendo unos gastos de 3.000 euros que son abonados por banco.
2. Finalmente, los accionistas morosos hacen frente al pago del desembolso exigido abonando por banco a la sociedad los gastos incurridos y 1.000 euros adicionales en concepto de intereses de demora.
3. Reunida la Junta General de Accionistas, acuerda repartir el máximo dividendo legalmente posible con cargo al resultado del ejercicio 20X1.
4. Con fecha 5 de febrero se abona por banco el dividendo correspondiente al ejercicio 20X1. Retención practicada: 19 %.
5. El 1 de abril se emiten 500.000 obligaciones simples de valor nominal 10 euros cada una. El precio de emisión es de un 105 % y se abonará un interés nominal anual de un 4 % pagadero por semestres vencidos el 1 de abril y 1 de octubre de cada año. El nominal se reembolsará al cabo de 4 años (TIR: 2,66560438 % anual). La emisión es totalmente cubierta y desembolsada por banco.
6. El 1 de junio realiza una inversión, que se abona por banco, en una maquinaria por valor de 10.000.000 de euros, que será amortizada en 10 años de forma lineal.
7. Una vez realizada la inversión, y presentada la correspondiente documentación, recibe por banco de la administración pública correspondiente el cobro de la subvención concedida.
8. Con fecha 1 de octubre abona por banco los intereses pendientes de la emisión de obligaciones. Retención efectuada: 19 %.
9. A 31 de diciembre realiza las operaciones de periodificación y dotación de amortizaciones correspondientes al ejercicio 20X2.

Operaciones del año 20X3:

10. Con fecha 1 de abril abona por banco los intereses de las obligaciones. Retención practicada: 19 %.

11. La Junta general de Accionistas acuerda lo siguiente:

- Repartir el resultado del ejercicio 20X2, que ha ascendido a un beneficio de 3.000.000 de euros, otorgando al accionista el máximo dividendo posible con cargo a dicho resultado.
- Realizar una ampliación de capital mediante la emisión de 50.000 acciones de valor nominal similar a las actuales. Estas acciones se emiten con un valor de emisión de un 140 % y tienen un privilegio consistente en un dividendo garantizado de 1,5 euros anuales por acción durante 5 años. Percibirán además el correspondiente dividendo ordinario y mantienen el resto de los derechos políticos.
- Transformar, una vez cumplidos los requisitos legales, las obligaciones simples, emitidas el 01-04-20X2, en obligaciones convertibles conforme a las siguientes condiciones: la transformación se efectuará con efectos de 01-10-20X3 en la proporción de 1 obligación convertible por cada 2 obligaciones simples. Las obligaciones no devengan intereses y se convertirán en una relación fija de 1 obligación por una acción de valor nominal 5 euros con vencimiento 1 de septiembre del año 20X5.

12. Con fecha 01-04-20X3 se abona por banco el dividendo correspondiente. Retención practicada: 19 %.

13. Con fecha 1 de abril se procede a la emisión de las acciones preferentes. No ha conseguido suscribirse toda la emisión y 5.000 acciones han quedado sin suscribirse finalmente. El resto han sido oportunamente suscritas y desembolsadas. El desembolso se realiza por banco.

14. Con fecha 1 de octubre se realiza la conversión de las obligaciones. Titulares de 20.000 obligaciones simples deciden no aceptar las condiciones de la conversión y dichas obligaciones son amortizadas de forma anticipada por la sociedad, abonando por banco a los obligacionistas el nominal de las mismas.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada de la sociedad Deltasá siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores de los ejercicios 20X2 y 20X3, sabiendo que el interés de mercado a aplicar en su caso es del 3 %.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno, puede hacerlo.

- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Operaciones sociedad Deltasa 20X2

El balance de Deltasa a 31-12-20X1 nos indica que el capital escriturado es de 50.000.000 y, si el número de acciones es de 10.000.000, implica que el valor nominal es de 5 euros por acción.

También nos indica que, de la última ampliación de capital, que fue de 1.000.000 de acciones, hay 2.000.000 de euros pendientes de desembolso, que son exigidos el 02-12-20X1 a los socios cuyo plazo vence el 02-01-20X2. Dicho importe en el balance de cierre de 20X1 debería figurar en el activo corriente, cuenta 558, «Socios por desembolsos exigidos», no restando dentro del epígrafe de fondos propios.

Dividendo pasivo por acción:

$$2.000.000/1.000.000 \text{ de acciones} = 2 \text{ euros por acción}$$

1. 02-01-20X2. Finaliza el plazo para hacer efectivo el desembolso exigido a los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (990.000 acciones × 2 euros)	1.980.000	
5581	Socios morosos (10.000 acciones × 2)	20.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		2.000.000

Por los gastos de reclamar la deuda a los socios morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5581	Socios morosos	3.000	
572	Bancos, c/c		3.000



Los gastos relacionados con la reclamación de la deuda a los socios morosos los anticipa la empresa, pero son por cuenta de los socios morosos.

2. Cobro de los socios morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	24.000	
5581	Socios morosos		23.000
769	Otros ingresos financieros		1.000

3. Reparto del resultado del ejercicio 20X1.

A continuación, se procede a determinar el beneficio distribuible de acuerdo con el artículo 3.5 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 a efectos de determinar si la entidad puede distribuir dividendos.

Resultado del ejercicio 20X1	5.230.000
(664) Gastos por dividendos de acciones consideradas pasivo financiero	0
+ Reservas disponibles	
Reservas voluntarias	3.650.000
+ Remanente	0
– Resultados negativos de ejercicios anteriores	(12.300.000)
+ Reserva legal	6.500.000
– Dotación reservas obligatorias con cargo al resultado del ejercicio	
Reserva legal efectiva = 0 euros.	
Dotación mínima ($5.230.000 \times 10\%$)	(523.000)
Beneficio distribuible previo	2.557.000
– Gastos I+D pendientes de amortizar (arts. 273.3 del TRLSC + 28.2 de la RICAC) (6.000.000 – 1.500.000)	(4.500.000)
Beneficio distribuible	0

Los resultados negativos de ejercicios anteriores ascienden a 12.300.000 euros, de los cuales 3.650.000 euros están cubiertos por reservas disponibles, siendo la diferencia 8.650.000 euros, la cual se cubre en parte con los 6.500.000 euros de reserva legal, quedando pendientes 2.150.000 euros, que irán contra el resultado del ejercicio.

La reserva legal efectiva para cubrir pérdidas futuras tiene un saldo nulo, de ahí que deba dotar, como mínimo, el 10 % del beneficio actual.

Si quiere pagar dividendos, debe tener reservas libres por un importe igual o superior al valor en libros del gasto de I+D, por exigencia de los artículos 273.3 del TRLSC y 28.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019, y no dispone de suficiente beneficio para realizar dicha dotación.

Valor en libros I+D:

$$6.000.000 \text{ (coste)} - 1.500.000 \text{ (amortización acumulada)} = 4.500.000$$

Resultado del ejercicio disponible:

$$5.230.000 - 523.000 \text{ (dotación reserva legal)} - 2.150.000 \text{ (cubrir los resultados negativos)} = 2.557.000 \text{ euros}$$

No puede repartir dividendos a pesar de que el patrimonio neto a efectos del reparto de dividendos sea superior o igual al capital social.

El cálculo del patrimonio neto a efectos del reparto de dividendos, según el artículo 3.1 de la RICAC de 5 de marzo de 2019, es el siguiente:

Capital social	50.000.000
Reserva legal	6.500.000
Reservas voluntarias	3.650.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(12.300.000)
Resultado del ejercicio 20X1	5.320.000
Ajustes por valoración en activos financieros a VR – PN	635.000
Subvenciones oficiales de capital	4.000.000
Patrimonio neto contable según formato cuentas anuales	57.805.000





+ Capital suscrito y no exigido	0
+ Capital y prima de emisión consideradas pasivo financiero	0
+/- Operaciones de flujo de cobertura de efectivo	0
– Ingresos imputables al patrimonio neto	
Ajustes por valoración en activos financieros VR – PN	(635.000)
Subvenciones oficiales de capital	(4.000.000)
Patrimonio neto a efectos del reparto de beneficios	53.170.000

El capital social mercantil son 50.000.000 de euros.

Por la contabilización del reparto del resultado del 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	5.230.000	
112	Reserva legal		523.000
121/113	Resultados negativos de ejercicios anteriores/Reservas voluntarias		4.707.000

4. 05-02-20X1. Por el pago de dividendos.

La entidad no puede repartir dividendos, de ahí que no proceda realizar asiento contable.

5. 01-04-20X1. Por la emisión de obligaciones simples.

Número de títulos que emite: 500.000 obligaciones.

Valor nominal: 10 euros.

Cupón semestral: $10 \text{ euros} \times 2\% = 0,20 \text{ euros por título}$.

Precio de emisión: $10 \times 1,05 = 10,50 \text{ euros por título}$.

Valor reembolso: 10 euros.

Duración empréstito: 4 años.

El coste efectivo se obtiene de igualar los flujos de efectivo al inicio de la operación:

$$500.000 \text{ títulos} \times 10,50 \text{ (valor emisión)} = 100.000 \text{ (cupón semestral)} [1 - (1 + i_2)^{-8}/i_2] + 5.000.000 (1 + i_2)^{-8}$$

Tipo de interés efectivo semestral: 1,336819558298 %.

