Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 511 | Octubre 2025

ISSN-e: 2792-8306

Modelo eficaz de embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio

Marta González Aparicio

Atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública

Yasmina Najib Salgado

***Amount* B OCDE: un nuevo enfoque en la tributación de empresas multinacionales**

María del Carmen Jiménez Alcalá

Consecuencias jurídicas de la naturaleza sancionadora de las derivaciones de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT

Alfonso del Castillo Bonet

Motivación de la derivación de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1 a) y b) de la LGT

Rocío Estébanez Cuevas

Regularización de la cuenta 551 cuando figura en el pasivo

María Pilar Martín Zamora y Luis Alberto Malvárez Pascual

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

Pilar García Giménez

CURSOS

- Curso de Tributación Práctica
- Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria
- Curso del Impuesto sobre Sociedades
- Curso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
- Curso Avanzado de Fiscalidad Internacional
- Curso Especializado en Fiscalidad de las Operaciones Inmobiliarias
- Curso Especializado en Operaciones Vinculadas y Precios de Transferencia
- Curso Avanzado de M&A, Reestructuraciones y Operaciones Societarias
- Curso Especializado en Tributación Mínima Societaria en España (Pilar 2 - Directiva 2022/2523)
- Curso Práctico de Fiscalidad para Autónomos
- Curso Especializado en Due Diligence Fiscal
- Curso Avanzado del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Curso de Procedimientos Tributarios (LGT)
- Curso de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos
- Curso Especializado en Fiscalidad del Deporte y el Entretenimiento
- Curso Especializado en Fiscalidad de las Cooperativas
- Curso Avanzado del Impuesto sobre Sociedades
- Curso Avanzado del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Curso Avanzado de Gestión Fiscal de Patrimonios
- Curso Especializado en el IVA en Operaciones Internacionales (Mercancías y Servicios)
- Curso Especializado en el Suministro Inmediato de Información (SII) y Facturación
- Curso Especializado en la Normativa del IVA en el Comercio Electrónico y las Ventas por Internet
- Curso Avanzado de Procedimientos Tributarios

Consulta nuestra oferta formativa completa en:

www.cef.es/cursos

CEF.-

CURSOS

Contabilidad general y especializada

- Curso de Contabilidad Avanzada
- Curso de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos
- Curso de Contabilidad de Instrumentos Financieros
- Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales
- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso de Técnico Contable
- Curso Práctico de Gestión Contable-Fiscal con A3 Software
- Curso de Consolidación de Estados Financieros
- Curso de Contabilidad Fiscal: Impuesto sobre Sociedades e IVA
- Curso de NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera - IFRS)
- Curso de US GAAP (Principios Contables en EE.UU.)

Análisis, control y gestión financiera

- Curso de Gestión de Costes y Control del Resultado Interno
- Curso de Perfeccionamiento Profesional para el Controller (PPC)
- Curso de Planificación Financiera y Control Presupuestario
- Curso de Análisis de Estados Económico-Financieros
- Curso de Control de Gestión
- Curso de Elaboración y Presentación de Informes Financieros y Reporting

Gestión pública y formación profesional

- Curso de Gestión Presupuestaria y Contabilidad Pública Local
- Curso de Preparación para el Acceso al ROAC (Segunda fase: examen práctico)

Consulta nuestra oferta formativa completa en:

www.cef.es/cursos

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 511 | Octubre 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 Defensa Contribuyente
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante
Luz María Ruibal Pereira. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

Evaluadores externos

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

Edita

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

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid
Tel. 914 444 920
Correo electrónico: info@cef.es

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

Solicitud de números sueltos (cada volumen en PDF)

Suscriptores: 30 €

No suscriptores: 35 €

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL

Correo electrónico: **revistacyt@udima.es**

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

ISSN-e: 2792-8306

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

Indexación y calidad

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

© 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).

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

ISSN-e: 2792-8306

Sumario

Tributación

Estudios

Hacia un modelo eficaz de embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio: análisis crítico y propuestas de adaptación normativa 5-40

Towards an effective model for the seizure of crypto-assets in the tax enforcement procedure: critical analysis and regulatory proposal

1.er Premio Estudios Financieros 2025

Marta González Aparicio

Aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública 41-59

Application of the analogical attenuating circumstance of quasi-prescription in the crime against public finance

Yasmina Najib Salgado

Amount B de la OCDE: un nuevo enfoque en la tributación de empresas multinacionales 60-106

Amount B of the OECD: a new approach in the taxation of multinational enterprises

María del Carmen Jiménez Alcalá

Análisis doctrinal y jurisprudencial

Consecuencias de la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) de la LGT y otras reflexiones. Análisis de la STS de 20 de mayo de 2025, rec. núm. 3452/2023 107-114

Alfonso del Castillo Bonet

Motivación reforzada en los acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1 a) y b) de la LGT. Análisis de la STS de 17 de julio de 2025, rec. núm. 5815/2023 115-125

Rocío Estébanez Cuevas

Casos prácticos

Supuesto práctico (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública) 126-178
Rafael Enric Herrando Tejero

Contabilidad

Estudios

Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios aportan fondos a la sociedad 179-230
Regularisation of account 551, «Current account with equity holders and directors». Accounting and tax consequences when the equity holder contributes funds to the company
María Pilar Martín Zamora, Luis Alberto Malvárez Pascual

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 231-238
Pilar García Giménez

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

ISSN-e: 2792-8306

Hacia un modelo eficaz de embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio: análisis crítico y propuestas de adaptación normativa

Marta González Aparicio

Profesora titular de Derecho Tributario.
Universidad de León (España)

mgonza@unileon.es | https://orcid.org/0000-0001-7080-5697

Este trabajo ha obtenido el **Primer Premio Estudios Financieros 2025** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Isaac Merino Jara, don Enrique Fernández Dávila, don Rubén Gimeno Frechel, doña Pilar Muñoz Sanz, doña Roberta Poza Cid y doña Marta Villar Ezcurra.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato.

Extracto

El auge de los criptoactivos plantea importantes retos técnicos y jurídicos para su intervención en el procedimiento de apremio tributario. Aunque la normativa vigente permite su embargo como bienes patrimoniales inmateriales, su naturaleza descentralizada, pseudónima y volátil dificulta su localización, inmovilización, custodia y realización. Este trabajo analiza críticamente la adecuación del marco jurídico actual, en especial la LGT y el RGR, a la realidad digital de los criptoactivos. Tras revisar las características técnicas de estos activos, su clasificación conforme al Reglamento MiCA y las implicaciones de la DAC 8, se identifican las principales insuficiencias normativas para su embargo eficaz. Se abordan propuestas operativas relativas a su identificación, acceso, depósito y enajenación, valorando el papel de los proveedores de servicios especializados y la necesidad de una reforma reglamentaria que adapte las técnicas de apremio a los entornos descentralizados. La propuesta se completa con medidas concretas orientadas a garantizar la seguridad jurídica, la trazabilidad y la eficacia recaudatoria en la ejecución sobre estos nuevos bienes digitales.

Palabras clave: criptoactivos; recaudación; apremio; embargo, ejecución; DAC 8; MiCA.

Recibido: 20-05-2025 / Aceptado: 30-07-2025 / Publicado: 03-10-2025

Cómo citar: González Aparicio, M. (2025). Hacia un modelo eficaz de embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio: análisis crítico y propuestas de adaptación normativa. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *511*, 5-40. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24557

© Centro de Estudios Financieros (03-10-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

ISSN-e: 2792-8306

Towards an effective model for the seizure of crypto-assets in the tax enforcement procedure: critical analysis and regulatory proposal

Marta González Aparicio

This paper has won the **First Prize Financial Studies 2025 Award** in the **Taxation** category.

The jury members were: Mr. Isaac Merino Jara, Mr. Enrique Fernández Dávila, Mr. Rubén Gimeno Frechel, Ms. Pilar Muñoz Sanz, Ms. Roberta Poza Cid and Ms. Marta Villar Ezcurra.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity.

Abstract

The rise of crypto-assets presents significant technical and legal challenges for their intervention within the framework of tax enforcement procedures. Although current legislation allows their seizure as intangible assets, their decentralized, pseudonymous, and volatile nature complicates their identification, immobilization, custody, and liquidation. This paper critically examines the adequacy of the existing legal framework –particularly the General Tax Law and the General Collection Regulation– in addressing the digital reality of crypto-assets. After reviewing the technical characteristics of these assets, their classification under the MiCA Regulation, and the implications of DAC 8, the main regulatory shortcomings for their effective seizure are identified. The study explores operational proposals regarding identification, access, safekeeping, and disposal, assessing the role of specialized service providers and the need for regulatory reform to adapt enforcement techniques to decentralized environments. The proposal concludes with concrete measures aimed at ensuring legal certainty, traceability, and the effectiveness of tax collection in the enforcement of these new digital assets.

Keywords: cypto-assets; collection; enforcement; seizure; execution; DAC 8; MiCA.

Received: 20-05-2025 / Accepted: 30-07-2025 / Published: 03-10-2025

Citation: González Aparicio, M. (2025). Hacia un modelo eficaz de embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio: análisis crítico y propuestas de adaptación normativa. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *511*, 5-40. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24557

Sumario

1. Introducción
2. Criptoactivos: rasgos esenciales, clasificación y funcionamiento
   2.1. Rasgos esenciales
   2.2. Clasificación de los criptoactivos: enfoque funcional y normativa europea
   2.3. Funcionamiento: del *wallet* al *exchange*
      2.3.1. *Wallets*: custodia de los criptoactivos
      2.3.2. *Exchanges*: plataformas para operar con criptoactivos
3. La embargabilidad de los criptoactivos en el procedimiento de apremio
   3.1. Determinación de su naturaleza jurídica como bien embargable
   3.2. Tratamiento actual y proyectado en el marco de la LGT
4. Particularidades del embargo de criptoactivos: fases operativas, desafíos y propuesta de reforma del RGR
   4.1. Fase de localización
   4.2. Fase de bloqueo e inmovilización
      4.2.1. Obstáculos jurídicos y técnicos para el aseguramiento de criptoactivos y soluciones operativas
      4.2.2. Ajustes normativos necesarios en la regulación del embargo en esta fase
   4.3. Fase de custodia
      4.3.1. Riesgos jurídicos y técnicos y propuestas de gestión segura
      4.3.2. Propuesta de revisión del régimen de custodia de criptoactivos embargados en el RGR
   4.4. Fase de realización
      4.4.1. Problemática específica y posibles fórmulas de enajenación
      4.4.2. Propuesta normativa para el diseño reglamentario de un sistema específico de realización
5. Reflexión de cierre

Referencias bibliográficas

1. Introducción

La aparición y expansión de los criptoactivos ha supuesto una transformación profunda del panorama económico y jurídico internacional. Estos activos digitales, surgidos al margen de los sistemas financieros tradicionales, operan sobre infraestructuras tecnológicas descentralizadas –como la tecnología *blockchain*– y desafían algunas de las categorías jurídicas clásicas, como la propiedad, la patrimonialidad, la trazabilidad o la noción misma de intermediación financiera.

El origen de esta nueva realidad puede situarse en el año 2009, con la creación del bitcoin[1] como primer criptoactivo funcional, concebido como una alternativa descentralizada al dinero fiduciario. Desde entonces, el mercado de los criptoactivos no ha dejado de crecer en volumen, sofisticación y alcance, hasta convertirse en un fenómeno global de gran impacto económico[2]. Su uso como medio de intercambio, instrumento de inversión y vehículo de transferencia de valor ha impulsado su adopción por parte de millones de usuarios, empresas tecnológicas e incluso algunos Estados.

Ante esta expansión acelerada, tanto las autoridades nacionales como los organismos supranacionales han intensificado sus esfuerzos por diseñar marcos normativos que permitan dotar de seguridad jurídica a las operaciones con criptoactivos. Inicialmente, los esfuerzos regulatorios se han orientado hacia la mejora de la trazabilidad de las operaciones con criptoactivos y la prevención de su utilización con fines ilícitos, como el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Sin embargo, va adquiriendo una relevancia creciente

[1] Véase Nakamoto (2008).

[2] Prueba de su importancia creciente son los datos relativos a su capitalización de mercado, calculados multiplicando el número total de monedas en circulación por el precio de la unidad. Estos datos son accesibles en: https://coinmarketcap.com/charts/. A fecha de cierre de este trabajo (3 de mayo de 2025), la capitalización de mercado de criptomonedas alcanzaba los 2,99 billones de dólares estadounidenses, de los cuales el 63,8 % correspondían a *bitcoin*, el 7,4 % a *ether* y el 28,8 % a otras criptomonedas. Estas cuotas de mercado ponen de manifiesto el dominio del *bitcoin* en el sector de las criptomonedas.

la necesidad de garantizar su efectiva aprehensión en el marco de procedimientos administrativos y judiciales, en particular, a través del embargo tributario y del decomiso penal.

En esta línea, el reciente anteproyecto de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT)[3], publicado en septiembre de 2024, ha dado un paso significativo al incluir expresamente los criptoactivos entre los bienes susceptibles de embargo en el procedimiento de apremio[4]. Ahora bien, la ejecución práctica de esta medida dista de ser sencilla: la singularidad técnica de estos activos exige no solo ajustes operativos, sino una revisión profunda del régimen jurídico aplicable a los procedimientos de ejecución forzosa, adaptándolo a las particularidades del entorno digital.

En este trabajo se aborda precisamente esa problemática: cómo puede el derecho –y, en particular, el ordenamiento tributario– reaccionar ante unos activos que escapan a las categorías tradicionales y cuya aprehensión plantea obstáculos técnicos y jurídicos inéditos. El estudio se centra en la viabilidad del embargo tributario de criptoactivos en el procedimiento de apremio, analizando las carencias normativas y los avances recientes –como el referido anteproyecto– y proponiendo soluciones concretas que refuercen la capacidad de intervención de la Administración tributaria, garantizando la legalidad y seguridad jurídica en los procedimientos.

2. Criptoactivos: rasgos esenciales, clasificación y funcionamiento

La comprensión jurídica del embargo de criptoactivos requiere partir de un conocimiento preciso de su naturaleza y funcionamiento. Esta categoría de activos digitales plantea desafíos técnicos y normativos inéditos, tanto por sus rasgos estructurales como por la diversidad de funciones que pueden desempeñar. Es necesario analizar sus características esenciales, su clasificación jurídica conforme al marco europeo y su operativa concreta a fin de delimitar con rigor el objeto sobre el que pueden proyectarse las medidas coercitivas de embargo y decomiso.

---

[3] El texto íntegro del anteproyecto se puede consultar en: https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/anteproyecto.pdf

[4] Aunque a fecha de presentación de este trabajo (mayo de 2025) únicamente se había publicado el anteproyecto, a fecha de publicación (octubre de 2025) ya se había presentado el Proyecto de Ley por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de prescripción, recaudación, asistencia mutua y obligaciones de información; 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, y la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones. El texto íntegro se puede consultar en: https://www.congreso.es/public_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-60-1.PDF

2.1. Rasgos esenciales

Los criptoactivos comparten una serie de características técnicas y funcionales que, además de definir su operativa, condicionan decisivamente su tratamiento jurídico. Entre sus principales rasgos, cabe destacar los siguientes:

- Descentralización: los criptoactivos operan a través de redes distribuidas (denominadas DLT, *Distributed Ledger Technology*) –como la tecnología *blockchain*[5]– sin la intervención de una autoridad central. Esta descentralización, en algunos casos, impide identificar un emisor o intermediario único, lo que debilita las posibilidades de intervención directa por parte de los poderes públicos.

- Pseudonimato y trazabilidad limitada: aunque las transacciones quedan registradas en cadenas de bloques accesibles públicamente, estas se identifican mediante direcciones alfanuméricas que no se asocian, de forma inmediata, a personas físicas o jurídicas[6]. Esta opacidad relativa dificulta la localización de los titulares reales y complica la eficacia de medidas como el embargo administrativo[7].

- Custodia digital sujeta a claves criptográficas: el acceso a los criptoactivos, alojados en direcciones independientes de proveedores de servicio, está vinculado al conocimiento de claves criptográficas[8], cuya pérdida o negativa a revelar impide de facto su intervención. Esta circunstancia puede convertir la fase de ejecución de una medida coercitiva en un proceso altamente dependiente de la colaboración o vulnerabilidad del obligado.

---

[5] *Blockchain* se puede definir como una tecnología que almacena información en bloques conectados entre sí en orden cronológico. En el caso de las criptomonedas, esos bloques contienen principalmente transacciones válidas. Cada bloque incorpora un *hash* del bloque anterior –una función resumen generada a partir de su contenido–, lo que garantiza que todos los bloques estén encadenados de forma segura. Si alguien intentara modificar un bloque, cambiaría su *hash*, rompiendo la cadena y revelando el intento de alteración. Para una mayor comprensión del funcionamiento de la *blockchain* se recomienda consultar: Bonsón y Bednárová (2018); Parrondo (2022); Preukschat *et al.* (2017); y Rodríguez (2019).

[6] No obstante, como apunta González de Frutos (2018, p. 26): «el anonimato no es absoluto porque todas las transacciones están asociadas con usuarios identificados por una dirección IP, lo que ha llevado a hablar más bien de seudónimo».

[7] El carácter anónimo o pseudoanónimo de las operaciones resulta muy problemático a efectos de su control, pues, a pesar de que se ha avanzado mucho en las técnicas de desanonimización, han aparecido nuevas monedas virtuales con nula trazabilidad, como la conocida como *monero*.

[8] La criptografía de clave pública o asimétrica sustenta todo el proceso de generación de direcciones y gestión de carteras. Por medio de estos sistemas, el usuario posee dos claves, una pública y otra privada, de cuya combinación se obtendrá la dirección pública de los criptoactivos. La clave privada es la que se emplea en la firma, sin la cual es imposible hacer un movimiento de los criptoactivos. Véase Diffie y Hellman (1976).

- Volatilidad y falta de respaldo institucional: con carácter general, el valor de los criptoactivos fluctúa de forma extrema en función de la oferta y demanda del mercado. Al no estar respaldados por bancos centrales ni integrados en el sistema financiero tradicional, carecen de un valor facial estable, lo que dificulta su valoración en el momento del embargo o la ejecución forzosa[9]. No obstante, un tipo concreto de criptoactivos, denominados *stablecoins*, no presentan esta volatilidad, pues, mediante reservas financieras, replican el valor de una moneda fiduciaria, como el caso de las *stablecoins* USDT y USDC, referenciadas ambas al dólar estadounidense[10].
- Dimensión transnacional y accesibilidad global: los criptoactivos pueden adquirirse, transmitirse y custodiarse en cualquier lugar del mundo sin necesidad de intermediarios físicos o institucionales. Esta globalidad plantea un desafío evidente para los sistemas jurídicos nacionales, particularmente, en lo relativo a la eficacia extraterritorial de medidas cautelares o ejecutivas.

Estas características no solo revelan la singularidad técnica de los criptoactivos frente a otras formas de patrimonio, sino que ponen de manifiesto la necesidad de adaptar los instrumentos jurídicos clásicos –y, en particular, las técnicas de embargo previstas en los procedimientos de recaudación– a una realidad tecnológica en permanente evolución. El régimen jurídico vigente, pensado para bienes tangibles o derechos tradicionalmente estructurados, se muestra insuficiente ante activos cuyo acceso depende del conocimiento de claves criptográficas, cuya localización puede ser internacional y cuyo valor es altamente volátil. Todo ello obliga a repensar o reformular el concepto mismo de «embargabilidad» en el contexto digital.

2.2. Clasificación de los criptoactivos: enfoque funcional y normativa europea

Uno de los aspectos más relevantes para la regulación fiscal de los criptoactivos es su correcta clasificación. El Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2023, relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) 1093/2010 y (UE) 1095/2010 y las Directivas 2013/36/UE y (UE) 2019/1937

[9] Un ejemplo de esta alta volatilidad se aprecia en el valor del *bitcoin*. Según la información facilitada en la página web coinmarketcap.com, a fecha 1 de enero de 2025, el valor del bitcoin era de 93.425,10 dólares, mientras que, a fecha de cierre de este trabajo, 3 de mayo de 2025, el valor del bitcoin alcanzaba los 96.282,89 dólares. Sin embargo, un año antes, el 3 de mayo de 2024, el valor estaba en 59.122,30 dólares. Sobre las causas y riesgos de esta alta volatilidad, véanse: Grant y Hogan (2015); Rey Miró *et al.* (2023); y Urquhart (2016).

[10] Véase Baughman *et al.* (2022).

(Reglamento MiCA), constituye la piedra angular del nuevo marco regulador europeo. Una de sus principales aportaciones consiste en ofrecer una definición unitaria de «criptoactivo» como «una representación digital de valor o derechos que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro descentralizado o una tecnología similar» (art. 3), y clasificar los criptoactivos en tres grandes categorías en función de su diseño y finalidad[11]:

- Fichas de dinero electrónico (*e-money tokens*): criptoactivos cuyo objetivo es mantener un valor estable en relación con una única moneda oficial. Un ejemplo serían los anteriormente citados USDT y USDC.
- Fichas referenciadas a activos (*asset-referenced tokens*): buscan estabilizar su valor en relación con uno o varios activos, incluidos otros criptoactivos, derechos u objetos de referencia. Un ejemplo de ello sería la criptomoneda DAI, que tienen como colateral otro criptoactivo, en concreto *ether*, pero que replica el valor del dólar.
- Otros criptoactivos (*utility tokens*, criptomonedas sin respaldo, etc.): no se encuadran en ninguna de las dos categorías anteriores e incluyen, por ejemplo, *tokens* de acceso a servicios o redes, o criptomonedas como *bitcoin* y *ether*[12], que no están respaldadas por activos ni tienen como objetivo principal la estabilidad de valor.

La importancia de esta clasificación no es solo conceptual, sino práctica: es la que adopta, con carácter general, la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC 8), al establecer un nuevo marco de intercambio automático de información entre autoridades fiscales sobre los criptoactivos. Así se recoge expresamente en el considerando 7 de la propia DAC 8, que remite al Reglamento MiCA para definir el concepto y la tipología de los criptoactivos[13]. Por tanto, la clasificación introducida por MiCA constituye el eje vertebrador tanto del régimen sustantivo como del régimen fiscal de los criptoactivos en la Unión Europea, al ser asumida expresamente por DAC 8 como referencia técnica para definir el objeto de las obligaciones de información tributaria que establece.

---

[11] Si bien no todos los criptoactivos son susceptibles de encuadrarse dentro de una sola categoría, pues algunos son susceptibles de clasificación híbrida. Véase Guzmán Raja y Guzmán Raja (2023, pp. 141-146).

[12] Es habitual encontrar referencias a *Ethereum* como criptomoneda. Sin embargo, esta referencia es incorrecta porque *Ethereum* es la *blockchain* en la que se sustenta *ether*, que es la criptomoneda.

[13] No obstante, hay que tener en cuenta que el Reglamento MiCA es limitado en su ámbito y no es suficiente para regular todo el sistema. Entre otras carencias, no se aplica a *tokens* no fungibles (NFT), que son criptoactivos que representan activos únicos (por ejemplo, arte digital, coleccionables), pero que en el mercado de criptoactivos pueden llegar a tener un alto valor. Sin embargo, la DAC 8 sí incluye a estos NFT. Otro aspecto que hoy en día se escapa del marco normativo de MiCA son los protocolos cuya gobernanza reside en los poseedores de *tokens* de consenso; en estos casos, los cambios e implementaciones se votan de forma representativa. Son las conocidas como organizaciones autónomas descentralizadas (DAO) que, en algunos casos, gestionan algún criptoactivo. Véase Atzori (2015).

2.3. Funcionamiento: del *wallet* al *exchange*

Para comprender las posibilidades jurídicas de intervención sobre los criptoactivos, es clave entender su funcionamiento práctico. Estos activos se gestionan mediante claves criptográficas a través de *wallets* (monederos digitales), que permiten su custodia y uso. La compraventa y el intercambio se realizan, en su mayoría, a través de plataformas de intercambio digital o *exchanges*, que pueden ser centralizados o descentralizados.

En los epígrafes siguientes se abordarán los elementos técnicos más relevantes –*wallets* y *exchanges*– para analizar las implicaciones jurídicas que conlleva su localización, bloqueo y realización en supuestos de embargo o decomiso.

2.3.1. *Wallets*: custodia de los criptoactivos

Para operar con criptoactivos, el usuario necesita generar una dirección pública (*address*) mediante la combinación de un par de claves pública y privada. La *address* es un código alfanumérico único que actúa como dirección pública para enviar o recibir fondos[14] y que se almacena en la *wallet* o billetera digital, que funciona como un monedero electrónico en el que se alojan las direcciones públicas. Cuando se desea realizar una transacción, el emisor necesita conocer la dirección pública del destinatario –la *address*– y la cadena verifica el saldo disponible, pues, de no haber saldo, la transacción se invalidará[15]. Una vez validada por la red *blockchain*, si cumple los requisitos que marque el estándar, la transacción queda registrada de forma irreversible.

De esta forma, las *wallets* permiten almacenar y gestionar direcciones públicas –*address*– y así transferir criptoactivos. Su función es comparable, en cierto modo, a una cuenta bancaria, pero con diferencias clave: la *wallet* no es un banco ni un intermediario, sino una herramienta criptográfica que da acceso a los activos. Es decir, las *wallets* no almacenan monedas como tal, sino las claves que permiten operar con ellas. Se distinguen dos grandes tipos, según la forma en la que se custodian las claves pública y privada:

- *Wallets* con custodia: son aquellas en las que la custodia del par de claves del usuario se efectúa por un tercero, que es el proveedor de servicios. La operativa se podría equiparar a la forma en la que las entidades financieras custodian los fondos que les entregan sus clientes. El usuario, al igual que en la banca digital,

[14] De estas claves, dependiendo de la *blockchain*, se pueden derivar otras direcciones públicas, pero, en cualquier caso, siempre se administrarán por el par de claves originario.

[15] Criptográficamente, el proceso consiste en cifrar determinados fondos con la clave pública del destinatario y firmar la transacción con la clave privada del emisor.

accede a una plataforma web desde la que puede emitir órdenes, identificándose con el sistema que el proveedor haya determinado. En estos casos, el usuario no tiene acceso a las claves públicas ni privadas de las direcciones. De ahí la máxima entre usuarios experimentados: *Not your keys, not your crypto*. Este modelo de custodia implica que los activos pueden ser técnicamente embargados con mayor facilidad por parte de la Administración, dado que basta con requerir la colaboración de la plataforma que custodia los fondos, con una operativa similar a la desarrollada con las entidades financieras tradicionales.

- *Wallets* sin custodia: son aquellas en las que el control de las claves recae directamente sobre el usuario. Si las pierde, pierde también el acceso a sus fondos. Este tipo de *wallets* es *software* que permite restaurar las *address* a través de la clave privada o de la frase semilla[16]. Es importante destacar que, en este caso, el usuario puede acceder a los criptoactivos empleando distintas *wallets*, es decir, distintos programas informáticos que permiten custodiar claves. Esta característica dificulta que terceros –incluida la Administración– puedan acceder a los fondos, lo que entorpece en la práctica cualquier intento de embargo o intervención sin la colaboración del propietario[17].

Cabe un segundo tipo de distinción, basada en la conexión a internet:

- *Hot wallets*: están conectadas a internet y pueden presentarse como aplicaciones móviles, extensiones de navegador o plataformas web. Son más accesibles, pero también más vulnerables a ciberataques. Las *hot wallet* pueden ser con custodia (es la *wallet* la que controla las claves privadas), como Binance Wallet, Coinbase Wallet o Kraken Wallet, o sin custodia (es el usuario el que conserva el control exclusivo de sus claves privadas), como Trust Wallet, MetaMask o Exodus.
- *Cold wallets*: son dispositivos físicos sin conexión a internet, como un dispositivo USB o los conocidos Ledger Nano S/X, Trezor o incluso *paper wallets* (hojas impresas con claves y códigos QR). Ofrecen mayor seguridad, ya que reducen el riesgo de hackeo, pero también presentan dificultades prácticas para su localización o acceso en procedimientos de embargo o decomiso, especialmente, si la clave privada no se entrega voluntariamente por el titular.

---

[16] Combinación de 12 a 24 palabras en inglés, aleatorias, que nacen de la combinación criptográfica de la clave privada y que permite recuperar la *address*. El objeto de la frase semilla o *seed* es hacer más sencillo el almacenamiento por humanos de la clave privada.

[17] No obstante, en este punto es preciso destacar que entidades como Tether Limited pueden cambiar este panorama. Aunque las *wallets* sin custodia dificultan la intervención, Tether, como emisor centralizado de un criptoactivo (USDT) anclado al dólar, ha demostrado su capacidad para congelar fondos en direcciones concretas. Esta posibilidad de intervención técnica, si bien excepcional, puede ser clave en procedimientos de embargo o decomiso cuando se identifiquen *wallets* vinculadas a criptoactivos emitidos por entidades con capacidad de respuesta, como es el caso de Tether.

2.3.2. *Exchanges*: plataformas para operar con criptoactivos

A diferencia de las *wallets*, que se limitan a custodiar y transferir activos, los *exchanges* permiten comprar, vender o intercambiar criptoactivos, así como convertirlos en moneda fiduciaria. Los *exchanges* se dividen en dos grandes categorías:

- *Exchanges* centralizados (CEX): como Binance, Coinbase, Bit2Me, Bitstamp, Kraken o KuCoin. En ellos, el usuario debe registrarse e identificarse mediante el procedimiento *Know Your Customer* (KYC). Estas plataformas actúan como intermediarios que custodian los fondos del cliente. Debido a su naturaleza jurídica –entidades registradas con sede física–, pueden ser requeridos por la Administración tributaria para colaborar en la ejecución de embargos sobre criptoactivos, ya sea mediante la identificación de saldos, la inmovilización de activos o su posterior realización. Esta capacidad operativa los convierte en aliados importantes en el procedimiento de recaudación ejecutiva, así como en actuaciones judiciales de decomiso acordadas en el marco de un proceso penal[18].
- *Exchanges* descentralizados (DEX)[19]: como Uniswap, PancakeSwap, SushiSwap o Curve Finance. Estas plataformas operan directamente sobre la *blockchain* mediante *smart contracts* sin necesidad de registro, identificación ni custodia de fondos[20]. El usuario simplemente conecta su *wallet* y realiza las operaciones de forma automática. Esta estructura, basada en tecnología *peer-to-peer* (P2P), convierte a los propios particulares en gestores de la transacción, lo que dificulta enormemente la identificación de los intervinientes[21]. Precisamente por esta razón, los DEX no tienen capacidad para facilitar la ejecución de un embargo, al no custodiar fondos ni disponer de información identificativa de los usuarios. Si bien pueden resultar útiles para el rastreo y trazabilidad de movimientos en la *blockchain*, su utilidad para la intervención directa sobre criptoactivos embargables es prácticamente nula.

Atendiendo al funcionamiento de las *wallets* y de los *exchanges*, se concluye que las posibilidades de intervención administrativa sobre criptoactivos de los contribuyentes se concentran de forma efectiva en dos supuestos: (i) las *wallets* con custodia, en las que un

---

[18] Los *exchanges* centralizados, aunque suelen prestar sus servicios de manera *online*, en ocasiones también ofrecen casas de cambio presenciales, conocidas como *bitcoin stores* o cajeros al estilo de banca tradicional.

[19] Los DEX forman lo que comúnmente se conoce como finanzas descentralizadas (o DeFi por sus siglas en inglés), cuya característica principal es su operativa mediante contratos inteligentes (o *smart contracts*) de forma determinista y autónoma.

[20] Véase Quesada López (2021, p. 8).

[21] Véase Navas Blázquez (2023, pp. 366).

tercero administra las claves, y (ii) los *exchanges* centralizados, que actúan como intermediarios con capacidad operativa y legal para colaborar con la Administración. Por el contrario, los *exchanges* descentralizados, al igual que las *wallets* sin custodia, presentan importantes obstáculos para colaborar activamente en el embargo o el decomiso de activos, aunque sí pueden tener relevancia como fuente de información en labores de investigación y seguimiento de operaciones.

A modo de resumen, en la siguiente tabla se presenta una visión comparativa de las principales características jurídicas y operativas de los distintos tipos de *wallets* y *exchanges*:

Tabla 1. **Tipos de *wallets* y *exchanges***

Elemento	Descripción	Ejemplos	Facilidad de intervención administrativa
Wallet con custodia	Un tercero (p. ej., una plataforma) custodia las claves privadas del usuario.	Binance Wallet, Coinbase Wallet, Kraken Wallet.	Alta: posible embargo solicitando la colaboración de la plataforma.
Wallet sin custodia	El usuario gestiona sus propias claves privadas. Si las pierde, pierde acceso a los fondos.	MetaMask, Trust Wallet, Exodus.	Muy baja: intervención solo posible con colaboración del propietario.
Hot wallet	*Wallet* conectada a internet. Permite fácil acceso, pero es más vulnerable.	MetaMask, Trust Wallet, extensiones en navegador.	Depende de si es con o sin custodia.
Cold wallet	*Wallet* sin conexión a internet, como *hardware* físico. Mayor seguridad, pero más difícil de localizar.	Ledger Nano S/X, Trezor, *paper wallets*.	Muy baja: acceso solo si se conoce y entrega la clave privada.
Exchange centralizado (CEX)	Plataforma que intermedia en la compraventa. Custodia los fondos.	Binance, Coinbase, Kraken, Bit2Me.	Alta: embargable mediante requerimiento a la plataforma.
Exchange descentralizado (DEX)	Plataforma sin intermediarios, opera mediante *smart contracts*. No requiere identificación ni custodia fondos.	Uniswap, PancakeSwap, SushiSwap.	Nula: no es posible ejecutar embargos ni identificar usuarios.

Fuente: elaboración propia.

3. La embargabilidad de los criptoactivos en el procedimiento de apremio

Una vez analizados los aspectos técnicos y operativos de los criptoactivos, es necesario examinar su naturaleza jurídica como posibles objetos de embargo en el procedimiento de apremio tributario. Esta calificación no es solo una cuestión teórica, sino un requisito imprescindible para que la Administración pueda intervenir eficazmente sobre ellos. El análisis debe centrarse en determinar si los criptoactivos pueden considerarse bienes o derechos embargables conforme al marco normativo vigente y si se encuadran en las categorías previstas en el artículo 169 de la LGT.

3.1. Determinación de su naturaleza jurídica como bien embargable

El punto de partida para evaluar la viabilidad del embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio tributario es su adecuada calificación jurídica. Como se ha indicado en el epígrafe anterior, la reciente normativa europea, en particular el Reglamento MiCA, ha reconocido expresamente que los criptoactivos no forman una categoría jurídica unitaria y se ha establecido una clasificación tripartita que puede tomarse como base para delimitar la naturaleza jurídica de los criptoactivos[22]:

- Fichas de dinero electrónico (*e-money tokens*): son criptoactivos cuyo valor se refiere a una única moneda fiduciaria. Deben emitirse por una entidad de crédito o una entidad de dinero electrónico debidamente autorizada e incorporan un derecho de crédito frente al emisor y un derecho de reembolso por su valor nominal. Por ello es posible equipararlos, en términos jurídicos, al dinero electrónico regulado por la Directiva 2009/110/CE, transpuesta al ordenamiento interno mediante la Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico. Dicha ley exige en el artículo 1 que el dinero electrónico: (i) esté emitido por una entidad autorizada; (ii) represente un crédito frente al emisor; y (iii) esté expresado en moneda fiduciaria. Estas condiciones se cumplen plenamente en las fichas de dinero electrónico, tal y como aparecen configuradas en el Reglamento MiCA, lo que justifica que su naturaleza jurídica sea la de instrumentos electrónicos de pago.
- Fichas referenciadas a activos (*asset-referenced tokens*): su objetivo es mantener un valor estable mediante su vinculación a una cesta de activos subyacentes

[22] Esta clasificación funcional de la naturaleza jurídica de los criptoactivos de la calificación realizada por el Reglamento MiCA también se pone de manifiesto y se examina con detalle por Martos García (2023, pp. 28 y ss.).

(divisas, materias primas, otros criptoactivos, etc.). A diferencia de las anteriores, no están referenciadas a una sola moneda, sino a una combinación de elementos. Incorporan derechos patrimoniales frente al emisor, como el derecho a reembolso en función del valor de los activos de reserva o a percibir beneficios en ciertos casos. En consecuencia, pueden asimilarse, según su configuración, a valores negociables o instrumentos financieros, especialmente, cuando son susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en mercados financieros. Su representación mediante tecnología *blockchain* no impide que, desde un punto de vista funcional, cumplan las funciones propias de los valores mobiliarios anotados en cuenta, ya que ambos constituyen formas de representación electrónica de derechos patrimoniales, permiten su transmisión segura y eficaz entre múltiples titulares, son divisibles y homogéneos y están diseñados para su negociación en mercados secundarios. Además, el propio Reglamento MiCA reconoce que ciertos criptoactivos pueden tener una funcionalidad económica y jurídica equiparable a la de los instrumentos financieros cuando confieren derechos patrimoniales transmisibles y están destinados a circular en condiciones de liquidez y fungibilidad.

- Criptoactivos no referenciados ni respaldados (como *bitcoin* o *ether*): no garantizan un derecho frente a tercero alguno ni están vinculados a un activo subyacente. Su creación no requiere la entrega de moneda fiduciaria a cambio y su valor depende exclusivamente de la oferta y la demanda del mercado. Con carácter general, no existe una entidad emisora responsable[23] ni posibilidad de reembolso garantizado, lo que los diferencia radicalmente del dinero electrónico y de los valores mobiliarios. Tanto el TS, en la Sentencia 2109/2019, de 20 de junio[24], como la DGT, especialmente a partir de diversas consultas vinculantes emitidas en 2018[25], los

[23] Aunque, como se indica, con carácter general, no hay una entidad emisora responsable, comienzan a existir casos en los que sí hay una entidad emisora que obedece a peticiones, como es el caso de Tether, que en su web indica que solo emite nuevos *tokens* «cuando los solicitan y "compran" los clientes que han seguido nuestro estricto procedimiento KYC» (https://tether.to/es/legal/?tab=law-enforcement-requests).

[24] La sala se refiere al *bitcoin* definiéndolo como «un activo patrimonial inmaterial, en forma de unidad de cuenta definida mediante la tecnología y criptografía denominada *bitcoin*, cuyo valor es el que cada unidad o su porción alcance por el concierto de la oferta y la demanda».

[25] La DGT, pese a haber mantenido inicialmente un criterio vacilante respecto a la calificación jurídica de las criptomonedas, ha ido consolidando progresivamente una posición clara. Entre otras, en las Consultas V0999/2018, de 18 de abril; V1149/2018, de 8 de mayo; V1948/2021, de 21 de junio; y V2179/2022, de 7 de octubre, define expresamente las criptomonedas como «bienes inmateriales, intercambiables y no considerados moneda de curso legal», y de esta manera contribuye a perfilar su naturaleza jurídica en el ámbito tributario interno como activos patrimoniales de carácter inmaterial. No obstante, en el ámbito del IVA, la DGT ha asumido la interpretación sostenida por el TJUE en la Sentencia de 22 de octubre de 2015 (asunto C-264/14), en la que se equiparan las monedas virtuales a «divisas» a efectos de aplicar la exención prevista en el artículo 135.1 e) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA. González de Frutos (2018, p. 23) observa que, si bien dicha interpretación puede considerarse forzada, el TJUE optó por ella con el fin de evitar la complejidad que para el mercado habría supuesto la

han calificado como activos patrimoniales inmateriales, sin sustancia física, pero con valor económico, transmisibilidad y liquidez[26].

Como puede observarse, no cabe afirmar que exista una naturaleza jurídica única aplicable a todos los criptoactivos. La calificación debe realizarse caso por caso, conforme al principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, atendiendo a la estructura técnica, la función económica y el régimen jurídico de cada criptoactivo. Sin embargo, esta pluralidad de naturalezas jurídicas no impide afirmar que todos ellos poseen valor económico, transmisibilidad y capacidad de disposición, por lo que se puede sostener que constituyen bienes patrimoniales embargables, en los términos exigidos por el artículo 169 de la LGT[27].

3.2. Tratamiento actual y proyectado en el marco de la LGT

Delimitada ya la naturaleza patrimonial de los criptoactivos y su aptitud general para ser objeto de embargo en el procedimiento de apremio, corresponde ahora analizar si el marco normativo vigente contempla efectivamente esa posibilidad y, en su caso, qué aporta el reciente anteproyecto de reforma de la LGT en relación con el embargo de estos activos.

Aunque la finalidad general de la DAC 8 ya se ha abordado con anterioridad, conviene insistir en que dicha directiva no regula el embargo de criptoactivos ni introduce nuevas facultades ejecutivas para las Administraciones tributarias. Su función es exclusivamente informativa y de trazabilidad, lo que puede facilitar la identificación de activos, pero no constituye fundamento jurídico suficiente para su embargo. Afirmar, como se ha sostenido en

sujeción sin exención, dada la dificultad inherente a la determinación de la base imponible y del importe deducible del IVA en este tipo de operaciones. Montesinos Oltra (2022, pp. 116), por su parte, indica que el TJUE «pasa de puntillas sobre la cuestión relativa a la auténtica naturaleza del *bitcoin* y a su funcionalidad como medio de pago». En el ámbito interno, esta equiparación en el IVA a las «divisas» contrasta con el tratamiento que los criptoactivos reciben en otros tributos, en los que se les reconoce una naturaleza de activos intangibles, consolidando en el ordenamiento interno una calificación sustantiva distinta basada en su esencia económica y jurídica.

26 En el mismo sentido, véanse Gómez Jiménez (2014, pp. 93-97); Martos García (2023, pp. 28 y ss.); Montesinos Oltra (2022, pp. 117 y ss.); Romero Flor (2022); y Yermack (2015). Por el contrario, entienden que su naturaleza jurídica se asemeja al dinero, aunque legalmente no pueden considerarse como tal: Pedreira Menéndez y Álvarez Pérez (2018) y Sedeño López (2020, p. 120).

27 Señala Dago Elorza (2004, pp. 1135-1136) que los requisitos para que un bien sea embargable son: «la titularidad del derecho o pertenencia de este a la persona contra la que se ha despachado la ejecución», «la patrimonialidad o contenido económico del derecho» y «la alienabilidad o susceptibilidad de que el derecho pueda ser válidamente transmitido en vía de realización forzosa». Estos requisitos se cumplen en el caso de los criptoactivos, ya que tienen valor económico, pueden ser transmitidos y, en determinados supuestos –especialmente cuando están depositados en plataformas centralizadas–, puede acreditarse su titularidad y hacerse efectiva su realización forzosa.

algunos foros, que, gracias a la DAC 8, la Administración tributaria «puede por fin embargar criptomonedas» resulta incorrecto por dos motivos: en primer lugar, porque la directiva no contempla medidas de apremio; en segundo lugar, porque hay buenas razones para sostener que la normativa interna en vigor ya permite el embargo de criptoactivos.