Tipo efectivo anual: $(1 + 0,01336819558298) 2 - 1 = 2,675426 \%$.

El cálculo anterior no coincide con la TIR del enunciado de 2,66560438 %. A efectos de solucionar el ejercicio, vamos a utilizar la TIR del enunciado.

01-04. Por la emisión del empréstito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	5.250.000	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo (500.000 obligaciones × 10,50 euros)		5.250.000

6. 01-06. Por la compra de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	10.000.000	
572	Bancos, c/c		10.000.000

En la información complementaria, al informar de la subvención de capital, se indica que ha sido concedida el 01-12-20X1 para la adquisición de una instalación industrial que debe estar puesta en funcionamiento antes del 01-07-20X2.

En la solución vamos a suponer que la compra es el 1 de junio y durante ese mes está en periodo de pruebas o montaje, aunque no lo indique de forma expresa.

01-07. Por la entrada en funcionamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	10.000.000	
233	Maquinaria en montaje		10.000.000

**7. 01-07. Por el cobro de la subvención concedida por la Administración pública:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	4.000.000	
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas		4.000.000

Se supone que la información de la subvención de capital en el balance de 31-12-20X1 figura por el importe bruto, por lo que prescindimos del efecto impositivo.

8. 01-10. Por el pago de los cupones de las obligaciones.

Por el devengo del coste financiero de abril a septiembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6613	Intereses de obligaciones y bonos $\{5.250.000 \times [(1,0266560438)^{6/12} - 1]\}$	69.511,93	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo	30.488,07	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas $(500.000 \times 0,20)$		100.000

Por el pago de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	100.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas $(100.000 \times 19\%)$		19.000
572	Bancos, c/c		81.000

9. 31-12-20X2. Ajustes de cierre de ejercicio.

a) Por el devengo del coste financiero del empréstito de octubre a diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6613	Intereses de obligaciones y bonos $\{5.219.511,93 \times [(1,0266560438)^{3/12} - 1]\}$	34.440,50	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo	15.559,50	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas $[(500.000 \times 0,20) \times 3/6]$		50.000

Coste amortizado después del pago del primer cupón:

$$5.250.000 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.219.511,93 \text{ euros}$$

Saldo de la cuenta 177, «Obligaciones y bonos a largo plazo», después del pago del primer cupón:

$$5.250.000 \times 30.488,07 = 5.219.511,93 \text{ euros}$$

b) Amortización de la maquinaria comprada en el 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(10.000.000/10 años) × 6/12 (julio a diciembre)]	500.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		500.000

Por el traspaso de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	200.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio [(4.000.000/10 años) × 6/12]		200.000

El supuesto indica que no es necesario el uso de las cuentas del grupo 8 y 9 del PGC. Si se usase la cuenta de gasto de patrimonio neto, el asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	200.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio [(4.000.000/10 años) × 6/12]		200.000

A continuación, la cuenta de gasto de patrimonio neto se cancela con la cuenta 130:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	200.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		200.000



No disponemos de datos para amortizar los gastos de I+D, aunque podemos aplicar el plazo máximo que recomienda la normativa contable.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (6.000.000/5 años)	1.200.000	
2800/2801	Amortización acumulada de I+D		1.200.000

Operaciones sociedad Deltasa 20X3

10. 01-04. Segundo pago de cupones.

Por el devengo de enero a marzo de 20X3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6613	Intereses de obligaciones y bonos $\{(5.219.511,93 \times [(1,0266560438)^{6/12} - 1] - 34.440,50)\}$	34.667,76	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo	15.332,24	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas $[(500.000 \times 0,20) \times 3/6]$		50.000

Por el pago de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	100.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (100.000 $\times$ 19 %)		19.000
572	Bancos, c/c		81.000

Coste amortizado después del pago del primer cupón:

$$5.250.000 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.219.511,93 \text{ euros}$$

Coste amortizado después del segundo pago de cupones:

$$5.219.511,93 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.188.620,19 \text{ euros}$$

11. Reparto del resultado del ejercicio 20X2.

No disponemos del patrimonio neto contable al cierre 20X2. Si se determina a partir de las operaciones realizadas durante 20X2, sería el siguiente:

Capital social	50.000.000
Reserva legal	7.023.000
Reservas voluntarias	3.650.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(7.593.000)
Resultado del ejercicio 20X2	3.000.000
Ajustes por valoración en activos financieros a VR – PN	635.000
Subvenciones oficiales de capital	3.800.000
Patrimonio neto contable según formato cuentas anuales	60.515.000

Gastos I+D pendientes de amortizar:

$$6.000.000 - 2.700.000 = 3.300.000 \text{ euros}$$

Con estos datos, se procede a determinar el beneficio distribuible de acuerdo con el artículo 3.5 de la RICAC de 5 de marzo de 2019:

Resultado del ejercicio 20X2	3.000.000
+ Reservas disponibles	
Reservas voluntarias	3.650.000
+ Remanente	0
– Resultados negativos de ejercicios anteriores	(7.593.000)
+ Reserva legal	3.943.000
– Dotación reservas obligatorias con cargo al resultado del ejercicio	
Reserva legal efectiva (7.023.000 – 3.943.000)	3.080.000
Dotación mínima (3.000.000 × 10%)	(300.000)
Beneficio distribuible previo	2.700.000
– Gastos I+D pendientes de amortizar (arts. 273.3 del TRLSC + 28.2 de la RICAC) (6.000.000 – 2.700.000)	(3.300.000)
Beneficio distribuible	0

El saldo de los resultados negativos de ejercicios anteriores es de 7.593.000 euros, de los cuales 3.650.000 euros están cubiertos con reservas disponibles; la diferencia, 3.943.000 euros, se soporta con parte de la reserva legal.

Reserva legal efectiva:

$$7.023.000 \text{ (balance cierre 20X2)} - 3.943.000 \text{ (soporta resultados negativos de ejercicios anteriores)} = 3.080.000 \text{ euros}$$

La reserva legal efectiva no alcanza el 20 % del capital social escriturado, por lo que es necesario realizar la dotación mínima del 10 % del beneficio actual. Quedan, por lo tanto, 2.700.000 euros del resultado del ejercicio para pagar dividendos, pero no es viable al tener gastos de I+D pendientes de amortizar por 3.300.000 euros.

Por la contabilización del reparto del resultado del 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.000.000	
112	Reserva legal		300.000
121/113	Resultados negativos de ejercicios anteriores/Reservas voluntarias		2.700.000

12. 01-04-20X3. Por el pago del dividendo.

La entidad no puede repartir dividendos, de ahí que no proceda realizar asiento contable.

13. 01-04. Emisión de acciones preferentes.

Valor actual de los dividendos mínimos limitados a los cinco primeros años:

$$50.000 \times 1,5 \text{ euros} \frac{1 - (1 + 0,03)^{-5}}{0,03} = 343.478,04 \text{ euros}$$

La tasa de actualización es el tipo de interés incremental o de mercado que, según la información que figura en el apartado «Trabajo a realizar», es del 3 %.

Valor emisión acciones preferentes:

$$50.000 \text{ acciones} \times 5 \text{ euros} \times 1,40 = 350.000 \text{ euros}$$

Componente de patrimonio neto:

$$350.000 - 343.478,04 = 6.521,96 \text{ euros}$$

Por la emisión de las acciones preferentes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (patrimonio neto)	6.521,96	
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros (pasivo financiero)	343.478,04	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		6.521,96
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		343.478,04

Al final el número de acciones suscritas son 45.000 títulos.

Valor actual de dividendos mínimos:

$$45.000 \times 1,5 \text{ euros} \frac{1 - (1 + 0,03)^{-5}}{0,03} = 309.130,24 \text{ euros}$$

Componente de patrimonio neto:

$$(45.000 \text{ acciones} \times 7 \text{ euros}) - 309.130,24 = 5.869,76 \text{ euros}$$

Por las acciones suscritas y desembolsadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (45.000 acciones × 7 euros)	315.000	
190	Acciones o participaciones emitidas (patrimonio neto)		5.869,76
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros (pasivo financiero)		309.130,24

Por la eliminación de los títulos no suscritos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (6.521,96 – 5.869,76)	652,20	
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción (343.478,04 – 309.130,24)	34.347,80	
190	Acciones o participaciones emitidas (patrimonio neto)		652,20
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros (pasivo financiero)		34.347,80



Por la inscripción del aumento de capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción (componente de patrimonio neto)	5.869,76	
100	Capital social		4.192,69
110	Prima de emisión		1.677,07

El componente de patrimonio neto debe repartirse entre capital social y la prima de emisión en función del componente de patrimonio respecto al total, de acuerdo con el artículo 12.5 de la RICAC de 5 de marzo de 2019:

5. Si las participaciones sociales o las acciones se crean o emiten con prima, la sociedad aplicará los mismos criterios de clasificación.

El instrumento se presentará en el pasivo por un importe equivalente al valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes. El exceso sobre dicho importe se mostrará en el epígrafe A-1.I. «Capital» y A-1.II. «Prima de emisión» del modelo de balance. El importe a mostrar en cada rúbrica se obtendrá multiplicando el nominal y la prima por la proporción que represente el componente de patrimonio neto sobre el valor de las acciones emitidas o participaciones creadas.