En efecto, el artículo 169.1 de la LGT establece con carácter general que «la recaudación en vía de apremio se efectuará mediante el embargo de bienes y derechos del obligado tributario». Esta referencia genérica a «bienes y derechos» no excluye en modo alguno los criptoactivos. Como se ha señalado en el epígrafe anterior, ya sean calificados como dinero electrónico, instrumentos financieros o, de modo más genérico, activos patrimoniales inmateriales, poseen valor económico, transmisibilidad y liquidez, por lo que entran sin dificultad dentro de esta categoría[28].

El verdadero problema no es, por tanto, su embargabilidad en abstracto, sino su ubicación dentro del orden de prelación de bienes embargables, regulado en el artículo 169.2 de la LGT. Este precepto ordena los bienes a embargar según dos criterios: la mayor facilidad para su enajenación y la menor onerosidad para el obligado[29]. En la redacción vigente, la letra b) contempla el embargo de «créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo». Según el apartado 3 del artículo 169, a efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Consecuentemente, en esta categoría de efectos, valores o derechos realizables a corto plazo es razonable incluir, al menos, las criptomonedas fungibles (como *bitcoin*, *ether* o similares) por diversas razones:

- Por su alta liquidez y cotización continua en mercados especializados, lo que permite su conversión prácticamente inmediata en euros u otras divisas fiduciarias.
- Porque poseen una estructura de titularidad identificable, al menos técnicamente, a través de claves públicas y privadas.
- Porque cumplen una función económica análoga a la de activos financieros embargables, al ser utilizados como medio de pago, inversión o transmisión patrimonial.

Esta ubicación en el orden de prelación tampoco impide que algunos criptoactivos cuya naturaleza jurídica pueda calificarse como dinero electrónico, referidos en el epígrafe anterior, puedan integrarse, desde un punto de vista funcional, en la categoría prevista en la

[28] En el ámbito penal tampoco se pone en duda la embargabilidad de los criptoactivos. Véanse González López (2024) y Navas Blázquez (2023, p. 366).

[29] Véase Dago Elorza (2004, pp. 1150-1152).

letra b). Ciertamente, a pesar de tal calificación, estos criptoactivos mantienen una alta liquidez, son plenamente transmisibles en mercados organizados y su realización puede producirse en el acto o en plazos breves mediante su conversión en euros u otras monedas de curso legal. Por tanto, el hecho de que, formalmente, se asimilen al dinero electrónico no impide que, por sus características operativas y patrimoniales, puedan considerarse «valores o derechos realizables a corto plazo» a efectos del embargo. A mayor abundamiento, la LGT no exige que estos valores estén emitidos o depositados en una entidad financiera tradicional, sino que sean económicamente realizables en condiciones normales, lo cual se cumple en estos casos.

No obstante, esta interpretación –fundada en una lectura funcional y extensiva del art. 169.2– puede no resultar aplicable a todos los criptoactivos sin distinción. Algunos tipos, como los *utility tokens* o ciertos *non-fungible tokens* (NFT), presentan una liquidez, trazabilidad o valor de realización mucho más inciertos, lo que dificulta su inclusión en las categorías actuales.

Es precisamente en este contexto donde se inserta la reforma proyectada del artículo 169.2 de la LGT. El anteproyecto de 2024 introduce una nueva letra i) que menciona expresamente los «criptoactivos que no se correspondan con bienes o derechos incluidos en el resto de las letras de este apartado». Esta nueva categoría no crea la embargabilidad *ex novo*, sino que pretende clarificar el lugar que deben ocupar aquellos criptoactivos que no puedan integrarse en las categorías ya existentes. De acuerdo con la propuesta legislativa, estos activos se embargarían tras los bienes muebles o semovientes (letra h) y antes que los créditos o derechos realizables a largo plazo (letra j). Con ello, se puede afirmar que la reforma del artículo 169.2 de la LGT no introduce una novedad sustancial en términos de facultades de embargo, sino que ordena la prelación de bienes de modo que aquellos criptoactivos que no puedan encuadrarse en la letra b) deberán incluirse en la nueva letra i)[30].

[30] Como se ha indicado previamente, a la fecha de presentación de este trabajo, la reforma de la LGT se encontraba en fase de anteproyecto; a la fecha de publicación ya se había difundido el proyecto de ley. Dicho proyecto introduce una nueva prelación de embargos con el siguiente orden:

a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito, entidades de pago y entidades de dinero electrónico.
b) Criptoactivos incluidos dentro del ámbito de aplicación del Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2023, relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) n.º 1093/2010 y (UE) n.º 1095/2010 y las Directivas 2013/36/UE y (UE) 2019/1937.
c) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
d) Sueldos, salarios y pensiones.
e) Bienes inmuebles.
f) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
g) Establecimientos mercantiles o industriales.
h) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.

No obstante, en relación con el orden de prelación de los bienes embargables, resulta oportuno realizar dos precisiones adicionales. En primer lugar, que el artículo 169.2 de la LGT permite que la Administración y el obligado tributario acuerden un orden de embargo distinto al legalmente establecido. Pero esta posibilidad queda inmediatamente condicionada por lo dispuesto en el apartado 4, según el cual, dicho orden alternativo solo será válido cuando los bienes ofrecidos garanticen «el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud» que los bienes que deben ser embargados con carácter preferente, sin causar perjuicio a terceros[31]. Bajo este criterio, no parece jurídicamente viable acordar con el obligado tributario el embargo de criptoactivos con carácter prioritario frente al dinero en efectivo o en cuentas bancarias, ya que este último medio de pago asegura, por su naturaleza, una mayor celeridad y certeza en la ejecución. Por el contrario, podría defenderse, al menos en abstracto, una alteración del orden en sentido inverso, y permitir al obligado solicitar el embargo de otros bienes –como salarios o incluso inmuebles– con anterioridad a los criptoactivos, siempre que se acredite que garantizan el cobro en condiciones similares. Sin embargo, esta posibilidad también debe matizarse, ya que determinados criptoactivos presentan una capacidad de conversión inmediata en moneda fiduciaria, lo que les otorga un alto potencial de realización, si bien su ejecución efectiva en el marco del procedimiento de apremio dependerá, en la práctica, del modo concreto en el que se articule la realización de los criptoactivos.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que el propio artículo 169.4 de la LGT establece que, «en todo caso», se embargarán en último lugar aquellos bienes cuya traba requiera la entrada en el domicilio del obligado tributario[32]. Como se señaló en el primer epígrafe de este trabajo, los criptoactivos pueden almacenarse de distintas maneras y una de ellas son los dispositivos físicos desconectados de internet (*cold wallets*), como memorias USB, *hardware wallets* o documentos impresos con claves privadas, que se pueden hallar dentro del ámbito protegido del domicilio constitucionalmente inviolable. En estos supuestos, incluso si el activo en cuestión fuera teóricamente realizable a corto plazo, su embargo efectivo

---

i) Bienes muebles y semovientes.

j) Criptoactivos distintos de los recogidos en la letra b).

k) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

Como puede apreciarse, el legislador sitúa en segundo lugar los criptoactivos recogidos en el Reglamento MiCA y relega el resto de los criptoactivos a la letra j). De confirmarse esta redacción, la embargabilidad de los criptoactivos MiCA precederá a la de los créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo, lo que refuerza su utilización preferente en la traba cuando concurran varios bienes embargables, sin perjuicio de los principios de proporcionalidad y suficiencia del embargo que rigen la ejecución. Este rediseño, de notable impacto práctico, prioriza la rápida realizabilidad de los criptoactivos regulados y refuerza la exigencia de ajustes reglamentarios y operativos, así como una coordinación efectiva con los proveedores de servicios de criptoactivos autorizados.

31 Véase Tejerizo López (2006, pp. 185 y ss.).

32 Véase Dago Elorza (2004, pp. 1194 y ss.).

quedaría pospuesto hasta el final de la prelación, en cumplimiento de la protección reforzada del domicilio del contribuyente.

En suma, aunque la referencia expresa a los criptoactivos en el artículo 169 de la LGT supone el reconocimiento explícito de estos activos intangibles en la LGT, lo cierto es que su embargabilidad ya podía sustentarse en el marco normativo vigente, especialmente, en el caso de criptoactivos con valor de mercado y alta liquidez. La reforma proyectada no introduce una nueva potestad, sino que clarifica su aplicación y precisa su ubicación dentro del orden de prelación de bienes embargables. En este contexto, el verdadero desafío no reside en reconocer la posibilidad jurídica del embargo, sino en diseñar un marco reglamentario específico que permita su ejecución efectiva, garantizando su localización, inmovilización, custodia y realización forzosa, a través de la modificación del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR). Sin este desarrollo técnico y normativo, la previsión legal corre el riesgo de ser inoperante en la práctica[33]. Por ello, el epígrafe siguiente se centra en analizar los principales obstáculos operativos que plantea la ejecución real del embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio tributario y en realizar propuestas concretas de reforma del RGR.

4. Particularidades del embargo de criptoactivos: fases operativas, desafíos y propuesta de reforma del RGR

Constatado que el marco normativo vigente –y la reforma proyectada del art. 169.2 de la LGT– permite el embargo de criptoactivos, particularmente, en el caso de criptomonedas líquidas, la cuestión decisiva ya no es su viabilidad jurídica, sino su ejecución práctica. En otras palabras, el verdadero reto no es normativo, sino técnico y operativo: localizar estos activos, garantizar su inmovilización, asegurar su custodia y proceder a su realización efectiva plantea obstáculos inéditos en comparación con los bienes tradicionales.

El procedimiento de apremio y el RGR se diseñaron para bienes tangibles o derechos tradicionales, por lo que no contemplan las especificidades de los criptoactivos, que son descentralizados, volátiles e intangibles. Por ello, la integración de estos activos en la fase recaudatoria exige una reforma en profundidad del RGR.

En esta línea, el pasado 30 de abril de 2025 se publicó el documento sometido a trámite de consulta pública previa sobre el desarrollo reglamentario para la trasposición de la DAC 8,

[33] Como afirma Pérez de Vega (1998, pp. 61-62), dado que el procedimiento de apremio constituye uno de los medios para la satisfacción del interés general «para hacer efectiva dicha satisfacción se ha de posibilitar a la Administración no sólo la creación de situaciones jurídicas, sino también la ejecución material de las mismas a fin de poder realizar así el interés público en ellas implícito».

en el que se insiste de forma reiterada en la necesidad de adaptar el RGR a las especificidades del embargo de criptoactivos[34].

Teniendo en cuenta las insuficiencias del régimen vigente, en el presente epígrafe se abordan las fases operativas del embargo de criptoactivos –localización, inmovilización, custodia y realización– y, a partir del diagnóstico de sus principales dificultades, se formulan propuestas concretas de reforma del RGR orientadas a garantizar la eficacia del procedimiento sin menoscabar la seguridad jurídica ni la integridad de los activos intervenidos[35].

4.1. Fase de localización

La primera condición para que un embargo sea eficaz es la correcta identificación del bien o derecho sobre el que debe recaer la traba y la certeza de su titularidad. En el caso de los criptoactivos, esta fase presenta una complejidad operativa y jurídica singular, ya que estos activos no están inscritos en registros centralizados ni vinculados directamente a personas identificables. Su titularidad se articula mediante claves criptográficas gestionadas a través de *wallets*, lo que dificulta su detección por parte de la Administración. A esta dificultad estructural se suman dos factores que amplifican la opacidad:

- El pseudonimato propio de las redes *blockchain*, donde las transacciones son públicas, pero están asociadas únicamente a direcciones alfanuméricas.
- El uso de *cold wallets*, es decir, dispositivos físicos desconectados de internet, imposibles de rastrear sin colaboración del contribuyente.

Ante este panorama, el éxito de la localización depende de la capacidad de la Administración para obtener, procesar y cruzar información fiscal y tecnológica que permita asociar los activos digitales a un contribuyente determinado.

Por ello, frente a estas dificultades técnicas, se han desarrollado diversas herramientas y mecanismos normativos que permiten, al menos parcialmente, afrontar el reto de la localización de los criptoactivos:

---

[34] La consulta pública previa permaneció abierta hasta el 26 de mayo de 2025. Accesible en: https://www.hacienda.gob.es/SGT/NormativaDoctrina/Proyectos/30042025-RD-DAC-8-Consulta-Publica-Previa.pdf

[35] No han perdido vigencia las consideraciones realizadas por Pérez de Vega (1998, pp. 59 y ss.) en relación con la aplicación del principio de seguridad jurídica en el procedimiento de apremio y cómo se proyecta en la actividad ejecutiva de la Administración, que exige «la estrecha observancia por parte de la Administración del principio de legalidad y de los cauces reglados de actuación». Ello pone de manifiesto la necesidad de una regulación específica sobre el embargo de este tipo de activos.

- Obligaciones de suministro de información: la Quinta Directiva en materia de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo (Directiva (UE) 2018/843), traspuesta al ordenamiento interno por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, amplió el ámbito subjetivo de las obligaciones de suministro de información incorporando como sujetos obligados a los proveedores de servicios de activos virtuales y a los proveedores de servicios de cambio de monedas virtuales por monedas fiduciarias. Existe amplio consenso en denominar a estos operadores como VASP (*Virtual Asset Service Providers*), categoría bajo la que se integran las *wallets* con custodia y los *exchanges* centralizados. Su inclusión como sujetos obligados implica que deben cumplir con obligaciones de información equiparables a las impuestas a las entidades financieras tradicionales.

  La Ley 11/2021 estableció que los VASP residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de no residentes deben suministrar información sobre:

  - La totalidad de las monedas virtuales custodiadas, indicando saldos por cada tipo de moneda virtual y, en su caso, en dinero de curso legal.
  - La identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos.
  - Las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia de monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados con ellas, incluyendo una relación nominal de los sujetos intervinientes, con indicación de su domicilio, NIF, clase y número de monedas, precio y fecha de la operación.

  Estas obligaciones se articulan a través de los modelos informativos aprobados reglamentariamente: el modelo 172, para declarar los saldos de monedas virtuales; el modelo 173, para informar sobre operaciones realizadas con criptoactivos; y el modelo 721, para la declaración de tenencia de criptoactivos en el extranjero por residentes fiscales en España, tanto personas físicas como jurídicas.

  No obstante, próximamente los VASP quedarán sometidos a la DAC 8, lo que incrementará sus obligaciones de información. La DAC 8 obliga a los proveedores de servicios sobre criptoactivos –ya estén regulados por MiCA o sean operadores extracomunitarios con clientes en la Unión Europea– a suministrar a las autoridades fiscales información detallada sobre las operaciones realizadas por los usuarios: compraventa, canjes por monedas *fiat*, transferencias de criptoactivos e, incluso, pagos en cripto por valor superior a 50.000 dólares. Esta obligación afecta a todos los criptoactivos utilizados como medio de pago o inversión, incluidos los *tokens* no fungibles (NFT), pero excluye, entre otros, las monedas digitales emitidas por bancos centrales y los *utility tokens* sin función económica.

La trasposición de esta directiva en la normativa interna debe ser inminente, para que entre en vigor el 1 de enero de 2026.

Este flujo de datos –tanto de forma agregada como a través de requerimientos individualizados– permitirá a las autoridades tributarias detectar indicios suficientes para fundamentar medidas de embargo. Consecuentemente, las obligaciones informativas no son solo un instrumento de control *ex post*, sino el verdadero mecanismo habilitante que hace posible la fase inicial del embargo tributario: sin datos, no hay localización; sin localización, no hay traba efectiva.

- Herramientas tecnológicas de rastreo: junto al análisis de la información declarada, las Administraciones tributarias deben incorporar tecnologías de análisis forense de *blockchain*, ya sea mediante recursos propios o en colaboración con otras instituciones[36]. Estas herramientas permiten rastrear flujos de fondos entre direcciones y, mediante técnicas de *clustering*, logran agrupar direcciones públicas generadas por un mismo par de claves, es decir, pertenecientes a una misma entidad. Permiten el análisis de patrones, vincular direcciones de *blockchain* a *exchanges* regulados, donde puede obtenerse información adicional y detectar estructuras complejas o intentos de ocultación mediante el uso de mezcladores u operaciones fraccionadas (*peel chain*)[37]. Aunque estas técnicas no siempre garantizan resultados concluyentes, son fundamentales para completar la información declarativa y aportar indicios relevantes en procedimientos inspectores o recaudatorios.
- Cooperación internacional: dado el carácter transnacional de los criptoactivos, la colaboración entre autoridades fiscales es indispensable. Instrumentos como la Directiva 2011/16/UE y sus modificaciones, las órdenes europeas de investigación, los tratados multilaterales de asistencia mutua o el *Crypto-Asset Reporting Framework* (CARF), promovido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), constituyen herramientas complementarias para acceder a información en otras jurisdicciones y facilitar la identificación y eventual intervención de activos digitales.

En suma, la fase de localización del embargo de criptoactivos exige una estrategia integrada basada en tres pilares: obligaciones informativas robustas, herramientas tecnológicas de rastreo y cooperación administrativa internacional. De estos tres, las obligaciones de suministro de información representan el eje operativo que hace factible la identificación necesaria para iniciar cualquier embargo tributario sobre activos digitales.

---

[36] Un ejemplo de una iniciativa de la Agencia Tributaria en este sentido se refleja en esta noticia: https://es.cointelegraph.com/news/spanish-treasury-wants-to-track-operations-with-cryptocurrencies

[37] Véase Gong *et al.* (2023).

4.2. Fase de bloqueo e inmovilización

Localizar un criptoactivo es solo el primer paso del embargo, pero no garantiza por sí mismo su éxito. Una vez identificada la existencia de criptomonedas o *tokens* atribuibles a un obligado tributario, el objetivo inmediato de la Administración es evitar su transmisión, conversión o destrucción antes de su efectiva traba o realización[38]. Esta fase de bloqueo constituye una etapa clave del procedimiento de apremio, pues su correcta ejecución condiciona la eficacia de la posterior realización del bien embargado.

En este contexto, la diligencia de embargo se configura como la manifestación formal de la voluntad administrativa de trabar un bien determinado. Su importancia ha sido reconocida por el legislador al exigir su documentación expresa, sin la cual no puede considerarse válidamente iniciado el embargo. Esta exigencia formal cobra una especial relevancia cuando se trata de criptoactivos, en la medida en que el acto de embargo debe detallar con precisión la naturaleza del activo digital, su localización técnica –en caso de ser posible– y las instrucciones dirigidas al obligado o a terceros para impedir su disposición.

En la práctica, el aseguramiento de criptoactivos por parte de la Administración tributaria puede variar en función del tipo de *wallet* o servicio en el que se encuentren depositados. Cuando los activos se encuentran en *wallets* con custodia o en *exchanges* centralizados, el obligado tributario no custodia directamente las claves privadas, lo que permite a la Administración dirigir requerimientos de bloqueo a estos proveedores de servicios, que actúan como terceros intermediarios. En tales casos, es esencial que la diligencia de embargo incluya la identificación técnica de la cuenta, el momento exacto del bloqueo y, en su caso, instrucciones adicionales sobre la conservación de los activos, de forma análoga a lo que ya se aplica en el ámbito penal[39].

---

[38] Debe recordarse que, al margen del procedimiento de apremio, la LGT contempla en el artículo 81 la posibilidad de adoptar medidas cautelares de carácter provisional con el fin de asegurar el cobro de las deudas tributarias. Esta posibilidad reviste especial trascendencia en el ámbito de los criptoactivos, dada su naturaleza inmaterial, elevada volatilidad y extraordinaria facilidad de transmisión inmediata y transfronteriza, lo que incrementa notablemente el riesgo de ocultación o despatrimonialización. La ausencia de intermediarios tradicionales y la utilización de claves privadas hacen posible que el obligado tributario sustraiga sus activos digitales del alcance de la Administración con rapidez y sin apenas dejar rastro. En este caso, estas medidas cautelares podrían consistir en la orden de inmovilización de una *wallet* identificada, la prohibición de disposición sobre activos depositados en *exchanges* centralizados o la notificación a los VASP para que bloqueen el acceso a una cuenta o clave privada concreta. No obstante, es preciso tener en cuenta que la aplicación de estas medidas requiere una cuidadosa ponderación y una ejecución técnicamente adecuada, especialmente teniendo en cuenta que el criptoactivo puede sufrir alteraciones de valor relevantes en plazos muy breves, lo que impone una especial diligencia en la gestión del riesgo por parte de la Administración. Véase Cordero González (2014, pp. 107 y ss.).

[39] Véase González López (2024).

Si estos proveedores de servicios tienen sede en España, el requerimiento puede efectuarse directamente conforme a las disposiciones de la LGT y del RGR. En el caso de los VASP establecidos en la Unión Europea, sería necesario canalizar la solicitud mediante mecanismos de cooperación administrativa. Para los situados fuera del ámbito europeo, la única vía posible sería la asistencia jurídica internacional. La identificación previa de la sede del proveedor y la existencia de tratados de colaboración se convierte, por tanto, en un elemento esencial.

En cambio, cuando los criptoactivos se encuentran en *cold wallets* o en *hot wallets* sin custodia, el escenario es mucho más complejo: si el obligado conserva la clave privada, podrá disponer libremente de los activos, al margen de cualquier requerimiento. Por ello, la Administración deberá valorar estrategias complementarias que permitan evitar la elusión del embargo.

4.2.1. Obstáculos jurídicos y técnicos para el aseguramiento de criptoactivos y soluciones operativas

El aseguramiento efectivo de los criptoactivos en el procedimiento de embargo tributario se enfrenta actualmente a una doble barrera: una de naturaleza tecnológica y otra de carácter jurídico.

Desde un punto de vista técnico, el principal reto es la extrema facilidad y velocidad con la que pueden movilizarse estos activos. La arquitectura descentralizada de las criptomonedas permite su transferencia inmediata, sin necesidad de intermediarios y en cualquier momento. Esto implica que la mera notificación de una diligencia de embargo puede bastar para que el obligado traslade sus activos a otra *wallet*, los divida entre múltiples direcciones o los convierta en otros *tokens*, imposibilitando su traba. Por ello, el tiempo se convierte en un factor crítico, en claro contraste con la lentitud inherente al procedimiento de apremio regulado en el RGR.

Desde la perspectiva jurídica, el embargo de criptoactivos custodiados en *exchanges* se encuentra condicionado por las limitaciones del marco normativo vigente. El artículo 170 de la LGT establece que la diligencia de embargo debe notificarse al obligado tributario y, en su caso, a los terceros que ostenten la titularidad, posesión o depósito de los bienes. Bajo esta previsión, los *wallets* con custodia y los *exchanges* centralizados que custodian criptomonedas para sus clientes pueden ser considerados como depositarios, lo que habilita a la Administración tributaria a dirigirles válidamente diligencias de embargo.

No obstante, el artículo 171 de la LGT contempla un régimen específico para el embargo de bienes o derechos situados en entidades de crédito, de depósito y otros intermediarios financieros, lo que permite extender el embargo, sin necesidad de identificación previa, a todos los bienes o derechos del deudor que se encuentren en poder de la entidad

destinataria de la diligencia[40]. El problema radica en que, en su redacción actual, el artículo 171 de la LGT no incluye expresamente a los proveedores de servicios de criptoactivos como posibles destinatarios de estas diligencias con efecto extensivo. Aunque el anteproyecto de reforma actualmente en tramitación propone una ampliación de este precepto a nuevas categorías de intermediarios digitales, su formulación no garantiza de forma clara ni automática la inclusión de todos los *exchanges*: muchos de ellos no son entidades de crédito ni de pago, ni emiten dinero electrónico, por lo que su encaje legal sigue siendo discutible si no se introduce una referencia expresa a los proveedores registrados conforme al Reglamento MiCA[41].

Esta omisión limita de forma significativa la eficacia de la medida de embargo cuando se dirige contra criptoactivos custodiados en *exchanges*. En ausencia de una inclusión expresa, la Administración tributaria no puede extender el embargo de forma automática al conjunto de criptoactivos que el obligado tenga depositados en la plataforma, lo que obliga a identificar previamente cada uno de los bienes embargables o a confiar en la colaboración del *exchange* destinatario.

En consecuencia, y mientras no se reforme expresamente el artículo 171 de la LGT ni se adapte el RGR, la eficacia del embargo de criptoactivos seguirá dependiendo de mecanismos complementarios. Entre ellos, destacan: (i) requerimientos urgentes a *exchanges* cooperativos, especialmente registrados en la Unión Europea, con información técnica precisa sobre el obligado y sus direcciones (*address*); (ii) inmovilización de los activos mediante su bloqueo directo en el VASP o su traslado a *wallets* institucionales, con intervención inspectora o autorización judicial si es necesario; (iii) medidas cautelares personales, como la orden de no disposición o la exigencia de entrega de claves, bajo apercibimiento de sanciones.

4.2.2. Ajustes normativos necesarios en la regulación del embargo en esta fase

El RGR regula actualmente el embargo de bienes y derechos en función de su naturaleza y del orden de prelación del artículo 169.2 de la LGT. Como se ha indicado previamente, las criptomonedas ya pueden ser embargadas, por asimilarse a derechos realizables en el acto o a corto plazo, cuyas normas específicas para su embargo se encuentran en el artículo 81

[40] Véase Serrano Antón (2004, p. 511).

[41] El anteproyecto de reforma del artículo 171 de la LGT permite el embargo de bienes «confiados o entregados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona, entidad de pago, entidad de dinero electrónico o entidad depositaria». Sin embargo, esta redacción no incluye expresamente todos los proveedores de servicios de criptoactivos regulados por el Reglamento MiCA, que también pueden ser entidades financieras previamente autorizadas o empresas registradas conforme al artículo 63 de dicho reglamento.

del RGR. No obstante, dada la previsión específica en el anteproyecto –que distingue entre criptoactivos equiparables a derechos realizables a corto plazo y aquellos que no se encuadran en ninguna otra categoría–, se requieren varias adaptaciones:

- En primer lugar, se recomienda modificar el artículo 81 para introducir un apartado específico sobre criptoactivos realizables en el acto o a corto plazo y dotar de mayor claridad al procedimiento, especialmente, respecto a las diligencias que se deban practicar con *wallets* y *exchanges*, así como a la identificación del titular y la localización de los activos. En concreto, se propone añadir un apartado 4 al artículo 81 con el siguiente contenido:

> 4. Cuando se trate de criptoactivos que tengan la consideración de derechos realizables en el acto o a corto plazo, se practicará el embargo mediante diligencia dirigida al obligado al pago y, en su caso, a la entidad prestadora de los servicios de cambio o custodia en la que se encuentren depositados los activos digitales, requiriendo la inmovilización de estos y la cesión de su control a la Administración. La diligencia deberá identificar el tipo de criptoactivo, la dirección asociada y las claves de acceso (de haberlas) necesarias para su gestión.

- En segundo lugar, se propone crear un nuevo artículo 81 bis que recoja las especialidades del embargo de criptoactivos custodiados en monederos electrónicos no institucionales o descentralizados, con referencia expresa a los requerimientos técnicos y a la colaboración con terceros (como *exchanges*, nodos validadores o custodios externos). El texto que se plantea es el siguiente:

> Artículo 81 bis. Embargo de criptoactivos almacenados en *wallets* sin custodia:
>
> 1. Cuando los criptoactivos se encuentren almacenados en monederos electrónicos no vinculados a proveedores de servicios de activos virtuales (VASP), el órgano de recaudación podrá requerir al obligado al pago la cesión de la clave privada asociada a dichos activos.
>
> 2. En caso de no atenderse dicho requerimiento, el órgano de recaudación podrá solicitar autorización judicial para el registro del domicilio, así como de medios y dispositivos, en busca de las claves, y también para adoptar cualquier medida técnica o cautelar que permita a localización y aseguramiento de los criptoactivos. Las medidas podrán incluir la transferencia de los activos a direcciones de custodia bajo control de la Administración.
>
> 3. En todo caso, se documentará la actuación en un acta administrativa con asistencia, en su caso, de personal especializado en criptoactivos.

- Finalmente, debería incluirse un nuevo artículo 92 bis, situado entre el actual artículo 92 (bienes muebles y semovientes) y el vigente 93 (créditos a largo plazo), dedicado al embargo de criptoactivos no encuadrables en otras categorías. Esta medida responde a la lógica del nuevo orden de prelación propuesto en el anteproyecto y permite dotar de reglas específicas a esta categoría residual de activos digitales. El texto para incluir podría ser el siguiente:

> Artículo 92 bis. Embargo de criptoactivos no comprendidos en otras categorías.
>
> 1. Cuando los criptoactivos no puedan asimilarse a dinero, valores, créditos u otros derechos realizables a corto o largo plazo, su embargo se regulará por lo dispuesto en este artículo.
>
> 2. El embargo se practicará mediante diligencia en la que se identifiquen, en la medida de lo posible, los criptoactivos, la plataforma de custodia y el sistema de acceso. La diligencia ordenará la inmovilización de los criptoactivos y la cesión de su control a favor de la Administración.
>
> 3. El embargo podrá comprender tanto las claves que gestionan los criptoactivos en sí mismos como los dispositivos físicos (*hardware wallets*) que permitan su gestión para el aseguramiento de los activos mediante a su transferencia a direcciones de custodia bajo control de la Administración.

4.3. Fase de custodia

Una vez localizado e inmovilizado un criptoactivo, la fase siguiente en el procedimiento de embargo es la custodia segura del bien hasta su eventual realización forzosa o devolución[42]. En el ámbito tributario tradicional, los bienes embargados pueden ser depositados físicamente en almacenes públicos, entregados a depositarios designados o anotados en registros oficiales, lo que garantiza su control por parte de la Administración. Sin embargo, estas fórmulas resultan inaplicables a los criptoactivos, que son bienes puramente digitales, intangibles y descentralizados, cuya gestión depende del control exclusivo de claves criptográficas privadas.

4.3.1. Riesgos jurídicos y técnicos y propuestas de gestión segura

Los criptoactivos no tienen localización física ni pueden entregarse en depósito material. Su acceso está condicionado al conocimiento de la clave privada, que es imprescindible para

[42] Afirma Dago Elorza (2004, pp. 1153-1154) que la custodia «incorpora a los efectos meramente "estáticos" de la garantía, los "dinámicos" de vigilancia y conservación económica de lo intervenido».

operar sobre la *wallet* donde se almacenan. La pérdida o destrucción de esa clave puede comportar la pérdida definitiva del activo, sin posibilidad de recuperación. Por ello, el simple conocimiento de la existencia del criptoactivo no es suficiente: la Administración debe asegurar el acceso seguro, íntegro y exclusivo a la clave privada, en condiciones que garanticen su trazabilidad y eviten cualquier pérdida, manipulación o acceso no autorizado.

La tradicional diligencia de embargo o su anotación en un acta no produce efectos reales si no va acompañada del control técnico del activo embargado. Por ello, deben diseñarse mecanismos específicos de custodia, adaptados a la naturaleza digital de estos bienes. Entre las posibles alternativas destacan las siguientes:

- *Wallet* institucional de la Agencia Tributaria: una primera opción sería que la propia Agencia Tributaria crease y gestionase una *wallet* institucional, bajo responsabilidad de su Departamento de Recaudación. Esta *wallet* debería configurarse con sistemas de firma múltiple, almacenamiento en frío (*cold storage*), copias de seguridad físicas y auditorías periódicas, para garantizar así la seguridad operativa y jurídica del depósito digital. Su implantación requeriría habilitación normativa, personal especializado y soporte tecnológico adecuado.
- Colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos (ORGA): otra vía plausible sería recurrir a la ORGA, que ya dispone de experiencia en la custodia de criptoactivos en procedimientos penales. Sin embargo, el Real Decreto 948/2015, que regula el funcionamiento de esta oficina, limita su actuación al ámbito judicial penal, como órgano auxiliar de la Administración de justicia. Actualmente, no puede actuar a instancia de la Administración tributaria, por lo que su participación requeriría una modificación de su régimen jurídico, ampliando su objeto para incluir la colaboración con otras Administraciones públicas[43]. Esta opción permitiría aprovechar una infraestructura ya operativa, evitar duplicidades y articular una solución común para los ámbitos penal y tributario[44].
- Contratación de proveedores externos especializados: finalmente, podría contemplarse la externalización del servicio de custodia a operadores privados especializados en activos digitales, que ofrezcan servicios como *wallets multising*, almacenamiento frío profesional y supervisión continua[45]. Esta opción exige una regulación precisa en cuanto a responsabilidad, control público y garantías de

[43] Aunque actualmente no existe previsión normativa para que la ORGA preste asistencia a la Administración tributaria, sí se han suscrito acuerdos de colaboración en sentido inverso permitiendo la asistencia de la Administración a la ORGA.

[44] La necesidad de que la Administración tributaria recabe el auxilio de otras instituciones para la correcta ejecución del embargo en el procedimiento de apremio no es novedosa y ya fue puesta de manifiesto por Serrano Antón (2004, p. 505).

[45] La posibilidad de custodia por un tercero ya fue apuntada por Dago Elorza (2004, p. 1153).

seguridad, así como una selección rigurosa de entidades, preferiblemente establecidas y supervisadas en el ámbito de la Unión Europea. Su viabilidad dependerá, no obstante, del coste económico y del volumen de criptoactivos que se gestionen efectivamente en el procedimiento de apremio.

En definitiva, el diseño de un sistema de custodia institucional o convenido debe ser una prioridad normativa, como eslabón esencial entre la inmovilización del activo y su posterior realización. Su adecuada resolución no solo condiciona la eficacia del embargo, sino que incide directamente en la responsabilidad patrimonial de la Administración.

4.3.2. Propuesta de revisión del régimen de custodia de criptoactivos embargados en el RGR

El artículo 170.4 de la LGT establece que «cuando se embarguen bienes muebles, la Administración tributaria podrá disponer su depósito en la forma que se determine reglamentariamente». Sin embargo, la normativa actual sobre el depósito de bienes embargados (arts. 94 a 96 del RGR) no resulta adecuada para criptoactivos, ya que se diseñó para bienes tangibles o derechos tradicionales. Por ello, se propone incorporar un nuevo artículo 94 bis al RGR que regule específicamente la custodia de criptomonedas. Atendiendo a lo indicado en el epígrafe anterior, este precepto debería contemplar el uso preferente de custodios digitales autorizados, con altos estándares de seguridad y auditoría externa; permitir el traslado del control de las *wallets* a entes públicos o plataformas especializadas mediante contratos administrativos seguros; y garantizar siempre la trazabilidad de las operaciones, ante posibles bifurcaciones de la *blockchain* o fuertes variaciones de valor.

El texto propuesto para este precepto es el siguiente:

> Artículo 94 bis. Custodia de criptoactivos embargados.
>
> 1. Los criptoactivos embargados se custodiarán, preferentemente, en *wallets* institucionales de titularidad de la Administración o en cuentas abiertas a nombre de esta en *exchanges* autorizados por el Banco de España o la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
>
> 2. El órgano de recaudación podrá contratar servicios de custodia de activos digitales a empresas especializadas, siempre que ofrezcan garantías técnicas de seguridad, trazabilidad y protección frente a ataques informáticos. Igualmente, podrá establecer acuerdos de colaboración con otras entidades para la gestión, conservación y custodia de los criptoactivos embargados, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
>
> 3. Se documentará toda transferencia de activos a la *wallet* de custodia mediante acta, con indicación del valor estimado, tipo de activo y *hash* de la transacción, asegurando la trazabilidad.

4.4. Fase de realización

El embargo de un criptoactivo solo se traduce en recaudación efectiva cuando se logra su conversión en dinero líquido. Esta fase final –la realización forzosa del bien– es decisiva para cumplir la finalidad del procedimiento de apremio, pero presenta retos específicos derivados de la naturaleza digital y descentralizada de estos activos, su alta volatilidad y la ausencia de mecanismos de realización adecuados en el vigente RGR.

4.4.1. Problemática específica y posibles fórmulas de enajenación

En la actualidad, la sección quinta del capítulo II del título III del RGR (arts. 97 y ss.), en desarrollo del artículo 172.1 de la LGT, regula la enajenación de los bienes embargados y establece las siguientes modalidades: subasta, concurso y adjudicación directa[46]. Sin embargo, esta regulación está pensada para bienes tradicionales, tangibles o con valor de mercado identificable de forma estable, lo que no ocurre con los criptoactivos, que presentan una serie de características técnicas y económicas que dificultan o incluso imposibilitan su adecuación a las normas vigentes de enajenación:

- Alta volatilidad: el valor de los criptoactivos puede sufrir oscilaciones drásticas en cuestión de horas, lo que impide la valoración y fijación de un tipo de subasta estable conforme a las reglas establecidas en el artículo 97 del RGR. Este rasgo no solo complica su cuantificación, sino que introduce un riesgo adicional para la Hacienda pública: que el valor de realización caiga por debajo del importe de la deuda durante el proceso de enajenación, frustrando así el objetivo recaudatorio. Esta circunstancia refuerza la necesidad de habilitar mecanismos de conversión rápida o anticipada del activo embargado.
- Inexistencia de soporte físico: al no tratarse de bienes tangibles, carece de sentido aplicar las reglas pensadas para la exhibición, depósito o inspección previa de bienes (por ejemplo, arts. 99 y 101 del RGR).
- Imposibilidad práctica de formar lotes tradicionales: la formación de lotes de criptoactivos (art. 99 del RGR) requiere criterios técnicos ajenos al concepto tradicional de agrupación de bienes para facilitar su venta.
- Ausencia de mercado físico para su enajenación: no es posible convocar una subasta presencial con intervención física sobre el bien, lo que vacía de contenido la mayor parte del procedimiento ordinario de subasta previsto en los artículos 101 a 104 del RGR.

[46] Véanse Dago Elorza (2004, pp. 1194 y ss.); Serrano Antón (2004, pp. 511 y ss.); y Tejerizo López (2006, pp. 190 y ss.).

- Riesgos operativos y de seguridad: los criptoactivos requieren medidas especiales para su transferencia segura que no están previstas en el RGR ni en el procedimiento de adjudicación (arts. 108 a 112 del RGR), lo que deja sin cobertura jurídica garantías fundamentales de la ejecución administrativa.

Ante estas dificultades, se hace necesario prever en el desarrollo reglamentario mecanismos específicos que permitan transformar los criptoactivos embargados en dinero líquido, de forma segura, trazable y eficiente. Entre las soluciones viables, pueden destacarse:

- Realización directa a través de *exchanges* autorizados: una vía operativa consiste en que la Administración, una vez inmovilizados los activos, proceda a su venta directamente a través de plataformas de intercambio registradas y supervisadas, como Binance, Bit2Me o Kraken. Esta realización podría ejecutarse mediante orden de mercado o venta programada a precio mínimo, permitir la obtención inmediata de euros en una cuenta restringida a nombre de la Administración y ser documentada mediante acta de conversión con indicación del tipo de cambio aplicado, comisiones y resultado neto. Si bien este mecanismo sería especialmente útil para criptomonedas líquidas (como *bitcoin* o *ether*), no es aplicable a *tokens* ilíquidos o sin mercado activo.
- Subasta digital en el portal oficial de la AEAT o plataforma especializada: para activos de mayor volumen o que puedan despertar interés inversor, puede valorarse la opción de realizar una subasta digital controlada que garantice concurrencia y publicidad mediante alguna de las siguientes modalidades: subasta a través del Portal de Subastas del BOE, adaptado a activos digitales (previa integración técnica); subasta delegada a través de una plataforma privada con licencia o autorización[47] (con vigilancia pública); o subasta restringida a inversores cualificados, para *tokens* complejos o de difícil valoración. No obstante, estas opciones pueden plantear una gran complejidad en términos de su ejecución, pues exigen una regulación detallada que fije los requisitos de participación, los mecanismos de puja, los criterios de adjudicación y los procedimientos de pago y transferencia del activo.
- Venta por adjudicación directa: cuando no exista un mercado adecuado o el valor del criptoactivo sea bajo, puede autorizarse la venta directa a un tercero o su adjudicación a la propia Administración o a un organismo público autorizado, siguiendo el procedimiento de adjudicación directa por razones de eficiencia o urgencia a las que alude el apartado b) del artículo 107.1 del RGR.
- Conversión anticipada por motivos de interés público: en determinados supuestos –como caída brusca del valor de mercado o riesgo de pérdida de la clave– debería

[47] La posibilidad de que la ejecución material de las subastas se encargue a empresas o profesionales especializados ya se prevé en el artículo 105 del RGR.

preverse la posibilidad de realizar anticipadamente el criptoactivo sin esperar al momento procesal ordinario, previa autorización motivada de la dirección del Departamento de Recaudación o del órgano competente, conforme a criterios de proporcionalidad, urgencia y protección del interés fiscal.

Estas vías requieren respaldo normativo para evitar inseguridad jurídica y dotar al procedimiento de apremio de herramientas reales de ejecución para garantizar que el embargo de criptoactivos no se convierta en una medida simbólica, sino en un instrumento efectivo de cobro.

4.4.2. Propuesta normativa para el diseño reglamentario de un sistema específico de realización

La ausencia de un cauce específico para la realización de activos digitales en el RGR crea un vacío operativo que compromete la eficacia del embargo y la seguridad jurídica. Para resolver esta laguna, se propone la inclusión de un artículo 100 bis[48] que regule expresamente la realización de criptoactivos para permitir su conversión directa a euros mediante venta en *exchanges* autorizados o, en su defecto, su subasta electrónica con reglas adaptadas a su naturaleza digital y valor de mercado:

> Artículo 100 bis. Realización de criptoactivos embargados.
>
> 1. La enajenación de criptoactivos embargados podrá efectuarse mediante alguna de las siguientes modalidades, en función de sus características y de las condiciones del mercado. El órgano de recaudación determinará la modalidad aplicable en cada caso atendiendo, al menos, a los siguientes parámetros: nivel de liquidez del criptoactivo, existencia de mercado organizado, estabilidad de la cotización, urgencia del procedimiento, disponibilidad de plataformas seguras para su conversión y viabilidad técnica de la operación.
>
> a) Venta directa en plataformas de intercambio de activos digitales autorizadas o registradas conforme a la normativa sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Esta modalidad será preferente cuando el criptoactivo tenga una cotización líquida y verificable, y la venta pueda realizarse de forma inmediata y segura mediante orden de mercado o de venta limitada.

[48] Desde una perspectiva sistemática, se considera que la ubicación adecuada para el nuevo artículo es inmediatamente después del artículo 100 del RGR, que establece las formas generales de enajenación, sirviendo así como disposición complementaria que habilita un tratamiento específico para los criptoactivos dentro del marco general del procedimiento de apremio, como precepto especial que introduce una subregulación aplicable a un tipo de activo patrimonial no contemplado en la normativa vigente al momento de su redacción.

b) Subasta electrónica o digital, convocada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, bien a través del Portal de Subastas del BOE o mediante plataformas autorizadas que garanticen la publicidad, la transparencia y la concurrencia en la puja, con supervisión administrativa. Esta modalidad se empleará preferentemente cuando no concurran las condiciones para una venta directa o cuando se estime que la subasta puede maximizar el valor de realización.

c) Adjudicación directa, en los supuestos previstos en el artículo 107, o cuando concurran razones de urgencia, iliquidez del criptoactivo, falta de postores o inviabilidad técnica de los medios anteriores. Podrá acordarse la adjudicación a un tercero interesado, a la propia Administración o a un organismo público autorizado, debiendo quedar suficientemente motivada en el expediente.

2. El valor de realización se fijará atendiendo al valor medio ponderado de mercado del criptoactivo en el *exchange* de referencia o, en su defecto, conforme a un índice de precios representativo y verificable, calculado el día anterior al inicio del procedimiento de venta. Esta valoración deberá constar en acta con indicación del tipo de cambio, comisiones aplicadas y resultado neto.

3. El órgano de recaudación podrá, previa motivación, autorizar la conversión anticipada del criptoactivo antes del inicio formal de la fase de enajenación cuando concurran circunstancias excepcionales que justifiquen dicha medida, tales como riesgo de pérdida del activo, caída abrupta de su cotización, inminente caducidad de claves de acceso o situaciones técnicas que comprometan su conservación o integridad.

4. Cuando la enajenación se realice mediante subasta electrónica, la convocatoria deberá establecer expresamente:

a) El tipo de subasta, el precio de salida y su duración.

b) Los requisitos técnicos de participación[49].

c) Las garantías exigibles y el procedimiento de pago.

d) El procedimiento de transferencia del activo, incluyendo las claves necesarias, firmas digitales o contratos inteligentes asociados.

Este nuevo precepto permitiría, además, armonizar el procedimiento de enajenación con los principios de celeridad, eficiencia y proporcionalidad exigibles en la ejecución forzosa de bienes digitales y contribuir a que el procedimiento recaudatorio no se vea anulado por la falta de adaptabilidad de las normas vigentes a las nuevas realidades patrimoniales[50].

---

[49] Como *wallets* compatibles, identificación digital, etc.

[50] Además, para garantizar la efectiva aplicación de las reformas del RGR propuestas en este epígrafe, será necesario complementar la reforma reglamentaria con instrumentos técnicos de desarrollo operativo, entre otros: (i) un modelo normalizado de diligencia de embargo que identifique el tipo de criptoactivo y la modalidad de acceso; (ii) un modelo de requerimiento dirigido a *exchanges* y custodios que armonice las

5. Reflexión de cierre

La irrupción de los criptoactivos plantea uno de los mayores desafíos para el derecho tributario contemporáneo: adaptar el procedimiento de apremio a una realidad digital, descentralizada y técnicamente compleja. Frente a esta disrupción, resulta inaplazable repensar el embargo desde sus fundamentos y superar la lógica analógica del RGR para diseñar un modelo operativo acorde con la naturaleza intangible, volátil y transfronteriza de estos nuevos bienes.

Aunque el marco legal vigente permite formalmente el embargo de criptoactivos, la experiencia práctica evidencia graves carencias en su ejecución: desde la localización de *wallets* hasta la custodia y realización segura de los activos, pasando por la trazabilidad de las claves privadas. La eficacia del embargo, entendida en clave digital, exige una profunda transformación normativa, institucional y tecnológica. Es imprescindible reformar el RGR para incorporar disposiciones específicas sobre el embargo de criptoactivos, como la creación de *wallets* institucionales, la adopción de medidas cautelares digitales, procedimientos de realización adaptados al mercado cripto y colaboración obligatoria de los VASP autorizados, en sintonía con el Reglamento MiCA y las obligaciones informativas de la DAC 8.

Pero el reto va más allá de lo normativo. Se trata de una verdadera transición cultural y estratégica. La Administración tributaria debe dotarse de nuevas capacidades: la formación de personal especializado, la integración de herramientas de *blockchain analytics* y el establecimiento de canales fluidos de cooperación con entidades públicas y privadas, nacionales e internacionales. La trazabilidad digital, la gestión de claves criptográficas y la cooperación institucional deben convertirse en ejes centrales de la ejecución forzosa en la era digital.

En definitiva, los criptoactivos no deben entenderse como una anomalía dentro del procedimiento recaudatorio, sino como una oportunidad para reinventarlo. Su inclusión no puede ser una mera adaptación táctica: debe suponer una reingeniería del sistema basada en los principios de legalidad, eficacia y seguridad jurídica. Solo una Administración preparada tecnológicamente, respaldada por un marco legal robusto y capaz de actuar con solvencia en este nuevo entorno, podrá garantizar el cumplimiento tributario en un mundo marcado por la innovación constante. El embargo de criptoactivos no es solo un desafío: es el catalizador de una nueva era recaudatoria.

---

obligaciones de colaboración; (iii) un acta tipo para documentar la intervención de *wallets*; (iv) un registro electrónico de criptoactivos embargados, integrado en los sistemas de gestión tributaria, que garantice trazabilidad; y (v) un manual técnico para funcionarios, con protocolos de actuación frente a distintos tipos de cartera digital y buenas prácticas en ciberseguridad. Estos instrumentos, entre otros, permitirían una ejecución homogénea y segura del embargo y realización de criptoactivos y evitarían la improvisación administrativa en un entorno jurídicamente sensible por su alta tecnificación.

Referencias bibliográficas

Atzori, M. (2015). Blockchain Technology and Decentralized Governance: Is the State Still Necessary? *SSRN*. https://doi.org/10.2139/ssrn.2709713

Baughman, G., Carapella, F., Gerszten, J. y Mills, D. (16 de diciembre 2022). The Stable in Stablecoins. *FEDS Notes*. https://doi.org/10.17016/2380-7172.3224

Bonsón, E. y Bednárová, M. (2018). Blockhain y los registros contables consensuados compartidos. *AECA, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, *123*, 4-5. https://aeca.es/wp-content/uploads/2014/05/REVISTA-AECA-123.pdf#page=6

Cordero González, E. M.ª (2014). Las medidas cautelares tributarias. En I. Merino Jara, E. Manzano Silva y E. Aguas Alcalde (coords.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos* (pp. 107-145). Bosch.

Dago Elorza, I. (2004). Artículo 169. En R. Huesca Bobadilla (coord.), *Comentarios a la nueva Ley general tributaria* (pp. 1125-1169). Thomson Aranzadi.

Diffie, W. y Hellman, M. (1976). New Directions in Cryptography. *IEE Transactions on Information Theory*, *22*(6), 644-654. https://doi.org/10.1109/TIT.1976.1055638

Gómez Jiménez, C. (2014). El bitcoin y su tributación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *380*, 81-104. https://doi.org/10.51302/rcyt.2014.6275

Gong, Y., Chow, K. P., Yiu, S. M. y Ting, H. F. (2023). Analyzing the Peeling Chain Patterns on the Bitcoin Blockchain. *Forensic Science International: Digital Investigation*, *46*. https://doi.org/10.1016/j.fsidi.2023.301614

González de Frutos, U. (2018). La fiscalidad en el mundo blockchain. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *425-426*, 5-36. https://doi.org/10.51302/rcyt.2018.4265

González López, D. (2024). Las criptomonedas como refugio financiero en la comisión del ilícito penal y la importancia de su decomiso. *Diario la Ley*, *10564*.

Grant, G. y Hogan, R. (2015). Bitcoin: Risks and Controls. *The Journal Corporate Accounting & Finance*, *26*(5), 29-35. https://doi.org/10.1002/jcaf.22060

Guzmán Raja, I. y Guzmán Raja, M. (2023). Metaverso y economías virtuales: una propuesta de registro contable para el patrimonio digital de las empresas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *487*, 125-164. https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18993

Martos García, J. J. (2023). Naturaleza jurídica de las criptomonedas. En J. J. Martos García (coord.), *Tributación de las criptomonedas y otros criptoactivos* (pp. 15-57). Tirant lo Blanch.

Montesinos Oltra, S. (2022). La pragmática incoherencia de la calificación de las criptomonedas a efectos tributarios. *Crónica Tributaria. Nueva Época*, *2*(183), 101-135. https://doi.org/10.47092/CT.22.2.4

Nakamoto, S. (2008). *Bitcoin: A Peer-To-Peer Electronic Cash System*. https://bitcoin.org/bitcoin.pdf

Navas Blázquez, J. J. (2023). El embargo y decomiso de criptomonedas en el Espacio Judicial Europeo. *Revista de Estudios Europeos*, *1*, 349-383. https://revistas.uva.es/index.php/ree/article/view/7402

Parrondo, L. (2022). «Blockchain», criptoactivos y metaverso: la internacionalización de las empresas desde su creación. *Harvard Deusto Business Review*, *322*, 40-48.

Pedreira Menéndez, J. y Álvarez Pérez, B. (2018). Consideraciones sobre la tributación y la calificación contable de las operaciones con moneda digital (bitcoins) en las empresas. *Quincena Fiscal*, *3*, 17-50.

Pérez de Vega, L. (1998). *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*. Lex Nova.

Preukschat, A., Kuchkovsky, C., Gómez Lardies, G., Díez García, D. y Molero, I. (2017). *Blockchain, la revolución industrial de internet*. Gestión 2000.

Quesada López, P. M. (2021). Breves notas sobre la investigación de delitos en la que intervengan criptomonedas. En S. Pereira i Puigvert y F. Ordóñez Ponz (dirs.), *Investigación y proceso penal en el siglo XXI: nuevas tecnologías y protección de datos* (pp. 299-324). Thomson Reuters Aranzadi; Fundación Manuel Serra Domínguez.

Rey Miró, D., Álvaro Berlanga D. y Palomo Zurdo, R. (2023). Análisis de la volatilidad de bitcoin en comparación con otros activos financieros. *Revista de Economía y Finanzas*, *1*(3), 189-196. https://doi.org/10.32826/reyf.v1i3.346

Rodríguez, N. (28 de febrero de 2019). Blockchain vs. tecnología de registro distribuido (DLT). *101Blockchains*. https://101blockchains.com/es/blockchain-vs-tecnologia-de-registro-distribuido-dlt/

Romero Flor, L. M.ª (2022). Tributación del bitcoin. *Quincena Fiscal*, *1-2*, 83-104. https://hdl.handle.net/10578/37403

Sedeño López J. F. (2020). Naturaleza jurídica de las criptomonedas. (Análisis de la STS de 20 de junio de 2019, rec. núm. 998/2018). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *442*, 116-121. https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3557

Serrano Antón, F. (2004). Recaudación tributaria. En C. Palao Taboada (coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley general tributaria* (pp. 473-524). CEF.

Tejerizo López, J. M. (2006). Procedimiento de apremio. En R. Calvo Ortega (dir.) y J. M. Tejerizo López (coord.), *Los nuevos reglamentos tributarios* (pp. 151-213). Thomson-Civitas.

Urquhart, A. (2016). The Inefficiency of Bitcoin. *Economics Letters*, *148*, 80-82. https://doi.org/10.1016/j.econlet.2016.09.019

Yermack, D. (2015). Is Bitcoin a Real Currency? An Economic Appraisal. En *Handbook of Digital Currency: Bitcoin, Innovation, Financial Instruments, and Big Data* (pp. 31-34). Academic Press. https://doi.org/10.1016/B978-0-12-802117-0.00002-3

Marta González Aparicio. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de León (ULE). Licenciada en ADE y graduada en Derecho por la ULE (Premio Extraordinario). Máster de Acceso a la Abogacía con Premio Extraordinario y del Ilustre Colegio de Abogados de León y Máster en Procedimientos Tributarios por la Universidad de Murcia. Doctora en Derecho con Premio Extraordinario, mención internacional y calificación *cum laude* por la tesis *La crisis de la prescripción en el derecho tributario español*. Desde 2015, desarrolla su labor docente e investigadora, impartiendo docencia en los grados de Derecho, ADE y Comercio Internacional y en másteres como Abogacía y Derecho de la Ciberseguridad, contando con un quinquenio docente. Ha coordinado planes de acción tutorial, participado en proyectos de innovación docente y dirigido más de 30 TFG/TFM. Su producción científica comprende más de 35 artículos, más de 40 capítulos en monografías especializadas y 3 monografías de autoría única: *La prescripción de la deuda tributaria* (Tirant Lo Blanch, 2020), *El dies a quo: un estudio particular* (Dykinson, 2023) y *Régimen fiscal de la abogacía* (Laborum, 2023). Ha intervenido como ponente o comunicante en más de 40 congresos y jornadas y posee un sexenio de investigación (2016-2021) reconocido por la CNEAI. Sus líneas de investigación incluyen prescripción tributaria, fiscalidad de criptoactivos, tributación del sector agrario y ganadero y residencia fiscal. Actualmente, es delegada de la rectora para la reforma estatutaria y la coordinación normativa. https://orcid.org/0000-0001-7080-5697

ISSN-e: 2792-8306

Aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública

Yasmina Najib Salgado
Abogada.
Doctoranda en la Universidad Rey Juan Carlos (España)
y.najib@alumnos.urjc.es

Extracto

El presente trabajo trata de analizar la posible aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública teniendo en cuenta el aumento de solicitudes en estos procedimientos penales, aunque con escasa aplicación por los tribunales en este tipo de delito. Esta atenuante ha sido determinada por la jurisprudencia en aplicación del artículo 21.7 del CP y, recientemente, ya se han publicado más trabajos doctrinales en estudio de esta atenuante.

Palabras clave: delito contra la Hacienda pública; prescripción; principio de seguridad jurídica; atenuante.

Recibido: 31-07-2025 / Aceptado: 27-08-2025 / Publicado: 17-09-2025

Cómo citar: Najib Salgado, Y. (2025). Aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *511*, 41-59. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24741

© Centro de Estudios Financieros (17-09-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

ISSN-e: 2792-8306

Application of the analogical attenuating circumstance of quasi-prescription in the crime against public finance

Yasmina Najib Salgado

Abstract

This paper tries to analyze the possible application of the analogical mitigating circumstance of quasi-prescription in the crime against the Public Treasury, taking into account the increase of requests in these criminal proceedings, although with scarce application by the Courts in this type of crime. This attenuating circumstance has been determined by the jurisprudence in application of article 21.7 PC, and recently more doctrinal works have been published studying this attenuating circumstance.

Keywords: the crime against public finance; prescribed; the principle of legal certainty; mitigating factor.

Received: 31-07-2025 / Accepted: 27-08-2025 / Published: 17-09-2025

Citation: Najib Salgado, Y. (2025). Aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción en el delito contra la Hacienda pública. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *511*, 41-59. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24741

Sumario

1. La prescripción y la cuasiprescripción. Teoría general
2. La aplicación de la atenuante analógica de prescripción en el delito contra la Hacienda pública

Referencias bibliográficas

1. La prescripción y la cuasiprescripción. Teoría general

La prescripción de los delitos es una de las causas de extinción de la responsabilidad penal recogida en el artículo 130 del Código Penal (CP). Como principio de seguridad jurídica, es una cuestión de orden público, así como la prescripción tributaria extingue el derecho a liquidar de la Administración. Así se recoge en la STS 660/2017, de 28 de febrero, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 413/2016):

> El instituto de la prescripción tributaria también encuentra su fundamento en la seguridad jurídica, evitando que situaciones jurídicas, que pueden conllevar efectos gravosos para el contribuyente, queden abiertas indefinidamente, sacrificando principios de justicia contributiva en aras a procurar la necesaria certidumbre. Las causas de interrupción de la prescripción, en tanto inciden negativamente sobre el principio de seguridad jurídica, evitando la prescripción y dando lugar a la permanencia de situaciones jurídicas que se alargan en el tiempo creando incertidumbres, además de venir tasadas legalmente deben ser serias y reales con virtualidad suficiente para enervar la inactividad desencadenante de la prescripción, sin que sea suficiente que se adopten formalmente sino que deben poseer sustancialidad adecuada y suficiente al efecto.

El principio de seguridad jurídica es un principio recogido en el artículo 9.3 de la Constitución española (CE)[1] e impone la necesidad de establecer un momento temporal a partir del cual debe desaparecer para el ciudadano (en este caso, el obligado tributario) la situación de incertidumbre y, así, el lapso de tiempo que genera una certidumbre para los contribuyentes.

Los ordenamientos jurídicos que pretenden respetar el principio de seguridad jurídica deben eliminar de raíz la situación de dilación o pendencia indefinida, como recoge la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de julio de 1972 (asunto

[1] Artículo 9.3 de la CE:

> El principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, *la seguridad jurídica*, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

C-57/69) en el caso Azienda Colori Nazionali-ACNA SpA/Comisión, al decir que: «la exigencia fundamental de la seguridad jurídica se opone a que la Comisión –Europea– pueda retrasar indefinidamente el ejercicio de sus potestades» (García Novoa, 2009).

La STC 63/2005, de 14 de marzo, Sala 2.ª, determina que la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, de naturaleza material, que se trata de recoger que el transcurso del tiempo disminuye las necesidades de respuesta penal por la pérdida del recuerdo del delito; la teoría del olvido. También se refiere a que las partes no pueden esperar al último momento del plazo de prescripción para la presentación de la denuncia o querella correspondiente, es decir, se impone un cierto deber de diligencia. Y hay que tener en cuenta que para la interrupción de la prescripción se necesita la intervención de un juez, que haya un auto de admisión a trámite de tal denuncia o querella.

Como señala la jurisprudencia (entre otras, la STS de 22 de octubre de 1992, Sala Penal), la existencia de la prescripción en el campo del derecho penal se basa en que, aunque la pena es necesaria para la existencia y pervivencia del orden jurídico, el transcurso de un tiempo razonable desde la comisión de un delito hace que la pena ya no pueda cumplir sus finalidades de prevención general y especial e, incluso, puede ser contraria a la finalidad resocializadora de la sanción, por lo que la prescripción extingue la responsabilidad penal.

La interrupción de la prescripción se recoge en el artículo 132 del CP, en la redacción actual introducida por la reforma de la Ley orgánica 1/2015, por la que, una vez presentada la querella, si en el plazo de seis meses se emite la resolución admitiendo a trámite la querella, se entenderá interrumpida la prescripción del delito.

En el caso del delito contra la Hacienda pública hay que tener en cuenta que el plazo de prescripción para que la Administración pueda liquidar es de cuatro años (recogido en el art. 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria [LGT]), pero el plazo de prescripción del delito es de cinco años y el tipo agravado es de diez años. Tratándose de derecho sustantivo, se determina de fecha a fecha, como recoge el artículo 5 del Código Civil (CC)[2].

[2] Artículo 5 del CC:

> Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes.

Recientemente recogido en la STS 650/2024, de 17 de abril, Sala de lo Contencioso-Administrativo, cuestión con interés casacional:

> El plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se ha de computar de fecha a fecha con independencia de que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil.

La prescripción extintiva se produce por el mero transcurso del tiempo fijado por ley y, por tanto, transcurrido este tiempo, la Administración pierde su potestad de investigar actuaciones perseguibles en vía penal o el derecho a liquidar una deuda tributaria (Fernández Valverde, 2024).

La atenuación analógica de cuasiprescripción se ha establecido y formado por la jurisprudencia, en aplicación del artículo 21.7.ª del Código Penal[3], así como anteriormente fue aplicada de esta manera la atenuación analógica de las dilaciones indebidas por la jurisprudencia desde el año 1999 hasta que finalmente se reguló en el artículo 21.6.ª del CP en el año 2010[4].

La aplicación de las dilaciones indebidas se empezó a aplicar a partir del Pleno de 21 de mayo de 1999 de la Sala Penal del TS, que efectuó un cambio jurisprudencial en el sentido de compensar la concurrencia de las dilaciones con la penalidad correspondiente al delito mediante la aplicación de la atenuante analógica del artículo 21.6.ª del CP con la posibilidad de darle, según la importancia, el valor de simple atenuante o de muy cualificada. Anteriormente, por Acuerdo de 2 de octubre de 1992 de la Sala Penal del TS, las dilaciones indebidas se tenían en cuenta como concesión de un indulto y la indemnización correspondiente por el anormal funcionamiento de la Administración de justicia (Ramírez Ortiz, 2012).

Este cambio se produjo al tener en cuenta que se vulneraba el principio de división de poderes al trasladar al Ejecutivo la reparación de un derecho fundamental como es la tutela judicial efectiva. Así comenzó a construirse la fundamentación de la aplicación de las dilaciones indebidas en los años noventa; primero, en votos particulares y, posteriormente al acuerdo de mayo de 1999, recogiéndose en las sentencias del TS. En resumen, acogían que, tras el sufrimiento injustificado por la excesiva duración del proceso, es razonable compensar con una reducción de la pena la parte de culpabilidad ya pagada por la excesiva duración del proceso (STS 457/2010, de 25 de mayo).

Por ello, al principio, la atenuante por dilaciones indebidas y la atenuante por cuasiprescripción se confundían en su fundamento, y en las primeras sentencias en las que se aplicó esta atenuante analógica de cuasiprescripción se aludía a las dilaciones indebidas. Pero se trata de circunstancias diferentes.

Las dilaciones indebidas se observan cuando se inicia el procedimiento judicial y se alarga demasiado en el tiempo por la deficiente gestión de la Administración de justicia y provoca un largo periodo desde el inicio de la instrucción hasta la condena del imputado (sentencia), y siempre que las dilaciones no hayan sido causadas por el acusado y hayan

[3] Artículo 21.7.ª del CP: «Cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores».

[4] Anteriormente en el artículo 21.6.ª del CP se regulaba la atenuante analógica (hasta el 23 de diciembre de 2010).

sido indebidas (no justificadas, como puede ser el caso de causas complejas). El derecho a un proceso sin dilaciones indebidas está recogido en el artículo 24.2 de la CE como derecho fundamental, en el artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 y en el artículo 14.3 c) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966. En dichos tratados internacionales, suscritos por España y que la vinculan por la vía del artículo 96 de la CE, se formula el derecho del acusado a que su causa se vea en un plazo razonable.

En cambio, la cuasiprescripción se fundamenta en el lapso de tiempo desde la comisión del hecho delictivo y el inicio del procedimiento de investigación del delito (la denuncia de los hechos), lo que se determina como periodo preprocesal. Por tanto, son hitos totalmente diferenciados; uno es ya iniciado el procedimiento penal (dilaciones) y el otro es antes de iniciarse el procedimiento penal (cuasiprescripción).

La atenuante de cuasiprescripción se empezó a aplicar, sobre todo, en los delitos sexuales, al tener un plazo de prescripción mayor (15 años)[5], y más en los abusos a menores, teniendo en cuenta que, cuando se trata de menores, la prescripción de 15 años comienza a computar desde que la víctima cumple 35 años[6], y se ha tenido en cuenta cuando se han presentado las denuncias casi en el momento de transcurrir el periodo de prescripción.

La STS 288/2016, de 7 de abril, Sala Penal, recoge un resumen de la aplicación de la cuasiprescripción en delitos sexuales, que ya se empezó a aplicar desde el 2004:

> La STS n.º 1247/2009, de 11 de diciembre, se plantea la cuestión del retraso en formular la denuncia, «retraso que aquí existió desde que la víctima tenía 14 ó 15 años –cuando se produjo la mencionada penetración anal– que abarca un periodo de tiempo que va desde el 11.5.1999, fecha del cumplimiento de esos 14 años hasta el referido día de la denuncia, el 24.12.2004. Y se refiere a la reciente sentencia 883/2009, de 10 de septiembre, que aplica una circunstancia atenuante analógica, con fundamento similar al utilizado por esta sala para los casos de dilaciones indebidas, a la que da el nombre de cuasi prescripción, que existe en algunos casos en que, por desidia de quienes tienen obligación o posibilidades legales de denunciar, de querellarse o de iniciar un procedimiento penal, este tarda demasiado tiempo

[5] Hay que tener en cuenta que el delito contra la Hacienda pública desde la reforma de la Ley orgánica 1/2015 incluyó un delito más grave, lo que hace que la prescripción pueda ser hasta de 10 años en ciertos casos (art. 305 bis).

[6] Artículo 132.1 del CP:

> En los delitos de tentativa de homicidio, de lesiones de los artículos 149 y 150, en el delito de maltrato habitual previsto en el artículo 173.2, en los delitos contra la libertad sexual y en los delitos de trata de seres humanos, cuando la víctima fuere una persona menor de dieciocho años, los términos se computarán desde que la víctima cumpla los treinta y cinco años de edad, y si falleciere antes de alcanzar esa edad, a partir de la fecha del fallecimiento.

> en incoarse, de modo que pasan varios años hasta que se produce el comienzo de tal procedimiento contra el culpable; esto es, cuando ya se encuentra avanzado, aunque no agotado, el periodo legalmente establecido para la prescripción. Y se habla del derecho del imputado a que el cumplimiento de la pena no desborde, por extemporáneo, los fines que le son propios. Y que, aun sin utilizar ese nombre de cuasi-prescripción, al menos otras dos sentencias de esta sala ya aplicaron una circunstancia atenuante analógica en tales casos de retraso excesivo en iniciar el procedimiento penal contra el culpable, y ello con el carácter de muy cualificada. Son las números 1387/2004, de 27 de diciembre (fundamento de derecho 11º), y la citada en el escrito de recurso 77/2006, de 1 de febrero (fundamento de derecho 8.º)».

El que sea una atenuante innovada por la doctrina jurisprudencial no es óbice para su posible aplicación si se dan los fundamentos que lo justifican. Hay que tener en cuenta que, como se ha referido anteriormente, la atenuante de dilaciones indebidas se empezó aplicar por la jurisprudencia, así como el delito continuado, hasta que posteriormente fueron recogidos en el CP.

Entre las teorías de la aplicación de la atenuante de cuasiprescripción se encuentra la teoría del olvido social por el transcurso del tiempo sin que se haya abierto una investigación contra ese delito y se llega a la conclusión de la no necesidad de condena tras el ese lapso de tiempo.

Si el delito se ha cometido, pero no se ha procedido a la investigación casi hasta que roza el periodo de prescripción, aun pudiendo ser de una cierta gravedad, como pudieran ser los delitos contra la Hacienda pública, que afectan al patrimonio del Estado, en especial en los de un periodo de prescripción de 10 años, y teniendo en cuenta que este tipo de delitos se configura mediante una ingeniería financiera a veces difícil de rastrear, llega un punto que pasan al olvido, lo que afecta al ámbito de las pruebas, en tanto, pasado un cierto tiempo, aumenta la dificultad en la recogida de pruebas tanto documental como testifical.

Igual que cuando el proceso se alarga en exceso (dilaciones indebidas) y el principio de necesidad de la pena quedaría debilitado si el transcurso del tiempo ha sido relevante, en cuanto esta necesidad de pena también se puede ver afectada si se demora en exceso la acción contra el acusado. Es un factor extrínseco que no controla el acusado.

Así recoge la STS 1387/2004, de 27 de diciembre:

> En un derecho penal de la culpabilidad como el sistema vigente –art. 10 del Código Penal–, como recuerda la STC 150/91, el cumplimiento de la pena extingue completamente la culpabilidad, por ello, se estima que si el acusado ha tenido un sufrimiento innecesario e injustificado a consecuencia de la excesiva duración del proceso –*poena naturalis*–, es razonable compensar con una reducción de la pena la parte de culpabilidad ya «pagada» por la excesiva duración del proceso.

Las razones que justifican la aplicación de la atenuante por cuasiprescripción[7] son las siguientes:

a) Que el periodo de prescripción estuviera próximo a culminarse, de manera que el olvido social del delito, que termina por fundamentar la extinción de la responsabilidad criminal, se percibe ya de manera marcada e intensa.

b) Que la parte perjudicada haya recurrido una dosificada estrategia para servirse del sistema estatal de depuración de la responsabilidad criminal como instrumento que potencie la incertidumbre del autor del hecho delictivo, bien como instrumento de presión para una negociación extrajudicial, o bien, como mecanismo con el que potenciar la vindicación del perjuicio sufrido; supuestos en los que el sistema penal está en condiciones de reequilibrar, en términos de proporcionalidad, unas estratagemas dilatorias que el ordenamiento jurídico no consiente, particularmente para los delitos públicos, respecto de los que expresamente impone su denuncia inmediata en los artículos 259[8] y siguientes de la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrim.).

En conclusión, las causas de su aplicación son:

a) El transcurso de una parte relevante del plazo de prescripción desde la comisión del hecho y el inicio del procedimiento penal (teoría del olvido social).

b) Que el retraso en iniciarse el procedimiento haya sido por motivos espurios. Una estrategia por la parte perjudicada para crear incertidumbre en el sujeto activo del delito en la presentación tardía de la denuncia o querella para presionar en una negociación extrajudicial la posible indemnización.

c) Inactividad de las autoridades en la interposición de las denuncias.

En cuanto a la posible aplicación de dos atenuantes en el mismo proceso, como puede ser la atenuante por dilaciones indebidas y la atenuante analógica de cuasiprescripción, el CP, en el artículo 66, permite la aplicación de dos o más atenuantes en la determinación de la pena[9].

---

[7] SSTS 290/2018, de 14 de junio, y 72/2019, de 11 de febrero, Sala de lo Penal.

[8] Artículo 259 de la LECrim.:

> El que presenciare la perpetración de cualquier delito público está obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción, de paz, comarcal o municipal, o funcionario fiscal más próximo al sitio en que se hallare, bajo la multa de 25 a 250 pesetas.

[9] Artículo 66.2.ª del CP:

> Cuando concurran dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concurra agravante alguna, aplicarán la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley, atendidos el número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes.

De esta manera, cabría la posibilidad de aplicar ambas atenuantes, la atenuante analógica de cuasiprescripción y la atenuante de dilaciones indebidas. En estos términos se plantea la aplicación del *bis in idem pro reo*[10]. Esto es, si, en el caso del *non bis in idem*, no se pueden aplicar dos sanciones por el mismo hecho a la misma persona, en este caso sería al contrario, al considerarse de un mismo fundamento las dos atenuantes, no se podrían aplicar. Pero el *bis in idem pro reo* no está prohibido expresamente por nuestro ordenamiento.

La STS 416/2016, de 17 de mayo, Sala de lo Penal, rechaza la aplicación de ambas atenuantes por incompatibles:

> Pese a la diversidad de presupuesto entre esta atenuante innovada en la doctrina jurisprudencial citada y la de dilaciones indebidas, no es menos cierto que el fundamento de una y otra están lejos de ser disímiles con entidad bastante como para poder apreciar ambas si[n] incurrir en un no aceptable *bis in idem*.

Es importante no confundir la atenuante analógica de cuasiprescripción con la atenuante por dilaciones indebidas. Si se confunde el fundamento de ambas, se llega a la conclusión de que no se pueden aplicar las dos a la vez.

Recordemos que la atenuante de dilaciones indebidas se aplica por el hecho de un largo transcurso de tiempo entre el inicio del procedimiento judicial y la finalización del mismo, lapso temporal que no tiene que ser provocado por el acusado, sino por la mala gestión de la Administración.

En cambio, la atenuante analógica de cuasiprescripción tiene en cuenta el tiempo transcurrido desde la comisión de los hechos delictivos hasta la apertura del procedimiento penal, esto es, desempeña un papel anterior en el plano temporal al que juega la atenuante de dilaciones indebidas.

En este sentido lo recoge Leopoldo Puente Rodríguez (2016):

> Téngase en cuenta que las dilaciones indebidas presuponen necesariamente la existencia previa de un proceso que se dilata. Proceso cuya ausencia es, precisamente, lo que dará entrada a un eventual fundamento de atenuación construido sobre la base de una proximidad temporal a la prescripción del delito. […] Puede ser relevante señalar que en ocasiones se ha considerado posible (así lo hace, por ejemplo, la recentísima SAP Baleares 131/2015, de 13 de octubre [casada por la que aquí nos ocupa]) la aplicación conjunta de la atenuante de dilaciones indebidas y la analógica de cuasi-prescripción […] la fundamentación de ambas atenuantes

[10] Recordemos que el principio *non bis in idem* prohíbe la duplicidad de sanciones cuando se aprecien mismo sujeto y mismos hechos.

> no es la misma (seguramente ni siquiera es parecida). Si el fundamento fuese el mismo y se aplicaran en la misma causa las dos circunstancias, nos encontraríamos ante una suerte de *bis in idem pro reo* […] si se considera que la atenuante analógica de cuasi-prescripción tiene un fundamento válido, éste ha de ser diferente al fundamento de la atenuación por dilaciones indebidas y, consecuentemente, ambas pueden ser aplicadas de forma en un mismo supuesto (siempre, claro está, que concurran las circunstancias que lo permitan).

Recientemente, la STC 48/2024, de 8 de abril, conociendo de un recurso de amparo contra la aplicación de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificadas que realizó la AP de Sevilla (el Juzgado de lo Penal aplicó la atenuante de dilaciones indebidas en un delito continuado de delitos sexuales), toma en consideración el tiempo transcurrido desde el último hecho delictivo y la presentación de la denuncia. El TC considera irrazonable reconocer los supuestos de paralización extraprocesales en las dilaciones indebidas y se introduce la perspectiva de género como criterio de interpretación considerando que se vulneró la tutela judicial efectiva en relación con el derecho a la no discriminación por razón de sexo (se toma en consideración la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre los delitos de violencia de género que constituyen una forma grave de discriminación contra la mujer).

En esta sentencia hay un voto particular de los magistrados D. César Tolosa Tribiño y D. Enrique Arnaldo Alcubilla en cuanto a considerar que la naturaleza del delito nada tiene que ver, y tampoco que la víctima fuera hombre o mujer, en la aplicación de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada, que lo relevante es que el lapso temporal entre el hecho criminal y el inicio del proceso penal no es parte de la atenuante de dilaciones indebidas, ya que esta solo se aplica durante el proceso penal (Antón y Abajo, 2024).

Aunque no nombran en ningún momento la atenuante analógica de cuasiprescripción, lo que parece claro es que diferencian entre el proceso anterior a la interposición de la denuncia y el momento del inicio del procedimiento penal.

La aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción parece que se empezó a aplicar en los delitos sexuales o en delitos de asesinatos, aunque también se ha aplicado en otro tipo de delitos, pero de manera más restrictiva.

El FJ 10 de la STS 1387/2004, de 27 de diciembre, Sala de lo Penal, trata sobre la atenuante de dilaciones indebidas en un delito de atentado y asesinato, en el que el Ministerio Fiscal interpone la denuncia contra el acusado casi 19 años más tarde y los elementos incriminatorios obraron desde época temprana en la causa. En este caso, el «fundamento de la atenuación se encontraría en que el hecho enjuiciado ha estado próximo al olvido social del mismo que es, cabalmente uno de los fundamentos de la prescripción» (lo que sería más un fundamento de la cuasiprescripción que de dilaciones indebidas).

En la STS 849/2023, de 20 de noviembre, Sala de lo Penal (caso Gürtel), se solicitó la aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción tanto en el delito de blanqueo de capitales como en los delitos de fraude a la Administración pública y prevaricación. El TS no lo aplica, pero hace una interesante percepción de la creación jurisprudencial de las atenuantes que podría comprometer la pureza del principio de separación de poderes.

Advierte el TS que la aplicación que se realiza de esta atenuante es restrictiva al referirse al:

> reciente auto número 9/2022, de 23 de diciembre, cuando recuerda, con cita de la STS 288/2016, de 1 de abril, que la denominada «cuasi prescripción», lejos de admitirse de forma objetiva e indiscriminada, se fundamenta y limita su aplicación a «aquellos casos en los que la parte perjudicada recurre a una dosificada estrategia que convierte el ejercicio de la acción penal –con los efectos de toda índole que de ello se derivan– en un elemento más de una hipotética negociación extrajudicial para la reparación del daño sufrido».
>
> [...]
>
> En suma, el transcurso desmesurado del tiempo provocado de forma voluntaria por el perjudicado, no debería excluir la posibilidad de un tratamiento específico por la vía de la atenuante analógica invocada por el recurrente. El sistema penal estaría así en condiciones de traducir en términos jurídicos las estratagemas dilatorias concebidas con el exclusivo propósito de generar una interesada incertidumbre en el autor del hecho delictivo presionado extrajudicialmente para su reparación. Se dibuja así una suerte de «cuasi prescripción» que encontraría fundamento en la necesidad de prevenir la inactividad de las autoridades, evitando así la desidia institucional, que provoca serios perjuicios a la víctima, pero que también menoscaba el derecho del imputado a que el cumplimiento de la pena no desborde, por extemporánea, los fines que le son propios.

Por tanto, no se aplica en este caso al considerar que no se especifica por el recurrente dato relevante sobre la conducta interesada del querellante para retrasar la interposición de la querella más allá del transcurso del tiempo sin más.

En contra de la aplicación de la cuasiprescripción se ha posicionado parte de la doctrina. En el trabajo de la profesora de Derecho Penal D.ª Dulce María Santana Vega (2019) se concluye que es una atenuante, como la de dilaciones indebidas, que no tiene que ver con el comportamiento del condenado, y ninguna de las dos puede minorar la antijuridicidad o la tipicidad ni disminuir la culpabilidad del sujeto. Esta autora también considera que no debería aplicarse hasta que no hubiera una reforma legal que la recogiera expresamente, al entender que actualmente no hay base legal, que son meras creaciones jurisprudenciales como solución a la lentitud de la Administración de justicia (Santana Vega, 2024)[11].

[11] También en este sentido crítico, Puente Rodríguez (2016).

2. La aplicación de la atenuante analógica de prescripción en el delito contra la Hacienda pública

El objeto de este trabajo es analizar si la atenuante analógica de cuasiprescripción podría aplicarse en los delitos contra la Hacienda pública.

Como se recogía al principio del artículo, esta atenuante se empezó a aplicar en delitos con un amplio periodo de prescripción (delitos sexuales, que son 15 años para la prescripción del delito). Aunque el delito contra la Hacienda pública suele tener un periodo de prescripción de 5 años, cabe la posibilidad de que pueda conllevar un periodo de prescripción de 10 años, como en el caso de que la cuota defraudada exceda de 600.000 euros[12]. En la mayoría de los delitos fiscales más relevantes, las cuotas son siempre mayores; lo habitual es que se determine una cuota de millones de euros.

En el ámbito de las audiencias provinciales sí ha habido una aplicación efectiva de la atenuante analógica de cuasiprescripción. Así, la SAP de Barcelona 716/2017, de 13 de noviembre, Sección 7.ª, recoge en su FJ 4 la atenuante de cuasiprescripción por un retraso injustificado de la investigación preprocesal y considera la necesidad de examinar cada caso concreto, ya que, en el caso enjuiciado, no era una operación especialmente compleja, al tratarse de una única operación de compraventa entre dos mercantiles. La querella la interpuso la Agencia Tributaria tres meses antes de que prescribiera el delito.

La SAP de Barcelona 554/2019, de 9 de septiembre, confirma la aplicación de la atenuante analógica de cuasiprescripción de la Sentencia 376/2018 del Juzgado de lo Penal n.º 7 de Barcelona por un delito contra la Hacienda pública. En cambio, desestimó el recurso en cuanto a la aplicación de la atenuante por dilaciones indebidas considerando que no puede valorarse de forma duplicada para justificar otra causa de atenuación.

Esta SAP de Barcelona fue revocada por el TS en la Sentencia 586/2020, de 5 de noviembre, pero no fue por referencia a la atenuante por cuasiprescripción, sino por una actuación

---

[12] Artículo 305.1 del CP:

> El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:
>
> a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
>
> b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
>
> c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

ilícita de la Agencia Tributaria en cuanto a la investigación realizada cuando ya estaban prescritos los hechos. Lo que puede justificar que en instancias inferiores se acogiera la atenuante de cuasiprescripción al considerar que los hechos estaban casi prescritos.

En cambio, la STS 586/2014, de 23 julio, Sala de lo Penal, no acogió la atenuante analógica de cuasiprescripción, al expresar que: «No cabe llevar a cabo una interpretación laxa del cauce de la analogía para limitar la penalidad legalmente establecida. Lo que hace necesario reconducir las eventuales interpretaciones de esos antecedentes jurisprudenciales».

Se considera que el cómputo del *dies ad quem* que no es el de la imputación formal, sino el del comienzo del procedimiento y que no hay ninguna estrategia dilatoria de la acusación, sino que se debe a la complejidad del caso, por lo que el retraso no supuso ningún perjuicio en cuanto a la disponibilidad de las pruebas.

El motivo espurio en el retraso en la interposición de la denuncia o querella por parte de la AEAT podría estar motivado en forzar al obligado tributario a llegar a un acuerdo y pagar antes de llegar al posible juicio penal.

La STS 290/2018, de 14 de junio (caso Marbella), tampoco apreció la aplicación de la atenuante de cuasiprescripción por considerar contradictorio que la defensa intentara que se aplicara la reforma del CP de 2015, que ampliaba la pena por la gravedad en cuanto a la cuantía, y que intentara aplicar el tipo anterior a la reforma para solicitar la atenuante por cuasiprescripción. Además de considerar que la tardanza en la investigación fue por la compleja trama delictiva para evadir el IS durante tres anualidades. También refiere que ya se ha había apreciado la atenuante por dilaciones indebidas.

En esta sentencia se afirma que:

> La Jurisprudencia de esta Sala ha reconocido (STS 888/2016, de 24-11) en determinados supuestos la atenuación analógica de cuasiprescripción desde dos razones justificantes esenciales: a) que el periodo de prescripción estuviera próximo a culminarse (SSTS 77/2006, de 1-2 o 1387/2004, de 27-12), de manera que el olvido social del delito, que termina por fundamentar la extinción de la responsabilidad criminal, se percibe ya de manera marcada e intensa; y b) que la parte perjudicada haya recurrido a una dosificada estrategia para servirse del sistema estatal de depuración de la responsabilidad criminal como instrumento que potencie la incertidumbre del autor del hecho delictivo, bien como instrumento de presión para una negociación extrajudicial (STS 883/2009, de 10-9) o, lo que sería equiparable, como mecanismo con el que potenciar la vindicación del perjuicio sufrido; supuestos en los que el sistema penal está en condiciones de reequilibrar, en términos de proporcionalidad, unas estratagemas dilatorias que el ordenamiento jurídico no consiente, particularmente para los delitos públicos, respecto de los que expresamente impone su denuncia inmediata en los artículos 259 y ss de la LECrim.