% patrimonio neto/total emisión:

$$5.869,76/315.000 = 0,01863415873$$

Capital escriturado:

$$45.000 \text{ acciones} \times 5 \text{ euros} \times 0,01863415873 = 4.192,69 \text{ euros}$$

Prima de emisión:

$$45.000 \text{ acciones} \times 2 \text{ euros} \times 0,01863415873 = 1.677,07 \text{ euros}$$

Por la inscripción del componente de pasivo financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	309.130,24	
150	Acciones a largo plazo consideradas pasivo financiero		250.904,15
502	Acciones a corto plazo consideradas pasivo financiero (309.130,24 – 250.904,15)		58.226,09

Coste amortizado después del primer pago de dividendos mínimos:

$$309.130,24 (1 + 0,03) - 67.500 (\text{dividendo mínimo}) = 250.904,15 \text{ euros}$$

14. Pago de cupones y conversión de las obligaciones.

Devengo de los intereses de abril a septiembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6613	Intereses de obligaciones y bonos $\{5.188.620,19 \times [(1,0266560438)^{6/12} - 1]\}$	68.699,24	
177	Obligaciones y bonos a largo plazo	31.300,76	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas $(500.000 \times 0,20)$		100.000

Coste amortizado después del segundo pago de cupones:

$$5.219.511,93 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.188.620,19 \text{ euros}$$

Por el pago de los cupones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas	100.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas $(100.000 \times 19\%)$		19.000
572	Bancos, c/c		81.000

Coste amortizado después del tercer pago de cupones:

$$5.188.620,19 (1 + 0,0266560438)^{6/12} - 100.000 = 5.157.319,43 \text{ euros}$$

Se convierte un empréstito simple es un empréstito convertible obligatorio sin híbrido con relación de canje fija, lo que implica que cambia de pasivo a patrimonio neto.



Por el reembolso de las obligaciones simples que no aceptan la transformación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos a largo plazo [(5.157.319,43/500.000 obligaciones) × 20.000]	206.292,78	
775	Beneficios por operaciones con obligaciones propias		6.292,78
572	Bancos, c/c (20.000 obligaciones × 10 euros)		200.000,00

Por el resto de obligaciones emitidas que admiten su transformación a convertibles:

Código	Cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos a largo plazo [(5.157.319,43/500.000 obligaciones) × 480.000]	4.951.026,65	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		4.951.026,65

Al ser obligatoriamente convertibles y no existir cupón fijo, se clasifica como instrumento de patrimonio neto.

Caso 2

Contabilidad financiera

Enunciado

La sociedad limitada AltosHornos se dedica a la fabricación de productos siderúrgicos y va a iniciar la construcción de una nueva factoría en unos terrenos cedidos por la comunidad autónoma.

1. A tal fin ha suscrito un acuerdo con la comunidad autónoma en las siguientes condiciones: se compromete a la construcción de la factoría, en un periodo máximo de 2 años, y su puesta en marcha a cambio de la cesión gratuita de unos terrenos durante 50 años. Los terrenos están valorados en 20.000.000 de euros. Se

- suscribe la correspondiente escritura de cesión con fecha 01-07-20X1. Los gastos de escritura y documentación necesaria para formalizar la cesión ascienden a 250.000 euros y son abonados íntegramente por AltosHornos mediante transferencia bancaria.
2. Previamente a la cesión de los terrenos, la empresa ha contratado una consultoría de planificación de los trabajos de construcción que ejercerá su labor desde el 01-01-20X1 hasta el 31-12-20X2, donde se espera que la fábrica ya se encuentre a pleno funcionamiento. El contrato se realiza en dólares americanos, por un valor de 400.000 \$. A la fecha de formalización, el tipo de cambio es de 1 € = 1,10 \$. Los pagos se realizarán anualmente al finalizar cada año.
 3. Con fecha 01-08-20X1 se inicia la construcción. Los gastos de acondicionamiento del terreno ascienden a 2.000.000 de euros que son abonados el 01-09-20X1 por banco.
 4. Durante el año 20X1 se ha ejecutado obra adicional por valor de 3.600.000 euros, importe que es abonado por banco.
 5. A 31-12-20X1 se recibe la factura de la consultoría, que asciende a 200.000 \$. El tipo de cambio en este momento es de 1 € = 1,05 \$.
 6. A comienzos del año 20X2 se detectan unos restos arqueológicos en el terreno que obligan a la paralización de la obra en curso. Dada la incertidumbre en la reanudación, AltosHornos estima que va a ser difícil que pueda tener finalizadas las instalaciones en el plazo comprometido con la comunidad autónoma. El convenio estipula que, en caso de incumplir los plazos, se debe devolver el importe del 50 % del valor de los terrenos cedidos y, en caso de no construcción, del 150 % del valor de los mismos.
 7. Con fecha 01-02-20X2 se abona por banco la factura de la consultoría. En ese momento la cotización es de 1 € = 1 \$.
 8. Finalmente, las obras, una vez resuelta la incidencia, se pueden reanudar en el mes de mayo de 20X2. La empresa constructora presenta una segunda certificación por valor de 4.650.000 euros, que se abona mediante transferencia bancaria.
 9. Dada la situación de paralización de la obra por causa ajena a AltosHornos, la comunidad autónoma dicta una resolución que establece que, en caso de finalizar las obras antes del primer trimestre del año 20X3, la indemnización por retraso ascendería a 1.500.000 euros. La sociedad estima que podrá cumplir con dichos plazos.
 10. A 31-12-20X2, la constructora presenta una nueva certificación por valor de 14.000.000 de euros. Además, se recibe la segunda factura de la consultora por valor de 200.000 \$. En ese momento el tipo de cambio es de 1 € = 1,1 \$.

11. Con fecha 15-02-20X3 se considera finalizada la obra. La constructora presenta una certificación final de obra que asciende a 3.950.000 euros, que es abonada por banco.
12. Con fecha 25 de febrero se abona por banco la factura de la consultora. La cotización en ese momento es de 1 € = 1,08 \$.
13. Los gastos de licencias de ocupación y actividad, así como los legalmente establecidos para poder considerar la obra finalizada, ascienden a 350.000 euros, que son abonados por banco.
14. La comunidad autónoma formaliza la liquidación por indemnización en retraso al finalizarse la obra en el primer trimestre. La empresa abona por banco 1.500.000 euros de indemnización.
15. Con fecha 01-03-20X3 se considera que la construcción ya se encuentra en condiciones de funcionamiento conforme a lo regulado en el PGC.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que procedan de la información suministrada, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores, de los ejercicios 20X1 a 20X3.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno, puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

1. Cesión de unos terrenos para construir una factoría.

Los terrenos, propiedad de la comunidad autónoma y con una vida indefinida, son cedidos a AltosHornos por un periodo limitado de 50 años.

La RICAC del inmovilizado intangible, en la norma 5.^a, «Derechos de uso adquiridos a título gratuito», indica que la cesión gratuita sin contraprestación se contabiliza como inmovilizado intangible por su valor razonable de acuerdo con lo previsto en la NRV sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC.

No puede reconocerse en el inmovilizado material porque la vida económica de los terrenos es ilimitada.

01-07-20X1. Por la valoración de la cesión gratuita de derecho de uso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
207	Derechos de uso adquiridos a título gratuito	20.000.000	
942	Ingresos por cesión gratuita de bienes de dominio público		20.000.000

Por los gastos de escritura y documentación de formalizar la cesión del derecho de uso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
207	Derechos de uso adquiridos a título gratuito	250.000	
572	Bancos, c/c		250.000

El periodo de cesión se inicia el 01-07-20X1.

2. Contratación de la empresa de consultoría que planifica los trabajos de construcción de la factoría.

La NRV 3.^a b) del PGC incluye los trabajos de dirección de obra y de planificación como mayor coste del edificio:

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

El enunciado nos indica que ha contratado una planificación de obra que durará los 2 años y tendrá un coste de 400.000 dólares, pero no indica que pague ninguna cantidad por anticipado en este momento, sino que la factura se recibe al cierre de ejercicio y se paga en febrero del siguiente año.



El periodo para finalizar la construcción de la factoría está establecido para el 31-12-20X2.

3. Costes de acondicionar el terreno.

Los costes de acondicionar el terreno se consideran inversión que se amortiza teniendo en cuenta el tiempo de cesión y a partir de su finalización.

01-08-20X1. Obras de acondicionar el terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	2.000.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		2.000.000

Si en el mes de agosto se inicia la construcción de la factoría significa que durante el mes de julio se acondicionan los terrenos para su construcción, cuyo coste se factura el 1 de agosto y se paga el 1 de septiembre.

01-09-20X1. Por el pago de las obras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	2.000.000	
572	Bancos, c/c		2.000.000

4. Coste ejecutado de la edificación de la factoría.

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	3.600.000	
572	Bancos, c/c		3.600.000

El periodo de construcción de la factoría previsto está desde el 01-08-20X1 hasta el 31-12-20X2. Excede el año, de ahí que el coste financiero y las diferencias de cambio se incluyan como coste del inmovilizado de acuerdo con la RICAC de costes de producción, normas 9.^a y 10.^a.

5. 31-12-20X1. Coste de dirección de obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso (200.000 \$/1,05 \$)	190.476,19	
4104	Acreedores por prestación de servicios, moneda extranjera		190.476,19

El derecho de uso gratuito del terreno debe amortizarse durante el periodo de cesión a efectos de informar a partir del momento en el que el terreno está a disposición de la entidad, igual que las obras para acondicionar el terreno, al margen de cuando finalicen, ya que la cesión es por 50 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible $[(20.250.000/50 \text{ años}) \times 6/12]$	202.500	
2807	Amortización acumulada de bienes de dominio público cedidos gratuitamente		202.500

El periodo de cesión computa a partir del 01-07-20X1 en 50 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público $[(20.000.000/50 \text{ años}) \times 6/12]$	200.000	
746	Derechos de uso gratuito transferidos al resultado del ejercicio		200.000

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos por cesión gratuita de bienes de dominio público	20.250.000	
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público		200.000
132	Derechos de uso gratuito de bienes de dominio público		20.050.000



Por la amortización de las obras para acondicionar el terreno para su edificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(2.000.000/50 años) × 6/12]	20.000	
2810	Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales		20.000

6. Paralización de las obras al encontrar restos arqueológicos.

Existe el riesgo de que no pueda cumplir el plazo de ejecución del proyecto en 2 años y esto supondría tener que pagarle a la comunidad autónoma 10.000.000, la mitad del valor razonable de los terrenos. Al tener una probabilidad alta de que se produzca el retraso, deberá dotar provisión por responsabilidades.

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	10.000.000	
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		10.000.000

7. 01-02-20X2. Pago por los servicios de consultoría:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4104	Acreedores por prestación de servicios, moneda extranjera (200.000 \$/1,05 \$)	190.476,19	
668	Diferencias negativas de cambio	9.523,81	
572	Bancos, c/c		200.000

La diferencia de cambio se incluye como mayor coste de la edificación en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	9.523,81	
668	Diferencias negativas de cambio		9.523,81

La norma 10.^a de la RICAC de costes de producción de 14 de abril de 2014 indica que las diferencias de cambio de deudas asociadas a un activo en curso, cuyo periodo de construcción exceda al año, se incluyen al coste del activo:

Décima. Diferencias de cambio en moneda extranjera.

1. Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del coste de producción del inmovilizado o de las existencias, salvo que puedan calificarse como un ajuste al tipo de interés de la operación. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera destinadas a la financiación específica del inmovilizado en curso o de las existencias de ciclo largo de fabricación en curso, se deberá incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para la construcción de un inmovilizado o la fabricación de existencias, concretos e identificados.
- b) Que el período de construcción del inmovilizado o de fabricación de las existencias sea superior a doce meses.
- c) Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado esté en condiciones de funcionamiento o que las existencias se encuentren en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas.

2. Los importes capitalizados tendrán la consideración de un elemento más del coste de producción del inmovilizado o de las existencias y, por tanto, estarán sujetos, en su caso, a amortización y corrección valorativa por deterioro.

8. 31-05-20X2. Reanudación de las obras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	4.650.000	
572	Bancos, c/c		4.650.000

9. Resolución de la comunidad autónoma de la indemnización.

Se acuerda con la comunidad autónoma que, si las obras finalizan antes del primer trimestre de 20X3, la indemnización sería de 1.500.000 euros en lugar de los 10.000.000 previstos inicialmente y, al indicar que estima probable que la entidad pueda cumplir los plazos, hay que revertir el exceso de provisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades	8.500.000	
7952	Exceso de provisión para otras responsabilidades		8.500.000



10. 31-12-20X2. Nueva certificación de obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	14.000.000	
572	Bancos, c/c		14.000.000

Por la dirección de obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso (200.000 \$/1,1 \$)	181.818,18	
4104	Acreedores por prestación de servicios en moneda extranjera		181.818,18

31-12-20X2. Por la amortización del derecho de uso gratuito del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (20.250.000/50 años)	405.000	
2807	Amortización acumulada de bienes de dominio público cedidos gratuitamente		405.000

Por la transferencia al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público (20.000.000/50 años)	400.000	
746	Derechos de uso gratuito transferidos al resultado del ejercicio		400.000

Por la baja de la cuenta 132 del valor transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Derechos de uso gratuito de bienes de dominio público	400.000	
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público (20.000.000/50 años)		400.000

Por la amortización de las obras para acondicionar el terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/50 años)	40.000	
2810	Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales		40.000

11. 15-02-20X3. Último certificado de obra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	3.950.000	
572	Bancos, c/c		3.950.000

12. 25-02-20X3. Pago de los servicios de la consultora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4104	Acreedores por prestación de servicios, moneda extranjera (200.000 \$/1,1 \$)	181.818,18	
668	Diferencias negativas de cambio	3.367,00	
572	Bancos, c/c (200.000 \$/1,08 \$)		185.185,18

Las diferencias de cambio se incorporan al activo en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	3.367	
668	Diferencias negativas de cambio		3.367

Aunque el periodo de construcción debía finalizar el 31-12-20X2, como el retraso fue por causas ajenas a la entidad, entendemos que dicha paralización no computa y termina dentro del primer trimestre del año 20X3; por ello se capitalizan las diferencias de cambio.

13. Licencia de ocupación y actividad.

Tiene la consideración de mayor coste del activo, ya que sin dicha licencia no podría realizar la actividad económica.



Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	350.000	
572	Bancos, c/c		350.000

14. Pago de la indemnización a la comunidad autónoma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades	1.500.000	
572	Bancos, c/c		1.500.000

15. 01-03-20X3. Entrada en funcionamiento de la factoría:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	26.935.185,18	
231	Construcciones en curso		26.935.185,18

31-12-20X3. Por la amortización del derecho de uso gratuito del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (20.250.000/50 años)	405.000	
2807	Amortización acumulada de bienes de dominio público cedidos gratuitamente		405.000

Por la transferencia al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público (20.000.000/50 años)	400.000	
746	Derechos de uso gratuito transferidos al resultado del ejercicio		400.000

Por la baja de la cuenta 132 del valor transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Derechos de uso gratuito de bienes de dominio público	400.000	
842	Transferencia de cesiones de uso gratuito de bienes de dominio público (20.000.000/50 años)		400.000

Por la amortización de las obras para acondicionar el terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/50 años)	40.000	
2810	Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales		40.000

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(26.935.185,18/220 meses) × 10 meses]	1.224.326,60	
2811	Amortización acumulada de construcciones		1.224.326,60

[20 años – 1,5 (tiempo previsto inicial) – 2/12 (enero y febrero 20X3 de retraso)] × 12 meses = 220 meses

Caso 3

Contabilidad financiera

Enunciado

La empresa Azar, SA es una sociedad anónima que presenta en su contabilidad a 01-04-20X8 los siguientes saldos expresados en euros:



Cuenta	Valor
(103) Socios desembolsos no exigidos	60.000
(100) Capital	520.000
(112) Reserva legal	100.000
(121) Resultados negativos anteriores	130.000
(129) Resultados del ejercicio 20X7	320.000
(170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito	Determinar
(210) Terrenos	70.000
(211) Construcciones	270.000
(218) Elementos de transporte	80.000
(2811) Amortización acumulada construcciones	97.200
(2818) Amortización acumulada elementos de transporte	48.000
(430) Clientes	140.000
(436) Clientes de dudoso cobro	44.000
(490) Deterioro del valor por operaciones de compra	44.000
(520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito	Determinar
(527) Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	Determinar
(557) Dividendo a cuenta	90.000
(572) Bancos c/c	820.000
...	...

Para completar los saldos relacionados con el préstamo, se dispone de la siguiente información:

- Se solicitó el 01-05-20X6.
- Importe del préstamo: 300.000 euros.
- Duración: 3 años.
- Se abonan anualmente intereses al 1,75 %.
- El principal se amortiza en pagos de igual cuantía.

Las operaciones realizadas a partir del 01-04-20X8 son las siguientes:

1. La empresa, el 01-05-20X8, abona la cuota correspondiente al préstamo a través de bancos.
2. El 10-05-20X8, la empresa considera definitivamente incobrable una parte de la deuda de los clientes de dudoso cobro por un importe de 20.000 euros.
3. El 10-05-20X8, la empresa exige los dividendos pasivos pendientes, concediendo a los accionistas plazo hasta el último día del mes para realizar el pago a través de bancos.

Todos los accionistas realizan el abono en plazo.