> En todo caso, la Jurisprudencia ha destacado también: 1) que no cabe premiar penalmente aquellos supuestos en los que, sin más, transcurre un dilatado período de tiempo entre la comisión de los hechos y su enjuiciamiento o en los que las autoridades a las que se encomienda la persecución del delito no tienen conocimiento de su comisión y, por tanto, carecen de los elementos de juicio indispensables para la incoación del proceso penal (SSTS 1387/2004, de 27 de diciembre, 77/2006, de 1-2) o 124/2009, de 11-12); y 2) que pese a la diversidad de presupuestos entre esta atenuante innovada en la doctrina jurisprudencial citada y la atenuante de dilaciones indebidas que el legislador contempla, no es menos cierto que el fundamento de una y otra están lejos de ser disímiles y con entidad bastante como para poder apreciar ambas sin incurrir en un no aceptable bis in ídem (STS 416/2016, de 17-5).

La STS 704/2018, de 15 de enero de 2019 (caso Terra Mítica), tampoco acoge la atenuante de cuasiprescripción al determinar que no se acredita un plazo de inacción significativo desde la comisión del delito hasta el comienzo de la investigación, y menos que se aproximara a los 10 años, por considerar que:

> Tampoco nos encontramos ante el transcurso desmesurado del tiempo provocado de forma voluntaria por el perjudicado, no se observa maniobra maliciosa alguna por dilación de las denuncias para procurar objetivos espurios de los denunciantes, no estamos ante estratagemas dilatorias concebidas con el exclusivo propósito de generar una interesada incertidumbre en el autor de un hecho delictivo, presionado extrajudicialmente para su reparación.

Además, la STS considera incompatible aplicar conjuntamente la atenuante de dilaciones indebidas y la atenuante analógica de cuasiprescripción (este motivo fue planteado por varios recurrentes).

La STS 222/2023, 27 de marzo, no acoge la atenuante de cuasiprescripción, alegada por varios recurrentes y por motivos casacionales diversos, pero, al realizar la valoración de la atenuante, considera que no se ha justificado la conducta interesada de la parte perjudicada en la interposición de la denuncia, además de considerar que, al estar aplicada la atenuante de dilaciones indebidas cualificada, no procede aplicar la atenuante analógica de cuasiprescripción (FJ 18).

El fundamento del TS para no aplicar la atenuante de cuasiprescripción en los delitos contra la Hacienda pública, mayoritariamente, se deba a la complejidad de los elementos para la elusión de los impuestos, lo que hace que haya sido de difícil apreciación por la Agencia Tributaria en un corto plazo de tiempo, y se acepta que no se haya planteado la investigación penal hasta casi prescrito el delito.

Por tanto, no opera la teoría del olvido social como en otros delitos, que es uno de los fundamentos principales para apreciar este tipo de atenuante, que conlleva el plazo transcurrido desde los hechos hasta la interposición de la denuncia o querella. Tampoco parece operar cuando la parte perjudicada se beneficia como instrumento de presión al presentar al límite de la prescripción la denuncia o querella para intentar llegar a un acuerdo extrajudicial, ya que la Agencia Tributaria suele plantear un acta en conformidad o acta con acuerdo teniendo en consideración que el obligado tributario evita el proceso penal.

Por otro lado, justifica la no aplicación de esta atenuante por ser incompatible con la aplicación de la atenuante por dilaciones indebidas al considerar que su fundamentación es la misma y no cabe aplicarlas concurrentemente (guardan identidad de razón atenuatoria).

La SAP de Madrid 279/2013, de 30 de septiembre, aplica la atenuante analógica de dilaciones indebidas (en el momento de la comisión de los hechos no estaba en vigor el art. 21.6 del CP), en un procedimiento que comenzó el 24 de octubre de 2005 y finalizó con sentencia de primera instancia el 21 de enero de 2013 (casi ocho años), pero hace la siguiente afirmación sobre no computar el tiempo de la investigación anterior a la denuncia (FJ 6):

> Este tribunal entiende, a diferencia de la interpretación que realiza la sentencia recurrida, que no hay que computar como periodo de dilación el tiempo dedicado a la investigación del delito antes de que se interpusiera la denuncia, y ello por cuanto se trata de actuaciones preprocesales anteriores, por tanto, al inicio del propio proceso por parte del órgano judicial competente.

Por tanto, se hace una distinción entre el tiempo preprocesal, la investigación del delito antes de interponer la denuncia y el tiempo durante el proceso judicial desde el inicio de la instrucción hasta la sentencia.

La SAP de Valencia 195/2017, de 21 de marzo, no acoge la aplicación de la atenuante de cuasiprescripción planteada por los recurrentes al no apreciar que la demora de la interposición de la querella haya introducido un perjuicio sustantivo en la estrategia probatoria de la defensa, y se contempla que el juzgador *a quo* tuvo en cuenta la proximidad de la prescripción al graduar la pena. En este caso, el delito era el impago de la plusvalía de una compraventa realizada en agosto de 2010; hubo una inspección en 2012 y no se pagó la liquidación, y la querella se interpuso en junio de 2014, por tanto, casi cuatro años después de la comisión del delito.

Una de las motivaciones de la aplicación de esta atenuante es el posible deterioro de las pruebas, tanto documentales como testificales, por el transcurso del tiempo, tanto por no poder encontrar documentos como por el olvido en los testigos de los posibles hechos.

A título de ejemplo, imaginemos que comienza una inspección de Hacienda justo días antes de que prescribiera la vía administrativa para iniciar la inspección fiscal y, después de la inspección, se interponga la denuncia o querella por el abogado del Estado por delito contra la Hacienda pública 15 días antes de que prescribiera el delito fiscal, habiendo tenido

conocimiento de la comisión desde el inicio. Estaríamos ante un supuesto en el que podría ser aplicable la atenuante analógica de cuasiprescripción por la inactividad de la Administración en denunciar el delito. En este tipo de situaciones es cuando los acusados solicitan la aplicación de esta atenuante.

Parece obvio que cuando la Hacienda pública está realizando una inspección y desde el principio puede determinar si se puede considerar la actuación inspeccionada como delito o no, no parece necesario tener que esperar hasta 27 meses[13] para interponer la querella, justo al límite de la prescripción del delito.

En estos momentos, en los que la jurisprudencia parece ir por el camino de que esta atenuante solo se aplique si se puede considerar que ha habido utilización por parte del perjudicado para llegar a una negociación extrajudicial de la reparación del daño y tarda tanto en poner la querella o denuncia por esta causa, habría que considerar si la AEAT a veces trata de llegar a acuerdos para no tener que interponer la querella. Es algo que se puede entrever de las estadísticas:

Año	Denuncias	Cuotas defraudadas
2011	1.014	909,0
2022	184	612,3
2012	652	604,0
2015	341	442,6
2013	578	421,9
2017	225	327,8
2014	391	305,0
2016	226	278,3

[13] Artículo 150 de la LGT. Plazo de las actuaciones inspectoras:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

3.º Que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del Impuesto Complementario.

Año	Denuncias	Cuotas defraudadas
◀		
2019	176	256,8
2020	168	178,7
2021	179	156,3
2018	177	110,7
2019	177	256,8
2020	168	178,7
2021	179	156,31
2022	184	612,33
2023	152	819,64

Fuente: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias.html

Se puede comprobar una gran disminución de las denuncias interpuestas por delitos contra la Hacienda pública por parte de los órganos de la Agencia Tributaria. Esta disminución podría deberse a varias posibilidades: que no interese el proceso penal por si la deuda se reduce con arreglo a criterios penales más garantistas; que el procedimiento se alargue en el tiempo por la introducción de más actores sometidos a control judicial, que el umbral del delito sea una herramienta negociadora para firmar un acta en conformidad y no ir al proceso penal, etc. (Blázquez Lidoy, 2024)[14].

[14] Señala este autor que «resulta extraño el número tan reducido de casos que se derivan a delito tras la entrada en vigor del nuevo sistema» y que esto puede haber diversas razones. Así, señala que:

> Puede ser que a la AEAT no le interese el proceso penal para que la deuda no pueda verse reducida al calcularse la cuota con arreglo a criterios penales –más garantistas– que los administrativos. Puede ser que para la AEAT el proceso penal suponga una carga «*administrativa*» innecesaria que se prolonga en el tiempo y donde deben comparecer demasiados actores (la Abogacía del Estado, el Ministerio Fiscal, los inspectores, etc.) sometidos a un control judicial. Puede ser que, también, el umbral del delito contra la Hacienda Pública se constituya como un arma de negociación para *sugerir* al contribuyente que, si firma en conformidad y procede al pago, el expediente se puede quedar en vía administrativa. Puede ser que la AEAT entienda que solo en casos excepcionales, y haciendo una interpretación propia del principio de intervención mínima, hay que dar ejemplo con la vía penal y, en caso contrario, los derechos de la Hacienda Pública están suficientemente tutelados en vía administrativa. Por último, el hecho de que tenga que dictarse, normalmente, un acto de administrativo ejecutivo (art. 253 de la LGT), donde tienen que estar detalladas todas las magnitudes económicas, todos los fundamentos de hecho y de derecho, y que van a ser revisados y puestos bajo el tamiz por las partes y los propios juzgados bajo criterios penales (*in dubio pro reo*, presunción de inocencia, intervención mínima, etc.), requiere que tanto el expediente como el acto administrativo deban tener una precisión técnica y factual adicional que suponga una carga que no existe en la vía contencioso-administrativa (Blázquez Lidoy, 2024, pp. 1217-1218).

Por tanto, en nuestra opinión, parece posible que se pudiera aplicar este tipo de atenuante en el delito contra la Hacienda pública si se dieran los requisitos para poder aplicarla; como puede ser un proceso inspector que dura varios años y en el que no se interpone denuncia ni querella y además se realiza rozando la prescripción, además, teniendo en cuenta que no se trate de un caso complejo (así, por ejemplo, una simple compraventa entre mercantiles para la defraudación ocultando el devengo del IVA y no realizando la correspondiente declaración), e independientemente de que se hubiera tenido en cuenta la atenuante por dilaciones indebidas, ya que cada una tiene una motivación diferente, ya que una es antes de que comience el proceso penal y la otra se considera cuando en el propio procedimiento judicial transcurre mucho tiempo sin justificación.

Referencias bibliográficas

Antón y Abajo, A. (2024). La atenuante analógica de cuasiprescripción y perspectiva de género. A propósito de la STC 48/2024, de 8 de abril de 2024. *Diario La Ley*, *10533*.

Blázquez Lidoy, A. (2024). Cuestiones sobre los procedimientos administrativos por delito contra la Hacienda pública en la LGT. En I. Merino Jara (dir.), *Los procedimientos tributarios*. La Ley.

Fernández Valverde, R. (2024). Cómputo del plazo de cuatro años para la prescripción para la determinación de las deudas tributarias. *Diario La Ley*, *10518*.

García Novoa, C. (2009). La consumación de los delitos contra la Hacienda pública. *Derecho y Sociedad*, *33*, 28-37.

Puente Rodríguez, L. (2016). La atenuante analógica de cuasi-prescripción. *La Ley Penal*, *119*.

Ramírez Ortiz, J. L. (2012). Derechos fundamentales y derecho penal: la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas. *Derecho y Proceso Penal*, *27*.

Santana Vega, D. M.ª (2019). La atenuante analógica de cuasi-prescripción. Especial referencia a los delitos de corrupción. *Estudios Penales y Criminológicos*, *39*, 589-642.

Santana Vega, D. M.ª (2024). Cuasi prescripción: la pseudo atenuante analógica, comentario a la STS 849/2023, de 20 de noviembre. *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, *2*.

Yasmina Najib Salgado. Licenciada en Derecho por la Universidad Rey Juan Carlos. Máster en Derecho Penal Económico por la UNIR. Especialista en mediación civil y mercantil (Consejo General de la Abogacía Española y editorial La Ley). Máster en Psicología Legal y Forense por la UNED. Colegiada ejerciente ICAM n.º 95782. Abogada en Fomento Hispania Legal.

ISSN-e: 2792-8306

Amount B de la OCDE: un nuevo enfoque en la tributación de empresas multinacionales

María del Carmen Jiménez Alcalá
Asesora fiscal especializada en fiscalidad internacional (España)
mariadelcarmen.asesoriafiscal@gmail.com | https://orcid.org/0009-0004-3475-6073

Extracto

Este estudio aborda la reciente publicación del documento sobre el denominado *amount* B, publicado el 20 de febrero de 2025, un enfoque para valorar ciertas operaciones entre partes vinculadas que se enmarca en el pilar I del proyecto BEPS 2.0 impulsado por la OCDE y el G20.

La investigación contextualiza este enfoque novedoso de valoración de operaciones de comercialización y distribución en el ámbito de los precios de transferencia y la política fiscal internacional, exponiendo la evolución normativa que ha dado lugar a este nuevo enfoque.

Tras analizar los distintos métodos de valoración de las operaciones vinculadas, se expone este enfoque simplificado y racionalizado desde el estudio de las operaciones incluidas en su ámbito de aplicación, la determinación de la retribución de tales operaciones, pasando por el estudio de cuestiones relacionadas con aspectos de seguridad jurídica, documentación y de los posibles supuestos de eliminación de doble imposición.

Todo ello, concluyendo con una valoración crítica en cuanto a su aplicación práctica, así como su posible potencial impacto sobre los contribuyentes y las Administraciones tributarias.

Palabras clave: fiscalidad internacional; operaciones vinculadas; precios de transferencia; proyecto BEPS 2.0; pilar I; *amount* B; actividades de distribución y comercialización mayorista.

Recibido: 27-08-2025 / Aceptado: 28-08-2025 / Publicado: 03-10-2025

Cómo citar: Jiménez Alcalá, M.ª C. (2025). Amount B de la OCDE: un nuevo enfoque en la tributación de empresas multinacionales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *511*, 60-106. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24771

© Centro de Estudios Financieros (03-10-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

ISSN-e: 2792-8306

Amount B of the OECD: a new approach in the taxation of multinational enterprises

María del Carmen Jiménez Alcalá

Abstract

This project analyzes the recent publication of Amount B, dated February 20, 2025, an approach for valuing certain transactions between related parties, framed within Pillar I of the OECD/G20 BEPS 2.0 Project.

The study situates this simplified and streamlined method for valuing wholesale marketing and distribution transactions within the broader context of transfer pricing and international tax policy, outlining the regulatory developments that led to its adoption.

After examining the traditional transfer pricing methods, the paper focuses on the core elements of Amount B: the scope of covered transactions, the determination of the applicable return, and key aspects such as legal certainty, documentation requirements, and the mitigation of potential double taxation scenarios.

The research concludes with a critical evaluation of the practical application of Amount B and its potential impact on both taxpayers and tax administrations.

Keywords: international taxation; related-party transactions; transfer pricing; BEPS 2.0 project; pillar I; amount B; wholesale distribution and marketing activities.

Received: 27-08-2025 / Accepted: 28-08-2025 / Published: 03-10-2025

Citation: Jiménez Alcalá, M.ª C. (2025). Amount B de la OCDE: un nuevo enfoque en la tributación de empresas multinacionales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *511*, 60-106. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24771

Sumario

1. Introducción
2. Marco teórico: contextualización del importe B en la política fiscal internacional
   2.1. Los precios de transferencia
   2.2. La política fiscal internacional; en especial, el relevante papel de la OCDE
   2.3. Métodos de valoración de las operaciones vinculadas
      2.3.1. Método del precio libre comparable
      2.3.2. Método del precio de reventa
      2.3.3. Método del coste incrementado
      2.3.4. Método del margen neto operacional
      2.3.5. Método de la distribución del resultado
3. Cálculo del importe B: métodos y parámetros
   3.1. Concepto y origen del importe B
   3.2. Operaciones incluidas en el ámbito de aplicación
      3.2.1. Criterios determinantes del ámbito de aplicación
   3.3. Método de valoración de las operaciones
   3.4. Determinación del rendimiento
   3.5. Cuestiones de seguridad jurídica en materia tributaria y eliminación de la doble imposición
   3.6. Documentación
4. Aplicación práctica del importe B
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. Introducción

El presente estudio tiene como objetivo analizar exhaustivamente los precios de transferencia en la política fiscal internacional, en especial, el concepto y las implicaciones del denominado *amount* B (importe B), y ello por ser uno de los desarrollos más recientes y con impacto práctico en las reformas fiscales globales impulsadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Los precios de transferencia son una cuestión primordial para las multinacionales, ya que determinan cómo deben valorarse las operaciones realizadas entre partes vinculadas[1]. Tal valoración no es baladí, pues impacta directamente en las bases imponibles de las compañías correspondientes a cada una de las jurisdicciones involucradas en tales operaciones.

Valorar las operaciones intragrupo siempre ha sido una fuente de controversia y complejidad, tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias, y ello por la connotación negativa que tienen en cuanto a su posible uso como mecanismo de optimización fiscal agresiva que suponga una distorsión en la asignación de beneficios. Por ello, desde hace décadas, las normativas han evolucionado hacia una regulación armonizada que dote de la mayor transparencia y homogeneidad posible a los métodos de valoración de tales operaciones.

El paradigma actual de la tributación internacional hace que el importe B adquiera una gran relevancia, y ello porque la OCDE ha llevado a cabo en los últimos años una reforma

---

[1] Las «partes vinculadas» se definen por las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE de 2022 tomando como referencia lo establecido al respecto en el artículo 9.1 a) y b) del modelo de convenio tributario de la OCDE. Se parte del concepto *associated company*, esto es:

> Dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de la otra; o si «las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital» de ambas empresas (es decir, si ambas empresas están sometidas a un control común)'.

En el ámbito nacional encontramos la definición de «partes vinculadas» en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), estipulando un conjunto de supuestos en los que se considera que las partes implicadas están vinculadas y, en consecuencia, deben valorarse sus transacciones a precio de mercado.

fiscal global que ha permitido consolidar el importe B; hoy en día, como la única área de consenso en la implementación del pilar I del proyecto BEPS 2.0. Mientras que otras cuestiones de la reforma siguen siendo objeto de debate y negociación (p. e., el *amount* A), el importe B ha avanzado considerablemente y es actualmente la única iniciativa que se ha consolidado dando un enfoque más claro y simplificado para la asignación de beneficios de las actividades básicas de comercialización y distribución, impactando con ello significativamente en la seguridad jurídica de las operaciones internacionales.

Este estudio pretende dar luz a los más novedosos desarrollos normativos en esta materia, en particular, el objetivo es aportar claridad sobre la aplicación del importe B ante la publicación del marco inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS de 20 de febrero de 2025 y cómo el mismo puede impactar en las operaciones teniendo en cuenta la cada vez mayor incertidumbre geopolítica, contrarrestada con la ambición de muchos Estados de adoptar una posición conjunta global y abogar por el consenso internacional.

A fin de alcanzar tal objetivo, esta investigación pretende abordar desde cuestiones más generales de fiscalidad internacional, como el concepto de precio de transferencia y su regulación desde el origen hasta la actualidad, orientando su estudio a los métodos de valoración y cómo la configuración de estos ha potenciado la aparición del importe B, para así finalmente desarrollar teóricamente en qué consiste y en qué operaciones puede ser aplicado, ilustrado todo ello con un caso práctico con el fin de proporcionar una visión más completa y detallada de su funcionamiento.

2. Marco teórico: contextualización del importe B en la política fiscal internacional

2.1. Los precios de transferencia

En el marco de las operaciones económicas que pueden darse en los mercados, debemos tomar en consideración la vinculación que guardan entre sí las partes que intervienen en las diferentes transacciones a los efectos de fijar su precio. Así las cosas, cuando una operación se lleve a cabo entre partes independientes, dado que nos encontraremos ante mercados abiertos y de libre competencia, tal operación se estimará a valor de mercado. No obstante, cuando las partes implicadas están vinculadas, deben observarse más cautelas, pues tal vinculación puede ser usada por los operadores a fin de aprovechar ciertas ventajas fiscales para aumentar los costes o las deducciones de tales operaciones o disminuir los ingresos sometidos a tributación (Muñoz Leal, 2024). Cuando suceden estas operaciones denominadas vinculadas, y con el fin de evitar que las empresas manipulen los precios, desde hace décadas se ha intervenido en el ámbito internacional mediante las

directrices establecidas por la OCDE[2] y, siguiendo las mismas, en los ámbitos europeo y nacional se han ido desarrollando las correspondientes legislaciones a los efectos de determinar el valor que hay que atribuir a tales operaciones (Hernández Vázquez, 2012), y ello bajo el fundamento de garantizar que, cuando las operaciones se lleven a cabo entre partes vinculadas, el precio que se les dé sea equivalente al que fijarían operadores independientes, lo que garantiza la identidad entre precio de transferencia y precio de mercado. Precisamente, en las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE se define como los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios, a empresas asociadas (OCDE, 2025a).

Las Administraciones tributarias, con el objetivo de evitar que los grupos multinacionales definan su política de precios con fines elusivos, han tratado de establecer reglas fiscales cuyo pilar fundamental es el principio de plena competencia (*arm's length*), con el cual se pretende que las operaciones vinculadas sean valoradas conforme lo harían empresas independientes, es decir, que su precio sea determinado del mismo modo que lo estipularían empresas no relacionadas en condiciones y circunstancias económicas semejantes (Muñoz Leal, 2024).

La premisa básica es que el precio de la operación vinculada tiene que ser un precio de mercado y así cumplir con el principio de plena competencia.

2.2. La política fiscal internacional; en especial, el relevante papel de la OCDE

La regulación de precios de transferencia en el ámbito internacional asocia su origen al de los convenios para evitar la doble imposición (CDI), los cuales surgen como consecuencia de la realización de operaciones con impacto internacional; operaciones que podrían llegar a tener impacto en diferentes jurisdicciones en las que todas o algunas de ellas se pretendiera gravar la renta generada. Por ello, y con el fin de evitar que una misma renta fuera gravada en dos o más países, los Estados empezaron a firmar tratados internacionales a fin de atribuir el derecho de gravamen, de tal manera que las rentas solo tributaran una vez (García Prats, 2005).

[2] Aun siendo una cuestión que se comentará en las siguientes líneas, en este punto debe mencionarse el carácter de tales directrices, en cuanto las mismas son consideradas *soft law*, esto es, su cumplimiento no es por imposición jurídica, es decir, no tienen fuerza vinculante, sino que los Estados las acatan por haber adoptado tal compromiso político, y ello a fin de alcanzar ciertos consensos internacionales en esta materia.

Ello conllevó que, a principios del siglo XX, Reino Unido y Estados Unidos firmaran convenios con decenas de países (Kurian, 2022) y se obtuviera en 1933 un proyecto de convenio sobre atribución de beneficios y de la propiedad de empresas internacionales.

Precisamente, la estructura de las operaciones vinculadas podía suponer supuestos de doble imposición, pues la renta podía estar gravada en el país de origen, esto es, el país de la fuente de la renta, y, posteriormente, gravarse en el país de residencia del operador, jurisdicción con capacidad para gravar la renta mundial obtenida por la entidad. Como consecuencia de todo ello, en 1963, la OCDE elaboró un modelo de convenio de doble imposición en renta y patrimonio a fin de solventar estos supuestos que podían generar situaciones de doble imposición (Ortega Giménez, 2024).

Tal modelo sirve como suerte de plantilla que ofrece la OCDE a fin de que los Estados vayan armando sus convenios bilaterales de doble imposición, de tal manera que solo estos últimos, que tienen la naturaleza de tratado internacional, tienen fuerza vinculante en términos de *hard law*, mientras que lo establecido en el modelo (*soft law*) se constituye a los efectos de servir de engarce legislativo en materia de precios en la fiscalidad internacional. En particular, el artículo 9 del mencionado modelo de convenio hace referencia a las operaciones entre empresas asociadas, cuyo objetivo es garantizar la neutralidad en la tributación en cuanto a que no se produzcan desviaciones de beneficios a jurisdicciones de tributación más beneficiosa.

De forma paralela a la regulación internacional en el campo de la evitación de la doble imposición, las legislaciones domésticas, en la materia de precios, fueron desarrollándose sobre la base del principio de plena competencia. Con el objetivo de poder llevar a cabo los ajustes necesarios en las bases imponibles de las empresas de grupos multinacionales y con el fin de no permitir que estas trasladen indebidamente beneficios o pérdidas mediante la modificación artificiosa de sus precios, se inició la actividad regulatoria en esta materia en países como Estados Unidos en 1917 y Reino Unido, posteriormente, con la *General Rules 7, Income Tax Act*. Tales normativas en materia de precios son de carácter nacional, pues no fue hasta la expansión internacional de sus empresas en los años sesenta, y sobre todo en los noventa, cuando la normativa adoptó una clara dimensión internacional (García Prats, 2005).

Posteriormente, en 1979, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE presentó el informe «Precios de transferencia y empresas multinacionales» a los efectos de concretar la aplicación del principio de plena competencia. Dicho informe sirvió de base para que en 1995 la OCDE publicara la primera edición de sus directrices, la regulación más exhaustiva existente hasta el momento en materia de precios de transferencia (Torre Delgadillo, 2011).

Debe destacarse que la OCDE lleva a cabo una actividad regulatoria no vinculante, comúnmente conocida como *soft law*, por lo que el valor jurídico de sus publicaciones se queda en meras recomendaciones, pues los Estados no tienen la obligación de acatarlas,

sino que las asumen por voluntad propia. No obstante, dado el carácter internacional de la organización, así como el hecho de tomar en consideración, a los efectos de desarrollar sus directrices, los intereses de las partes implicadas en estas operaciones, esto es, las Administraciones públicas y las entidades multinacionales, los Estados miembros de la OCDE han utilizado como base común en sus regulaciones las mencionadas directrices, las cuales han ido experimentando ciertas modificaciones desde su redacción original a fin de adaptarse al contexto económico y social y la situación de los mercados actuales.

En el ámbito europeo, tales directrices también tuvieron un gran impacto, ya que en el año 2002 que la Comisión Europea creó el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia, cuyo objetivo principal era ofrecer recomendaciones prácticas en el marco de la Unión a fin de homogeneizar la aplicación de la normativa en materia de precios tratando de evitar complejidad y cargas administrativas tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. De este foro han emanado recomendaciones relevantes para la práctica de la materia de precios de transferencia (p. e., documentación o valoración de servicios intragrupo, homogeneización de las obligaciones de documentación o controles conjuntos, entre otras) que incluso han inspirado posteriormente las legislaciones domésticas y a la propia OCDE (Ortega Giménez, 2024).

Durante la década de 2010, tiene lugar un punto de inflexión en la política fiscal internacional a través del proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), el cual, entre otras finalidades, en cuanto al ámbito de precios, pretendía evitar la disociación del lugar en el que tributar determinados ingresos o beneficios del lugar donde se realizan las contribuciones económicas reales en el proceso de generación de valor del grupo multinacional (Protto, 2021). Tal proyecto gravita sobre tres pilares fundamentales: sustancia económica de las operaciones, coherencia del IS en el ámbito internacional y transparencia y seguridad jurídica de los operadores (Muñoz Leal, 2024). Las versiones finales de los informes fueron publicadas en 2015. Se compone de 15 acciones, algunas de las cuales se configuraron como estándares mínimos, de tal manera que, aun teniendo ese carácter de *soft law*, los Estados adheridos al proyecto se comprometían a adoptarlas en sus legislaciones nacionales. Del conjunto de acciones, en materia de precios de transferencia, tienen mayor o menor influencia la acción 1, de la 8 a la 10 y la 13 (OCDE, 2016c). Aun no siendo objeto de estudio de la presente investigación, se procede a nombrar en qué consisten tales acciones.

La acción 1 versa sobre los retos de la economía digital para la tributación; tal reto surge de la posibilidad de que las multinacionales obtengan ingresos y beneficios en una jurisdicción sin que sea necesaria su presencia física en ella. Precisamente, el desarrollo de ciertos procesos tecnológicos ha originado la aparición de nuevos servicios intragrupo, lo que ha producido una reconfiguración de su estructura de gastos que, con las normas fiscales vigentes, basadas en conceptos tradicionales (presencia física), podían producir una diferenciación entre la generación de valor y la tributación de beneficios, lo que permite la erosión de bases imponibles de las multinacionales (Calvo Vérgez, 2018). El proyecto BEPS se centra en imposición directa, por lo que el objetivo de la acción 1 es identificar los modos por

los que la fiscalidad se puede adecuar a los nuevos modelos de negocios, sobre todo, en jurisdicciones en las que no tienen presencia física. Tal acción no se acabó de implementar durante el proyecto BEPS 1.0, de tal manera que los Estados se emplazaron a seguir trabajando en ella en el denominado proyecto BEPS 2.0, en particular, mediante el desarrollo de los pilares I y II (Barreno *et al.*, 2016).

Las acciones 8 a 10 (Calvo Vérgez, 2016) pretenden asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, y ello con el fin de evitar el traslado de bases imponibles entre diferentes Estados al aplicar incorrectamente las reglas de valoración de las operaciones vinculadas. La acción 8 se refiere a los activos intangibles de difícil valoración, los cuales pueden contribuir a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios. La acción 9 se ocupa de la correcta atribución contractual del riesgo de una operación y la consiguiente atribución de beneficios. La acción 10 hace alusión a varias áreas de alto riesgo, como los beneficios de operaciones sin lógica comercial, el uso de determinados métodos de valoración con la finalidad de desviar los beneficios de un grupo, así como el uso de determinados tipos de pagos en el seno del grupo (OCDE, 2016b).

Finalmente, en cuanto a la acción 13 (OCDE, 2016a), se pretende reexaminar la documentación exigible en materia de precios de transferencia en cuanto a ofrecer un enfoque estandarizado en tres niveles de documentación (*máster file*, *local file* e informe *country by country*). El *master file* pretende informar a las Administraciones tributarias de las operaciones empresariales mundiales de los grupos multinacionales y de su política de precios de transferencia. El *local file* se compone de la documentación detallada del contribuyente, incluyendo la identificación de sus operaciones vinculadas, su cuantía y el análisis de la determinación de los precios de cada una de esas operaciones. Finalmente, las grandes multinacionales deben presentar el *country by country report*, informe consistente en una declaración anual desglosando cada jurisdicción en la que operan, expresando los ingresos y beneficios antes del IS, el importe pagado por tal tributo, información en cuanto al IS devengado, la actividad de las compañías del grupo y el número de empleados, entre otras.

Este proyecto conllevó grandes cambios en el paradigma internacional, pues la legislación actual internacional, europea y nacional ha tomado como base el proyecto BEPS. Precisamente, este proyecto sirvió para revisar las directrices de la OCDE e incorporar las novedades del este (la última versión es de 20 de enero de 2022).

En todo caso, es trascendental para el objeto de esta investigación el proyecto BEPS 2.0. Con el objetivo de desarrollar la acción 1 del proyecto BEPS, se propusieron tres maneras de afrontar el tratamiento fiscal de la economía digital, a saber, desarrollar el concepto de presencia significativa en contraposición al tradicional de presencia física, establecer el conocido como *withholding tax* (retención en fuente) y el denominado *equalization tax* (impuesto indirecto sobre las ventas *online*). Ninguna de las tres opciones fue aprobada y

no fue hasta el 29 de mayo de 2019 cuando se aprobó la iniciativa conjunta de la OCDE y el G20 que posteriormente adoptó el nombre de BEPS 2.0 basándose el proyecto en dos pilares: el pilar I y el pilar II.

El pilar I supone un verdadero cambio en la fiscalidad internacional, pues se debía dar respuesta a la revolución de la economía digital y la nueva forma de hacer negocios, sin necesidad de presencia física (Svetislav y Navarro, 2023). Por ello, se crea una nueva vertiente de la capacidad de gravamen de los Estados, pues hasta ese momento solo se permitía que estos gravaran según la presencia física que las empresas tenían en su territorio mediante la configuración de una sociedad o un establecimiento permanente. No obstante, con el surgimiento de nuevos modelos de negocio a partir de la segunda década del siglo XXI, se establece el objetivo de alinear la tributación con la generación de valor, y ello se pretende conseguir mediante los dos elementos vertebradores de tal pilar, a saber, el importe A (que será detallado más adelante) y el importe B (Cordón Ezquerro, 2024).

El pilar II, en cambio, se focaliza en el establecimiento de un impuesto sobre beneficios mínimo global del 15 % para aquellos grupos multinacionales que superen los 750 millones de euros de ingresos anuales (OCDE, 2021).

Para lo que a esta investigación interesa, nos vamos a centrar en el pilar I. Como se ha mencionado anteriormente, este pilar propone un cambio profundo en la tributación internacional por cuanto pretende focalizar el gravamen de las operaciones en el lugar en el que hayan generado su valor efectivo. Para ello, se propusieron distintos modelos muy dispares entre sí, lo que conllevó que, en noviembre de 2019, el secretario de la OCDE publicara una propuesta de modelo unificado que se sustanciaba en todos los modelos propuestos (OCDE, 2019). En este enfoque unificado aparece el elemento fundamental de este trabajo, esto es, el importe B, y ello por plantear atribuir los beneficios a partir de la diferenciación de dos elementos[3], el importe A y el importe B (OCDE, 2020). Con el primero de ellos se pretende redistribuir una parte del beneficio residual que obtiene un grupo entre todas las jurisdicciones de mercado, esto es, las jurisdicciones en las que se han obtenido ingresos (con independencia de que tenga presencia física en tales jurisdicciones), de tal manera que debe comenzarse por determinar qué parte del beneficio corresponde con su rentabilidad residual a fin de atribuirla a los Estados donde realiza ventas mediante una fórmula basada en las mismas.

En cuanto al importe B, supone establecer una metodología simplificada para retribuir determinadas actividades de comercialización y de distribución.

[3] En el proyecto inicial de 2019 también se planteó el conocido como importe C, cuya finalidad era dar más seguridad fiscal al configurar un conjunto de mecanismos de prevención y resolución de controversias que fueran vinculantes para todos los elementos implicados en la atribución de beneficios, no obstante, este eje finalmente desapareció en versiones posteriores por no resultar aprobado.

2.3. Métodos de valoración de las operaciones vinculadas

En el ámbito nacional, ya desde la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, se ha venido recogiendo históricamente un precepto a los efectos de regular la valoración de las operaciones vinculadas. En la actualidad, es el artículo 18 de la vigente LIS, junto con su correspondiente desarrollo reglamentario, el que incorpora, entre otros aspectos, el concepto de partes vinculadas, los criterios de vinculación, así como la valoración de tales operaciones. Respecto de los métodos, dado que se limita a una descripción muy sucinta en el apartado 3 del citado artículo y ante la ausencia de desarrollo reglamentario adicional, hay que acudir a las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia para una mayor descripción de estos, así como para disponer de ejemplos sobre su aplicación.

La OCDE distingue entre los métodos tradicionales basados en las operaciones y los métodos basados en el resultado de las operaciones. Aun haciendo esta distinción, según la propia OCDE, el objetivo primordial de estos métodos es que se usen «para determinar si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son coherentes con el principio de plena competencia». Por ello, la OCDE no establece cuál de los métodos es mejor para determinar el valor de mercado de la operación vinculada, sino que estipula que habrá que estudiar el caso concreto a fin de determinar el método que ayude a cumplir más adecuadamente el principio de plena competencia, teniendo en cuenta las ventajas e inconvenientes que ofrece cada método, la corrección del método optado en virtud de la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable en cuanto a los comparables no vinculados y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas. Asimismo, hay que destacar que las directrices y, de forma análoga, nuestra normativa interna, aun dando prioridad al uso de alguno de los cinco métodos que se exponen a continuación, posibilitan de forma subsidiaria el uso de otros métodos distintos siempre que estos satisfagan el principio de plena competencia y se motive que los existentes son menos apropiados o inviables ante las operaciones que se van a valorar.

El objetivo de aplicar un método de precio de transferencia es validar que el precio de la operación vinculada es un precio de mercado; por ello, en todos los métodos partimos de la necesidad de determinar cuándo estamos ante una operación comparable que nos permita determinar el valor de mercado de la vinculada. Para ello, en cualquiera de los métodos siguientes podemos utilizar los comparables internos y los externos. Un comparable interno es una operación que realiza una entidad del grupo con un tercero y que, atendiendo a las características de la aquella, podrá utilizarse como referencia para establecer el valor de la operación vinculada; en cambio, un comparable externo es una operación llevada a cabo entre dos terceros, de tal manera que, al disponer de información pública en cuanto a la valoración dada a dicha operación, ello será usado para valorar la vinculada.

La relevancia de realizar una comparación adecuada justifica que una parte considerable de las directrices sobre precios de transferencia se dediquen precisamente al análisis

de comparabilidad, esto es, a describir aquellos factores o circunstancias que nos permitan determinar que los comparables escogidos, sean internos o externos, son adecuados a fin de determinar el precio de transferencia de la operación vinculada. Para determinar comparables adecuados debemos atender a las características del producto o servicio; en los bienes, no solo a sus características físicas, sino también a su calidad y fiabilidad. En el caso de los servicios, se deberá atender a su naturaleza. Además, las directrices mencionan constantemente el análisis FAR, esto es, atender a las funciones, activos y riesgos que hay en juego. Otra cuestión que se debe valorar para determinar si dos operaciones son comparables son las condiciones contractuales; para ello, habrá que ver el volumen de producto de tales operaciones, la forma de contraprestación, si se ofrece o no garantía o la duración del contrato, entre otros aspectos que nos ayudarán a determinar si el comparable externo o interno es adecuado a tal fin. Finalmente, también se deben considerar cuestiones más circunstanciales, como el mercado geográfico en el que se actúa, su tamaño, el nivel de integración o el grado de competencia, entre otros aspectos que las directrices se encargan de definir y ejemplificar a fin de realizar el análisis de comparabilidad más adecuado posible (OCDE, 2025a).

Con este análisis podemos concluir que la operación que se pretende valorar y las operaciones internas o externas examinadas son comparables. Tras ello, debemos determinar el método de valoración que nos permita concluir que la operación ha sido realizada a valor de mercado.

2.3.1. Método del precio libre comparable

Según las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 2022, el método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables. Ello pone de relieve que, si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de la operación entre las empresas asociadas no se ajustan a la plena competencia y que haya que sustituir su valor por el precio de la operación no vinculada.

De esta manera, una operación no vinculada es comparable con una vinculada cuando no hay diferencias entre las operaciones o cuando, habiendo ciertas diferencias, estas no influyen significativamente en el valor normal del mercado, o bien, cuando pueden efectuarse ajustes precisos para eliminar los efectos de tales diferencias. Sí precisa la OCDE que este método es preferible sobre los demás cuando precisamente se dispongan de estas operaciones no vinculadas comparables, pues es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia.

Este método resulta adecuado para determinar el precio de transferencia en las operaciones de productos básicos, denominados *commodities*, esto es, productos como el

oro, metales, cereales o gas, entre otros; por lo tanto, productos físicos que disponen de un precio de cotización que es usado por operadores independientes del sector como referencia para fijar los precios en las operaciones no vinculadas. Por ello, para que este método sea fiable, se requiere que las características económicas de la vinculada y la no vinculada sean comparables. Ello hace que se deban comparar las características físicas y la calidad del producto, así como las condiciones contractuales de la operación vinculada (volumen contratado, plazos del acuerdo, condiciones de entrega, transporte, aseguramiento, primas y descuentos, etc.), entre otros factores de comparabilidad comentados anteriormente.

Así, por ejemplo, si se sigue este método en cuanto al uso del precio de cotización de un producto básico para determinar el valor de mercado de una operación vinculada, es muy relevante la fecha de determinación del precio, entendida esta como el momento elegido por las partes para determinar el precio de las operaciones y así valorarla. Todas estas consideraciones que efectúa la OCDE en sus directrices tienen un fin común y es que se tengan en cuenta todas esas variables que pueden alterar el correcto análisis de la operación vinculada que se pretende valorar, de tal forma que la valoración final sea lo más próxima posible a la que se hubiera dado en condiciones de libre competencia en el mercado[4]. De esta manera, aun siendo un método cuya exigencia de comparabilidad es compleja en cuanto a justificar que las operaciones son comparables, es el método más directo para determinar el valor de la operación vinculada.

2.3.2. Método del precio de reventa

Este método puede ser muy útil en el marco de las actividades de comercialización. El método parte del precio al que se ha adquirido un producto a una empresa asociada para después venderlo a una independiente (OCDE, 2025a). El precio de reventa se reduce por un margen bruto apropiado denominado margen del precio de reventa, que representa la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir los costes de venta y gastos de explotación a fin de obtener un beneficio. Tras eliminar el margen bruto, lo que nos queda es un precio de transferencia de plena competencia.

Para disponer de comparables, tanto internos como externos, también se deberán considerar otros factores que afectan a la comparabilidad de las operaciones como, por ejemplo, la forma en la que se lleve a cabo el negocio, las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos (análisis FAR). Si estos aspectos afectan a los márgenes brutos obtenidos, entonces deberán practicarse los ajustes oportunos a fin de no alterar la fiabilidad del método empleado en el supuesto concreto.

[4] *Vid.* páginas 85 y siguientes de OCDE (2025a) en cuanto a los supuestos ejemplificativos de estos métodos.

Una ventaja de este método es que no se requiere tanta comparabilidad entre los productos, pues, por ejemplo, una empresa puede distribuir dos productos muy diferentes desarrollando las mismas funciones en cuanto a activos usados y riesgos asumidos y, por tanto, la remuneración por esas actividades deberá ser similar, aunque cada producto tenga un precio diferente (OCDE, 2025a).

En este sentido, el margen del precio de reventa depende de las funciones que lleve a cabo el revendedor, ya sean desde la de mero agente de transporte hasta asumir la comercialización, distribución y publicidad, y ello habrá de tenerse en cuenta a los efectos de encontrar comparables internos y externos adecuados[5].

2.3.3. Método del coste incrementado

Es un método muy útil para la valoración de servicios o la venta de productos semiacabados. Este método parte de los costes del proveedor de un bien (o servicio) en una operación intragrupo por los bienes (o servicios) prestados a un comprador vinculado. Este coste se incrementa en un margen que le permite tener un beneficio teniendo en cuenta las funciones llevadas a cabo y las condiciones del mercado. El resultado obtenido tras incrementar el coste se considera un precio de plena competencia de la operación vinculada original (OCDE, 2025a).