4. El 30-05-20X8, la Junta General de Accionistas aprueba distribuir el resultado de 20X7, compensando 70.000 euros de los resultados negativos de ejercicios anteriores y distribuyendo la cantidad máxima de dividendos entre los accionistas, teniendo en cuenta que ya se había satisfecho un dividendo a cuenta.
5. El 08-06-20X8, ante una tensión de tesorería, realiza una operación de *factoring* con las dos facturas que posee por un importe de 60.000 euros y 80.000 euros, y vencimiento a 1 y 3 meses, respectivamente. La entidad de *factoring* retiene un 8 % de cada factura y aplica un tipo de descuento simple del 4 % en concepto de intereses y una comisión bancaria de 500 euros. En la fecha de vencimiento de la segunda factura, la entidad de *factoring* informa de que no ha sido satisfecha y carga el importe correspondiente en la cuenta corriente de la empresa.
6. La empresa permuta todos sus elementos de transporte por unos coches con motor eléctrico. La operación se realiza el día 01-07-20X8 y es calificada como una permuta no comercial. Los elementos de transporte de la empresa se adquirieron el día 01-01-20X2, y se han venido amortizando de forma constante. El valor razonable de los elementos de transporte que se entrega es de 25.000 euros; sin embargo, el valor razonable de los coches eléctricos es de 30.000 euros. Se estima una vida útil de 10 años para los coches eléctricos adquiridos en esta permuta.
7. La empresa recibe el 01-09-20X8, mediante transferencia bancaria, una subvención de la Unión Europea por importe de 270.000 euros para la compra de maquinaria. En esa misma fecha la empresa adquiere la maquinaria, que paga también mediante transferencia bancaria. Se estima una vida útil de 5 años, sin valor residual.
8. La empresa presta un servicio el día 01-12-20X8 a una empresa de los Emiratos Árabes, por el que cobrará dentro de 90 días 70.000 euros. El tipo de cambio el día 01-12-20X8 es de 0,98 € = 1 \$. A 31-12-20X8, el tipo de cambio es de 0,99 € = 1 \$.
9. El día 31-12-20X8, la empresa decide calificar la única construcción que posee y su correspondiente terreno como activos mantenidos para la venta. Para la construcción se estimó una vida útil de 50 años. A efectos de dicho reconocimiento



como activo mantenido para la venta, se estima que el valor razonable de la edificación más su terreno es de 240.000 euros y que los costes de venta estimados son de 8.000 euros.

Trabajo a realizar:

- a) Completar los saldos iniciales del ejercicio 20X8.
- b) Realizar las anotaciones contables que procedan de la información suministrada siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores del ejercicio 20X8.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno, puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

a) Completar los saldos iniciales del ejercicio 20X8

A efectos de completar el balance de saldos, falta incorporar los datos del préstamo bancario con los saldos al inicio del 20X8.

El préstamo fue concedido el 01-05-20X6 y tiene una duración de 3 años. El principal se devuelve en importes constantes de 100.000 euros cada uno, habiendo realizado el primer pago el 01-05-20X7, lo que significa que la deuda pendiente son 200.000 euros, la mitad a corto y la otra mitad a largo plazo, además de incorporar la deuda por los intereses devengados de mayo a diciembre de 20X8.

El saldo de las cuentas a incorporar en el balance de saldos del préstamo son las siguientes:



(170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito	100.000,00
(520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito	100.000,00
(527) Intereses a corto plazo con entidades de crédito ($200.000 \times 1,75\% \times 8/12$)	2.333,33

b) Contabilizar las operaciones del ejercicio 20X8

1. 01-05-20X8. Por el pago de la cuota del préstamo bancario.

Devengo de los intereses de enero a abril:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito ($200.000 \times 1,75\% \times 4/12$)	1.166,67	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.166,67

Por el pago de la cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	100.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	3.500	
572	Bancos, c/c		103.500

Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	100.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		100.000

**2. 10-05-20X8. Insolvencias firmes de clientes.**

Por la baja definitiva de clientes morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	20.000	
436	Clientes de dudoso cobro		20.000

Por la cancelación del deterioro individualizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	20.000	
794	Reversión del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		20.000

3. 10-05-20X8. Por la solicitud del dividendo pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos	60.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		60.000

31-05-20X8. Por el cobro de los dividendos pasivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	60.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		60.000

4. 30-05-20X8. Reparto del beneficio de 20X7.

A continuación, vamos a determinar el beneficio distribuible de acuerdo con el artículo 3.5 de la RICAC de 5 de marzo de 2019:

Resultado del ejercicio 20X7	320.000
(664) Gastos por dividendos considerados pasivos financieros	0
+ Reservas disponibles	0
+ Remanente	0
– Resultados negativos de ejercicios anteriores	(130.000)
+ Reserva legal	100.000
– Dotación obligatorias con cargo al resultado del ejercicio	
Reserva legal (320.000 × 10 %)	(32.000)
Beneficio distribuible	258.000

Los resultados negativos de ejercicios anteriores de 130.000 euros no pueden ser compensados por reservas disponibles, lo que implica que los 100.000 euros de reserva legal soportan parte de dichas pérdidas y los 30.000 euros restantes de las pérdidas se soportan con el resultado del ejercicio.

La reserva legal efectiva es 0, y es obligatorio destinar, como mínimo, un 10 % del resultado del ejercicio 20X7 a incrementar la reserva legal.

Aunque puede distribuir 258.000 euros en dividendos, la Junta General aprueba repartir 218.000 euros porque indica que decide compensar pérdidas por importe de 70.000 euros.

$$320.000 \text{ (resultado del ejercicio 20X7)} - 32.000 \text{ (dotación reserva legal)} - 70.000 \text{ (compensación resultados negativos)} = 218.000 \text{ euros}$$

Al importe anterior hay que restar los 90.000 euros del dividendo a cuenta, siendo 128.000 euros el dividendo complementario.

Por el reparto del resultado del 20X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio 20X7	320.000	
112	Reserva legal		32.000
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		70.000
557	Dividendo activo a cuenta		90.000
526	Dividendo activo a pagar		128.000



Por el pago del dividendo complementario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	128.000	
572	Bancos, c/c		128.000

5. 08-06-20X8. Operación de *factoring*.

La entidad financiera no asume el riesgo de morosidad de los clientes, anticipa el dinero, pero de la remesa de los clientes la entidad financiera retiene un 8 % y factoriza el 92 %.

Por la reclasificación de los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
432	Cientes <i>factoring</i>	140.000	
430	Cientes (60.000 + 80.000)		140.000

Intereses crédito que vence dentro de 1 mes:

$$60.000 \times 92 \% \times 0,04 \times 1/12 = 184 \text{ euros}$$

Intereses crédito que vence dentro de 3 meses:

$$80.000 \times 92 \% \times 0,04 \times 3/12 = 736 \text{ euros}$$

Intereses totales:

$$184 + 736 = 920 \text{ euros}$$

Comisión bancaria: 500 euros.

El vencimiento de la remesa se produce en el mismo ejercicio, por ello se prescinde del cálculo del tipo efectivo a efectos de determinar el devengo de los intereses.

Por el anticipo de la remesa de los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (128.800 – 184 – 736 – 500)	127.380	
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i>	920	
669	Otros gastos financieros	500	
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>		128.800

08-07-20X8. Al vencimiento de la primera factura, el cliente abona el total del crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	4.800	
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>	55.200	
432	Cientes <i>factoring</i>		60.000

08-09-20X8. Al vencimiento de la factura del cliente de 80.000 euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5209	Deudas por operaciones de <i>factoring</i>	73.600	
572	Bancos, c/c		73.600

Por la reclasificación del crédito del cliente a dudoso cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Cientes de dudoso cobro	80.000	
432	Cientes <i>factoring</i>		80.000

6. 01-07-20X8. Realiza una operación de permuta.

En el balance de saldos, los vehículos que entrega figuran por un coste de 80.000 euros y una amortización acumulada de 48.000 euros.

Fecha de la compra de los vehículos entrega: 01-01-20X2.



Criterio de amortización: 10 años método lineal.

Por la amortización de los vehículos entregados de enero a junio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(80.000/10 años) × 6/12]	4.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		4.000

Valor en libros en la fecha de la entrega:

$$80.000 - 52.000 = 28.000 \text{ euros}$$

Valor razonable de los vehículos entregados: 25.000 euros.

Valor razonable de los vehículos eléctricos: 30.000 euros.

El enunciado indica que la permuta se califica de no comercial, no indica que compense monetariamente la diferencia del valor razonable de los vehículos eléctricos con los vehículos que entrega la empresa, por lo que el criterio de valoración de los bienes recibidos será el valor en libros de los bienes entregados.

b) Si la permuta no tiene carácter comercial, o no puede obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el activo recibido se valorará por el valor contable del bien que se da de baja más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

Si se produce la compensación monetaria de 5.000 euros a la empresa que entrega los vehículos eléctricos, la suma del valor en libros de los bienes entregados más la contraprestación monetaria da 33.000 euros, teniendo que aplicar los 30.000 euros del límite del valor razonable de los bienes recibidos al ser inferior.

Opción 1. Sin contraprestación monetaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte (vehículo eléctrico)	28.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (bien entregado)	52.000	
218	Elementos de transporte (bien entregado)		80.000

Opción 2. Se entregan los vehículos más 5.000 euros en efectivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte (vehículo eléctrico)	30.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (bien entregado)	52.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	3.000	
218	Elementos de transporte (bien entregado)		80.000
572	Bancos, c/c		5.000

A efectos de realizar la amortización de los vehículos eléctricos vamos a suponer que el coste es de 28.000 euros sin contraprestación monetaria.

31-12-20X8. Por la amortización de los vehículos eléctricos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(28.000/10 \text{ años}) \times 6/12]$	1.400	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		1.400

7. 01-09-20X8. Subvención para comprar una máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	270.000	
940	Ingresos por subvenciones oficiales de capital		270.000

El enunciado especifica que el uso de las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC es opcional, pero no dice nada de prescindir del efecto impositivo, de ahí que se aplique con un tipo de gravamen del 25 %.

Por el efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	67.500	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles $(270.000 \times 25 \%)$		67.500



Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones oficiales de capital	270.000	
8301	Impuesto diferido		67.500
130	Subvenciones oficiales de capital		202.500

Por la compra de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	270.000	
572	Bancos, c/c		270.000

31-12-20X8. Por la amortización de la máquina de septiembre a diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(270.000/5 \text{ años}) \times 4/12]$	18.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		18.000

Por la transferencia de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	18.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		18.000

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles $(18.000 \times 25 \%)$	4.500	
8301	Impuesto diferido		4.500

Por el cierre de la cuenta 130 del importe transferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	13.500	
8301	Impuesto diferido	4.500	
840	Transferencias de subvenciones oficiales de capital		18.000

8. 01-12-20X8. Por la prestación del servicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes, moneda extranjera	70.000	
705	Prestación de servicios		70.000

$$\begin{array}{rcl}
 1 \$ & \text{_____} & 0,98 \text{ €} \\
 X & \text{_____} & 70.000 \text{ €}
 \end{array}$$

$$\$ = 71.428,57$$

31-12-20X8. Ajuste del saldo del cliente en moneda extranjera al cambio de cierre:

$$\begin{array}{rcl}
 1 \$ & \text{_____} & 0,99 \text{ €} \\
 71.428,57 \$ & \text{_____} & X
 \end{array}$$

$$X = 70.714,28 \text{ €}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
4304	Clientes, moneda extranjera	714,28	
768	Diferencias positivas de cambio		714,28

9. 31-12-20X8. Por la reclasificación de inmovilizado a activos no corrientes mantenidos para la venta.

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (270.000/50 años)	5.400	
2811	Amortización acumulada de construcciones		5.400



Valor en libros del local a fecha de cierre:

$$70.000 \text{ (terreno)} + 270.000 \text{ (vuelo)} - 102.600 \text{ (acumulada de construcciones)} = 237.400 \text{ euros}$$

Valor neto de venta del local:

$$240.000 \text{ (valor razonable)} - 8.000 \text{ (costes de venta)} = 232.000 \text{ euros}$$

La NRV 7.^a del PGC indica que el local debe valorarse en el activo corriente por el menor entre el valor en libros y el valor neto de venta.

Hay deterioro que, al ser reversible, se registra en la cuenta 5990.

Por la reclasificación del local:

Código	Cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado	237.400	
2811	Amortización acumulada de construcciones	102.600	
210	Terrenos y bienes naturales		70.000
211	Construcciones		270.000

Por la contabilización del deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (232.000 – 237.400)	5.400	
5990	Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta		5.400

Caso 4

Contabilidad financiera

Enunciado

Construcciones y Reformas SA, constituida conforme a la normativa española y con domicilio fiscal en territorio español, en el ejercicio 2X22 ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 780.000 euros, siendo el importe neto de cifra de negocios de 8.250.000 euros. Se encuentra sujeta al impuesto sobre sociedades al tipo del 25 %, considerándose en el ejercicio 2X22 como entidad de reducida dimensión.

Además, se dispone de la siguiente información:

1. Se han contabilizado gastos en concepto de «atenciones a clientes» por importe de 100.000 euros.
2. Es sancionada por infracciones de tráfico por importe de 50.000 euros.
3. El día 1 de febrero realiza una permuta que es calificada como comercial, entregando un bien cuyo valor razonable, que coincide con el valor contable, es de 200.000 euros. A cambio se recibe otro elemento cuyo valor de mercado es de 250.000 euros. Se estima que la vida útil de este elemento recibido será de 10 años, sin que tenga ningún valor residual al finalizar dicho periodo.
4. En el ejercicio 2X19 se absorbió una inmobiliaria, que dio lugar a la constitución de un fondo de comercio, valorado en 500.000 euros. Se ha considerado de forma fiable que la vida útil definida será de 10 años.
5. El 01-07-2X15 adquirió maquinaria específica por importe de 2.000.000 de euros. La vida útil de la misma es de 8 años, aunque en el momento de su adquisición se aplicó el beneficio fiscal de libertad de amortización por todo su importe.
6. El 01-12-2X21 se dotó una provisión por insolvencias de clientes por importe de 60.000 euros. El 10-10-2X22 cobra la totalidad de la deuda anterior.
7. Tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 650.000 euros y una reserva de nivelación pendiente de aplicar que fue dotada en el ejercicio 2X17 por importe de 230.000 euros.
8. Tiene deducciones pendientes de aplicar de ejercicios pasados por importe de 50.000 euros. Asimismo, se le han practicado retenciones por importe de 75.000 euros y ha efectuado pagos fraccionados por importe de 225.000 euros.



Trabajo a realizar:

- a) Cálculo de la base imponible y cuota íntegra y líquida del impuesto.
- b) Contabilización de las operaciones que puedan afectar al impuesto sobre sociedades.

(En la resolución de este supuesto no es necesario tomar en consideración la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios).

Solución

a) Calcular la base imponible y la cuota íntegra y líquida del impuesto

1. Comentar ajustes fiscales

1. Atenciones a clientes (art. 15 e) de la LIS).

El gasto contabilizado asciende a 100.000 euros, siendo el gasto deducible máximo el 1 % de la cifra neta de negocios, que son 82.500 euros. El exceso es de 17.500 euros, ajuste fiscal positivo, diferencia permanente.

$$8.250.000 \times 1 \% = 82.500 \text{ euros}$$

Ajuste fiscal: + 17.500 euros, diferencia permanente con origen a la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Sanciones (art. 15 c) de la LIS).

No tienen la consideración de gasto deducible las multas, sanciones y recargos de acuerdo con el artículo 15 c) de la LIS.

Ajuste fiscal: + 50.000 euros, diferencia permanente con origen a la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Permuta comercial (art. 17.4 e) y 5 de la LIS)

La normativa contable, al ser comercial, aplica el valor razonable del bien entregado, que son 200.000 euros, y coincide con su valor en libros.

01-02. Por la permuta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Bien recibido	200.000	
-	Valor en libros del bien entregado		200.000

El artículo 17.4 e) y 5 de la LIS indica que las operaciones de permuta deben valorarse por su valor razonable, debiendo integrar como renta la diferencia entre el valor razonable del bien recibido y el valor fiscal del bien entregado.

Valor de mercado del bien recibido	250.000
Valor fiscal del bien entregado	200.000
Beneficio fiscal	50.000

Ajuste fiscal: + 50.000 euros, diferencia temporaria, activo diferido.

La reversión del ajuste fiscal, según el artículo 20 de la LIS, al ser un bien que se amortiza, es por las cuotas de amortización, ya que la base contable y fiscal difiere.

Amortización contable $(200.000/10 \text{ años} \times 11/12)$ (febrero a diciembre)	18.333,33
Amortización fiscal $(250.000/10 \text{ años} \times 11/12)$ (febrero a diciembre)	22.916,67
Ajuste fiscal	(4.583,34)

En el mismo ejercicio de la permuta, de los 50.000 euros revierten 4.583,34 euros. El activo diferido se reconoce por la diferencia.

4. Amortización del fondo de comercio.

El enunciado indica que el criterio de amortización lineal en 10 años del fondo de comercio se considera vida definida de una forma fiable, pero el artículo 12.2 de la LIS indica que la deducción fiscal es, como máximo, en veinteavas partes:

2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.



La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

Amortización contable (500.000/10 años)	50.000
Gasto fiscal (art. 12.2 de la LIS) (500.000/20 años)	25.000
Exceso de amortización	25.000

Ajuste fiscal: +25.000 euros, diferencia temporaria origen ejercicio actual, aumenta el saldo del activo diferido.

Si en el momento de adquisición del negocio tenía la condición de reducida dimensión, puede aplicar la aceleración del 1,5 al gasto fiscal.

Amortización contable (500.000/10 años)	50.000
Gasto fiscal (art. 12.2 de la LIS) (500.000/20 años × 1,5) (ERD)	37.500
Exceso de amortización	12.500

Ajuste fiscal: +12.500 euros, diferencia temporaria origen ejercicio actual, aumenta el saldo del activo diferido.

5. Libertad de amortización de maquinaria.

El valor fiscal del activo es 0 desde 2X15 al aplicar libertad de amortización, lo que en origen supuso diferir el pago del impuesto. Hoy tributa la cuota de amortización contable, ya que dicho gasto contable se dedujo en 2X15.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (2.000.000/8 años)	250.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		250.000

Ajuste fiscal: +250.000 euros, diferencia temporaria con origen en ejercicios anteriores, revierte el pasivo diferido.

6. Deterioro de clientes morosos (art. 13.1 de la LIS).

Se supone que el deterioro del cliente en 2X21 no fue deducible. Al cobrar en el ejercicio actual, revierte el deterioro y el ingreso contable no es renta fiscal por el artículo 11.5 de la LIS, ya que el gasto no fue deducible.

Ajuste fiscal: –60.000 euros, diferencia temporaria con origen en ejercicios anteriores, revierte un activo diferido.