Además de las cautelas en cuanto a la realización de los ajustes necesarios para no alterar la fiabilidad del método empleado, en particular, presenta dificultades no solo en cuanto a la determinación de un margen comparable, sino también en cuanto a que la base de costes sea comparable (qué costes se subsumen en las operaciones, si son costes que fluctúan a lo largo del tiempo, cómo distribuirlos, etc.), y ello porque este método se basa en comparar el margen sobre los costes aplicado en una operación vinculada y el margen sobre costes obtenido en una o más operaciones no vinculadas comparables.

En particular, habrá que considerar las diferencias en los tipos de gastos asumidos, así como su homogeneidad en la contabilización, las funciones realizadas, los riesgos asumidos por las partes, así como las operaciones objeto de comparación.

Hay que tener en cuenta que los costes que se deben valorar en este método únicamente son los del proveedor del bien o servicio, de manera que deben asignarse adecuadamente según las funciones desempeñadas por tal operador, así como los activos utilizados y riesgos asumidos[6].

---

[5] *Vid.* páginas 89 y 90 de OCDE (2025a).

[6] *Vid.* página 94 de OCDE (2025a).

2.3.4. Método del margen neto operacional

Este método y el siguiente son los métodos basados en el resultado de las operaciones (Hernández Vázquez y Justo Alonso, 2012). En particular, este método puede asimilarse sustantivamente al método de coste incrementado y al del precio de reventa, pero en este caso los indicadores que hay que considerar a los efectos de determinar el precio de transferencia son en términos netos. Suele utilizarse para las actividades de fabricación de riesgo limitado por contrato, actividades de distribución de riesgo limitado, actividades de servicios corporativos de asistencia y gestión y servicios de apoyo relacionados con las tecnologías de la información y comunicación, entre otras (Pujalte Méndez-Leitea, 2020).

Este margen se puede obtener de la relación entre el beneficio neto y otra magnitud que refleje adecuadamente la asignación del riesgo entre las partes; por ello, las Directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE exponen los supuestos en los que el beneficio neto se pondera con las ventas, los activos o los costes (denominados «indicadores de rentabilidad» por las directrices), de tal manera que, según la naturaleza de la operación, así como de los datos disponibles, se usará un denominador u otro como indicador para tener en cuenta en relación con el beneficio neto para determinar el precio de transferencia. En todo caso, la OCDE menciona que el denominador que se seleccione debe considerar los activos usados y el riesgo asumido, así como el valor de las funciones desempeñadas. Ello hace que, según las circunstancias del caso concreto, así como la información disponible, puedan servir como tales las ventas o los gastos de distribución, los gastos de explotación o los activos de explotación.

En este sentido, las directrices establecen ciertas recomendaciones en cuanto a qué gastos considerar y cuáles no, y ello a los efectos de no alterar el grado de comparabilidad de la transacción objeto de análisis con el resto de las transacciones que realiza la entidad y que no tienen implicación con la operación vinculada que se quiere valorar[7].

En la práctica, es el método más utilizado para la valoración de operaciones vinculadas.

2.3.5. Método de la distribución del resultado

Con este método, como su propio nombre indica, se pretende distribuir el resultado de una operación vinculada en los mismos términos que se hubiera distribuido ante empresas independientes, de tal manera que el resultado se reparte entre las asociadas en virtud de un criterio económico válido para que la distribución del resultado se asimile a la distribución realizada en condiciones de plena competencia (OCDE, 2025a). Por ello, debe realizarse un

[7] *Vid.* página 108 de OCDE (2025a).

análisis de las aportaciones que realiza cada una de las partes a fin de distribuir el resultado entre ellas. Además, cuando una de las empresas lleve a cabo aportaciones menos complejas que las que pueden encontrarse como comparables en el mercado, puede ser adecuado realizar un análisis residual de estas para determinar una distribución adecuada de los resultados y, en consecuencia, establecer un precio de la operación acorde con el principio de plena competencia.

En cuanto a los resultados pertinentes que se deben distribuir, las directrices parten de los resultados de explotación a fin de garantizar un reparto coherente. No obstante, dependiendo de la operativa en cuanto a riesgos asumidos por las partes, volumen de la venta o precio facturado, en ocasiones será más adecuado partir del beneficio bruto.

En cuanto a los criterios para determinar la distribución de los resultados, las directrices estipulan que esta debe basarse en datos objetivos, ser verificables y sustentarse en datos comparables, datos internos o ambos, incluso, en datos externos según las circunstancias del caso concreto. En todo caso, esta distribución debe basarse en un análisis funcional y un análisis del contexto en el que se realizan las operaciones y puede basarse en factores tan diversos como los activos intangibles aportados, el incremento de las ventas, la retribución de los empleados, el tiempo dedicado o cualquier otro factor que permita una correcta y razonable distribución del beneficio.

Las directrices ejemplifican cómo distribuir tales resultados con varios factores como los activos o los costes, y ello cuando los activos o el capital y la generación de valor en tal operación se encuentran altamente vinculados, o para el caso de los costes cuando los gastos incurridos presenten una fuerte correlación con el valor añadido creado, por lo que se deberán considerar en ambos casos ciertos factores, como el ámbito temporal de uso de ese activo o de generación del coste o cuando este es generado por las partes implicadas; todo ello, entre otras cuestiones, deberá tener en cuenta a los efectos de realizar los ajustes oportunos para obtener una valoración de la operación lo más adecuada posible a la plena competencia.

3. Cálculo del importe B: métodos y parámetros

3.1. Concepto y origen del importe B

Recapitulando lo expuesto en los epígrafes anteriores, debemos recordar que el importe B se configura como una medida incluida dentro del pilar I del proyecto BEPS 2.0. En todo caso, no debemos desviarnos del hecho de que la propia actividad de valoración de operaciones vinculadas a precio de mercado es una tarea muy compleja, que incluye elevadas dosis de juicio y precisamente por ello surge este enfoque simplificado para determinadas operaciones. Según

la OCDE, con el importe B se pretende simplificar la aplicación de las normas en materia de precios de transferencia a las actividades básicas de comercialización y distribución, aliviar las cargas administrativas, eliminar los costes de cumplimiento y reforzar la seguridad jurídica tributaria para las Administraciones tributarias, así como para los contribuyentes (OCDE, 2025b).

Se comenzó a trabajar con este objetivo en octubre de 2020 con la publicación del informe del marco inclusivo de la OCDE y del G20 sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Report on Pillar One Blueprint*, en el que se afirmó que se pretendía simplificar y racionalizar la aplicación del principio de plena competencia a las actividades básicas de comercialización y distribución, con especial atención a jurisdicciones con menor capacidad, esto es, jurisdicciones que tienen ciertas limitaciones en su capacidad (recursos, formación, etc.) o dificultades para identificar fuentes de información fiables (Treidler y Kunz, 2023).

Entre otros propósitos del importe B, encontramos el consistente en reducir la carga de cumplimiento de los contribuyentes para con la Administración y que esta pueda asignar sus recursos a operaciones con mayor riesgo y complejidad, y ello porque este enfoque presta atención a las jurisdicciones con menor capacidad y que, por tanto, cuentan con unos recursos más limitados. Por ello, el marco inclusivo ha estado trabajando para desarrollar el mencionado enfoque, para lo cual ha tenido en cuenta las aportaciones de empresas, especialistas tributarios, académicos y de otras partes que han participado en las consultas públicas celebradas en diciembre de 2022 y julio de 2023 (Muleiro Parada, 2023).

Tras el intenso trabajo del marco inclusivo, en julio de 2023 acordó publicar el informe final sobre el importe B, el cual ha sido finalmente publicado el 20 de febrero de 2025 y se ha incorporado como anexo del capítulo IV a las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE de 2022[8] (Dourado, 2020).

No es baladí que se haya configurado como un régimen optativo, es decir, las jurisdicciones pueden optar por aplicar el importe B a las operaciones que, quedando dentro de su ámbito de aplicación, se realicen por las partes residentes en sus jurisdicciones, y ello para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2025. En principio, el resultado obtenido por una compañía residente en una jurisdicción que ha optado por aplicar el importe B no es vinculante para la jurisdicción de la contraparte en la que radica la empresa asociada que es parte de la operación vinculada, pero los miembros del marco inclusivo han alcanzado un acuerdo político por el que se comprometen a respetar el resultado del importe B cuando este se aplique por jurisdicciones con menor capacidad, pues de esa manera no se veta la aplicabilidad efectiva del enfoque y se respeta el resultado obtenido, que será reconocido como un valor de plena competencia.

[8] Por ello, indistintamente nos referimos a tal informe como a las directrices con el mismo término, esto es, directrices, aunque es posible que se vea referenciado como informe del importe B.

En este punto debe mencionarse que la nota 5 del informe final del importe B establece que la OCDE tiene que publicar una lista de qué jurisdicciones son consideradas de menor capacidad[9], así como adoptar las medidas razonables para evitar la doble imposición siempre que exista un convenio en ese sentido.

Finalmente, es destacable que las directrices de la OCDE, aun habiendo configurado este enfoque en términos optativos y que, por tanto, los Estados lo apliquen como un puerto seguro (*safe harbor*), posibilitan que los Estados puedan decidir que el importe B se aplique de manera preceptiva (*mandatory*) tanto por la Administración tributaria como por las partes residentes en su jurisdicción que se vean inmersas en operaciones elegibles.

3.2. Operaciones incluidas en el ámbito de aplicación

Como se ha mencionado anteriormente, este enfoque simplificado y racionalizado está pensado para ser aplicado a las actividades de comercialización y distribución; más concretamente, se limita a la distribución mayorista de bienes tangibles, de manera que quedan excluidas las actividades de servicios, entre las cuales se mencionan expresamente los servicios digitales. Asimismo, quedan extramuros del importe B actividades como la comercialización de las materias primas (*commodities*) y la comercialización y distribución de intangibles.

En este sentido, las directrices definen qué debe entenderse por «distribuidor», «distribución mayorista» y «distribución minorista»[10]. La OCDE entiende que la distribución mayorista es la que se lleva a cabo a cualquier tipo de clientes, salvo a consumidores finales, pues considera que distribuir a tales consumidores, ya sea a través de tienda física o de tiendas *online*, se configura como distribución minorista, la cual queda excluida expresamente del ámbito de aplicación del importe B. Además, las directrices también definen en términos negativos la actividad de distribución, pues define aquellas actividades económicas que no están relacionadas con la distribución y que quedarían fuera del marco de aplicación de este enfoque; tales actividades son la fabricación, la investigación y el desarrollo, el aprovisionamiento o la financiación que no sean accesorias a una operación elegible (OCDE, 2025b).

Es destacable el hecho de que la OCDE haya pensado en las problemáticas reales que nos podemos encontrar en el mercado, y ello porque plantea situaciones en las que una

[9] A fecha 20 de agosto de 2025, la OCDE aún no ha publicado la lista de esas jurisdicciones que deben considerarse como jurisdicciones con menor capacidad.

[10] *Vid.* páginas 11 a 13 de OCDE (2025b) para saber el resto de las definiciones que ofrece la OCDE en cuanto a distribución básica, funciones básicas de distribución, actividades no relacionadas con la distribución, conjunto de datos globales, normas de contabilidad aplicables, ingresos, resultado neto de explotación o gastos de explotación, entre otros.

multinacional puede dedicarse tanto al comercio mayorista como al minorista. De esta manera, las directrices establecen unos cupos por los cuales se determina si a estos operadores que realizan ambos tipos de distribución se les puede aplicar este enfoque. Sin ánimo de ser exhaustivos, es mencionable que una entidad se entiende mayorista si, dedicándose tanto a ese sector como al minorista, sus ingresos netos ponderados en los tres años anteriores por la parte minorista no superan el 20 % de la media de ingresos netos ponderados en los últimos tres años.

La OCDE cataloga las operaciones que quedan incluidas en el ámbito de aplicación de este enfoque como «operaciones elegibles», que son aquellas operaciones de comercialización y distribución en las que el distribuidor compra bienes de una o más empresas asociadas para su distribución mayorista a partes no vinculadas, y operaciones de agencia de venta y comisionista en las que el agente de ventas o comisionista contribuye a la distribución mayorista de bienes de una o más empresas asociadas a partes no vinculadas sin que entre el agente o comisionista y la no vinculada medie una parte vinculada (OCDE, 2025b).

En este sentido, las directrices son muy cautas en cuanto a la necesidad de definir de manera precisa la operación elegible; definición que debe llevarse a cabo de conformidad con los cinco factores de comparabilidad establecidos, así como las características económicas de la operación. Por ello, las directrices expresan que, para determinar si una operación elegible entra en el ámbito de aplicación, habrá que atender a cuestiones como las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos que asumen las partes de la operación elegible y dejar al margen cualquier tipo de etiqueta que se le haya dado a la operación que no corresponda materialmente con su ámbito económico.

3.2.1. Criterios determinantes del ámbito de aplicación

La OCDE considera que, para que una operación elegible esté dentro del ámbito de aplicación del importe B, debe cumplirse una serie de requisitos. El primero de ellos consiste en que la operación debe tener tal relevancia económica que ello implique que puede fijarse un precio fiable usando un método de precios unilateral (*one-sided method*); la parte objeto de análisis deberá ser el distribuidor, agente de ventas o comisionista. De lo anterior se colige que las directrices dejan fuera los métodos de precios bilaterales (tales como el método del reparto del beneficio), exponiendo que el método del margen neto operacional es el más apropiado, aunque es posible usar el método del precio libre comparable en aquellos supuestos en los que el precio puede fijarse de forma fiable mediante el uso de comparables internos y la información esté disponible tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes (OCDE, 2025b).

A los efectos de establecer si un método unilateral es adecuado para determinar un precio en condiciones de plena competencia, se deben analizar tres cuestiones. En primer lugar, si las aportaciones de las partes en la operación elegible son únicas y valiosas; para

ello, habrá que atender a las propias directrices de precios de 2022, las cuales definen, a modo ejemplificativo, un conjunto de operaciones que considera como aportación única y valiosa. En segundo lugar, también se debe estudiar si el distribuidor y la contraparte efectúan de forma integrada funciones, usan activos y asumen riesgos, de tal manera que sus respectivas aportaciones no pueden evaluarse correctamente de forma separada. Finalmente, también debe analizarse si las partes asumen conjuntamente en la operación elegible uno o más riesgos económicos significativos o si los asumen separadamente, pero están tan íntimamente interrelacionados, que los riesgos de cada parte no pueden aislarse de forma fiable.

Si la respuesta a cualquiera de las tres cuestiones anteriores es afirmativa, entonces la operación no podrá ser calificada como elegible.

Cuando la operación ha pasado el filtro anterior, el siguiente criterio actúa en términos cuantitativos, esto es, excluye del ámbito de aplicación operaciones que son elegibles cuando superan ciertos umbrales. La parte objeto de análisis no debe incurrir en unos gastos de explotación anuales inferiores al 3 % o superiores a un límite máximo que se sitúa entre el 20 y el 30 % de sus ingresos netos anuales, y serán los Estados los que determinen el porcentaje concreto dentro de ese marco en su implementación doméstica. El límite máximo tiene como objetivo excluir aquellas operaciones elegibles cuyo coeficiente entre gastos de explotación y ventas puede indicar que llevan a cabo funciones complementarias. Así las cosas, la OCDE, partiendo de que los gastos de explotación y los ingresos netos pueden ir fluctuando por el transcurso del tiempo, establece un coeficiente medio ponderado de tres años que debe calcularse anualmente. También tiene en consideración que la operación elegible solo se haya realizado durante dos años o incluso solo durante uno, por lo que se deberá calcular tal coeficiente medio ponderado de dos años y un año, respectivamente.

Una operación elegible que cumple con los requisitos de los dos filtros anteriores puede quedar fuera del ámbito de aplicación si se encuentra en la lista de operaciones excluidas. Tales operaciones son, como se ha mencionado anteriormente, la distribución y comercialización de bienes intangibles y servicios. Además, también se excluyen las operaciones de intercambio, comercialización o distribución de productos básicos (*commodities*). Las directrices intentan definir qué debe considerarse como un producto básico y establecen como tal todo producto físico, renovable o no, que se obtiene principalmente de la corteza terrestre, la tierra o el agua, ya sea en estado sólido, líquido o gaseoso, o que pueda adoptar diferentes formas. A modo de ejemplo, las directrices nombran los hidrocarburos, los minerales, los mineraloides y los productos agrícolas, que las directrices se encargan de definir.

Además, las directrices también consideran como productos básicos aquellos productos físicos, sean o no renovables, sometidos a una transformación adecuada; proceso que a su vez también define y que ejemplifica con una lista no exhaustiva (como metales fundidos, aluminio, gas natural licuado, gasóleo, cacao en polvo, arroz, cebada o maíz, entre otros).

Finalmente, la OCDE menciona como productos básicos los que encajen en la definición ofrecida por el párrafo 2.18 de las directrices sobre precios de transferencia de 2022, esto es, productos físicos cuyo precio de cotización sirve como referencia a los operadores independientes del sector para fijar los precios en operaciones no vinculadas.

Todos los productos mencionados en las directrices suelen encontrarse en la última fase del proceso de producción; no obstante, si el grupo multinacional los vende como producto intermedio, en la medida en que queden incluidos en las definiciones dadas por las directrices, siguen estando excluidos como productos básicos y, por ende, no se les aplica la metodología simplificada del importe B a efectos de valorar su precio de transferencia.

Como hemos mencionado anteriormente, es elogiable que la OCDE haya tomado conciencia de la realidad operativa de las empresas en el mercado, esto es, que las entidades tengan por objeto llevar a cabo distintas actividades y, por tanto, que efectúen simultáneamente operaciones elegibles y no elegibles. La solución aportada por las directrices es que la operación elegible solo se mantiene dentro del ámbito de aplicación si, dada una definición precisa de la operación, se puede evaluar de forma adecuada y separada del resto de las operaciones, de tal manera que se puede fijar un precio fiable de forma independiente a cualquier operación no relacionada con la distribución.

Las directrices se encargan de definir aquellas actividades que son diferentes a la de distribución y establece, a modo de ejemplo, mediciones objetivas para determinar si el distribuidor lleva a cabo tales actividades de no distribución.

En todo caso, se hace latente en las propias directrices el hecho de que evaluar operaciones de distribución de forma separada de otras operaciones puede conllevar un resultado inadecuado o que, en ciertas operaciones, fijar los precios por separado puede no ser fiable, y ello porque se lleve a cabo una operación de distribución y no distribución de forma integrada, de tal manera que, al no establecer un flujo de ingresos diferenciados para cada operación, no se pueda valorar adecuada y separadamente la actividad de distribución de la de no distribución ni se pueda fijar un precio fiable por separado.

Finalmente, la OCDE también menciona la asignación de ingresos, costes, activos y pasivos de las operaciones de distribución y otras operaciones[11]. En este sentido, las multinacionales deben tener disponible toda la información necesaria para el caso de que las Administraciones tributarias quieran evaluar la veracidad de la asignación o reparto. En particular, tales Administraciones pueden necesitar evaluar la información financiera interna, el organigrama de la entidad y la estructura de gestión de la entidad a lo largo de varios ejercicios. Asimismo, es posible que las Administraciones tributarias quieran examinar la asignación realizada a efectos de comprobar que esta se haya realizado coherentemente.

[11] Para más información, *vid.* párrafos 2.83 a 2.86, 2.91 y 2.96, así como las secciones B.2.2.2 y B.2.3 del capítulo VII de OCDE (2025a).

3.3. Método de valoración de las operaciones

Como se ha expuesto en las líneas anteriores, las directrices parten de elegir el método que sea más apropiado al caso concreto, sin embargo, en el supuesto de las operaciones a las que se les puede aplicar el importe B según los criterios expuestos en los epígrafes anteriores, no es necesario demostrar que un determinado método no es adecuado ni se deben analizar en profundidad o probar en cada caso todos los métodos de valoración para determinar el más oportuno.

Las directrices consideran que el método más adecuado es el del margen neto operacional, y ello sobre la base de las características con relevancia económica de las operaciones que pueden aplicar el importe B, así como la información disponible sobre operaciones no vinculadas comparables.

No obstante, en determinados supuestos[12], la OCDE asume que puede ser más apropiado el método del precio libre comparable usando comparables internos, y ello cuando tanto los comparables como cualquier otro tipo de información utilizada esté fácilmente disponible tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias.

3.4. Determinación del rendimiento

Para obtener la retribución de libre competencia se parte de una base de datos global con información financiera de empresas independientes que llevan a cabo actividades de marketing y distribución y de ese modo se obtiene una matriz de rentabilidades de mercado.

En este sentido, las directrices dedican su apéndice A a describir los criterios de búsqueda de estudios de comparables pertinentes aplicados para identificar a las empresas que participan en actividades básicas de comercialización y distribución y en los que se basó para establecer la base de datos global que constituye la base para la aproximación a los resultados de plena competencia con arreglo a este enfoque. Tal apéndice menciona la base de datos utilizada para realizar esa búsqueda de comparables con los que crear esa base de datos global y, a su vez, define los criterios de búsqueda que se tuvieron en cuenta (OCDE, 2025).

[12] No queda claro en la práctica cuáles sería esos casos en los que se debe aplicar el método del precio libre comparable, pues del literal de las directrices se colige que tal método es aplicable en supuestos de distribución de productos básicos, los cuales, recordemos, quedan excluidos expresamente del ámbito de aplicación del importe B, por lo que, si se aplica tal método, sería no por aplicar este método simplificado, sino por aplicación directa del método mencionado. En todo caso, serían supuestos residuales.

Tras ello, se llevó a cabo una revisión de las sociedades seleccionadas a fin de rechazar algunas de ellas según los parámetros descritos en el propio apéndice. Con las sociedades que se mantienen en la muestra se han llevado a cabo controles cualitativos más exhaustivos a fin de tener el conjunto final de empresas comparables más adecuado posible a los fines de este enfoque simplificado.

Obtenida la matriz de rentabilidades, la aproximación a los resultados de plena competencia se presenta en segmentos de dicha matriz, y ello de acuerdo con los siguientes factores: intensidad de activos de explotación netos (OAS), intensidad de gastos de explotación (OES) y agrupaciones sectoriales. En todo caso, las directrices indican que el rendimiento sobre las ventas se ha aplicado como el indicador de beneficio neto, y ello a fin de obtener la siguiente matriz de precios:

Tabla 1. **Matriz de precios (porcentaje de rendimiento sobre las ventas) derivada de la base de datos global**

Agrupación sectorial	Agrupación sectorial 1	Agrupación sectorial 2	Agrupación sectorial 3
Intensidad del factor			
(A) OAS 45 % o más, cualquier nivel de OES	**3,50 %**	**5,00 %**	**5,50 %**
(B) OAS del 30 al 44,99 %, cualquier nivel de OES	**3,00 %**	**3,75 %**	**4,50 %**
(C) OAS del 15 al 29,99 %, cualquier nivel de OES	**2,50 %**	**3,00 %**	**4,50 %**
(D) OAS inferior al 15 %, OES 10 % o más	**1,75 %**	**2,00 %**	**3,00 %**
(E) OAS inferior al 15 %, OES inferior al 10 %	**1,50 %**	**1,75 %**	**2,25 %**

Fuente: OCDE (2025b, p. 30).

El primero de los pasos consiste en determinar a qué agrupación o agrupaciones sectoriales, dentro de las tres posibles, pertenece la operación; por lo tanto, qué columna vamos a aplicar (Eden, 2023). Las propias directrices se encargan de determinar la categoría de bienes que se encuadra en cada uno de los grupos. En el grupo 1 tenemos alimentos perecederos, comestibles, consumibles domésticos, materiales y suministros de construcción, suministros de fontanería y metales. En el 2 tenemos *hardware* y componentes de TI, componentes y consumibles eléctricos, alimentos para animales, suministros agrícolas, alcohol y tabaco, alimentos para mascotas, prendas de vestir, calzado y otras prendas, plásticos y productos químicos, lubricantes, colorantes, productos farmacéuticos, cosméticos, productos de salud y bienestar, electrodomésticos, productos electrónicos de consumo, muebles, artículos para el hogar y la oficina, material impreso, papel y embalaje, joyería, cueros y pieles textiles, vehículos domésticos nuevos y usados, repuestos y suministros para vehículos, productos mixtos y productos y componentes no incluidos en los grupos 1 o 3. Finalmente, en el grupo 3 se incluye maquinaria médica, maquinaria industrial, incluidos

vehículos industriales y agrícolas, herramientas industriales, componentes industriales y suministros diversos.

Las directrices contemplan la posibilidad de que el producto distribuido pertenezca a más de una agrupación sectorial; en ese caso, debe calcularse la proporción de ventas que corresponde a cada agrupación, de tal manera que, si al menos el 80 % de las ventas corresponde a una sola agrupación y, por tanto, el otro 20 % corresponde a otra u otras agrupaciones, el rendimiento se determina solo en referencia a la celda de la tabla de precios que corresponde a la agrupación sectorial predominante (la del 80 %); en cambio, si la proporción de ventas de la agrupación secundaria supera el 20 %, entonces debe calcularse un rendimiento medio ponderado.

Una vez identificada la agrupación sectorial, procedemos al segundo paso, esto es, hay que determinar la intensidad (de la A a la E) del factor OAS para saber qué porcentaje de la matriz de rentabilidades aplicar, esto es, qué fila de la tabla anterior debemos seleccionar.

La OCDE define el «OAS» como el porcentaje que se obtiene de la relación entre los activos de explotación netos y los ingresos netos y, para ello, indican las directrices que deberá usarse una media ponderada de los tres ejercicios fiscales anteriores. Con este factor debemos identificar la intensidad de uso por la entidad distribuidora de recursos materiales, humanos y de producción de la operación incluida en el importe B. En el caso de que la operación elegible solo se haya realizado durante dos años, entonces debe efectuarse el OAS sobre la media ponderada de esos dos años y, en el supuesto de llevarse a cabo en un único ejercicio, solo se tendrán en cuenta los resultados financieros este (OCDE, 2025).

El último paso es determinar qué celda concreta de la matriz aplicamos, y ello tras saber la agrupación o agrupaciones sectoriales en cuestión y la intensidad del factor (OAS). Para el cálculo del rendimiento medio ponderado, en el supuesto de que hayamos identificado dos o más agrupaciones sectoriales, debemos coger la celda de aplicación de cada sector de actividad según la intensidad del factor obtenida, multiplicamos ese margen por el porcentaje de ventas que corresponde a cada sector y sumamos los dos valores resultantes, con lo que se obtiene un único margen promedio aplicable a todas las ventas del distribuidor. Al calcularlo de este modo, no requerimos separar activos o gastos específicos para cada producto o sector, solo es necesario saber cuánto representa en las ventas totales del distribuidor el producto en cuestión (Eden, 2023).

El porcentaje de rendimiento determinado de conformidad con los pasos anteriores se convierte en el punto central de un rango de plena competencia, definido como la rentabilidad sobre ventas derivada de la matriz de precios, más o menos un 0,5 %. De manera que, en el caso de que dispongamos de ventas de productos que no corresponden a una sola agrupación y representan más del 20 %, este margen del ± 0,5 % se aplica al rendimiento medio ponderado obtenido. En todo caso, cualquier margen de beneficio declarado que se

sitúe dentro de este rango se considera conforme con el principio de plena competencia, sin que la Administración tributaria deba realizar ningún tipo de ajuste.

La aplicación práctica de este enfoque se materializa a través de un proceso de verificación posterior, es decir, una comprobación *ex post* que se efectúa normalmente al final del ejercicio fiscal, en el contexto de la declaración del IS, pues, durante este proceso, el contribuyente debe contrastar el rendimiento real obtenido con el rango de referencia, y ello a fin de asegurar que las condiciones de las transacciones vinculadas son coherentes con el importe B.

En el caso de que el margen declarado se sitúe fuera del rango permitido, las autoridades fiscales podrán llevar a cabo un ajuste, el cual corresponderá con el rendimiento exacto derivado de la matriz de precios, excluyendo el margen de ±0,5 %. Este procedimiento garantiza una mayor previsibilidad, simplicidad administrativa y coherencia en la valoración de las operaciones de distribución de bajo riesgo.

En todo caso, la OCDE estipula en las directrices un mecanismo de control en cuanto a los gastos de explotación con la finalidad de que sirva de limitación al uso del margen del beneficio neto sobre las ventas, de tal manera que, si al aplicar tal beneficio neto, se genera un resultado que queda fuera de los rangos de la siguiente tabla, se deberá realizar una serie de ajustes que se exponen a continuación, pues situarse extramuros del intervalo preestablecido puede indicar una incoherencia con el modelo del importe B. En definitiva, se pretende limitar la aplicación de este enfoque a aquellas operaciones que reflejan un comportamiento económico normal dentro de las actividades de distribución mayorista de bienes. Con esta cautela se busca comprobar que el beneficio declarado por la entidad multinacional está en línea con sus gastos de funcionamiento, y ello con el fin de prevenir que se produzcan desviaciones artificiosas en el ámbito de los precios de transferencia.

Tabla 2. **Rango de los gastos de explotación**

Intensidad del factor	Porcentajes máximos predeterminados	Porcentajes máximos alternativos para jurisdicciones que pueden acogerse al régimen	Tipo mínimo
Alto OAS (A) Medio OAS (B+C) Bajo OAS (D+E)	70 %	80 %	10 %
	60 %	70 %	
	40 %	45 %	

Fuente: OCDE (2025b, p. 32).

El mecanismo de verificación de los gastos de explotación se desdobla en cuatro pasos. En el primero de ellos, tanto el contribuyente como las Administraciones tributarias deben calcular dos elementos. Por una parte, el porcentaje de beneficio sobre las ventas, esto es, la proporción de ganancia sobre el total de ventas. Una vez que se obtiene este dato, es utilizado para saber cuál es la proporción de ganancia en relación con los gastos de funcionamiento, esto es, el coste que tiene la entidad para operar; de esta manera, se obtiene un dato consistente en un rendimiento equivalente en el que se relaciona el beneficio obtenido con los gastos de explotación incurridos.

El siguiente paso consiste en estipular el rango predefinido de gastos de explotación según los datos establecidos en la tabla anterior, de tal manera que el porcentaje máximo de gastos de explotación se determina según la intensidad del OAS y si podemos acogernos a los porcentajes máximos predeterminados o los alternativos, y ello según si la jurisdicción correspondiente está cualificada para acogerse o no al régimen del importe B[13].

Vamos a detenernos en esta cuestión a fin de determinar qué rango de gastos de explotación aplicar. Dejando a un lado el tipo mínimo del 10 %, dado que se comentará en las siguientes líneas, tanto los porcentajes predeterminados como los alternativos sirven para disponer de un límite razonable a los gastos de explotación de una multinacional que quiera aplicar la metodología del importe B. La diferencia está en que los predeterminados son los límites estándar fijados por la OCDE para la mayoría de los Estados, pues son los aplicados por defecto, salvo que el Estado en cuestión disponga de autorización para usar los alternativos. Por lo tanto, los porcentajes máximos predeterminados están diseñados para Estados con más capacidad administrativa y que disponen de datos suficientes para aplicar los estándares del importe B de forma completa. En cambio, los porcentajes alternativos son límites más flexibles pensados para países con menor capacidad administrativa

[13] A raíz del informe del importe B, la OCDE ha clasificado las jurisdicciones en *qualifying jurisdictions*, diferenciando entre las que se incluyen en la sección 5.2 y las que se incluyen en la sección 5.3; las *covered jurisdictions* y las *low capacity jurisdictions*.

En cuanto a las primeras, esto es, las incluidas en la sección 5.2 del informe del importe B, son aquellas jurisdicciones que en el mecanismo de verificación de datos pueden aplicar un porcentaje máximo alternativo en cuanto al rango de gastos de explotación. En cuanto a las incluidas en la sección 5.3, son aquellas que deben realizar ciertos ajustes ante la ausencia o insuficiencia de datos para aplicar este método simplificado.

Respecto a las *covered jurisdictions*, la OCDE publicó su lista en junio de 2024. Precisamente ha acuñado este término (*covered*) para evitar cualquier duda en cuanto a que las jurisdicciones cubiertas tienen que ser necesariamente jurisdicciones de baja capacidad, de manera que quedan cubiertas tanto las de baja como las de media capacidad de conformidad con la calificación que se dé al respecto por el Banco Mundial.

Finalmente, en cuanto a las *low capacity jurisdictions*, como se ha expuesto en otras notas a pie de página, a fecha de 16 de agosto de 2025, la OCDE no ha publicado tal lista.

Para profundizar en esta clasificación, *vid.* OCDE (2024).

o cuyo acceso a datos fiables es limitado. Son unos límites que solo pueden aplicarse si se ha autorizado a la jurisdicción a acogerse a este régimen especial, y ello de conformidad con lo dispuesto en la sección 5.2 del informe del importe B. Establecer esta diferencia de porcentajes tiene como fin facilitar la implementación de este enfoque en países en desarrollo o con sistemas tributarios ineficientes.

En cuanto a los requisitos para acogerse a estos porcentajes máximos alternativos, la sección 5.2 del informe de importe B estipula el cumplimento de dos condiciones, a saber, que la jurisdicción esté calificada por el Banco Mundial como ingresos bajos, ingresos medios-bajos o ingresos medios-altos y que el Estado en cuestión se comprometa a aplicar la metodología del importe B de forma completa y coherente, de conformidad con las directrices y, por tanto, a acatar el resultado obtenido al aplicar el meritado método, comprometiéndose a facilitar que otros países también respeten el resultado obtenido, lo que evita supuestos de doble imposición (OCDE, 2025d).

En este sentido, las directrices disponen que la lista de las jurisdicciones que pueden acogerse al régimen a efectos de la sección 5.2 se determinará de forma prospectiva en función de dichos criterios y se publicará y actualizará cada cinco años en la página web de la OCDE (OCDE, 2024).

El siguiente paso para verificar los gastos de explotación consiste en que tanto el contribuyente como la Administración tributaria deben comparar el rendimiento equivalente sobre los gastos de explotación con el límite máximo y mínimo establecido en la tabla, de tal manera que, si el rendimiento equivalente sobre gastos de explotación se encuentra dentro del rango, no será necesario realizar ajuste alguno sobre el rendimiento de las ventas; en cambio, si el rendimiento equivalente sobre gastos de explotación supera el límite máximo, se efectuará un ajuste a la baja hasta que el rendimiento equivalente sobre los gastos de explotación sea igual al límite máximo aplicable. En sentido contrario, si el rendimiento equivalente sobre gastos no alcanza el mínimo de gastos de explotación (esto es, el 10 %), el rendimiento sobre ventas se debe alzar hasta que el rendimiento equivalente sobre los gastos de explotación sea igual al mínimo establecido.

Asimismo, las directrices prevén un mecanismo de ajuste (sección 3 del informe final del importe B) en aquellos supuestos en los que no se dispone de datos o los disponibles en la base de datos global referentes a la jurisdicción de la entidad que pretende aplicar el importe B son insuficientes, y ello, siempre y cuando dicha jurisdicción puede acogerse a tal enfoque simplificado (OCDE, 2025b).

Precisamente con la finalidad de cumplir el objetivo del importe B, esto es, dar un enfoque práctico, simplificado y racionalizado, los parámetros establecidos en las directrices en cuanto a determinación de los rangos de la matriz de rentabilidades y los límites máximo y mínimo de los gastos de explotación se actualizarán quinquenalmente, salvo que las condiciones de mercado cambien significativamente y se justifique una actualización

provisional. En cuanto a los datos financieros y otros datos que se mencionan en las directrices, se revisarán anualmente y se actualizarán siempre que sea necesario.

En este sentido, la OCDE ha publicado un Excel (OCDE, 2025c) que facilita en gran medida la aplicación de este enfoque, pues, añadiendo los parámetros que requiere, se facilita a los operadores los cálculos que deben realizar. Cabe mencionar que se dedicará un breve epígrafe a la aplicabilidad de un supuesto práctico hipotético en el que se remarcará la gran utilidad que supone tal herramienta.

3.5. Cuestiones de seguridad jurídica en materia tributaria y eliminación de la doble imposición

Esta cuestión adquiere gran relevancia por el hecho de que, ante un ajuste realizado por una Administración tributaria, esto pueda conllevar, como contraposición, una doble imposición de los beneficios de una operación elegible en otra jurisdicción. Por ello, las directrices mencionan la posibilidad de que la otra jurisdicción fiscal interviniente, aplicando su derecho interno, realice un ajuste a la baja para mitigar la doble imposición económica que pueda darse. No obstante, la mayor parte de las jurisdicciones solo podrán llevar a cabo ajustes correlativos tras efectuarse un procedimiento amistoso[14], de tal manera que, si una o más jurisdicciones no han optado por aplicar o no aceptan el importe B, cuando el contribuyente inste el procedimiento amistoso, este último solo podrá justificar su decisión de aplicar este enfoque con lo establecido en las restantes partes de las directrices en materia de precios de la OCDE de 2022 y no, por tanto, en el anexo que se incluye en el capítulo IV. Del mismo modo deben proceder las autoridades competentes de ambas jurisdicciones cuando se vean inmersas en un procedimiento amistoso o en un arbitraje.

Sin la intención de ser exhaustiva, la OCDE, a los meros efectos ilustrativos, establece unos supuestos de doble imposición y cómo deben mitigarse. Uno de ellos puede ser cuando el contribuyente ha aplicado el importe B en una jurisdicción que ha optado por aplicarlo, pero la jurisdicción de la contraparte de esa operación efectúa un ajuste justificado con el resto de las partes de las directrices en materia de precios.

[14] Cuando un contribuyente sufre un supuesto de doble imposición, debe resolverse de conformidad con el CDI que resulte de aplicación. Si no hay un CDI firmado entre las dos jurisdicciones involucradas, el contribuyente no dispone de ningún instrumento que le permita eliminar o, cuando menos, mitigar esa doble imposición, salvo los recursos de derecho interno. En caso de disponer de un CDI, en estos se estipula una cláusula de procedimiento amistoso que obliga a que las autoridades fiscales traten de buscar una solución, pero no a conseguirla, pues los CDI solo obligan a que los Estados hagan su mejor esfuerzo, pero no a un resultado. No obstante, algunos CDI incluyen una cláusula de arbitraje, la cual estipula que, si en un determinado periodo de tiempo no se llega a un acuerdo, entonces se constituye una comisión de arbitraje (tercero independiente) que debe alcanzar necesariamente una solución al conflicto.

En estos casos, la OCDE propone que la jurisdicción que permite aplicar el importe B debe eliminar la doble imposición mediante un ajuste correlativo al efectuado en la otra jurisdicción. Si con este proceder no se elimina la doble imposición, se puede iniciar un procedimiento amistoso.

En el procedimiento amistoso, cuando una de las jurisdicciones no opta por aplicar el enfoque del importe B, las autoridades competentes de la Administración tributaria no deben referirse al mismo como un enfoque que conduce a un resultado aceptable, salvo que, aplicando el compromiso político adoptado, deban darle validez, y ello sucede cuando la entidad que aplica el importe B se encuentre en una jurisdicción de baja capacidad. En contrapartida, la autoridad competente de la jurisdicción que sí acepta el importe B debe justificar su posicionamiento con base en el resto de las partes de las directrices, sin referirse al anexo concreto del importe B añadido a ellas.

El otro supuesto que puede conllevar una doble imposición surge cuando el contribuyente aplica el importe B porque el Estado ha establecido su aplicación en términos preceptivos y esta jurisdicción realiza un ajuste a fin de garantizar que se tributa de acuerdo con aquel. En tal situación, puede pedirse a la jurisdicción de la contraparte que elimine la doble imposición, y ello mediante un procedimiento amistoso. Si la jurisdicción de la contraparte no ha decidido aplicar este enfoque en un acuerdo con la otra jurisdicción (recordemos, la que hace el ajuste), esta última debe justificar el ajuste realizado, y ello con base en las restantes partes de las directrices de precios de transferencia.

En todo caso, la OCDE opta por que, se haya o no aplicado este enfoque a los efectos de valorar una determinada operación vinculada, una jurisdicción pueda efectuar un ajuste correlativo con base en el resultado que ofrece el importe B si considera que tal resultado es aceptable para el caso concreto. Además, las jurisdicciones implicadas pueden considerar oportuno celebrar acuerdos con el objetivo de realizar los ajustes correlativos necesarios según el resultado que ofrezca aplicar el importe B.

Además, las directrices se encargan de aclarar que, si una entidad ya dispone de un acuerdo previo con una Administración tributaria, ese acuerdo sigue siendo válido, incluso si después se empieza a aplicar este enfoque, y ello a fin de respetar los acuerdos jurídicamente vinculantes alcanzados, evitar la inseguridad jurídica que puede crearse en torno a la posibilidad de que los litigios ya resueltos entre autoridades competentes puedan ser objeto de revisión y aumentar la previsibilidad para los contribuyentes (OCDE, 2025b).

3.6. Documentación

En términos generales, en materia de precios de transferencia, la documentación exigida legalmente permite que la Administración tributaria disponga de la información precisa para llevar a cabo la evaluación de riesgos, así como efectuar las comprobaciones pertinentes en cuanto

a las prácticas de los contribuyentes en esta materia y, en última instancia, concluir que se han aplicado precios acordes a mercado. En el importe B, la documentación adquiere mayor relevancia, pues permite que las Administraciones tributarias tengan la información suficiente para valorar si los contribuyentes han aplicado adecuadamente este enfoque a tales operaciones.

La Administración tributaria puede obtener la información necesaria para determinar si es pertinente aplicar el importe B mediante el *local file*, documento al que pueden se añadir ciertos requisitos de documentación específicos[15].

Además, la información incluida en el *local file* puede ayudar a las Administraciones tributarias a analizar si las operaciones elegibles cumplen con los criterios para aplicar este enfoque simplificado y, asimismo, corroborar si el método para determinar los precios de transferencia ha sido correctamente aplicado. De tal manera que, si en la documentación sobre precios de transferencia no se incluye la información relevante necesaria para valorar la aplicación del importe B, las directrices facultan a las Administraciones tributarias para que la soliciten a los contribuyentes.

Junto con el *local file*, y la posible información específica relativa a la aplicación del enfoque simplificado del importe B, debemos mencionar el *master file*, pues la información que este documento proporciona puede respaldar el enfoque dado a la determinación de los precios de transferencia. Con ello, la OCDE pretende evitar que los contribuyentes deban asumir una carga excesiva en cuanto a la documentación que deben aportar para evaluar la aplicación del importe B y que las Administraciones solo soliciten aquella información que no tengan en su poder y que sea relevante para llevar a cabo tal valoración.

Finalmente, debe señalarse que, cuando se use el importe B por primera vez, en el *local file* o en cualquier otra información pertinente para aplicarlo, debe manifestarse que aquel va a ser empleado durante, al menos, tres años, salvo que dejen de llevarse a cabo las operaciones elegibles o haya alteraciones de gran calibre en la actividad del contribuyente, circunstancias que se deberán notificar a las autoridades fiscales de todas las jurisdicciones implicadas en las operaciones elegibles, siendo ello. Se trata de un modo de proceder lógico a fin de garantizar que no se pierda la coherencia de este enfoque.

4. Aplicación práctica del importe B

A fin de clausurar el presente estudio, hemos considerado conveniente investigar cuál está siendo el posicionamiento de los Estados frente al importe B, así como el planteamiento

[15] Las propias directrices se encargan de dar una lista ejemplificativa en términos abiertos en cuanto al tipo de documentación específica que puede ser solicitada al contribuyente. Para más información, *vid*. página 35 de OCDE (2025b).

de un hipotético supuesto práctico a fin de facilitar al lector la comprensión del importe B y ayudarle a asimilar su aplicación práctica real.

Por un lado, hay que destacar que la OCDE ha identificado a ciertos países como jurisdicciones cubiertas (OCDE, 2025e), esto es, países de ingresos bajos y medios que han expresado su voluntad de aplicar este enfoque simplificado y respecto de los cuales el resto de los miembros del marco inclusivo se comprometen a respetar los resultados que arroje la aplicación del enfoque del importe B en estas jurisdicciones y, por tanto, llevar a cabo aquellas medidas razonables que eviten una doble imposición, y ello cuando se haya firmado con tales países un CDI.

En cuanto a la situación en España, debe destacarse que, en términos generales, las autoridades fiscales apoyan la implementación del importe B, y ello al destacar su potencial para simplificar los procesos administrativos y reducir las controversias fiscales. No obstante, también se ha señalado que es necesario adaptarlo a las especialidades de nuestro sistema fiscal con el fin de garantizar que su aplicación no produzca distorsiones en el mercado. La Administración española considera que este enfoque simplificado y racionalizado ofrece una herramienta valiosa para asignar los recursos disponibles de manera eficiente y de esa forma centrarse en aquellas áreas fiscales consideradas de mayor riesgo.

No obstante, no hay que perder de vista que España no ha expresado su intención de incluir este enfoque en su ordenamiento, pero sí ha manifestado que respetará la decisión de las jurisdicciones del marco inclusivo que decidan establecer la aplicación del importe B en términos obligatorios (Sánchez Huaman, 2024). Por ello, en el marco de las relaciones entre España y esos países que permiten aplicar este enfoque, es crucial definir mecanismos de ajuste, y ello con el fin de asegurar que la aplicación del importe B es justa y equitativa.

Por otra parte, dado su peso económico y político en el ámbito internacional, debemos poner el foco en Estados Unidos, jurisdicción que también se ha pronunciado sobre esta materia. En diciembre de 2024 publicó unas guías para que sus empresas puedan utilizar este método (Boldewijn *et al.*, 2025). Es reseñable que los delegados de Estados Unidos en la OCDE han defendido con entusiasmo este enfoque simplificado y han presionado para que la disposición sobre precios de transferencia sea obligatoria, lo que es acorde con la publicación llevada a cabo por la Administración fiscal estadounidense (IRS), pues aquella propone la norma 2025-04 (*regulation*) para adoptar las disposiciones del importe B (Valdivieso y Emmerich, 2024). En todo caso, aun con el afán estadounidense de apostar por este método (recordemos que la OCDE posibilita a los Estados establecerlo en términos obligatorios), la propuesta de la IRS es en términos optativos (Roper, 2025). Por lo tanto, el Departamento del Tesoro estadounidense hizo tal propuesta en términos de puerto seguro (*safe harbor*) para aquellas transacciones que involucren a contribuyentes estadounidenses.

En todo caso, ante los recientes y convulsos cambios de la economía internacional y de la situación geopolítica actual, en especial ante la llegada de Trump al Gobierno estadounidense,

hay que prestar atención a los avances en esta materia y, sobre todo, a la posibilidad de la adopción de un posicionamiento totalmente contrario al adoptado hasta el momento.

En el ámbito europeo, debemos mencionar, en primer lugar, a Países Bajos, jurisdicción que ha establecido que el importe B sea opcional. En este sentido, el 4 de diciembre de 2024, el secretario de Estado de Finanzas de los Países Bajos publicó un decreto que aborda la implementación del importe B (Ökten *et al.*, 2024), en el que no se reconoce la aplicación de este enfoque para las actividades de distribución y comercialización que lleven a cabo sus contribuyentes nacionales dentro del país, pero sí para las transacciones con jurisdicciones con las que se ha firmado un CDI, y ello cuando tales jurisdicciones hayan implementado correctamente este enfoque simplificado y racionalizado (Boldewijn *et al.*, 2025).

También debemos destacar la posición irlandesa, cuya ley de finanzas de 2024, promulgada el 12 de noviembre, incluyó una enmienda a la legislación de precios de transferencia que permite respetar el resultado del importe B cuando la otra jurisdicción en cuestión (que es la que aplica el importe B) sea considerada una jurisdicción cubierta con la que Irlanda tenga firmado un CDI. En este caso, Irlanda va más allá que Países Bajos, pues lo aplica tanto en operaciones entrantes como salientes de distribución (Valdivieso, 2024).

En la vertiente internacional, también se han posicionado países como Australia y Nueva Zelanda. Igual que Países Bajos, estos países han expresado que no aplicarán este enfoque para los distribuidores locales. No obstante, Nueva Zelanda ha anunciado que no va a adoptar este enfoque en ningún caso (Stewart, 2024), mientras que Australia, aun contando ya con simplificaciones en materia de precios para distribuidores entrantes, sí que apoya su opcionalidad para ser aplicado a estos últimos.

Muy recientemente, en marzo de 2025, otro Estado que se ha posicionado desfavorablemente a este enfoque es Turquía, cuyo ministro de Hacienda y Finanzas anunció la no adopción del importe B para las transacciones que involucren distribuidores, agentes de ventas y corredores dentro de sus fronteras. En este sentido, Turquía seguirá usando los métodos tradicionales en esta materia en lugar de implementar los cálculos de margen de beneficio predeterminados del importe B (Regfollower, 2025).

En cuanto a países que deciden totalmente no aplicar este enfoque simplificado, debemos destacar la India, jurisdicción que desde los inicios se ha posicionado en contra; muestra de ello es el gran número de reservas en contra del importe B que aparecen al inicio de las directrices.

Dado que estamos ante una medida muy novedosa y reciente, hay países como Canadá, Costa Rica, Brasil, Reino Unido o Japón que aún no se han pronunciado sobre la materia, pues están evaluando su implementación y están llevando a cabo ciertas consultas con las partes interesadas en aplicar este enfoque a fin de resolver si ello aporta valor en las

transacciones afectadas. En este sentido, Singapur tampoco ha publicado una posición oficial al respecto (Boldewijn *et al.*, 2025).

En este punto conviene mencionar que, como se ha podido comprobar en estas líneas, no solo son los Estados, en cuanto a sus Gobiernos, los que se han pronunciado sobre esta cuestión, sino que también se han pronunciado sus Administraciones tributarias. Esto es relevante por cuanto hay otras instituciones que también han considerado de vital importancia pronunciarse sobre este enfoque. Un ejemplo de ello es el BIAC, esto es, la Asociación de Empresas ante la OCDE. El anterior presidente de su Comité Fiscal, Alan McLean, expresó su apuesta por un importe B obligatorio, pues considera que su aplicación uniforme puede contribuir significativamente a simplificar y estabilizar el sistema fiscal internacional (McLean, 2024).

Lo que queda patente es que estamos ante una situación internacional muy incipiente y heterogénea, pues hay jurisdicciones que se han pronunciado en el sentido de establecer este enfoque obligatoriamente, como Estados Unidos, y otras jurisdicciones ni siquiera se han pronunciado al respecto, como Reino Unido, entre otras, lo que pone de manifiesto que tanto la OCDE, como organización internacional en la que participa un gran número de países, como las jurisdicciones en sí mismas deben seguir trabajando a fin de conseguir que todas vayan en la misma dirección y obtener una política fiscal equilibrada y tendente a la uniformidad, al menos, en lo que a este enfoque se refiere.

En este punto debemos reiterar que la intención de la OCDE es facilitar la aplicación efectiva de este enfoque, por lo que dedica una parte del informe del importe B, en concreto, el apéndice B, a ejemplos ilustrativos. Por ello, hemos considerado adecuado ofrecer un supuesto práctico (a los meros efectos ilustrativos) para mostrar cómo se aplicaría el importe B. Además, la OCDE también ha facilitado una plantilla en formato Excel con los parámetros del anexo a fin de facilitar a los operadores los cálculos que deben realizar.

Ejemplo

ElectroDistribuciones, SA es una filial española de un grupo multinacional que se dedica a la distribución mayorista de electrodomésticos. La filial compra los productos a su empresa matriz en Alemania y los vende a minoristas en España. La filial española no posee intangibles únicos ni asume ningún tipo de riesgo significativo.

Veamos si puede aplicar este enfoque en el último ejercicio fiscal con información financiera disponible (p. e., 2024).

En primer lugar, debemos comprobar que la operación cumple con los requisitos para aplicar el importe B. Estamos ante una entidad que se dedica a la distribución mayorista de bienes tangibles, por lo tanto, cumple con el tipo de actividad. Además, estamos ante una transacción entre partes vinculadas y, asimismo, no se asumen riesgos significativos ni se usan intangibles únicos.

Los datos para los ejercicios 2021, 2022 y 2023 son los siguientes:

Tabla 3. **Datos de los ejercicios 2021, 2022 y 2023**

	2021	2022	2023	Promedio (2021-2023)
Ventas netas	98.000.000	101.000.000	101.000.000	100.000.000
COGS (coste de adquisición)	78.000.000	80.500.000	81.500.000	80.000.000
Gastos operativos (OPEX)	11.000.000	12.500.000	12.500.000	12.000.000
EBIT (resultado operativo)	9.000.000	8.000.000	7.000.000	8.000.000
Activos operativos netos	24.000.000	25.000.000	26.000.000	25.000.000

Fuente: elaboración propia.

Con los datos anteriores, y una vez constatado que podemos aplicar el importe B al cumplir con sus requisitos, debemos determinar el rendimiento sobre ventas y las ratios clave con el fin de ubicar a la entidad en la matriz de rentabilidad y comprobar si cumple con los límites operativos definidos por la OCDE.

Tabla 4. **Introducción de los datos de los ejercicios que se deben analizar en la herramienta facilitada por la OCDE**

Inputs for quantitative scoping criteria

(green cells should be filled in)

	year x-3	year x-2	year x-1
Net revenues	98000000,00	101000000,00	101000000,00
Operating expenses	11000000,00	12500000,00	12500000,00

What is the tested party jurisdiction required upper bound of the OES for quantitative scoping criteria under paragraph 13.b. of the guidance?	30%

Note: The tool cannot automatically test the qualitative elements of scoping criteria in paragraphs 13. a. and 14. of the guidance. Due consideration should be given to them before a conclusion on the application of the SSA to a tested party can be reached.

Output for quantitative scoping criteria

Quantitative scoping criteria met			
OES%		12,00%	
Upper bound	30%	Lower bound	3%

Please move on to the inputs for pricing

Fuente: OCDE (2025c).

El 30 % que aparece en la tabla anterior se debe a que, de conformidad con el apartado 13 b) de las directrices del importe B, los gastos operativos sobre ventas (OPEX/*Sales*) no deben superar un cierto umbral máximo, y ello depende del tipo de jurisdicción de la que se trate. Se aplica el umbral de 30 % si la jurisdicción aplica los límites máximos predeterminados. En cambio, se aplica el 35 % si la jurisdicción está incluida en la lista de la OCDE como autorizada a aplicar los límites máximos alternativos (sección 5.2 del informe). Dado que España no está en la lista de jurisdicciones con derecho a usar los límites alternativos, debemos aplicar como límite máximo el predeterminado del 30 %.

En cuanto a las ratios clave, tenemos las siguientes:

- RoS: *Return on Sales* (rentabilidad sobre las ventas). Es el indicador principal del importe B, pues representa el margen operativo que obtiene la empresa sobre sus ventas. Se obtiene de la relación entre el resultado de explotación antes de intereses e impuestos (EBIT) y las ventas netas, esto es, el total de ingresos por ventas.

  RoS: 8.0000.000/100.000.000 = 8 %

- OPEX/*Sales Ratio*. Esta ratio muestra qué parte de las ventas totales se dedica a gastos operativos, esto es, gastos de funcionamiento sin incluir los costes de los bienes vendidos. La OCDE dispone que esta ratio tiene que estar entre el 3 % y el 30 % para aplicar este enfoque simplificado.

  12.000.000/100.000.000 = 12 %

- OAS: *Operating Asset to Sales Ratio*. Mide la intensidad de uso de los activos, de manera que nos permite clasificar la entidad en una de las columnas de la matriz de rentabilidades. Muestra la relación entre activos operativos netos y ventas netas.

  25.000.000/100.000.000 = 25 %

  Por lo tanto, clasificado en el grupo C.

Tabla 5. **Determinación de la agrupación sectorial del supuesto planteado**

Agrupación sectorial
Intensidad del factor
(A) OAS 45 % o más, cualquier nivel de OES
(B) OAS del 30 al 44,99 %, cualquier nivel de OES
(C) OAS del 15 al 29,99 %, cualquier nivel de OES
(D) OAS inferior al 15 %, OES 10 % o más
(E) OAS inferior al 15 %, OES inferior al 10 %

Fuente: OCDE (2025b, p. 30).

- EBIT/OPEX *Ratio*. Verificación de los gastos de explotación (OES). Se utiliza para realizar un control de coherencia entre el beneficio y los gastos operativos. Dado que la hemos calificado en C, esto significa que estamos en una intensidad media OAS (B + C); por tanto, la ratio debe estar entre el 10 % (tipo mínimo) y el 60 % (tipo máximo predeterminado).

  8.000.000 (EBIT)/12.000.000 (OPEX) = 66,67 %

  Como se supera el límite máximo, es obligatorio realizar un ajuste a la baja más adelante.

Tabla 6. **Determinación del porcentaje máximo de gastos de explotación**

Intensidad del factor	Porcentajes máximos predeterminados	Porcentajes máximos alternativos para jurisdicciones que pueden acogerse al régimen	Tipo mínimo
Alto OAS (A) Medio OAS (B+C) Bajo OAS (D+E)	70 %	80 %	10 %
	60 %	70 %	
	40 %	45 %	

Fuente: OCDE (2025b, p. 32).

Una vez calculadas las ratios anteriores, debemos determinar la clasificación en la matriz de rentabilidades. En primer lugar, debemos determinar la agrupación sectorial, dado que la filial española se dedica a la distribución de electrodomésticos, que se califican en el grupo 2 al ser productos manufacturados industriales duraderos (*consumer electronics*). En segundo lugar, según el OAS del 25 %, corresponde la clasificación C.

El siguiente paso consiste en obtener el rendimiento de la matriz de precios, esto es, determinar la celda concreta que aplicar de la siguiente tabla. De acuerdo con esta, el rango estándar es del 3 %, aunque se acepta un rango de ± 0,5 %, por lo que el rango permitido es: 2,50 %-3,50 %.

Tabla 7. **Determinación del porcentaje de rendimiento sobre las ventas en la matriz de precios**

Agrupación sectorial	Agrupación sectorial 1	Agrupación sectorial 2	Agrupación sectorial 3
Intensidad del factor			
(A) OAS 45 % o más, cualquier nivel de OES	**3,50 %**	**5,00 %**	**5,50 %**
(B) OAS del 30 al 44,99 %, cualquier nivel de OES	**3,00 %**	**3,75 %**	**4,50 %**
(C) OAS del 15 al 29,99 %, cualquier nivel de OES	**2,50 %**	**3,00 %**	**4,50 %**
(D) OAS inferior al 15 %, OES 10 % o más	**1,75 %**	**2,00 %**	**3,00 %**
(E) OAS inferior al 15 %, OES inferior al 10 %	**1,50 %**	**1,75 %**	**2,25 %**

Fuente: OCDE (2025b, p. 30).

En todo caso, como se ha mencionado anteriormente, para la clasificación C, el rango de los gastos de explotación debe ser entre 10 y 60 %. En nuestro caso, es del 66,67 %[16], por lo que excede el límite máximo; por tanto, se debe ajustar a la baja el EBIT, pues el máximo permitido es un 60 %, que sobre los gastos operativos (12.000.000) resulta 7.200.000. Esto nos permite obtener un RoS ajustado de 7,2 % (7.200.000/100.000.000 [ventas netas]). El RoS ajustado sigue estando fuera del rango de la matriz (un máximo del 3,5 %), por lo que se debe limitar el margen al máximo del rango: 3,5 %. Ello implica que el rendimiento aceptado por la metodología del importe B es un RoS de 3,5 %, por lo que el nuevo EBIT aplicable asciende a 3.500.000 (3,5 % × 100.000.000), por lo que la ratio resultante de EBIT/OPEX es 3.500.000/12.000.000 = 29,17 %, y así queda dentro del rango del 10-60 %.

En conclusión, para que ElectroDistribuciones, SA pueda aplicar el importe B en la documentación de sus operaciones vinculadas de distribución, debe declarar un margen del 3,5 %[17] sobre ventas para esta actividad. Este margen se encuentra dentro del rango de plena

[16] En la práctica, este ajuste debe realizarse, pero, si acudimos a las tablas obtenidas por el Excel, vemos que este no aparece reflejado.

[17] Recordemos que el porcentaje que se debe aplicar según la matriz de rentabilidades es un 3 %, pero, dado ese margen del ± 0,5 %, concluimos que el margen máximo permitido es del 3,5 %.

competencia definido por la OCDE y cumple, a su vez, con los requisitos de verificación de gastos operativos.

En términos prácticos, este 3,5 % significa que esa es la rentabilidad que debe obtener la entidad analizada sobre las ventas realizadas con las entidades del grupo (debiendo fijar un precio de transferencia entre ambas compañías vinculadas que permita alcanzar dicho resultado).

De este modo, podría predicarse que el precio de transferencia acordado es acorde con el principio de plena competencia. Si realizamos un análisis *ex post*, se colige que se tributa por las ventas entre vinculadas un rendimiento sobre ventas superior al porcentaje obtenido, por lo que el precio dado a las operaciones vinculadas no es acorde al precio de mercado, lo que implicará tener que realizar los ajustes pertinentes.

A continuación, se adjuntan todas las tablas que se obtendrían mediante el uso de la herramienta Excel facilitada por la OCDE en esta materia.

Tabla 8. **Resultados obtenidos mediante el uso de la herramienta de cálculo facilitada por la OCDE**

Inputs for pricing
(green cells should be filled in)

1. Information about the jurisdiction

Name of the jurisdiction	Spain
Caps applicable for the purpose of Section 5.2	Default cap rates
Qualifying jurisdictions for the purpose of Section 5.3	NO
Credit rating for the purpose of Section 5.3	-

*Credit ratings available as of December 2024 are used in the template.

* Inclusion of jurisdictions to this table does not mean that they are obligated to adopt or will adopt the simplified and streamlined approach.

2. Financial Information

P&L extract

	year x-3	year x-2	year x-1	year x
Net revenues	98000000,00	101000000,00	101000000,00	100000000,00
Cost of goods sold	78000000,00	80500000,00	81500000,00	80000000,00
Operating expenses	11000000,00	12500000,00	12500000,00	12000000,00

Balance-sheet extract

	year x-4	year x-3	year x-2	year x-1	year x
Assets:					
Fixed assets	35000000,00	20000000,00	10000000,00	5000000,00	
Debtors	15000000,00	15000000,00	20000000,00	500000,00	
Stock	20000000,00	1450000,00	20000000,00	19750000,00	
Liabilities:					
Creditors	20000000,00	20000000,00	20000000,00	20000000,00	

3. Information about industry grouping

Q1	Are you distributing products falling in to one industry grouping or more than one industry grouping (see definition of "industry grouping" in the definitions section of the guidance)?	One industry grouping
Q2	If your answer to Q1 above is "One industry grouping", please fill in only Q2(a) in the table below. Otherwise, please fill in Q2(a), (b) and (c) in the table.The cell(s) that should be filled in will change depending on the answer to Q1.	

	Products	Industry Grouping	Net revenues from each industry grouping in year x	Shares in total net revenues
Q2(a)	Products in single (first) category	2	120,00	-
Q2(b)	Products in a second category	3	50,00	-
Q2(c)	Products in a third category	2	30,00	-
	Total net revenues	-	-	-

* Column D of this table is locked if you choose One industry grouping in cell E26.

*** Identification of industry groupings of products being distributed**

Product	Industry grouping
consumer electronics	2

* When you choose a product, you can check industry grouping of that product. This is just to help you indentify the industry groupings to answer Q2.

Output summary for pricing

(For more information, please see "Automated Calculations" tab.)

Calculation under Section 5.1 (Pricing matrix)	
Factor intensity classification	**C**
Industry grouping (one industry grouping)	**2**
Industry grouping (more than one industry grouping)	**-**
Accounts payable guardrail triggered?	**YES**
Return on sales under Section 5.1	**3,00%**
Calculation under Section 5.2 (Operating expense cross-check)	
Adjustment required under Section 5.2?	**No adjustment under Section 5.2**
The operating expense cap applicable	**60,00%**
Equivalent return on OPEX	**25,00%**
Operating expense cap triggered?	**NO**
Operating expense collar triggered?	**NO**
Adjustment % under Section 5.2	**-**
Adjusted return under Section 5.2	**-**
Calculation under Section 5.3 (Data availability mechanism for qualifying jurisdictions)	
Adjustment required under Section 5.3?	**No adjustment under Section 5.3**
Adjustment% under Section 5.3	**0,00%**
Adjusted return under Section 5.3	**-**
The final return on sales% under Section 5	**3,00%**

1. Calculation for quantitative scoping criteria

a) Calculation of Operating expense intensity (OES)

		year x-3	year x-2	year x-1	weighted average
(a)	Net revenues	98000000,00	101000000,00	101000000,00	300000000,00
(b)	Operating expenses	11000000,00	12500000,00	12500000,00	36000000,00
(c) = (b) / (a) * Weighted average	OES%				**12,00%**

b) Quantitative scoping criteria under paragraph 13.b. of the guidance

(a)	OES%	12,00%
(b)	The upper bound of the OES for quantitative scoping criteria	30%
(c)	The lower bound of the OES for quantitative scoping criteria	3%
Met if (a) is between (b)and (c)	Quantitative Scoping Criteria	**Quantitative scoping criteria met**

*The tested party in the qualifying transaction must not incur weighted average operating expenses lower than 3% or greater than an upper bound of between 20% and 30% of the tested party's weighted average net revenues.

2.1. Calculation for pricing under Section 5.1 (Pricing matrix)

a) Calculation of Accounts payable guardrail

		year x-3	year x-2	year x-1
(a)	Creditors	20000000,00	20000000,00	20000000,00
(b)	Cost of Goods Sold	78000000,00	80500000,00	81500000,00
(c) = (a) / (b)	Ratio of Creditors to COGS	0,26	0,25	0,25
(d) = (c) * 365	Accounts payable days	93,59	90,68	89,57
	Meet 90-day threshold	NO	NO	YES
(e) = (b) * 90 / 365	Adj. creditors	**19232876,71**	**19849315,07**	**No adjustment**

b) Calculation of Working Capital

		year x-3	year x-2	year x-1
(a)	Stock	10725000,00	10725000,00	19875000,00
(b)	Debtors	15000000,00	17500000,00	10250000,00
(c)	Creditors	-	-	20000000,00
(c)*	Adjusted creditors	19232876,71	19849315,07	-
(d) = (a) + (b) - (c)	Working Capital	**6492123,29**	**8375684,93**	**10125000,00**

* If accounts payable guardrail is exceeded in a), adjusted creditor is used to calculate working capital.

c) Calculation of Net Operating Assets

		year x-3	year x-2	year x-1
(a)	Fixed assets	27500000,00	15000000,00	7500000,00
(b)	Working Capital	6492123,29	8375684,93	10125000,00
(c) = (a) + (b)	Net Operating Assets	**33992123,29**	**23375684,93**	**17625000,00**

d) Calculation of Net Operating assets intensity (OAS)

		year x-3	year x-2	year x-1	weighted average
(a)	Net revenues	98000000,00	101000000,00	101000000,00	300000000,00
(b)	Net Operating Assets	33992123,29	23375684,93	17625000,00	74992808,22
(c) = (b) / (a) Weighted average	OAS%				**25,00%**
* Net operating assets and OAS% with unadjusted creditors		33225000,00	23225000,00	17625000,00	**24,69%**

* Row 49 shows the result of calculation if accounts payable guardrail is not applied and is intended to illustrate the effect of accounts payable guardrail.

e) Factor Intensity Classification

See pricing matrix under Section 5.1	OAS%	25,00%
	OES%	12,00%
	Factor Intensity Classification	**C**
* Factor intensity classification with unadjusted creditors		**C**

* Row 56 shows the facor intensity classification if accounts payable guardrail is not applied an intended to illustrate the effect of accounts payable guardrail.

f) Calculation of the return on sales% under Section 5.1 of the guidance

		Industry Grouping	Net revenues from each industry grouping	Shares in total net revenues	Return on sales%
See pricing matrix under Section 5.1	**One Industry Grouping**	2	-	-	**3,00%**
*	**Multiple Industry Grouping**				**-**
	De minimis of 20% of net revenues		-		-
	Products in single category	-	-	-	-
	Products in a second category	-	-	-	-
	Products in a third category	-	-	-	0

* If the de minimis not exceeded, the return will be set by reference only to the relevant matrix cell for the industry grouping where the majority of net revenues fall.

* If the de deminimis exceeded, the weighted average return should be calculated by multiplying each return from the relevant cells of the matrix by the proportion of net revenues to be priced by reference to that cell and totalling these proportional returns.

g) Pricing output under section 5.1

	After Section 5.1 calculation	
(a)	Net revenues in year X	100000000,00
(b)	OpEx in year X	12000000,00
(c)*	RoS% under Section 5.1	**3,00%**
(d) = (a) * (c)	EBIT under Section 5.1	**3000000,00**
(e) = (d) / (b)	Equivalent return on OPEX	**25,00%**

*The return derived from application of Section 5.1 will produce a range equal to the return on sales percentage derived from the pricing matrix plus or minus 0.5%.

* Any point within that acceptable range can be relied upon for the purpose of demonstrating compliance with Section 5.1 and will form the basis for any subsequent adjustments that may apply accordance with Section 5.2 and 5.3.

2.2. Calculation for pricing under Section 5.2 (Operating expense cross-check)

a) Determination of the applicable operating expense cap-and-collar range

(a)	The operating expense cap applicable	**60,00%**
*See OECC matrix under Section 5.2	Caps applicable for the purpose of Section 5.2	Default cap rates
	Classification of factor intensity classification under 5.2	Medium OAS
(b)	The operating expense collar applicable	**10%**
(c)	Equivalent return on OPEX	**25,00%**
YES if (c)>(a)	Operating expense cap triggered?	**NO**
YES if (c)<(b)	Operating expense collar triggered?	**NO**

b) Adjustment under Section 5.2

		Section 5.1 calculation	Section 5.2 calculation
(a)	Net revenues in year X	100000000,00	
(b)	Opex in year X	12000000,00	
(c)	RoS% under Section 5.1	3,00%	
(d) = (a) * (c)	EBIT under Section 5.1	3000000,00	
(e) = (d) / (b)	Equivalent return on OPEX	25,00%	
(f)	Adjustment under Section 5.2		**No adjustment under Section 5.2**
(g)	The Operating expense cap or collar applicable		-
(h) = (b) * (g)	Adjusted EBIT under Section 5.2		-
(i) = (h) / (a)	Adj. Return on Sales (%) under Section 5.2		-

2.3. Calculation for pricing under Section 5.3 (Data availability mechanism for qualifying jurisdictions)

a) Calculation of adjustment under Section 5.3

	Adjustment under Section 5.3	**No adjustment under Section 5.3**
(a)	OAS%, capped at 85%	**25,00%**
	Credit rating of the jurisdiction	-
(b)	Net risk adjustment %	**0,00%**
(c) = (a) * (b)	Adjustment% under Section 5.3	**0,00%**
(d)	Return on Sales% under Section 5.1 or 5.2	**3,00%**
(e) = (c) + (d)	Adjusted Return on Sales% under Section 5.3	-

3. The final return on sales% under Section 5

	The final return on sales% under Section 5	**3,00%**

Pricing matrix under Section 5.1

Factor Intensity classification			Industry Grouping		
Category	OAS	OES	1	2	3
A	> = 45%	any level	3,50%	5,00%	5,50%
B	30 - 44.99%	any level	3,00%	3,75%	4,50%
C	15 - 29.99%	any level	2,50%	3,00%	4,50%
D	< 15%	>= 10%	1,75%	2,00%	3,00%
E		< 10%	1,50%	1,75%	2,25%

Table of products under definitions sections of the guidance

Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
perishable foods	IT hardware and components	medical machinery
grocery	electrical components and consumables	industrial machinery including industrial and agricultural vehicles
household consumables	animal feeds	industrial tools
construction materials and supplies	agricultural supplies	industrial components miscellaneous supplies
plumbing supplies and metal	alcohol and tobacco	
	pet foods	
	clothing footwear and other apparel	
	plastics and chemicals	
	lubricants	
	dyes	
	pharmaceuticals	
	cosmetics	
	health and wellbeing products	
	home appliances	
	consumer electronics	
	furniture	
	home and office supplies	
	printed matter	
	paper and packaging	
	jewellery	
	textiles hides and furs	
	new and used domestic vehicles	
	vehicle parts and supplies	
	mixed products and products and components not listed in group 1 or 3	

Operating expense cap-and-collar range under Section 5.2

Factor intensity classification	Default cap rates	Alternative cap rates for qualifying jurisdictions	Collar rate
High OAS(A)	70,00%	80,00%	10%
Medium OAS (B+C)	60,00%	70,00%	
Low OES (D+E)	40,00%	45,00%	

Fuente: OCDE (2025c).

5. Conclusiones

El presente estudio ha permitido demostrar que el importe B representa un avance significativo en la aplicación simplificada de los precios de transferencia en el marco de las operaciones de comercialización y distribución entre partes vinculadas. Su encaje en el proyecto BEPS 2.0, en particular, en el pilar I, lo convierte en un instrumento clave para la modernización del sistema tributario internacional, particularmente, en lo que se refiere a otorgar mayor certidumbre jurídica y facilitar el cumplimiento tributario tanto para las Administraciones como para los contribuyentes.

En este sentido, el importe B puede entenderse como una herramienta de transición hacia un sistema tributario internacional más eficiente y cooperativo, integrando los aprendizajes del pasado del sistema tradicional post-BEPS 1.0 y anticipando con el desarrollo de BEPS 2.0 las necesidades del futuro.

Uno de los principales desafíos identificados en el desarrollo del estudio radica en el contexto en el que se produce la publicación del importe B, que coincide temporalmente

con la implementación del impuesto mínimo global en el marco del pilar II. Esta última medida ha captado gran parte de la atención mediática y política y ha restado protagonismo al importe B, a pesar de su elevada relevancia técnica y práctica, lo que ha podido comportar esa falta de pronunciamientos por parte de las jurisdicciones en cuanto a qué posición adoptan o, incluso, esa heterogeneidad de posicionamientos.

Sin embargo, la eficacia de este enfoque dependerá en gran medida de una implementación coherente entre jurisdicciones, ya que su uso descoordinado podría reintroducir incertidumbre y socavar los objetivos de previsibilidad y eficiencia que persigue.

En todo caso, estamos ante una medida publicada recientemente (febrero de 2025), por lo que no debemos precipitarnos y tendremos que esperar a ver qué posiciones van adoptando el resto de los países y cómo actúa la OCDE, a fin de conseguir una posición, cuando menos, conjunta en esta materia que permita tener una política fiscal uniformada.

Asimismo, se aprecia positivamente que la OCDE ha hecho un esfuerzo encomiable para proporcionar herramientas para la correcta aplicación del enfoque, como la matriz de rentabilidades y el archivo Excel de cálculo, si bien es cierto que aún persisten ciertas lagunas que deben resolverse para que su implementación sea efectiva en la práctica, especialmente, en lo relativo a la adopción de este enfoque por jurisdicciones, lo cual constituye un obstáculo importante para la operatividad plena del mecanismo.

Pese a estas limitaciones, es innegable que el compromiso mostrado por la OCDE para impulsar la aplicación del importe B y evitar que quede en papel mojado demuestra una voluntad institucional firme por avanzar hacia una fiscalidad internacional más justa, transparente y coherente.

Otro aspecto destacado ha sido el análisis de la seguridad jurídica que aporta este enfoque. El carácter opcional del importe B para las jurisdicciones participantes no impide que, en aquellos casos en los que se aplique correctamente, los contribuyentes y las Administraciones dispongan de una mayor previsibilidad en cuanto a la valoración de sus operaciones. Además, los mecanismos previstos para evitar la doble imposición y las recomendaciones sobre documentación permiten reforzar la coherencia de su aplicación en un entorno cada vez más complejo y cambiante.

Finalmente, cabe subrayar que este enfoque simplificado se enfrenta al reto de ser implementado en un contexto geopolítico marcado por el auge del nacionalismo económico y la fragmentación normativa. Iniciativas alternativas impulsadas por organismos como Naciones Unidas (Anaya Bourgoing y Serrano Hernández, 2021) podrían poner en riesgo la estabilidad del sistema fiscal internacional basado en el consenso multilateral promovido por la OCDE. En este sentido, el llamamiento desde el sector empresarial, por ejemplo, mediante la nota del anterior presidente del Comité Fiscal del BIAC, a favor de la obligatoriedad del importe B y de la continuidad de la cooperación internacional constituye un elemento esencial para salvaguardar los avances conseguidos hasta la fecha.

En definitiva, el importe B se configura como una herramienta de gran valor para lograr una tributación más simple, equitativa y eficaz y es especialmente valioso para aquellas jurisdicciones con menor capacidad administrativa, al permitir una aplicación uniforme y accesible del principio de plena competencia en contextos en los que el análisis tradicional de precios de transferencia resulta inviable.

El éxito de este enfoque simplificado y racionalizado dependerá, sin embargo, de su adopción efectiva por Estados, de su coordinación con otros instrumentos del sistema fiscal internacional y de la consolidación de un compromiso político sostenido que evite su dilución en un entorno tan dinámico como incierto.

Aunque el diseño técnico del importe B representa un avance significativo, su impacto real deberá ser objeto de evaluación continua una vez implementado. Solo a través del seguimiento coordinado entre jurisdicciones y la voluntad de ajustar lo necesario podrá consolidarse como un pilar estable del sistema fiscal internacional.

Referencias bibliográficas

Anaya Bourgoing, E. y Serrano Hernández, S. (2021). Pilar I de la OCDE y breve comparación con la propuesta de las Naciones Unidas. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero*, *57*(84), 145-166.

Barreno, M., Blasco, A. M.ª, Ferraz, G., Ferreras, J., Mas, J., Musilek, A., Parejo, B., Ranz, A. y Reol, T. (2016). El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales. *Crónica Tributaria*, *1*(158), 7-53.

Boldewijn, W., Katz-Pearlman, S., Maynor, J. y Boouj, T. de (6 de enero de 2025). OECD's Amount B: Simplified Transfer Pricing for Routine Marketing and Distribution Activities. GreenbergTraurig. https://www.gtlaw.com/en/insights/2025/1/oecds-amount-b-simplified-transfer-pricing-for-routine-marketing-and-distribution-activities?utm_source=chatgpt.com

Calvo Vérgez, J. (2016). El tratamiento de los precios de transferencia en el plan BEPS: análisis de la evolución experimentada por las acciones 8, 9 y 10 del citado plan. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, *1*(2), 35-61.

Calvo Vérgez, J. (2018). *Pasado, presente y futuro de BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi.

Cordón Ezquerro, T. (dir.) (2024). *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (5.ª ed.). CEF.-

Dourado, A. P. (2020). The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution. *Intertax*, *1*(48), 3-8.

Eden, L. (2023). Pillar 1 Amount B: Simplifying the Arm's-Length Principle for Baseline Distribution Activities. *Tax Notes International*, *112*(2), 179-190.

García Prats, F. A. (2005). Los precios de transferencia. Su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. *Crónica Tributaria*, *4*(117), 33-82.

Hernández Vázquez, O. y Justo Alonso, A. (2012). Precios de transferencia. *Cuadernos de Formación*, *8*(15), 51-63.

Kurian, A. (2022). The Evolution of International Tax Regime and the OECD Two-Pillar Solution: Analysis from a Developing Country Perspective. *Journal of Economic Issues*, *1*(1), 61-71.

McLean, A. (7 de marzo de 2024). Amount B Transfer Pricing Approach Doesn't Deliver, BIAC Says. Tax Notes. https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/transfer-pricing/amount-b-transfer-pricing-approach-doesnt-deliver-biac-says/2024/03/07/7j8w7

Muleiro Parada, L. M. (2023). Hacia una nueva fiscalidad internacional de los grandes grupos multinacionales. *Tax Legal Advisory Review: La Revista para el Mundo Económico-Empresarial*, *1*(4), 17-24.

Muñoz Leal, F. (2024). El cambio de paradigma en la normativa de precios de transferencia: estudio de la situación actual y reflexiones sobre su evolución. *Revista Técnica Tributaria*, *1*(144), 69-131.

OCDE (2016a). *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, acción 13: Informe final 2015*. Proyecto sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20. https://doi.org/10.1787/9789264267909-es

OCDE (2016b). *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, acciones 8 a 10: Informes finales 2015*. Proyecto sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20. https://doi.org/10.1787/9789264258280-es

OCDE (2016c). *Proyecto BEPS. Nota explicativa: Informes finales 2015*. Proyecto sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20. https://doi.org/10.1787/9789264263567-es

OCDE (2019). *El enfoque unificado: la propuesta del secretario relativa al primer pilar*. https://web-archive.oecd.org/2019-10-14/532947-documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf

OCDE (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. https://doi.org/10.1787/beba0634-en

OCDE (2021). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. Proyecto sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf

OCDE (2024). *Statment on the Definitions of Qualifying Jurisdiction within the Meaning of Section 5.2 and Section 5.3 of the Simplified and Streamlined Approach*. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/support-materials/2024/02/pillar-one-amount-b_41a41e1e/statement-qualifying-jurisdiction-definitions-section-5-2-section-5-3-simplified-streamlined-approach.pdf

OCDE (2025a). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias 2022. https://doi.org/10.1787/7063add0-es

OCDE (2025b). *Pilar uno: Importe B: Marco inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS*. Proyecto sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20. https://doi.org/10.1787/98253daa-es

OCDE (2025c). *Pillar One Amount B Pricing Automation Tool*. January 2025. https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/pillar-one-amount-b-pricing-automation-tool-january-2025.xlsx/_jcr_content/renditions/original./pillar-one-amount-b-pricing-automation-tool-january-2025.xlsx&ved=2ahUKEwjWyv_Ao9iNAxVg3AIHHaieE8gQFnoECBkQAQ&usg=AOvVaw3EkzeUnfgvzMKNlvKAPwLf

OCDE (2025d). *Statement on the Definition of Covered Jurisdiction for the Inclusive Framework Political Commitment on Amount B*. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/support-materials/2024/02/pillar-one-amount-b_41a41e1e/statement-covered-jurisdiction-definition-inclusive-framework-commitment-amount-b.pdf

OCDE (2025e). *Technical Webinar on Amount B: Streamlining Transfer Pricing for Marketing and Distribution*. https://www.oecd.org/en/events/2025/02/technical-webinar-amount-b.html

Ökten, R., Frankenberg, S. y Schoorl, D. (9 de diciembre de 2024). Implementation of Amount B of Pillar One in the Netherlands. Dentons. https://www.dentons.com/en/insights/alerts/2024/december/9/implementation-of-amount-b-of-pillar-one-in-the-netherlands?utm_source=chatgpt.com

Ortega Giménez, A. (2024). *Los precios de transferencia en el comercio internacional*. Tirant lo Blanch.

Protto, C. (2021). El proyecto BEPS y el fin para ciertos esquemas de planificación fiscal agresiva en materia de convenios tributarios. En F. Serrano Antón y M. Luchessi, M. (coords.), *Tax compliance y planificación internacional en la era post BEPS* (pp. 569-214). Thomson Reuters Aranzadi.

Pujalte Méndez-Leitea, E. (2020). La aplicación práctica de los métodos de resultados (margen neto transaccional y distribución del resultado). *Cuadernos de Formación*, *12*(26), 165-181.

Regfollower (12 de marzo de 2025). Turkey Rejects OECD's Pillar One Amount B Implementation. https://regfollower.com/turkey-announces-decision-to-reject-oecds-amount-b-implementation/?utm_source=chatgpt.com

Roper, P. (9 de enero de 2025). Amount B Update: US All in (for Now) But Early Signs Of Divergence. US Treasury Adopts Amount B and the OECD Publishes an Amount B Pricing Tool and Fact Sheets. KPMG. https://kpmg.com/uk/en/insights/tax/tmd-amount-b-update-us-all-in-for-now-but-early-signs-of-divergence.html

Sánchez Huaman, F. (23 de diciembre de 2024). Implementation of Amount B in Spain: A Current Analysis. BDO Global. https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/transfer-pricing/spain-implementation-of-amount-b-in-spain-a-current-analysis?utm_source=chatgpt.com

Stewart, D. D. (14 de marzo de 2024). An Update on Pillar 1 Amount B. Tax Notes. https://www.taxnotes.com/tax-notes-live/tax-notes-talk/update-pillar-1-amount-b/7j9r1?utm_source=chatgpt.com

Svetislav, K. y Navarro, A. (2023). Pillar One and Mobility: A Truly Global Solution? *Intertax*, *51*(12), 840-850.

Torre Delgadillo, V. (2011). *Precios de transferencia. Análisis teórico-práctico*. Trillas.