7. Reducción por nivelación de bases imponibles negativas (art. 105 de la LIS).

Hay que adicionar el importe que la entidad dejó de tributar en 2X17, ya que el artículo 105 de la LIS establece que es un anticipo a cuenta de bases imponibles negativas y que, si no se producen a los cinco años, procede su reversión.

Con relación al ejercicio actual no hay suficientes datos para determinar si la entidad tiene la condición de reducida dimensión, ya que no disponemos de la facturación del grupo mercantil en el ejercicio precedente.

2. Determinar la deuda tributaria

Resultado contable antes de impuestos	780.000,00
+/- Diferencias permanentes	67.500,00
Atenciones a clientes (punto 1)	+ 17.500
Sanciones de tráfico (punto 2)	+ 50.000
+/- Diferencias temporarias	
a) Origen ejercicio actual	62.500,00
Permuta comercial (punto 3)	+ 50.000
Exceso de amortización fondo comercio (punto 4)	+ 12.500
b) Origen ejercicios anteriores	185.416,66
Amortización permuta comercial (punto 3)	– 4.583,34
Libertad de amortización maquinaria (punto 5)	+ 250.000,00
Reversión del deterioro de un cliente moroso 2X21 (punto 6)	– 60.000,00
Base imponible antes de capitalización y BINS	1.095.416,66
– Reducción por reserva de capitalización	0,00





– Compensación bases imponibles negativas	(650.000,00)
Base imponible antes de la nivelación	445.416,66
+ Adicionar nivelación de 2X17 (punto 7)	+ 230.000,00
Base imponible del ejercicio 2X22	675.416,66
Tipo gravamen	25 %
Cuota íntegra	168.854,16
– Deducciones de ejercicios anteriores	(50.000,00)
Cuota líquida	118.854,16
– Retenciones y pagos a cuenta (75.000 + 225.000)	(300.000,00)
Deuda tributaria (a devolver)	181.145,84

b) Contabilización del impuesto sobre sociedades

31-12-2X22. Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	118.854,16	
4709	Hacienda pública, deudora por devolución de impuestos	181.145,84	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta		300.000

31-12-2X22. Contabilización de ajustes fiscales.

a) Diferencias permanentes.

Los gastos no deducibles no tienen incidencia en próximas liquidaciones, no generan activos o pasivos diferidos, están incluidos dentro de la cuenta 6300, «Impuesto corriente».

No procede realizar asiento contable.

b) Diferencias temporarias con origen ejercicio actual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «permuta comercial» [(50.000 – 4.583,33) × 25 %]	11.354,16	
6301	Impuesto diferido		11.354,16

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «fondo de comercio» (12.500 × 25 %)	3.125	
6301	Impuesto diferido		3.125

c) Diferencias temporarias con origen en ejercicio anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles «libertad amortización máquina» (250.000 × 25 %)	62.500	
6301	Impuesto diferido		62.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «moroso 2X21» (60.000 × 25 %)		15.000

31-12-2X22. Por la compensación de bases imponibles negativas.

Al no exceder de 1.000.000 de euros, no hay que tener en cuenta el límite según la facturación del ejercicio precedente. Al haber suficiente base previa, se aplica la totalidad.

Si el crédito por BINS estaba reconocido en contabilidad hay que eliminarlo en el ejercicio actual al compensar la totalidad de las pérdidas.



Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	162.500	
4745	Créditos por pérdidas a compensar (650.000 × 25 %)		162.500

Si no hubiera reconocido el crédito por bases imponibles negativas, no procede asiento contable.

31-12-2X22. Por la adición de la nivelación de 2X17:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles «nivelación 2X17» (230.000 × 25 %)	57.500	
6301	Impuesto diferido		57.500

Por la cancelación de la reserva de nivelación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1146	Reserva de nivelación 2X17	230.000	
113	Reservas voluntarias		230.000

31-12-2X22. Deducciones fiscales.

Si tiene su origen en ejercicios anteriores y se aplica en el periodo impositivo actual, el derecho de cobro registrado debe darse de baja.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	50.000	
4742	Derechos por deducciones pendientes de ejercicios anteriores		50.000

El resultado del ejercicio después de impuestos:

Resultado contable antes de impuestos	780.000,00
(6300) Impuesto corriente	(118.854,16)
(6301) Impuesto diferido	(93.020,84)
Resultado del ejercicio	568.125,00

La base imponible es de 675.416,66 euros, siendo el tipo efectivo del 17,59716143 %.

Caso 5

Contabilidad financiera

Enunciado

Don Juan Lopez Rodríguez, SL es una sociedad limitada que realiza, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, dos tipos de actividades, una sujeta y exenta, y otra sujeta y no exenta.

En el ejercicio 2X23, en relación con el impuesto sobre el valor añadido, ha aplicado la prorrata general. Todas las operaciones sujetas y no exentas se han realizado al tipo impositivo del 21 %.

Tiene cuotas soportadas pendientes de compensación, en relación con el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2X22, por importe de 5.400 euros.

Prorrata definitiva ejercicio 2X20: 35 %.

Prorrata definitiva ejercicio 2X21: 42 %.

Prorrata definitiva ejercicio 2X22: 61 %.

Todas las operaciones se cobran y se pagan por banco.

Las operaciones realizadas durante el ejercicio 2X23, con trascendencia a efectos del impuesto sobre el valor añadido, han sido las siguientes:

Primer trimestre:

1. Facturación por actividad sujeta y exenta: 15.000 euros.
2. Facturación por actividad sujeta y no exenta: 60.000 euros.
3. El 1 de febrero compra diversa mercancía a proveedores nacionales por importe de 45.000 euros. Ese mismo día entrega como anticipo un cheque bancario por importe de 10.000 euros y, a la entrega de la mercancía, que será a los 10 días, procederá al pago del resto. Posteriormente, por ser buen cliente, el proveedor, una vez entregada la mercancía, le hace un 10 % de descuento.

Recibida la mercancía, observa que alguna de ella es defectuosa, por lo que procede a su devolución por importe de 2.000 euros.



Segundo trimestre:

4. Facturación por actividad sujeta y exenta: 10.000 euros.
5. Facturación por actividad sujeta y no exenta: 40.000 euros.
6. Exportaciones a Chile por la actividad sujeta y no exenta: 45.000 euros.
7. El 15 de marzo, adquiere de un proveedor situado en Alemania mercancía por importe de 25.000 euros, de los cuales, ese mismo día, le entrega un anticipo del 50 % y a la entrega de las mercancías el 1 de abril el resto.

Tercer trimestre:

8. Facturación por actividad sujeta y exenta: 110.000 euros.
9. Facturación por actividad sujeta y no exenta: 25.000 euros.
10. Utilizando el conocimiento informático de su personal y con asesoramiento externo, decide comprar los componentes necesarios para, con sus propios medios, hacer un ordenador a su medida que le permita llevar a cabo sus dos actividades.

Los costes en los que ha incurrido son los siguientes:

- Materiales: 1.500 euros.
- Sueldos y salarios del personal: 12.000 euros.
- Otros tributos: 800 euros.
- Asesoramiento externo: 1.700 euros.

Cuarto trimestre:

11. Facturación por actividad sujeta y exenta: 150.000 euros.
12. Facturación por actividad sujeta y no exenta: 80.000 euros.
13. El 01-03-2X20 se adquirieron dos vehículos comerciales dedicados en exclusiva a la actividad empresarial. El precio de adquisición de cada uno de ellos fue de 15.000 euros. Su vida útil, que coincide con la normativa fiscal, se estimó en 5 años, sin valor residual al finalizar dicho periodo.

El 1 de noviembre, uno de los vehículos tuvo un accidente, por el que quedó destruido totalmente, por causa no imputable a la sociedad. La compañía aseguradora no abonó ninguna indemnización porque la causa del siniestro no estaba cubierta por la póliza.

El 1 de diciembre se estima que el otro vehículo no es necesario por el momento y, con objeto de reducir costes, se procede a su venta por importe de 7.700 euros.

Trabajo a realizar:

Realice aquellas anotaciones contables que procedan de la información suministrada siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores que afecten al impuesto sobre el valor añadido correspondientes al ejercicio 2X23, incluyendo las liquidaciones trimestrales correspondientes a este impuesto, que, en su caso, serán abonadas por banco.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC. No obstante, si lo considera oportuno, puede hacerlo.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

Solución

Operaciones del primer trimestre

El porcentaje de prorrata provisional para el ejercicio 2X23 es del 61 %, que se corresponde con la prorrata definitiva de 2X22. Todas las operaciones sujetas y no exentas se han realizado al 21 %.

1. Facturación actividad sujeta y exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	15.000	
700/705	Venta de mercaderías/Prestación de servicios		15.000



2. Facturación actividad sujeta y no exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	72.600	
700	Venta de mercaderías		60.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido (60.000 × 21 %)		12.600

3. Compra de mercaderías a un proveedor nacional.

El 1 de febrero entrega un anticipo al proveedor por 10.000 euros con cheque bancario y el 10 de febrero recibe la mercancía. No se indica si dispone de factura o no por el pago anticipado a efectos de deducir el IVA, pero, a efectos de determinar la liquidación del trimestre, vamos a suponer que no dispone de factura.