Treidler, O. y Kunz, T. (2023). Simplified Application of the Arm's Length Principle for Baseline Distribution Functions Offers Win/Win for MNEs and Tax Authorities: A Risk Management Perspective on the OECD Amount B Proposal. *SSRN*. https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4562384

Valdivieso, P. (18 de diciembre de 2024). Summary of Pillar One Amount B and Current State of Play. BaseFirma. https://basefirma.com/summary-of-pillar-one-amount-b-and-current-state-of-play/

Valdivieso, P. y Emmerich, E. (20 de diciembre de 2024). Pillar One Amount B US Update. BaseFirma. https://basefirma.com/pillar-one-amount-b-us-update/

María del Carmen Jiménez Alcalá. Graduada con honores en Derecho y Criminología por la Universidad de Girona. Cursados el Máster de Acceso a la Abogacía y el Máster de Formación Permanente y Alta Especialización en Asesoría Fiscal en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense de Madrid. Actualmente, cursando el Máster universitario en Fiscalidad Internacional en la Universidad Internacional de La Rioja. Estudiante en prácticas en el departamento de Precios de Transferencia de KPMG Madrid. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales. https://orcid.org/0009-0004-3475-6073

ISSN-e: 2792-8306

Consecuencias de la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) de la LGT y otras reflexiones

Análisis de la STS de 20 de mayo de 2025, rec. núm. 3452/2023

Alfonso del Castillo Bonet

Abogado de litigación tributaria (España)

adelcastillo@icaalava.com | https://orcid.org/0009-0008-4428-0469

Extracto

El TS, en Sentencia de 20 de mayo de 2025, fija como doctrina que la naturaleza sancionadora de la derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT comporta la aplicación de los principios de presunción de inocencia e *in dubio pro reo*. Por lo tanto, corresponde la carga de la prueba de todos los presupuestos de hecho, incluida la falta de diligencia, a la Administración.

Publicado: 17-09-2025

Cómo citar: Castillo Bonet, A. del (2025). Consecuencias de la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) de la LGT y otras reflexiones. (Análisis de la STS de 20 de mayo de 2025, rec. núm. 3452/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *511*, 107-114. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24793

© Centro de Estudios Financieros (17-09-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

1. Supuesto de hecho

La AEAT acordó la derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), por el IVA 2006 a 2008 a un administrador y socio único de una sociedad que, a consecuencia de un grave cáncer, decidió cesar en el cargo en el año 2009 y vender la compañía en escritura otorgada el 5 de agosto de 2010. En paralelo, el 17 de junio de 2010 se iniciaba un procedimiento inspector por el IVA 2006 a 2008.

El nuevo administrador no compareció ante la Inspección ni aportó los libros del IVA ni facturas. En consecuencia, la AEAT regularizó todo el IVA soportado por falta de aportación de su justificación. En ningún momento se discutió por la Administración la realidad de las operaciones ni hubo regularización del IS.

Declarada fallida la compañía, la AEAT inició el procedimiento de derivación al administrador en el momento de la presentación de las autoliquidaciones del IVA 2006 a 2008. Desde el inicio del procedimiento, el responsable opuso: primero, la especial gravedad de su enfermedad para justificar su falta de culpabilidad –aspecto sobre el que versó gran parte de la discusión en la instancia– y, segundo, que la AEAT debía requerir las facturas a los proveedores para poder comprobar la existencia del IVA soportado, puesto que él, como antiguo administrador, ya no tenía acceso a las mismas. La Administración denegó la prueba solicitada por el responsable; prueba que volvió a rechazarse en vía económico-administrativa. Finalmente, la AN sí acordó la pertinencia y utilidad de la prueba, pero los proveedores no conservaban las facturas por el tiempo transcurrido, más de una década.

En lo que interesa para el análisis del recurso de casación, la defensa del contribuyente ante la AN fue triple: primero, el acuerdo de derivación no motivaba por qué el responsable no había realizado los actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, puesto que la regularización del IVA se debía a la no comparecencia del nuevo administrador; segundo, se había vulnerado su derecho a la defensa al negársele en vía administrativa la práctica de una prueba esencial para su defensa; y, tercero, existía un administrador que no compareció ante la Inspección y, por lo tanto, podía ser responsable solidario.

La SAN de 20 de septiembre de 2022 desestimó íntegramente el recurso contencioso-administrativo y confirmó el acuerdo de derivación de responsabilidad porque el supuesto del artículo 43.1 a) de la LGT no tenía carácter sancionador y correspondía al responsable probar su inocencia:

> Esto significa, que por la inversión del principio del *onus probandi*, es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que, probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley.
>
> Por lo tanto, debemos desde el inicio rechazar todos los argumentos de la demanda que hacen referencia a que esta forma de responsabilidad tenga un componente sancionador.

La AN también rechazó que la falta de práctica de prueba ocasionara indefensión y concluyó que la Administración tenía total libertad para elegir entre el responsable solidario y subsidiario. Sin embargo, la SAN presentaba dos votos particulares de D. Javier Eugenio López Candela y D. Helmuth Moya Meyer que concluían que no bastaba con la acreditación de la condición de administrado, sino que el carácter sancionador del artículo 43.1 a) de la LGT exige la prueba de la negligencia del responsable por la Administración, y que no existe libertad de elección por la Administración.

2. Doctrina del tribunal

La STS de 20 de mayo de 2025 (rec. de cas. núm. 3452/2023), fija como doctrina que la naturaleza sancionadora de la causa de derivación de responsabilidad regulada en el artículo 43.1 a) de la LGT comporta la aplicación de los principios de presunción de inocencia e *in dubio pro reo* y, por lo tanto, la carga de la prueba del presupuesto de hecho corresponde a la Administración:

> La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.
>
> 1. Se ratifica la doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la naturaleza sancionadora del régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles, previsto en el art 43.1.a) LGT.
>
> 2. Entre las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario, como consecuencia de la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, está la interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, que resultaría en caso de que la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues se vulneraría el principio de presunción de inocencia.
>
> 3. Asimismo, entre estas garantías está también la no inversión de la carga de la prueba. El examen sobre la carga de la prueba del hecho detonante de la derivación no es ajeno, en modo alguno, a la naturaleza sancionadora de esta categoría

> de responsabilidad, que no resulta compatible con la atribución al responsable tributario, bajo tal consideración, de la carga de probar su inocencia.
>
> 4. Será la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, tenga que aportar los elementos de prueba que fundamenten el presupuesto de esta responsabilidad. Y las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio *in dubio pro reo*.

La doctrina de la sentencia es clara: las derivaciones de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT sí tienen naturaleza sancionadora. En consecuencia, la responsabilidad no es objetiva por la mera condición de administrador y, por lo tanto, no le corresponde a este probar su inocencia, rigiendo la presunción de inocencia. Dicha doctrina se ha reiterado por las recientes Sentencias de 1 y 17 de julio de 2025 (recs. de cas. núms. 642/2023 y 5815/2025).

El TS funda el carácter sancionador del artículo 43.1 a) de la LGT en que «su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar –como hemos expuesto– la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara». Dicha conclusión la completa con las SSTC 76/1990, de 26 de abril, y 85/2006, de 27 de marzo, y la STEDH de 12 de septiembre de 2024 (demandas 37977/23 y 8275/24), Josefa Solanellas contra España.

La STS deja sin resolver las otras dos cuestiones planteadas en el Auto de admisión de 31 de enero de 2024 del recurso de casación 3452/2023:

> 1.2. Aclarar si infringe el derecho fundamental a la defensa y a no padecer indefensión el hecho de que una prueba de descargo, solicitada y negada al derivado tributario en las vías administrativa previa, no pueda practicarse en sede judicial bajo pretexto del tiempo transcurrido, a pesar de haberse acordado su práctica (requerimientos a terceros para aportar facturas).
>
> 1.3. Precisar si el artículo 176 LGT otorga libertad a la Administración tributaria para elegir a quién derivar la responsabilidad; o si, por el contrario, la acción recaudatoria debe dirigirse, en primer lugar, a los responsables solidarios y, sólo descartados estos, a los responsables subsidiarios.

3. Comentario crítico

La importancia de la STS de 20 de mayo de 2025 deriva de su proyección al casar la doctrina de la AN y censurar la práctica de la AEAT. Hemos de recordar que la Sección 7.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, por efecto de las normas de competencia en vía económico-administrativa y jurisdiccional, es el tribunal de justicia que conoce

de las derivaciones de responsabilidad de más de 150.000 euros acordadas por la AEAT. Por lo tanto, sus sentencias son especialmente relevantes en esta materia al referirse a los casos de mayor cuantía y trascendencia. De hecho, la SAN de 20 de septiembre de 2022 se viene repitiendo en la motivación de numerosas derivaciones de responsabilidad dictadas por la AEAT.

Como destaca la propia Sentencia de 20 de mayo de 2025, el TS se había pronunciado en anteriores ocasiones sobre el carácter punitivo del artículo 42.1 a) de la LGT y su precedente artículo 38.1 de la LGT de 1963, y la misma conclusión había alcanzado el TC en las Sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 85/2006, de 27 de marzo. Pero el TS no se había pronunciado expresamente sobre el supuesto del vigente artículo 43.1 a) de la LGT y la aplicación de las garantías sancionadoras: la carga de la prueba, la inversión del *onus probandi* y el principio de *in dubio pro reo*. Merece la pena resaltar que el TS analiza y dota de autonomía al principio *in dubio pro reo* porque, en ningún momento, fue objeto de la discusión en la instancia o en la casación. Por lo tanto, se trata de un apunte que, aunque obvio, es incluido expresamente por la sentencia como doctrina, resaltando que las «dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio *in dubio pro reo*».

La previa SAN de 20 de septiembre de 2022, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª, sostenía expresamente lo contrario a lo defendido por el TS: probada la condición de administrador, corresponde al obligado tributario la prueba de su diligencia.

Sorprende la contundencia con la que la AN defendía la inversión de la carga de la prueba porque, con independencia de su carácter sancionador, los artículos 105.1 de la LGT y 217 de la Ley de enjuiciamiento civil (LEC) llevan a la misma conclusión: incumbe la carga de la prueba a quien haga valer su derecho. En este caso, es la Administración –insistimos, con independencia del carácter sancionador o no de las derivaciones de responsabilidad– quien debiera probar el presupuesto de hecho de la derivación.

El matiz es relevante porque existen supuestos de derivación a los que se niega el carácter sancionador. Por ejemplo, los supuestos del artículo 42.2 de la LGT (STS de 28 de abril de 2023, rec. núm. 546/2021) o del artículo 43.1 b) de la LGT (RTEAC de 11 de julio de 2025, RG 7417/2023). La aplicación del artículo 105.1 de la LGT, en teoría, debiera comportar la misma conclusión que si se considerase de naturaleza sancionadora: la Administración debe probar el presupuesto de hecho, incluida la culpabilidad o falta de diligencia que exige la normativa.

El problema es que la Sentencia de 20 de mayo de 2025 no establece unos criterios precisos sobre cómo deslindar los supuestos que son sancionadores de los que no lo son y únicamente se funda en que la premisa es la previa existencia de una sanción en la compañía. Tampoco la STS de 28 de abril de 2023, al rechazar la naturaleza sancionadora del artículo 42.2 a) de la LGT, establece un parámetro claro de por qué carece de naturaleza sancionadora, fundándose en que solo es una garantía de la integridad patrimonial (FJ 6).

Ello nos lleva a otros debates: ¿Es posible que, dentro de la misma institución jurídica, las derivaciones de responsabilidad, puedan coexistir dos naturalezas jurídicas diferentes? ¿Es lógico que dentro de los artículos 42 y 43 de la LGT algunos supuestos se califiquen como sancionadores y tengan unas garantías diferentes que otros? Consideramos que todos los supuestos de derivación de responsabilidad regulados en dichos preceptos tienen un carácter sancionador porque todos exigen un mínimo elemento de culpabilidad. Así, por ejemplo, los supuestos del artículo 42.2 de la LGT presentan una clara similitud con los delitos de frustración en la ejecución (arts. 257 y ss. del Código Penal) e, incluso, el TS ha rechazado la posibilidad de declarar responsables en el supuesto del artículo 42.2 a) de la LGT a menores porque «el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones» (STS de 13 de diciembre de 2022, rec. de cas. núm. 404/2021)[1]. Sin embargo, no tendrá carácter sancionador el supuesto de la responsabilidad subsidiaria por afección de bienes del artículo 79 de la LGT (por ejemplo, el ITP y AJD respecto de los bienes transmitidos de conformidad con el art. 5 de la LITP y AJD) por ser una obligación *propter rem* independiente del comportamiento del obligado tributario.

En todo caso, la discusión sobre la naturaleza jurídica de cada uno de los supuestos de derivación de responsabilidad es una cuestión que excede del objeto del presente trabajo, pero que sí merece resaltarse porque podría tener encaje en el artículo 25 de la Constitución española (CE), que recoge los principios y garantías constitucionales del derecho sancionador y, por lo tanto, ser susceptible de recurso de amparo. De esta manera podría revertirse el criterio del TS en los casos en los que, según su doctrina, no existe una naturaleza punitiva[2].

El carácter sancionador de las derivaciones de responsabilidad tendrá otras consecuencias jurídicas que el TS todavía no ha tratado de manera directa. Por ejemplo, la aplicación del *ne bis in idem* y la imposibilidad de una retroacción del procedimiento[3] o la existencia

---

[1] El debate no ha pasado desapercibido en la doctrina. Romero Plaza y Serantes Peña (2024, pp. 66 y ss.) aluden al conflicto respecto de la naturaleza de las derivaciones de responsabilidad entre quienes lo consideran una garantía del crédito frente a su naturaleza sancionadora. Ambos autores se inclinan por la preminencia de la naturaleza sancionadora en los casos de responsabilidad solidaria en que se exige una culpabilidad más intensa y analizan la doctrina existente al respecto. También Almudí Cid (2025) analiza la cuestión desde la perspectiva de la jurisprudencia del TEDH.

[2] Para más detalle sobre las posibilidades de cuestionar ante el TC el criterio del TS sobre las garantías en supuestos de derivaciones de responsabilidad con naturaleza sancionadora, véase nuestro trabajo (Del Castillo Bonet, 2024).

[3] El TEAC, en Resolución de 10 de diciembre de 2024 (RG 4484/2024), ha considerado aplicable el *ne bis in idem* a los supuestos del artículo 43.1 a) de la LGT. Pero el TS todavía no lo ha reconocido expresamente, aunque sí tácitamente, al rechazar su aplicación al artículo 43.2 de la LGT por carecer de naturaleza sancionadora (STS de 28 de abril de 2023, rec. núm. 546/2021).

del derecho a una segunda instancia revisora en materia sancionadora (doctrina Saquetti y todos los problemas que conlleva[4]). Existen otros temas más conflictivos y todavía no suficientemente tratados en los que la regulación es contradictoria con los principios constitucionales. En este sentido, no ha sido suficientemente tratada la cuestión de si los herederos suceden en la responsabilidad de las derivaciones, una vez acordada, de conformidad con el artículo 39.1, *in fine*, de la LGT. La regla del artículo 39.1 de la LGT resulta contradictoria con que la responsabilidad de las sanciones no se transmita (art. 182.3 de la LGT) por el principio constitucional de personalidad de las penas. En la medida en que se trata de garantías vinculadas a derechos fundamentales, serían susceptibles de amparo ante el TC por los obligados tributarios que las consideren infringidas.

Como último comentario, el TS no analiza la segunda y tercera cuestión admitida por cuestión de técnica casacional. En relación con la negativa a practicar una prueba pertinente y útil en vía administrativa, queda sin respuesta si supuso una infracción del derecho a la defensa (art. 24 de la CE), el acceso al expediente (art. 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) y de los principios de buena administración (SSTS de 22 de septiembre de 2020, rec. núm. 5825/2018, y 5 de diciembre de 2017, rec. núm. 1727/2016) y *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (STS de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 666/2017). La Administración niega, en vía administrativa, una prueba pertinente y útil que resulta impracticable en vía judicial por el tiempo transcurrido. Respecto de la tercera cuestión casacional, la relación entre los supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria, ya fue resuelta por la STS de 22 de abril de 2024 (rec. núm. 9119/2022) y analizada en el número 501 de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*.

3.1. Conclusión

La STS de 20 de mayo de 2025 es clara al confirmar el carácter sancionador del artículo 43.1 a) de la LGT y atribuir como consecuencias: la interdicción de la responsabilidad objetiva; la obligación de probar por parte de la Administración el presupuesto de hecho, sin que sea suficiente acreditar la condición de administrador; la no inversión de la carga de la prueba, de manera que el responsable no debe probar su inocencia; y, finalmente, que ante cualquier duda rige el principio *in dubio pro reo*.

Aunque la STS de 20 de mayo de 2025 lo señale expresamente, las garantías reconocidas también serán extensibles al resto de los supuestos de derivación de responsabilidad que tengan una naturaleza sancionadora.

[4] Cancio Fernández (2024) analiza la dificultad de integrar la doctrina Saquetti con el actual recurso de casación.

Referencias bibliográficas

Almudí Cid, J. M. (2025). Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario? *Revista Técnica Tributaria*, *148*, 9-24. https://doi.org/10.48297/hem1z024

Cancio Fernández, R. C. (2024). Saquetti, doble instancia y régimen casacional contencioso-administrativo: el gran oxímoron procesal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *499*, 99-120. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22365

Castillo Bonet, A. del (2024). Relación entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria desde la perspectiva de los artículos 24 y 25 de la Constitución. (Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *501*, 163-170. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.23471

Romero Plaza, C. J. y Serantes Peña, F. R. (2024). *Responsables y responsabilidad tributaria*. CISS.

ISSN-e: 2792-8306

Motivación reforzada en los acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1 a) y b) de la LGT

Análisis de la STS de 17 de julio de 2025, rec. núm. 5815/2023

Rocío Estébanez Cuevas

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

https://orcid.org/0009-0007-2317-1936

Extracto

La STS 3465/2025, de 17 de julio, reitera la exigencia de motivación individualizada de la conducta negligente o dolosa del administrador en los acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, en línea con lo ya establecido por la STS 2161/2025, de 20 de mayo. Además, extiende dicha exigencia a los acuerdos dictados al amparo del artículo 43.1 b) de la LGT, pese a su naturaleza no sancionadora, como también analiza la RTEAC de 11 de julio de 2025. Se descarta en ambos casos la responsabilidad objetiva. La sentencia refuerza una línea jurisprudencial garantista, que exige valorar las alegaciones del responsable y descarta el uso de plantillas genéricas en la motivación administrativa.

Publicado: 17-09-2025

Cómo citar: Estébanez Cuevas, R. (2025). Motivación reforzada en los acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1 a) y b) de la LGT. (Análisis de la STS de 17 de julio de 2025, rec. núm. 5815/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *511*, 115-125. https://10.51302/rcyt.2025.24733

© Centro de Estudios Financieros (17-09-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

1. Supuesto de hecho

El TS resuelve el recurso de casación número 5815/2023, interpuesto por D. Domingo contra la STSJ de Illes Balears (30 de mayo de 2023), que desestimó el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de Baleares el 29 de junio de 2021, en la que se desestimó reclamación en la que se recurría la resolución desestimatoria del recurso de reposición de 22 de noviembre de 2018 interpuesto contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, dictado por el jefe de la Dependencia Regional de Recaudación el 7 de septiembre de 2018.

El acuerdo de derivación declaró a D. Domingo responsable subsidiario de las deudas de la sociedad S'Estufador Illenc, SL por importe de 46.753,42 euros, al amparo del artículo 43.1 a) y b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). En su condición de administrador único, se le imputó responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas por la sociedad (art. 43.1 a) de la LGT) y por omitir la disolución ordenada tras el cese de actividad (art. 43.1 b) de la LGT).

La STSJ confirmó la legalidad del acuerdo y consideró suficiente su motivación. El recurrente interpuso recurso de casación, que fue admitido por Auto de 8 de mayo de 2024 por el TS para fijar doctrina sobre los estándares de motivación exigibles a la Administración en las derivaciones de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT (administrador infractor) y del artículo 43.1 b) de la LGT (administrador en caso de cese).

2. Doctrina del tribunal

El TS dispone en el FJ 6 lo siguiente:

> 6.1.- A la pregunta en relación con la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1.a) de la LGT, reiteramos los criterios interpretativos expresados en la STS del 20 de mayo de 2024, FJ 4.º, RC 3452/2023.
>
> 6.2.- En cuanto a la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 b) de la LGT, la Administración tributaria, además de constatar y verificar la condición de administrador, el cese efectivo de la actividad de la entidad, la existencia de deudas tributarias pendientes en el momento del cese; deberá motivar en el acuerdo

de derivación de responsabilidad la negligencia y culpa en la que incurrió el administrador por el incumplimiento de las obligaciones inherentes a su cargo, y en especial aquellas tendentes a la disolución ordenada de la deudora principal; o, en su caso, a su declaración de concurso de acreedores.

Descartada todo traza de objetivación de esta responsabilidad, la motivación del acuerdo de derivación sobre la negligente conducta del responsable deberá atender y dar respuesta a las eventuales razones expuestas por el administrador sobre las causas que, en su caso, pudieran explicar esos incumplimientos o la imposibilidad de llevarlos a cabo; ponderando esas explicaciones en la valoración de la culpa.

3. Comentario crítico

En primer lugar, teniendo en cuenta que los supuestos de responsabilidad tributaria objeto de análisis en la sentencia comentada son de naturaleza subsidiaria, es necesario recordar que el acuerdo de derivación de responsabilidad debe estar precedido por un acuerdo de declaración de fallido del deudor principal. Esta condición no constituye una mera formalidad, sino un requisito esencial de la legitimidad del procedimiento de derivación. Así lo dispone la STS de 22 de diciembre de 2022 (rec. núm. 1268/2021), en el que se analizan en casación varias cuestiones relativas a la declaración de fallido del deudor principal, como condición necesaria para que la Administración pueda dictar un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria. A este respecto, el TS establece la siguiente doctrina jurisprudencial en respuesta a las cuestiones con interés casacional:

> En cuanto a la primera cuestión de interés casacional, […] la declaración de fallido del deudor principal no requiere, para su validez, de la expresión cuantitativa del carácter parcial de la insolvencia, sin perjuicio de que el acuerdo de declaración de la responsabilidad subsidiaria sí deberá incorporar la identificación precisa del alcance de la deuda objeto de derivación, y especificar en su caso el alcance parcial de la misma.
>
> Y respecto a la segunda cuestión de interés casacional […] la constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor no requiere que se agoten todos los trámites del periodo ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, sino que puede obtenerse como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas, por lo que acreditada suficientemente la insolvencia, no impide que se formalice la declaración de fallido la circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación por el deudor un requerimiento efectuado por la Administración, con posterioridad a aquellos actos de investigación y embargo, al amparo del art. 162.1 LGT, para que el deudor informe a la Administración de bienes y derechos de su patrimonio.

En consecuencia, a los efectos de determinar si es posible derivar de responsabilidad al administrador societario, se hace necesario que la Administración evalúe la fecha a partir de la cual la entidad dejó de ser solvente y, por ende, tuvo que haberse dictado acuerdo de declaración de fallido. Momento a partir del cual, conforme al principio de *actio nata*, comienza a computar el plazo de prescripción de la facultad para derivar al responsable subsidiario. Sobre dicho aspecto se profundizó en otro de los artículos que hemos publicado en esta revista (véase Estébanez Cuevas, 2025).

Dado que la sentencia analizada se refiere a dos supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria distintos y utiliza argumentos independientes para fundamentar la necesidad de una correcta motivación por parte de los órganos de recaudación, procedemos a referirnos, en primer lugar, a la derivación de responsabilidad subsidiaria recogida en el artículo 43.1 a) de la LGT, y posteriormente se analizará el apartado b) del mismo artículo.

Comenzando con los requisitos necesarios para declarar responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT, estos son:

1. Que la sociedad haya sido sancionada por infracción tributaria firme.
2. Que el administrador lo fuera en el momento de comisión de la infracción.
3. Que exista una conducta activa u omisiva del administrador que pueda calificarse de dolosa o culposa, relacionada con el incumplimiento societario.

La sala recuerda que esta responsabilidad tiene carácter sancionador, tal y como se vino a concretar por parte de la STS 4094/2023, de 2 de octubre, y confirmada por la STS 2161/2025, de 20 de mayo, por lo que se colige que: (i) no cabe responsabilidad objetiva; (ii) la carga de la prueba recae en la Administración, y (iii) debe respetarse el principio *in dubio pro reo*.

Dada la naturaleza jurídica sancionadora de este supuesto de responsabilidad, se hace necesaria una motivación reforzada que concrete la actuación del administrador, caso por caso. No basta con citar normas mercantiles ni mencionar genéricamente sus deberes; se requiere justificar la existencia de una conexión fáctica entre la conducta activa u omisiva del administrador que propició la comisión de la infracción tributaria por la sociedad deudora principal. En virtud de dicha jurisprudencia, los acuerdos de derivación deben huir de plantillas genéricas, fundamentando caso a caso la conducta del administrador infractor, ya que «la mera referencia genérica a las obligaciones del cargo previstas en la legislación mercantil no basta». Por ejemplo, si la infracción de la entidad deudora consiste en dejar de ingresar (art. 191 de la LGT), el acuerdo deberá detallar la actuación u omisión del administrador que propició dicha infracción, como podría ser: la falta de llevanza de la contabilidad conforme a la normativa vigente, la falta de supervisión del encargado contable, la ocultación de ingresos o la emisión de facturas falsas, entre otros.

La inversión de la carga de la prueba se consagró en la STS 2161/2025 (FJ 4), aunque por error la sentencia analizada se remite a la Sentencia de 20 de mayo de 2024 (rec. núm. 3452/2023). En la STS 2161/2025 (FJ 4) se fijó la siguiente doctrina:

> 2. Entre las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario, como consecuencia de la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, está la interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, que resultaría en caso de que la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues se vulneraría el principio de presunción de inocencia.
>
> 3. Asimismo, entre estas garantías está también la no inversión de la carga de la prueba. El examen sobre la carga de la prueba del hecho detonante de la derivación no es ajeno, en modo alguno, a la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, que no resulta compatible con la atribución al responsable tributario, bajo tal consideración, de la carga de probar su inocencia.

En la sentencia aquí analizada, el TS insiste en la necesidad de un «concreto y puntual análisis de lo realmente acontecido», en especial, en el acuerdo de derivación dictado tras el trámite de audiencia del presunto responsable, en el que se debe «dar respuesta a las cuestiones invocadas» por este. Concretamente, se dispone lo siguiente:

> Debe la Administración tributaria explicitar y concretar, cada vez que derive la responsabilidad, la conducta del administrador que llevó a materializar los incumplimientos antijurídicos desencadenantes de las sanciones impuestas a la sociedad.
>
> La mera referencia genérica a las obligaciones del cargo previstas en la legislación mercantil no basta para anudar la responsabilidad de quien fue administrador.
>
> Se precisa un concreto y puntual análisis de lo realmente acontecido, dando respuesta a las cuestiones invocadas por el interesado y que no sea la mera referencia a las previsiones legales.

En segundo lugar, el tribunal procede a justificar la necesidad de motivación específica del requisito subjetivo en los acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1 b) de la LGT. Cabe recordar que, para que proceda este supuesto de responsabilidad, deben concurrir los siguientes requisitos: (i) declaración de fallido del deudor principal; (ii) cese de actividad empresarial (de hecho o de derecho); (iii) condición de administrador en el momento del cese, y (iv) conducta negligente del administrador por omisión de las actuaciones legales necesarias: disolución, liquidación o concurso.

Aunque dicho supuesto, a diferencia del previsto en el previsto en el artículo 43.1 a) de la LGT (administrador infractor), no tiene carácter sancionador (ya que, tal y como dispone el texto de la sentencia, «al contrario del apartado a), no se requiere que los administradores

hayan causado o colaborado en la comisión de infracciones tributarias, puesto que, en ningún caso se extiende a las sanciones que pudo cometer la sociedad»), la sala reafirma que tampoco cabe la objetivación de esta responsabilidad. La omisión de las acciones exigidas por el artículo 365 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC), puede generar responsabilidad si se acredita que el administrador, conociendo la situación de crisis, no actuó con la diligencia debida, pero esa acreditación recae sobre la Administración tributaria.

Conforme este reciente criterio, se debe justificar la culpa implícita del administrador, quien permitió «un cese de facto desordenado de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones y responsabilidades que tanto la ley mercantil como la ley fiscal establecen para estos supuestos respecto de los administradores», tal y como se recogió en la STS de 9 de mayo de 2013 (rec. núm. 6329/2010, FJ 4). Deberá el acuerdo de derivación constatar que, en el caso concreto, se:

> haya producido por parte del administrador de la sociedad una omisión de la diligencia precisa para llevar a efecto la disolución y liquidación ordenada de aquella. La conducta reprochable consiste en el conocimiento de la existencia de deudas pendientes con la Hacienda sin que adopten las medidas necesarias para que, una vez que la sociedad cesa en el ejercicio de su actividad de manera definitiva, aseguren los derechos de los acreedores sociales, entre los que se encuentran naturalmente la Hacienda,

tal y como se dispuso en la STS de 4 de octubre de 2016 (rec. núm. 215/2015, FJ 6).

Como era de esperar, siguiendo la línea fijada en la STS 2161/2025, de 20 de mayo, para el supuesto del administrador infractor, la carga de la prueba también recae en la Administración. Se exige, pues, a los órganos de la Agencia Tributaria el deber de:

> constar una conducta reprochable al administrador, lo que implica una falta de diligencia en el desarrollo de las funciones de su cargo. […] El reproche que integra el elemento subjetivo se circunscribe a los acuerdos o medidas que hubiera debido tomar el administrador y que provocaron el impago de las deudas tributarias; también a la omisión de las actuaciones necesarias para el pago de las deudas tributarias, asegurarlo, suspenderlo, aplazarlo o fraccionarlo. Cabría incluir entre estos incumplimientos cuando la sociedad no pudiera hacer frente a sus obligaciones tributarias, la *obligación legal que exige el artículo 363.1* del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, de instar el proceso de disolución y liquidación de la entidad; o instar el procedimiento ordenado a través del concurso voluntario como se contempla en el *artículo 356 de esa Ley*.

Para este supuesto, la motivación administrativa debe justificar en cada expediente concreto: (i) los indicios del cese efectivo de la entidad deudora y (ii) las actuaciones u omisiones llevadas a cabo por el administrador social para proceder al pago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad que ha cesado en su actividad, ya sea de hecho o de derecho, incumpliendo, en su caso, las obligaciones legales previstas en los artículos 363 o 356 del TRLSC.

Cabe destacar el último párrafo del FJ 5 de la STS analizada, en el que se dispone que:

> La motivación adquiere una especial relevancia cuando el administrador, con ocasión del traslado del acuerdo de derivación de responsabilidad, hubiera intentado explicar o justificar el porqué de su comportamiento, de su omisión o de la imposibilidad de poner en marcha los mecanismos que la Legislación mercantil prevé para la declaración del concurso de la entidad, o su ordenada disolución y liquidación.

De lo anterior entendemos que en la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad por el artículo 43.1 b) de la LGT la Administración podría fundamentarla en el incumplimiento de las obligaciones previstas en el derecho mercantil, pero, si en el trámite de audiencia el administrador hubiera aportado otras pruebas para probar su diligencia, la carga de la prueba que le corresponde a la Administración deviene más intensa, debiendo desvirtuar adecuadamente los argumentos esgrimidos por el presunto responsable, dando respuesta a las cuestiones invocadas por el interesado y que no sea la mera referencia a las previsiones legales (al igual que se exige para los acuerdos, en virtud del art. 43.1 a) de la LGT).

Sin embargo, en esta STS 3465/2025, si bien se exige motivación del acuerdo de derivación respecto del artículo 43.1 b), no se hace mención expresa a la necesidad de justificar que la disolución de la sociedad habría permitido el cobro de las deudas pendientes de pago. Además, cabe mencionar que, legalmente, el alcance de dicha responsabilidad se extiende a la totalidad de la cuota tributaria pendiente, sin tomar en cuenta el valor de liquidación de la entidad, que es lo que se habría obtenido en caso de disolución, para satisfacer el crédito público, por lo que, por razones de justicia, en nuestra opinión, debería limitarse el alcance de dicha responsabilidad a la cuota de liquidación de la entidad.

En definitiva, esta sentencia extiende al artículo 43.1 b) de la LGT la exigencia de motivar el elemento subjetivo, al igual que ya se estableció para el artículo 43.1 a) en la STS 594/2025.

Asimismo, al hilo de esta sentencia conviene analizar la RTEAC de 11 de julio de 2025 –RG 7417/2023– (tan solo dictada con cinco días de antelación respecto de la STS analizada, que fue dictada el 17 de julio), en el que se reflexiona tanto sobre la naturaleza jurídica como sobre la posibilidad de un segundo tiro en caso de anulación de un acuerdo de derivación de responsabilidad del apartado 1 b) del artículo 43 de la LGT por defecto de motivación.

Concretamente, del expediente administrativo se desprende que la sociedad X, SL fue objeto de un procedimiento inspector relativo al IS de 2006 y 2007. Se dictó declaración de fallido en fecha 25 de mayo de 2018.

En fecha 24 de octubre de 2018, la AEAT declaró a D. M. administrador único de la sociedad X, desde 2015, responsable subsidiario de las deudas pendientes de la citada entidad, en virtud del artículo 43.1 b) de la LGT. El declarado responsable impugnó ante el TEAR de Andalucía que, en Resolución de 21 de octubre de 2020, anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad, dado el carácter genérico de las afirmaciones vertidas acerca del cese de hecho por la Administración y la ausencia en el expediente de la documental en el que las mismas se sustentan. En fecha 17 de marzo de 2021, se notificó a D. M. el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad con base en el mismo presupuesto objetivo de responsabilidad, dictándose acuerdo el 20 de agosto de 2021. El mismo fue recurrido en reposición (destinándose) y ante el TEAR de Andalucía, que anuló el segundo acuerdo al considerar que «no cabía iniciar un nuevo procedimiento sobre la base de los mismos hechos que se consideraron no acreditados, debiendo consecuentemente anularse el acuerdo aquí impugnado al margen de cualquier otra consideración».

Se interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En dicha resolución, el TEAC dispone que de:

> la lectura del precepto se pone de manifiesto que el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT viene determinado por el cese de una persona jurídica teniendo obligaciones tributarias pendientes sin que su administrador, de hecho o de derecho, hubiera hecho lo necesario para su pago.

En relación con el requisito del cese, el TEAC recuerda que es un requisito cuya acreditación siempre ha correspondido a la Administración tributaria, aceptándose, a tal fin, la prueba por indicios (siguiendo al TS en su Sentencia de 9 de mayo de 2013).

Respecto de la conducta del administrador societario, se remite a la STS de 7 de marzo de 2023 (rec. núm. 4926/2021), en la que, obste señalar, el grado de motivación exigido a la Administración no es tan elevado como el que se deriva de la reciente jurisprudencia, que se dicta días después de esta resolución del TEAC. Concretamente, en la STS de 2023 se señalaba lo siguiente:

> Continúa el auto (de admisión) reflejando la jurisprudencia de esta Sala en relación con el artículo 43.1 b) LGT:
>
> «[...] En efecto, la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones en relación con el supuesto de

> responsabilidad tributaria hoy controvertido (artículo 43.1 b) LGT), así como su precedente (artículo 40.1, 2.º, LGT de 1963). En dichos pronunciamientos se ha señalado, entre otras cuestiones y a los efectos que ahora interesan, que la responsabilidad tributaria contemplada en dicho precepto es de carácter subjetivo, por lo que resulta exigible la existencia de una conducta al menos negligente del administrador. La sentencia de 4 de octubre de 2016 (RCUD n.º 3215/2015), FJ 6.º, indica en este sentido:
>
> "[...] *la responsabilidad del administrador* no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de la entidad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar solo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma *ha de tener su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y la liquidación de la sociedad*, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, *debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que estas surgen, sino respecto de la conducta posterior*"».

En esta RTEAC de 11 de julio de 2025 se reflexiona sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad subsidiaria por cese, y en ella se dispone que:

> debemos advertir que, hasta la fecha, no nos consta que el Tribunal Supremo haya declarado que el presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT tenga naturaleza sancionadora. Naturaleza sancionadora que, por el contrario, sí ha predicado respecto de algunos presupuestos de responsabilidad tributaria contenidos en la Ley General Tributaria. Es el caso de la responsabilidad tributaria solidaria contenida en el artículo 42.1 a) LGT (STS de 07/02/2023, recurso de casación 109/2021) y de la responsabilidad tributaria subsidiaria del 43.1 a) LGT (STS de 02/10/2023 recurso de casación 8791/2021) […]. No obstante, la responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT que aquí analizamos y, ante la inexistencia de criterio jurisprudencial que así lo establezca, a juicio de este TEAC carece de naturaleza sancionadora.

Sin embargo, será cinco días más tarde cuando se dicte la STS 3465/2025, en la que se confirma la tesis defendida por el TEAC de que carece de naturaleza sancionadora este supuesto de responsabilidad del apartado 1 b) del artículo 43 de la LGT. Con lo cual, los razonamientos del TEAC estaban acertados.

En consecuencia, concluye el Tribunal Central que, no teniendo naturaleza sancionadora la declaración de responsabilidad por cese de actividad, no cabe la invocación respecto al mismo del principio *non bis in idem* (no se puede castigar el mismo supuesto dos veces).

Por lo tanto, es posible que, tras la anulación de un primer acuerdo por defectos sustantivos, dentro del plazo de prescripción se tramite un segundo procedimiento de derivación, en virtud del mismo presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) de la LGT, frente al mismo presunto responsable.

A tenor de lo dispuesto, puede concluirse que con la STS 3465/2025, de 17 de julio, se refuerzan los principios de seguridad jurídica y motivación del acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria por cese de actividad, que ya se venía exigiendo para el caso del administrador infractor, de conformidad con la STS 2161/2025, de 20 de mayo, y todo ello a pesar de tener una naturaleza jurídica distinta.

En ambos acuerdos de derivación (para el administrador infractor y para el administrador en caso de cese de actividad) se obliga a la Administración a: (i) explicitar con precisión la conducta del administrador para concretar, ya sea lo que llevó al administrador societario a materializar los incumplimientos antijurídicos desencadenantes de las sanciones impuestas a la sociedad, ya sea las omisiones que imposibilitaron al administrador poner en marcha los mecanismos para una ordenada disolución de la entidad deudora, respectivamente; (ii) evitar formulaciones estereotipadas (remisiones a normas concretas); (iii) valorar las alegaciones del interesado (tras el trámite de audiencia) y darles una adecuada respuestas en el acuerdo de derivación. Esta nueva jurisprudencia limita el uso de derivaciones automáticas, en las que la responsabilidad se anuda exclusivamente a la condición de administrador, sin valorar su comportamiento real ni su grado de intervención. En consecuencia, esta sentencia consolida una línea doctrinal que protege al administrador diligente y sanciona al que, con conocimiento de causa, no adopta las medidas debidas para evitar el perjuicio a la Hacienda pública.

No obstante, la naturaleza jurídica de cada presupuesto de responsabilidad determina unas consecuencias diferentes:

- La falta de motivación suficiente del acuerdo de derivación en virtud del artículo 43.1 b) de la LGT puede determinar su anulación, conforme al principio de interdicción de la responsabilidad objetiva. No obstante, siempre que no haya prescrito la facultad para derivar, la AEAT podría dictar un nuevo acuerdo de derivación corrigiendo esa falta de motivación, tal y como aclara la RTEAC de 11 de julio de 2025 (RG 7417/2023).
- Si la anulación hubiera afectado al acuerdo de derivación de responsabilidad prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT, dada su naturaleza sancionadora, es de aplicación el principio *non bis in idem*, por lo que, aunque la facultad para derivar no estuviera prescrita, no es posible iniciar un segundo procedimiento de derivación por el mismo presupuesto y frente al mismo responsable (tal y como se afirmó en la RTEAC de 10 de diciembre de 2024).

En conclusión, la reciente doctrina del TEAC y la jurisprudencia del TS objeto de estudio en el presente comentario se alinean en una concepción garantista, otorgando a la motivación del acto administrativo un papel esencial para garantizar los derechos del presunto responsable, tanto aquel que lo es en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT como el que lo es en virtud del apartado 1 b) de este mismo artículo, lo que exigirá a la Administración tributaria un esfuerzo adicional en términos técnicos y probatorios.

Referencias bibliográficas

Estébanez Cuevas, R. (2025). Análisis teórico-práctico de la prescripción en la responsabilidad tributaria a la luz de la nueva jurisprudencia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *509-510*, 91-120. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24681

ISSN-e: 2792-8306

Supuesto práctico (ejercicio propuesto para el ingreso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado.
Profesor del CEF.- (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. Convocatoria: Resolución de 20 de diciembre de 2024 [BOE de 28 de diciembre de 2024]. Sistema de promoción interna).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico correspondiente al segundo ejercicio de las pruebas de acceso al cuerpo general administrativo de la Administración del Estado, especialidad de agentes de la Hacienda pública. (Convocatoria: Resolución de 20 de diciembre de 2024 [BOE de 28 de diciembre de 2024]. Sistema de promoción interna).

A lo largo del supuesto práctico, estructurado en 10 supuestos, se plantean diferentes ejercicios relativos a aspectos del IRPF, el IVA, aduanas e impuestos especiales, procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos, recaudación, sancionador y revisión en vía administrativa.

Palabras clave: supuesto práctico; IRPF; IVA; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación; sancionador; revisión en vía administrativa.

Publicado: 17-09-2025

© Centro de Estudios Financieros (17-09-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

Supuesto 1

Enunciado

La Administración de Pozuelo notifica el día 29 de enero de 2025 al Sr. González un requerimiento para que proceda a aportar los libros-registro de facturas emitidas y recibidas y de bienes de inversión, así como las facturas relacionadas con las autoliquidaciones del IVA correspondientes al año 2021, iniciando con ello un procedimiento de comprobación limitada. Dicho requerimiento es atendido por el contribuyente, pero no recibe más comunicaciones de dicho procedimiento por parte de la Administración tributaria. El 8 de agosto de 2025, el contribuyente presenta autoliquidaciones complementarias por todos los periodos del año 2021, ingresando las cantidades correspondientes.

Posteriormente, con fecha de 29 de junio de 2026, recibe por parte de los órganos de inspección la comunicación de inicio de un procedimiento inspector referente al IVA correspondiente a los ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024. El obligado tributario tiene obligación de presentación de autoliquidaciones con carácter mensual durante dichos periodos.