01-02-2X23. Por el pago anticipado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipo a proveedores	10.000	
572	Bancos, c/c		10.000

10-02-2X23. Por la recepción de la mercancía:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías [45.000 + (45.000 × 21 %) × 39 %]	48.685,50	
472	Hacienda pública, IVA soportado [(45.000 × 21 %) × 61 %]	5.764,50	
407	Anticipo a proveedores		10.000
572	Bancos, c/c		44.450

Si el pago del anticipo al proveedor de 10.000 euros se documenta con factura, el IVA sería deducible.

Hay que determinar la base imponible a efectos de aplicar el IVA al 21 %.

Base imponible:

$$10.000/1,21 = 8.264,46 \text{ euros}$$

IVA soportado:

$$8.264,46 \times 21 \% = 1.735,54 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipo a proveedores [8.264,46 + (1.735,54 × 39 %)]	8.941,32	
472	Hacienda pública, IVA soportado (1.735,54 × 61 %)	1.058,68	
572	Bancos, c/c		10.000

Después de recibir la mercancía, el asiento contable es el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías [45.000 + (45.000 × 21 % × 39 %)]	48.685,50	
472	Hacienda pública, IVA soportado [(45.000 – 8.264,46) × 21 % × 61 %]	4.705,82	
407	Anticipo a proveedores		8.941,32
572	Bancos, c/c [(45.000 – 8.264,46) × 1,21]		44.450,00

Por el descuento fuera de factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	5.445	
609	<i>Rappel</i> por compras [4.500 + (4.500 × 21 % × 39 %)]		4.868,55
472	Hacienda pública, IVA soportado (4.500 × 21 % × 61 %)		576,45

Importe del descuento:

$$45.000 \text{ euros} \times 10 \% = 4.500 \text{ euros}$$

IVA:

$$4.500 \times 21 \% = 945 \text{ euros}$$



Importe total cobrado:

$$4.500 + 945 = 5.445 \text{ euros}$$

Por la devolución de las mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	2.420	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares [2.000 + (2.000 × 21 % × 39 %)]		2.163,80
472	Hacienda pública, IVA soportado (2.000 × 21 % × 61 %)		256,20

15-03. Anticipo al proveedor alemán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipo a proveedores	12.500	
572	Bancos, c/c		12.500

Los anticipos en operaciones intracomunitarias de bienes no devengan el IVA.

31-03. Por la liquidación del IVA del primer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido	12.600	
472	Hacienda pública, IVA soportado (5.764,50 – 576,45 – 256,20)		4.931,85
4700	Hacienda pública, deudora por IVA		5.400,00
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		2.268,15

Tenía 5.400 euros pendientes de compensar del ejercicio 2X22, que reduce el importe a ingresar del primer trimestre.



Operaciones del segundo trimestre

20-04. Por el pago del IVA del trimestre anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA	2.268,15	
572	Bancos, c/c		2.268,15

4. Facturación actividad sujeta y exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	10.000	
700/705	Venta de mercaderías/Prestación de servicios		10.000

5. Facturación actividad sujeta y no exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	48.400	
700	Venta de mercaderías		40.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido (40.000 × 21 %)		8.400

6. Exportación a Chile:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	45.000	
700	Venta de mercaderías (actividad sujeta y no exenta)		45.000

Las exportaciones, según el artículo 21 de la LIVA, están exentas con derecho a deducción del IVA.



7. 01-04. Recepción de la mercancía del proveedor alemán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías $[25.000 + (25.000 \times 21 \% \times 39 \%)]$	27.047,50	
472	Hacienda pública, IVA soportado AIB $(25.000 \times 21 \% \times 61 \%)$	3.202,50	
407	Anticipo a proveedores		12.500
572	Bancos, c/c		12.500
477	Hacienda pública, IVA repercutido AIB $(25.000 \times 21 \%)$		5.250

Es una adquisición intracomunitaria de bienes que se grava en destino si cumple los requisitos de que ambos empresarios cuenten con NIF-comunitario. La mercancía viaja desde Alemania al TAI. Hay que informar de la operación en el modelo 349.

30-06. Por la liquidación del IVA del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido $(8.400 + 5.250)$	13.650	
472	Hacienda pública, IVA soportado		3.202,50
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		10.447,50

Operaciones del tercer trimestre

20-07. Por el pago del IVA del segundo trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA	10.447,50	
572	Bancos, c/c		10.447,50

8. Facturación actividad sujeta y exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	110.000	
700/705	Venta de mercaderías/Prestación de servicios		110.000

9. Facturación actividad sujeta y no exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	30.250	
700	Venta de mercaderías		25.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido $(25.000 \times 21 \%)$		5.250

10. Construcción propia de un ordenador:

El artículo 102.dos de la LIVA indica que, si una empresa construye un inmovilizado para su uso propio y aplica la regla de la prorrata, el IVA de los gastos asociados a la construcción de dicho activo es deducible al 100 %, ya que va a repercutir el IVA cuando el bien entre en uso.

Por los gastos asociados a la construcción del ordenador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compra de otros aprovisionamientos	1.500	
64	Sueldos y salarios	12.000	
63	Tributos	800	
62	Servicios exteriores	1.700	
472	Hacienda pública, IVA soportado $[(1.500 + 1.700) \times 21 \%]$	672	
572	Bancos, c/c		16.672

Artículo 102. Regla de prorrata.

Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley.



Incorporación al inmovilizado de los ordenadores durante el tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información [16.000 + (16.000 × 21 % × 39 %)]	17.310,40	
472	Hacienda pública, IVA soportado (16.000 × 21 % × 61 %)	2.049,60	
731	Trabajos realizados para inmovilizaciones materiales		16.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido (16.000 × 21 %)		3.360

30-09. Liquidación del tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido (5.250 + 3.360)	8.610	
472	Hacienda pública, IVA soportado (672 + 2.049,60)		2.721,60
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		5.888,40

Operaciones del cuarto trimestre

20-10. Por el pago del IVA del tercer trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA	5.888,40	
572	Bancos, c/c		5.888,40

11. Facturación actividad sujeta y exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	150.000	
700/705	Venta de mercaderías/Prestación de servicios		150.000

12. Facturación actividad sujeta y no exenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	96.800	
700	Venta de mercaderías		80.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido (80.000 × 21 %)		16.800

13. Baja de los vehículos comerciales.

Los vehículos comerciales están afectos a la actividad empresarial en exclusiva. Se conoce la prorrata definitiva de 2X20 (año de la compra), que es del 35 %, pero no la provisional, que es la que fija el precio de adquisición, de ahí que no se pueda cuantificar la cuota de amortización ni el importe de la pérdida excepcional.

Por la amortización de los meses de enero a octubre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (Coste vehículo/5 años × 10/12)	XXXX	
2818	Amortización acumulada de elementos de transportes		XXXX

Código	Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	XXXX	
678	Gastos excepcionales	XXXX	
218	Elementos de transporte		XXXX

Periodo de regularización: 2X20, 2X21, 2X22, 2X23 y 2X24.

Con relación al vehículo siniestrado, no procede regularizar el IVA al estar justificada la pérdida por aplicación del artículo 107.seis de la LIVA:

Seis. En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia.



01-12. Por la venta del otro vehículo comercial.

Por la amortización de enero a noviembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (Coste vehículo/5 años × 11/12)	XXXX	
2818	Amortización acumulada de elementos de transportes		XXXX

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	9.317	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	XXXX	
671/771	Pérdida o beneficio procedente del inmovilizado material	XXXX	
218	Elementos de transporte		XXXX
477	Hacienda pública, IVA repercutido (7.700 × 21 %)		1.617

Periodo de regularización: 2X20, 2X21, 2X22, 2X23 y 2X24.

Deducción complementaria:

$$3.150 (100 \% - 35 \%) \times 2/5 = 819 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda pública, IVA soportado	819	
6392	Ajustes + IVA de bienes de inversión		819

Cálculo de la prorrata definitiva de 2X23:

Suma de bases imponibles de la actividad sujeta y no exenta:

$$60.000 + 40.000 + 45.000 + 25.000 + 80.000 = 250.000 \text{ euros}$$

Suma de la base imponible de la actividad sujeta y exenta:

$$15.000 + 10.000 + 110.000 + 150.000 = 285.000 \text{ euros}$$

% prorrata definitiva:

$$\frac{250.000}{250.000 + 285.000} = 46,73 = 47 \%$$

Cuotas del IVA deducible en bienes y servicios corrientes:

$$(38.500 + 25.000) \times 21 \% = 13.335 \text{ euros}$$

Cuota del IVA deducible bien de inversión:

$$16.000 \times 21 \% = 3.360 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
6341	Ajustes negativos de IVA de activo corriente [13.335 (47 % – 61 %)]	1.866,90	
6342	Ajustes negativos IVA de bienes de inversión [3.360 (47 % – 61 %)]	470,40	
472	Hacienda pública, IVA soportado		2.337,30

31-12. Por la liquidación del IVA del cuarto trimestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido (16.800 + 1.617)	18.417,00	
472	Hacienda pública, IVA soportado (saldo acreedor) (819 – 2.337,30)	1.518,30	
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		19.935,30