En el año 2020, este contribuyente obtuvo los siguientes ingresos (IVA excluido):

a) Arrendamiento de locales: 9.000.000 de euros.

b) Arrendamiento de viviendas: 1.000.000 de euros.

Del libro-registro de operaciones del año 2021 y de la información suministrada en el requerimiento de la comprobación limitada se desprenden los siguientes importes en el primer mes, con sus correspondientes conceptos:

a) Pago de suministros: 2.000 euros.

b) Adquisición de mobiliario de oficina para locales: 50.000 euros.

c) Adquisición de mobiliario para viviendas a una empresa establecida en Austria: 40.000 euros.

Se pide:

1. ¿Se puede iniciar el procedimiento de comprobación limitada respecto a los periodos del año 2021?

   Indique si las actividades de arrendamiento constituyen sectores diferenciados de actividad y calcule el IVA (21 %) deducible para el primer mes de 2021.

2. ¿Cuál es la causa de finalización procedimiento de comprobación limitada y cuáles son sus efectos?

3. ¿Qué efectos produjo la presentación de las autoliquidaciones complementarias?

Solución

Pregunta 1

El artículo 71.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), dispone que el periodo de liquidación del IVA coincidirá con el mes natural, entre otros supuestos, cuando el volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

El enunciado indica que, en el año 2020, el contribuyente obtuvo unos ingresos por el arrendamiento de inmuebles de 10.000.000 de euros (IVA excluido), por lo que el periodo de liquidación será mensual.

Por otra parte, el artículo 71.4 del RIVA establece que las autoliquidaciones correspondientes a las personas y entidades a las que se refiere el artículo 62.6 del RIVA deberán presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la autoliquidación correspondiente al mes de enero.

Dado que la notificación del requerimiento por el que se inicia el procedimiento de comprobación limitada se produce en fecha 29 de enero de 2005, a dicha fecha no se ha producido la prescripción del IVA correspondiente a los periodos mensuales de 2021, por lo que sí que es procedente el inicio del procedimiento de comprobación limitada respecto a los periodos mensuales del año 2021.

Por otro lado, el artículo 9.1.º c) a') de la LIVA establece que se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de la LIVA, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

En el caso que nos ocupa, la actividad de arrendamiento de inmuebles (tanto si son locales como viviendas) está clasificada en el grupo 682 del CNAE, por lo que las actividades de arrendamiento no constituyen sectores diferenciados de actividad.

No obstante lo anterior, resulta aplicable la regla de prorrata a la que se refiere el artículo 102.uno de la LIVA, dado que el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúa conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habilitan para el ejercicio del citado derecho.

En el caso que nos ocupa, el empresario realiza dos actividades:

1. La actividad de arrendamiento de locales, operación sujeta y no exenta del impuesto, que origina el derecho a la deducción.
2. La actividad de arrendamiento de viviendas, operación sujeta y exenta del impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 20.uno.23.º de la LIVA, que no habilita para el ejercicio del derecho a la deducción.

En consecuencia, resulta aplicable la regla de prorrata que, de conformidad con lo establecido en el artículo 103 de la LIVA, tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

El artículo 104 de la LIVA regula la prorrata general estableciendo que solo será deducible el impuesto soportado en cada periodo de liquidación en un porcentaje, que se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren, en el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, y en el denominador, el importe total, determinado para el mismo periodo de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

El cálculo del porcentaje de prorrata general para el año 2020 es el siguiente:

$$\% = \frac{9.000.000}{10.000.000} = 90\,\%$$

En consecuencia, aplicando la prorrata general, será deducible el 90 % de las cuotas del IVA soportadas durante el mes de enero de 2021, es decir, el 90 % de 19.320 euros, lo que da como resultado 17.388 euros.

Por otra parte, el artículo 106.uno de la LIVA regula la prorrata especial disponiendo que el ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados solo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados dos y siguientes, de la LIVA.

Por lo tanto, aplicando la prorrata especial:

1. Será deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la actividad de arrendamiento de locales, dado que se trata de una operación que origina el derecho a la deducción (10.500 euros).

2. No será deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la actividad de arrendamiento de viviendas, dado que se trata de una operación que no origina el derecho a la deducción (0 euros).

3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados solo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción (utilización mixta) podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje de la prorrata general, que resultó ser el 90 % (90 % × 420 euros = 378 euros).

En consecuencia, aplicando la prorrata especial, el IVA soportado deducible asciende a 10.878 euros (10.500 euros correspondientes al IVA soportado en la actividad de arrendamiento de locales y 378 euros correspondientes al IVA soportado en ambas actividades).

Pregunta 2

El artículo 139.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), dispone que el procedimiento de comprobación limitada terminará por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT (6 meses desde el inicio del procedimiento) sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

En el caso que nos ocupa, si bien el inicio del procedimiento de comprobación limitada se produce en fecha 29 de enero de 2025, el enunciado indica que el contribuyente no recibe más comunicaciones de dicho procedimiento por parte de la Administración tributaria, por lo que el procedimiento termina por caducidad, por el transcurso del plazo de 6 meses sin notificar resolución expresa.

Por lo que se refiere a los efectos de la caducidad, el artículo 104 de la LGT establece que, producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT.

Pregunta 3

El enunciado indica que el 8 de agosto de 2025, una vez caducado el procedimiento de comprobación limitada, el contribuyente presenta autoliquidaciones complementarias por todos los periodos mensuales del año 2021, ingresando las cantidades correspondientes.

Por lo que se refiere a las autoliquidaciones correspondientes a los meses de enero a junio de 2025, de conformidad con lo establecido en el artículo 221 c) de la LGT, procede el inicio de un procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, dado que se han ingresado cantidades correspondientes a deudas después de haber transcurrido los plazos de prescripción (a fecha 8 de agosto de 2025 ha transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IVA de los meses que van entre enero y junio de 2025).

Por lo que se refiere a las autoliquidaciones correspondientes a los meses de julio a diciembre de 2025, procede la exigencia de un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento administrativo previo, regulado en el artículo 27 de la LGT.

Dado que la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los meses de julio a diciembre de 2021 se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en el que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Supuesto 2

Enunciado

El día 19 de junio de 2024, el Sr. Centellas presenta su autoliquidación por el IRPF 2023, con un resultado a ingresar de 60.000 euros, ingresado en esa misma fecha. Como consecuencia de un error al no incluir determinados gastos deducibles y retenciones en dicha autoliquidación, insta la rectificación el día 20 de enero de 2025. En el seno de este procedimiento, se ponen de manifiesto las siguientes fuentes de renta:

a) 500.000 euros procedentes de un contrato de seguro para caso de fallecimiento que tenía suscrito el causante de una herencia que ha aceptado.

b) Es administrador de una sociedad, de la que ha percibido en concepto de dieta por asistencia a las reuniones del consejo de administración 3.000 euros anuales.

c) Al margen de su condición como administrador, mantiene una relación laboral con dicha entidad, por la que percibe un sueldo de 6.000 euros al mes (12 pagas). La cantidad que le ingresan en la cuenta se corresponde con el sueldo anterior, menos la retención que le corresponde y 300 euros de cotización a la Seguridad Social.

d) Le han suscrito un seguro de responsabilidad civil, cuya prima asciende a 2.000 euros al año.

e) Le ingresan en su cuenta el colegio de su hijo por un importe bruto de 3.000 euros anuales.

f) Como consecuencia de un accidente laboral que sufrió en el año 2023, la empresa le ha satisfecho una indemnización por responsabilidad civil por daños personales por 185.000 euros, en ejecución de la sentencia correspondiente.

g) Durante el año 2023, la empresa le ha reconocido dietas por desplazamiento desde la sede de Alcobendas a un centro de reuniones en Leganés, correspondientes a 100 días.

Según el convenio colectivo de su empresa, esta le abona por cada día de desplazamiento en Madrid 35 euros, para compensarle de los gastos de comidas. La mitad de las 100 salidas lo fueron con pernocta.

h) Dispone de una cuenta corriente abierta en un banco en Francia, con un saldo a 31 de diciembre de 72.000 euros y un saldo medio del cuarto trimestre de 37.000 euros, que no le ha abonado ningún interés en el año 2023.

Se pide:

4. Califique y cuantifique los rendimientos íntegros y, en su caso, gastos deducibles anteriores. En caso de tener que computar retención o ingreso a cuenta, estos serán del 30 %.

5. ¿Qué declaraciones informativas deben presentarse en relación con la cuenta corriente abierta en Francia? ¿Quién presentará estas declaraciones?

6. El 20 de mayo de 2025 se resuelve el procedimiento, ordenando una devolución de 80.000 euros, cuyo pago se ordena el 25 de mayo de 2025. Explique, respecto de la devolución efectuada, las características más relevantes. ¿Procede el abono de los intereses de demora por esta devolución?

Solución

Pregunta 4

Los 500.000 euros procedentes de un contrato de seguro para caso de fallecimiento que tenía suscrito el causante de una herencia que ha aceptado constituye una renta sujeta al ISD y, en consecuencia, no sujeta al IRPF, tal y como dispone el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF).

A estos efectos, el artículo 3.1 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD (LISD), dispone que constituye el hecho imponible del impuesto la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 17.2 a) de la LIRPF.

Por lo que se refiere a los 3.000 euros percibidos en concepto de dieta por asistencia a las reuniones del consejo de administración de una sociedad de la que es administrador, la jurisprudencia del TS (Sentencia de 20 de junio de 2022, rec. de cas. núm. 3468/2020), así como la doctrina del TEAC (Resoluciones de 30 de enero de 2025 y 19 de junio de 2024,

recaídas en los recursos de alzada para la unificación de criterio núms. 1475/2024 y 8517/2022, respectivamente), han establecido que la distinción tradicional entre el artículo 17.1 de la LIRPF (rendimientos del trabajo por naturaleza) y el 17.2 de la LIRPF (rendimientos del trabajo por expresa disposición legal) no es absoluta o excluyente, ya que pueden existir rentas que, calificadas como rendimientos del trabajo por el artículo 17.2 de la LIRPF, cumplan con la definición genérica del artículo 17.1 de la LIRPF en el sentido de que procedan del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria en las que, por definición, concurren las notas de alteridad, ajenidad y dependencia.

En este sentido, el artículo 17.2 e) de la LIRPF califica como rendimientos del trabajo las retribuciones a administradores y miembros de consejos de administración incluyendo tanto las derivadas de su relación mercantil con la entidad como las que derivan de su relación laboral.

En estos casos, el régimen de dietas exceptuadas de gravamen previsto en el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), se aplica exclusivamente a las asignaciones realizadas dentro de una relación laboral o estatutaria en la que se den las notas de dependencia, ajenidad y alteridad.

Por el contrario, los administradores o miembros del consejo de administración no tendrán derecho a aplicar el régimen previsto en dicho artículo por las dietas que perciban en atención al desempeño de las funciones que les corresponden en virtud de su relación mercantil. Se deberá, a tal fin, analizar el origen o causa de las dietas.

El sueldo de 6.000 euros al mes (en 12 pagas) constituye un rendimiento íntegro del trabajo, tal y como establece el artículo 17.1 a) de la LIRPF, pudiendo deducir como gasto la cotización a la Seguridad Social, así como 2.000 euros en concepto de otros gastos. El cálculo del rendimiento neto del trabajo ascenderá a 66.400 euros:

Rendimiento íntegro (6.000 € × 12)	72.000 €
Gastos deducibles (300 × 12 + 2.000 €)	– 5.600 €
Rendimiento neto	**66.400 €**

Por lo que se refiere al seguro de responsabilidad civil suscrito por la empresa, cuya prima asciende a 2.000 euros al año, constituye un rendimiento del trabajo en especie no sujeto al IRPF, tal y como establece el artículo 42.2 b) de la LIRPF.

Por lo que se refiere al importe bruto de 3.000 euros anuales ingresados por la empresa en su cuenta por el colegio de su hijo, constituye un rendimiento íntegro del trabajo dinerario, a computar por su importe bruto.

La indemnización por responsabilidad civil por daños personales satisfecha por la empresa (en ejecución de la sentencia correspondiente), como consecuencia de un accidente laboral que sufrió en el año 2023, cuyo importe asciende a 185.000 euros, constituye un rendimiento del trabajo exento, tal y como establece el artículo 7 d) de la LIRPF.

Los 3.500 euros percibidos durante el año 2023 de la empresa, en concepto de dietas por desplazamiento desde la sede de Alcobendas a un centro de reuniones en Leganés (100 días a razón de 35 euros diarios, en concepto de dietas de manutención, siendo la mitad de las salidas con pernocta), constituyen un rendimiento íntegro del trabajo, tal y como establece el artículo 17.1 d) de la LIRPF, si bien puede estar exento, con los límites establecidos en el artículo 9 del RIRPF.

A estos efectos, el artículo 9 del RIRPF establece que se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención los siguientes importes:

1.º 53,34 euros diarios cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor.

2.º 26,67 euros diarios cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor.

Por tanto, el importe exento ascenderá a 3.083,50 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

50 días (con pernocta) × 35 €	1.750 €
50 días (sin pernocta) × 26,67 €	1.333,50 €
Total importe exento	**3.083,50 €**

Por lo que se refiere a la cuenta corriente abierta en un banco en Francia, con un saldo a 31 de diciembre de 72.000 euros y un saldo medio del cuarto trimestre de 37.000 euros, no procede computar renta alguna, dado que el enunciado indica que no le ha abonado ningún interés en el año 2023.

Pregunta 5

Respecto a las declaraciones informativas, el artículo uno.diecisiete de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introduce una nueva disposición adicional (la decimoctava) en la

LGT en la que se establece la obligación de suministrar a la AEAT, a través de una declaración informativa de periodicidad anual, la siguiente información sobre los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sea titular o beneficiario o en las que figure como autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición.
- Títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Seguros de vida o invalidez de los que sea tomador y rentas vitalicias o temporales de las que el contribuyente sea beneficiario como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Esta obligación de información se desarrolló reglamentariamente (Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre) mediante la introducción de los nuevos artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT). Declaración informativa a efectuar en el modelo 720.

El plazo para la presentación de esta declaración informativa será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año inmediato siguiente.

El enunciado indica que el Sr. Centellas dispone de una cuenta corriente abierta en un banco en Francia, con un saldo a 31 de diciembre de 72.000 euros y un saldo medio del cuarto trimestre de 37.000 euros, que no le ha abonado ningún interés en el año 2023.

Por tanto, dado que el saldo de la cuenta corriente abierta en un banco de Francia es superior a 50.000 euros, existe la obligación de presentar una declaración informativa (modelo 720), en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2024 y el 31 de marzo de 2024.

En cuanto a quién presentará las declaraciones, el artículo 42 bis del RGAT dispone que la información sobre saldos a 31 de diciembre y saldo medio correspondiente al último trimestre deberá ser suministrada por quien tuviese la condición de titular, representante, autorizado o beneficiario o tenga poderes de disposición sobre las citadas cuentas o la consideración de titular real a esa fecha.

Por tanto, siendo el Sr. Centellas el titular de la cuenta corriente abierta en un banco de Francia, a él le corresponderá la presentación de la declaración informativa.

Pregunta 6

El artículo 120.3 de la LGT dispone que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 del mismo artículo.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido 6 meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora del artículo 26 de la LGT sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de 6 meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si este hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT.

Reglamentariamente, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se regula en los artículos 126 a 130 del RGAT.

El artículo 128 del RGAT regula la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones estableciendo en su apartado 2 que, cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

En el caso que nos ocupa, la rectificación de la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2023 origina:

1. Una devolución de ingresos indebidos, por importe de 60.000 euros. A estos efectos, la Administración tributaria deberá abonar intereses de demora por el periodo comprendido entre el 19 de junio de 2024 (fecha del ingreso indebido) y el 25 de mayo de 2025 (fecha en que se ordena el pago de la devolución).

2. Una devolución derivada de la normativa del tributo, por importe de 20.000 euros. Dado que el enunciado indica que el contribuyente insta la rectificación de la autoliquidación el día 20 de enero de 2025, no procede el abono de intereses de demora, dado que en la fecha en la que ordena el pago de la devolución (25 de mayo de 2025) no ha transcurrido el plazo de 6 meses a contar desde la presentación de la solicitud de rectificación (20 de enero de 2025).

Supuesto 3

Enunciado

La sociedad Frutas del Jerte, SL, con domicilio fiscal en la ciudad de Plasencia (Cáceres), se dedica al comercio al por mayor de frutas, en concreto, a la venta de cerezas, tanto dentro del territorio español como fuera de él. La entidad solicitó en su día el alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios, constando en la actualidad de alta en dicho registro.

Igualmente, se encuentra censada en el régimen general del IVA, sin estar acogida al régimen especial de caja del impuesto, y presenta sus autoliquidaciones con carácter trimestral. La prorrata de la entidad, durante todos los ejercicios, ha sido del 100 %.

En el primer trimestre del año 2025, la entidad ha realizado las siguientes operaciones:

a) Compra de cerezas a agricultores nacionales que se encuentran en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, por importe de 20.000 euros. La entidad se encuentra en posesión de los correspondientes recibos debidamente firmados, si bien no ha satisfecho el importe de 10.000 euros hasta el mes de abril de 2025.

b) Ha adquirido a una empresa española envases y embalajes por importe de 1.000 euros, siendo el IVA correspondiente a dicha adquisición 210 euros.

c) Ha adquirido igualmente cerezas de Turquía por un importe de valor en aduana y derechos arancelarios por un importe total de 5.000 euros, habiendo liquidado el correspondiente impuesto.

d) En el presente trimestre, un fontanero localizado y establecido exclusivamente en Portugal ha realizado un servicio de reparación en Plasencia, en la nave donde la sociedad almacena las cerezas, por lo que ha facturado y cobrado 1.000 euros.

e) En el mes de febrero ha realizado una adquisición de una maquinaria para la clasificación de las cerezas a una entidad portuguesa identificada a efectos del IVA por un importe de 10.000 euros.

f) Ha realizado una venta de cerezas a una sociedad suiza por importe, según consta en el documento aduanero, de 10.000 euros.

g) Igualmente, ha realizado una venta a una entidad alemana, entidad debidamente identificada en el censo de operadores intracomunitarios.

h) Finalmente, ha vendido a una cadena de supermercados nacionales, con sede en Madrid, cerezas por importe de 10.000 euros.

Por otra parte, la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2024 deparó un importe a ingresar de 10.000 euros, importe que fue ingresado en el plazo reglamentario.

Habida cuenta de la oferta recibida en su día, en noviembre de 2024 la entidad transmitió a un matrimonio que tiene intención de habilitarlo como vivienda un almacén de su propiedad y que utilizaba para su actividad en Plasencia, almacén adquirido en diciembre de 2019, por un importe de 100.000 euros y por el que se dedujo el IVA correspondiente (IVA deducido de 21.000 euros).

El importe de la venta del citado almacén se ha formalizado el día 4 de noviembre de 2024 por un importe de 200.000 euros.

Se pide:

7. En relación con el primer trimestre de 2025, determinar la clasificación de las distintas operaciones realizadas, según su tratamiento en el IVA, así como el cálculo de las correspondientes cuotas de IVA devengado y repercutido de cada operación, y su liquidación de este periodo.

8. Toda vez que no lo hizo constar en la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2024, el 20 de junio de 2025 la entidad ha procedido a presentar autoliquidación rectificativa de este trimestre, en la que se recogen y se reflejan las consecuencias derivadas de la transmisión del citado almacén.

Analizar la operación relativa a la transmisión del almacén, así como determinar las consecuencias fiscales de dicha presentación y, en su caso, cálculo de la nueva cuota y de la obligación accesoria resultante.

9. La entidad desea solicitar su inclusión en el registro de devolución mensual del IVA. Indíquese la forma y plazos de realizar dicha solicitud y obligaciones formales derivadas de la misma.

Solución

Pregunta 7

Por lo que se refiere al *apartado a)*, se trata de una adquisición de cerezas a agricultores nacionales que se encuentra en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, por importe de 20.000 euros, que originará el derecho a deducir la compensación agrícola satisfecha a los agricultores nacional por la adquisición de las cerezas.

A estos efectos, el artículo 134 de la LIVA regula la deducción de las compensaciones correspondientes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca disponiendo que los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones a las que se refiere el artículo 130 de la LIVA podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen.

Para ejercitar el derecho establecido en este artículo deberán estar en posesión del documento emitido por ellos mismos en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

En este caso, de conformidad con lo establecido en el artículo 130.cinco de la LIVA, la compensación a tanto alzado será la cantidad resultante de aplicar al precio de venta de los productos el porcentaje del 12 %, al tratarse de entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales.

Dado que el enunciado indica que la entidad adquirente se encuentra en posesión de los correspondientes recibos debidamente firmados, podrá deducir en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre de 2024 la compensación agrícola satisfecha, cuyo importe asciende a 2.400 euros (20.000 € × 12 %), y ello con independencia de que la mitad del importe haya sido satisfecho en el segundo trimestre de 2024, dado que el artículo 98 de la LIVA dispone que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (el enunciado indica, asimismo, que Frutas del Jerte, SL no está acogida al régimen especial de caja del IVA).

Por lo que se refiere al *apartado b)*, se trata de una adquisición de envases y embalajes, que originará el derecho a deducir el IVA soportado en su adquisición por importe de 210 euros (1000 € × 21 %), dado que el enunciado indica que la prorrata de la entidad, durante todos los ejercicios, ha sido del 100 %.

Por lo que se refiere al *apartado c)*, se trata de una importación de bienes, tal y como dispone el artículo 18 de la LIVA, al tratarse de la entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero (Turquía).

La base imponible de las importaciones de bienes, regulada en el artículo 83 de la LIVA, resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 5.000 euros, resultando de aplicación el tipo de gravamen del 4 %, en virtud de lo establecido en el artículo 91.dos.1.1.º f) de la LIVA.

En consecuencia, la cuota del IVA soportado deducible ascenderá a 200 euros (5.000 € × 4 %).

Por lo que se refiere al *apartado d)*, se trata de una prestación de servicios localizada en el territorio de aplicación del impuesto, tal y como dispone el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, dado que el destinatario (la sociedad Frutas del Jerte, SL) es un empresario o profesional que actúa como tal y radica en el citado territorio la sede de su actividad económica.

La base imponible estará constituida, tal y como dispone el artículo 78 de la LIVA, por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario (1.000 euros), resultando de aplicación el tipo general de gravamen del 21 %, al no resultar aplicable ninguno de los tipos reducidos contemplados en el artículo 91 de la LIVA.

El sujeto pasivo será el adquirente (la sociedad Frutas del Jerte, SL), tal y como dispone el artículo 84.uno.2.º a) de la LIVA (dado que el servicio se presta por un fontanero no establecido en el territorio de aplicación del impuesto), el cual deberá autorrepercutirse y soportar la cuota del IVA, que ascenderá a 210 euros (1.000 × 21 %).

Por lo que se refiere al *apartado e)*, se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes, tal y como disponen los artículos 13 y 15 de la LIVA, que se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, dado que es el lugar de llegada de los bienes, en virtud de lo establecido en el artículo 71 de la LIVA.

La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determina, tal y como establece el artículo 82 de la LIVA, de acuerdo con lo dispuesto en las normas para las entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 78 a 81 de la LIVA). Por tanto, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario (10.000 euros).

Resultará aplicable el tipo general de gravamen del 21 %, al no resultar aplicable ninguno de los tipos reducidos contemplados en el artículo 91 de la LIVA.

El sujeto pasivo será el adquirente (la sociedad Frutas del Jerte, SL), tal y como dispone el artículo 75 de la LIVA, el cual deberá autorrepercutirse y soportar la cuota del IVA, que ascenderá a 2.100 euros (10.000 × 21 %).

Por lo que se refiere al *apartado f)*, se trata de una exportación de bienes exenta del IVA, tal y como establece el artículo 21.1.º de la LIVA, que dispone que estarán exentas del impuesto, entre otras operaciones, las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de este.

Por lo que se refiere al *apartado g)*, se trata de una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA, tal y como establece el artículo 25.uno de la LIVA, que dispone que estarán exentas del impuesto las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de la LIVA, expedidos o transportados al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional que disponga de un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

Por lo que se refiere al *apartado h)*, se trata de una entrega de bienes (art. 8 de la LIVA) localizada en el territorio de aplicación del impuesto (art. 68 de la LIVA).

La base imponible estará constituida, tal y como dispone el artículo 78 de la LIVA, por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario (10.000 euros), resultando de aplicación el tipo de gravamen del 4 %, en virtud de lo establecido en el artículo 91.dos.1.1.º f) de la LIVA.

El sujeto pasivo será la sociedad Frutas del Jerte, SL, dado que es quien realiza la entrega de bienes (art. 84.uno.1.º de la LIVA), que deberá repercutir la cuota del IVA al destinatario de la operación (la cadena de supermercados nacionales establecida en el territorio de aplicación del impuesto), que ascenderá a 400 euros (10.000 × 4 %).

Pregunta 8

El almacén de su propiedad, de conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LIVA, tiene la consideración de bien de inversión, dado que su cuantía es superior a 3.005,06 euros y al hecho de que se va a constituir como sede de sus oficinas.

El artículo 110 de la LIVA regula la entrega de bienes de inversión durante el periodo de regularización señalando que en este caso se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir.

A tal efecto, si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

El local comercial adquirido en 2019 es vendido en el mes de noviembre de 2024, es decir, dentro del periodo de regularización (los 9 años naturales siguientes al de la adquisición), por lo que procede efectuar una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir, de conformidad con el artículo 110 de la LIVA.

A tal efecto, debemos determinar si la venta del local comercial está exenta o no del impuesto. Dado que se trata de una segunda entrega de edificaciones, de conformidad con el artículo 20.uno 22.º de la LIVA, se trata de una operación sujeta y exenta, sin que quepa la posibilidad de renunciar a la exención por parte del sujeto pasivo, en los términos del artículo 20.dos de la LIVA, puesto que el adquirente no tiene derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado en la adquisición (el matrimonio que adquiere el local comercial tiene intención de rehabilitarlo como vivienda).

Dado que la entrega resulta exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en el que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización, es decir, que la prorrata del año en que se transmite y los restantes se considera del 0 %, por lo que la regularización será:

Cantidad deducida (100.000 × 21 % × 100 %)	21.000 €
Cantidad deducible (100.000 × 21 % × 0 %)	0 €
Diferencia (21.000 – 0)	21.000 €
Cociente (21.000/10)	2.100 €

Como restan 5 años por regularizar (de 2024 a 2028, ambos inclusive), el ingreso complementario será de 10.500 euros (5 × 2.100 €).

Por tanto, de la presentación de la autoliquidación rectificativa correspondiente al IVA del cuarto trimestre de 2024, en fecha 20 de junio de 2025, resultará un importe a ingresar de 10.500 euros.

A estos efectos, el artículo 74 bis del RIVA dispone que, cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la LGT, por lo

que resultará exigible, como obligación accesoria, el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento administrativo previo, regulada en el artículo 27 de la LGT.

El recargo será un porcentaje igual al 1 % más otro 1 % adicional por cada mes completo de retraso con el que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

En el caso que nos ocupa, el retraso en la presentación de la autoliquidación rectificativa es de 4 meses completos (el plazo para presentar la autoliquidación trimestral correspondiente al IVA del periodo 4T 2024 finalizó el 30 de enero de 2005, habiéndose presentado la autoliquidación rectificativa en fecha 20 de junio de 2025), por lo que resultará aplicable un recargo por declaración extemporánea del artículo 27 de la LGT del 5 %, ascendiendo el mismo a 525 euros (10.500 € × 5 %).

Pregunta 9

El artículo 30 del RIVA regula el registro de devolución mensual, que se gestionará por la AEAT, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

Por lo que se refiere a la forma de realizar la inscripción, el artículo 30 bis del RIVA dispone que serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurran los siguientes requisitos:

a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el ministro de Economía y Hacienda.

b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos a los que se refiere el artículo 74 del RGAT.

c) Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dan lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del RGAT.

d) Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.

e) En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la LIVA, la inscripción en el registro solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

En cuanto al plazo, las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquel en el que deban surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos.

La presentación de solicitudes de inscripción en el registro fuera de los plazos establecidos conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él, al menos, durante el año para el que se solicitó la inscripción.

Las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquel en el que deban surtir efectos.

Por lo que se refiere a las obligaciones formales derivadas de la inclusión en el registro de devolución mensual, el artículo 30 bis del RIVA dispone que los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones del impuesto exclusivamente por vía electrónica y con periodicidad mensual.

Además, la inscripción en el registro de devolución mensual resultará plenamente compatible con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT.

Supuesto 4

Enunciado

La sociedad Los Claveles, SLU, con domicilio fiscal en Madrid, se dedica a la fabricación y venta de material de decoración. Su ejercicio económico se corresponde con el año natural.

El 25 de mayo de 2024, Los Claveles, SLU recibe comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de alcance general por el IS de los ejercicios 2019, 2020, 2021 y 2022.

Con anterioridad al inicio del procedimiento al que se refiere la anterior comunicación de inicio, Los Claveles, SLU fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial respecto al IS de los ejercicios 2018 y 2019, limitadas a comprobar los gastos por atenciones a clientes y proveedores. Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación

de inicio notificada con fecha 25 de octubre de 2020 y finalizaron con la suscripción de un acta de conformidad con fecha 1 de septiembre de 2021.

Durante la instrucción del procedimiento iniciado en mayo de 2024 se ponen de manifiesto los siguientes hechos con trascendencia tributaria:

a) Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores

La entidad Los Claveles, SLU ha contabilizado las siguientes pérdidas por deterioro en los últimos ejercicios (en euros):

2019	2020	2021	2022
5.000	6.000	15.000	0

- En el ejercicio 2019, la pérdida corresponde a una factura emitida al Ayuntamiento de Chinchón por importe de 5.000 euros.
- En el ejercicio 2020, la pérdida corresponde a una factura emitida el 1 de abril de 2020 que tiene un plazo de pago de 30 días.
- En el ejercicio 2021, la pérdida corresponde a una factura emitida el 14 de mayo de 2021 y que tiene un plazo de pago de 60 días. Se sabe que dicha factura fue cobrada el 15 de enero de 2023.

Todas las pérdidas forman parte del resultado contable declarado en la autoliquidación del IS de cada uno de los ejercicios señalados.

b) Gastos por atenciones a clientes y proveedores.

En los ejercicios comprobados, Los Claveles, SLU ha deducido los siguientes gastos correspondientes a atenciones a clientes y proveedores (en euros):

2019	2020	2021	2022
60.000	50.000	54.000	59.000

El importe neto de cifra de negocios declarado en cada uno de los ejercicios es el siguiente (en euros):

2019	2020	2021	2022
5.000.000	5.200.000	5.300.000	5.100.000

Todos los gastos forman parte del resultado contable declarado en la autoliquidación del IS de cada uno de los ejercicios comprobados.

Una vez instruido el procedimiento, la Inspección efectúa la puesta de manifiesto del expediente al obligado tributario y la apertura del trámite de audiencia.

La entidad Los Claveles, SLU presta su conformidad a la propuesta de regularización realizada por la Inspección en relación con los gastos por atenciones a clientes y proveedores y manifiesta su disconformidad con la propuesta formulada respecto a las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.

La suscripción del acta o actas se realiza con fecha 16 de junio de 2025 y el resultado es una deuda a ingresar.

Se pide:

10. Identificar y justificar las regularizaciones que procede practicar por la Inspección de los tributos en la base imponible del IS de los ejercicios comprobados en relación con:

a) Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.

b) Gastos por atenciones a clientes y proveedores.

11. Cuántas actas deberá incoar la Inspección de los tributos, cuál será el contenido de cada una de ellas en relación con los hechos regularizados por la Inspección y qué carácter tendrá la liquidación derivada del acta o actas suscritas.

12. Señalar cuál será el periodo de liquidación de intereses de demora que debe incorporarse al acta o actas incoadas en el procedimiento inspector.

Junio							Julio							Agosto						
L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D
						1		1	2	3	4	5	6					1	2	3
2	3	4	5	6	7	8	7	8	9	10	11	12	13	4	5	6	7	8	9	10
9	10	11	12	13	14	15	14	15	16	17	18	19	20	11	12	13	14	15	16	17
16	17	18	19	20	21	22	21	22	23	24	25	26	27	18	19	20	21	22	23	24
23	24	25	26	27	28	29	28	29	30	31				25	26	27	28	29	30	31
30																				

25 de julio: Festivo de ámbito de comunidad autónoma.

15 de agosto: Festivo de ámbito estatal.

Solución

Pregunta 10

Por lo que se refiere a las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, el artículo 13.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), establece que serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.

b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.

c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal.

3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

La regularización que procederá practicar por la Inspección de los tributos en la base imponible del IS de los ejercicios comprobados es la siguiente (en euros):

Periodo impositivo	2019	2020	2021	2022
Gasto contable	5.000	6.000	15.000	0
Gasto fiscal	0 (1)	6.000 (2)	0 (3)	15.000 (4)
Ajuste	**+5.000**	**0**	**+15.000**	**−15.000**

▶

Periodo impositivo	2019	2020	2021	2022
◀				

(1) No resulta fiscalmente deducible porque el deudor es un ente público (en este caso, se trata del municipio de Chinchón).

(2) Resulta fiscalmente deducible, ya que ha transcurrido en exceso el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.

(3) No resulta fiscalmente deducible al no concurrir ninguna de las circunstancias a las que se refiere el artículo 13.1 de la LIS.

(4) Resulta fiscalmente deducible la pérdida por deterioro contable dotada en 2021, ya que en 2022 ha transcurrido en exceso el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.

Por lo que se refiere a los gastos por atenciones a clientes y proveedores, el artículo 15.1 e) de la LIS establece que dichos gastos serán deducibles con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo.

Por lo tanto, la regularización que procederá practicar por la Inspección de los tributos en la base imponible del IS de los ejercicios comprobados es la siguiente (en euros):

Periodo impositivo	2019 (1)	2020 (2)	2021	2022
Gasto contable		50.000	54.000	59.000
Gasto fiscal		50.000 (2)	53.000 (3)	51.000 (4)
Ajuste		**0**	**+1.000**	**+8.000**

(1) No procede regularizar el periodo impositivo 2019, ya que el enunciado indica que Los Claveles, SLU fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial respecto al IS de los ejercicios 2018 y 2019, limitadas a comprobar los gastos por atenciones a clientes y proveedores, actuaciones que concluyeron con la suscripción de un acta de conformidad con fecha 1 de septiembre de 2021.

A estos efectos, el artículo 190.6 de la LGT establece que los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

(2) Límite deducibilidad gasto fiscal (1 % × 5.200.000 €): 52.000 €.

(3) Límite deducibilidad gasto fiscal (1 % × 5.300.000 €): 53.000 €.

(4) Límite deducibilidad gasto fiscal (1 % × 5.100.000 €): 51.000 €.

Pregunta 11

El enunciado indica que la entidad Los Claveles, SLU presta su conformidad a la propuesta de regularización realizada por la Inspección en relación con los gastos por atenciones

a clientes y proveedores y manifiesta su disconformidad con la propuesta formulada respecto a las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.

Por tanto, y de conformidad con lo establecido en el artículo 187.2 del RGAT, deberán incoarse dos actas:

1. Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad (es decir, los gastos por atenciones a clientes y proveedores).
2. Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria (es decir, tanto los gastos por atenciones a clientes y proveedores como las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores).

La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Por último, por lo que se refiere al carácter de las liquidaciones derivadas de las actas suscritas, cabe distinguir:

- La liquidación derivada del acta de conformidad tendrá carácter provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT, dado que la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización.
- La liquidación derivada del acta de disconformidad tendrá carácter definitivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 190.1 del RGAT, dado que deriva de un procedimiento de comprobación e investigación de alcance general y no concurren los circunstancias a las que se refiere los apartados 2, 3 y 4 del artículo 190 del RGAT.

Pregunta 12

Por lo que se refiere a los intereses de demora del acta de conformidad, el artículo 191.2 del RGAT dispone que los intereses de demora se calcularán hasta el día en el que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

A estos efectos, el artículo 156.3 de la LGT dispone que se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta por el transcurso del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, y el artículo 187.3 del RGAT establece que la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

Dado que el enunciado indica que la suscripción del acta de conformidad se realiza con fecha 16 de junio de 2025, los intereses de demora se calcularán hasta el 17 de julio de 2025.

Por lo que se refiere a los intereses de demora del acta de disconformidad, el artículo 191.2 del RGAT dispone que los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.

A estos efectos, el artículo 157.3 de la LGT establece que, en el plazo de 15 días desde la fecha en la que se haya extendido el acta de disconformidad, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

El artículo 30.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, dispone que siempre que por ley o en el derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que estos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.

Dado que el enunciado indica que la suscripción del acta de disconformidad se realiza con fecha 16 de junio de 2025, los intereses de demora se calcularán hasta el 7 de julio de 2025.

Supuesto 5

Enunciado

El día 11 de marzo de 2024 se carga en plan de inspección a la sociedad Rivas, SL. En la ficha de selección se analiza la conveniencia de comprobar el IS de 2020, con alcance general.

Tras dos intentos fallidos en los días 14 y 17 de marzo, la comunicación de inicio se notifica el día 20 de marzo de 2024.

La cifra anual de negocios declarada en el ejercicio comprobado es de 4.700.000 euros. La base imponible declarada en ese ejercicio es de 1.500.000 euros.

Con fecha 4 de junio de 2024 se firma por el inspector una orden de modificación de carga en plan, extendiendo la comprobación al ejercicio 2021. La comunicación de modificación de la extensión se emite el día 14 de junio de 2024. La cifra anual de negocios declarada en ese ejercicio es de 5.700.000 euros. Cuando se va a notificar, se comprueba que el contribuyente ha solicitado, al amparo de la Orden EHA/3552/2011, que durante los días 13 a 21 de junio de 2024 no se pongan notificaciones a su disposición en el buzón de la dirección electrónica habilitada. Finalmente, el obligado tributario accede a la notificación electrónica el día 26 de junio de 2024.

Como parte de la tramitación del procedimiento, se cita al contribuyente para comparecer en las oficinas de la Inspección el día 12 de julio de 2024. Ese mismo día, el actuario recibe un correo electrónico del representante del obligado, comunicándole que no va a poder comparecer hasta que no termine la campaña del IS. El actuario contesta cambiando la fecha de la comparecencia en las oficinas de la Inspección para el día 28 de julio de 2024.

Las contingencias detectadas durante el procedimiento referidas al ejercicio 2020 son las siguientes:

- La Inspección duda de la realidad de un préstamo recibido de una entidad neerlandesa. El préstamo tiene un importe de 1.000.000 de euros y ha generado unos gastos financieros de 50.000 euros. La inspección cursa un requerimiento de información internacional a Países Bajos para conocer las condiciones contractuales, puesto que, con base en la información que obra en poder de la AEAT, los intereses no tendrían carácter deducible.
- Se han descubierto ventas ocultas por importe de 300.000 euros.
- Se consideran no deducibles gastos de viajes y otros gastos personales de los administradores, por importe de 115.000 euros.

La Inspección decide finalizar el procedimiento, sin haber recibido respuesta de la autoridad neerlandesa. Tras el oportuno trámite de audiencia, se fija el lunes 21 de septiembre de 2025 para la firma de las actas, teniendo en cuenta que el contribuyente ha manifestado su intención de firmar en conformidad a la regularización derivada de la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales. Finalmente, el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad se notifica el 3 de enero de 2026.

En febrero de 2026 se recibe la contestación del requerimiento de Países Bajos, en la que no consta que el préstamo fuera declarado por la entidad que lo concede ni está acreditada ninguna salida ni entrada de dinero con ese motivo.

Se pide:

13. Analice las circunstancias que afectan al plazo del procedimiento inspector. En concreto, indique la fecha de inicio, el plazo máximo de duración y las circunstancias que pudiesen afectar al cómputo.

14. Respecto al ejercicio 2020, ¿cuántas actas se tienen que incoar, de qué clase y por qué importe (considere solo las bases imponibles, no las cuotas)? ¿De qué clase serán las liquidaciones?

15. ¿Hasta qué fecha se devengarán intereses de demora en las liquidaciones del ejercicio 2020? ¿Qué puede hacer la Inspección después de recibir la contestación de Países Bajos?

Solución

Pregunta 13

Por lo que se refiere a la fecha de inicio del procedimiento inspector, el enunciado indica que, tras dos intentos fallidos en los días 14 y 17 de marzo, la comunicación de inicio se notifica el día 20 de marzo de 2024.

El artículo 87.2 del RGAT establece que la iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación, que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación.

Por tanto, la fecha de inicio del procedimiento inspector será el 20 de marzo de 2024, es decir, la fecha de notificación de la comunicación de inicio.

Por lo que se refiere al plazo máximo de duración del procedimiento inspector, el artículo 150 de la LGT establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

   1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas (dicho importe asciende a 5.700.000 euros).

   2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

   3.º Que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del impuesto complementario.

En el caso que nos ocupa, si bien inicialmente el objeto del procedimiento inspector era el IS del ejercicio 2020, con alcance general, con fecha 26 de junio de 2024 se notifica una comunicación de modificación de la extensión de actuaciones, extendiendo la comprobación al IS del ejercicio 2021, y la cifra de negocios declarada en ese ejercicio 2021 es de 5.700.000 euros.

Por tanto, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

Dicho plazo de 27 meses será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector (en el caso que nos ocupa, el IS de los periodos impositivos 2020 y 2021), aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo (en nuestro caso, dichas circunstancias afectan únicamente al periodo impositivo 2021).

Por lo que se refiere a las circunstancias que pudiesen afectar al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, cabe señalar que:

1. El retraso en la notificación de la comunicación de modificación de la extensión de actuaciones, derivado de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, constituye una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 h) del RGAT.

2. La concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario constituye una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 c) del RGAT.

3. El requerimiento de información internacional cursado a Países Bajos constituye un periodo de interrupción justificada, de conformidad con lo establecido en el artículo 103 b) del RGAT.

No obstante lo anterior, el artículo 150.2 de la LGT dispone que, a efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector, no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Pregunta 14

El enunciado indica que el contribuyente ha manifestado su intención de firmar en conformidad la regularización derivada de la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales y de firmar en disconformidad la regularización derivada del descubrimiento de ventas ocultas.

Por tanto, y de conformidad con lo establecido en el artículo 187.2 del RGAT, deberán incoarse dos actas:

1. Un acta de conformidad, que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad (es decir, la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales).

   La base imponible comprobada resultante del acta de conformidad ascenderá a 1.615.000 euros (1.500.000 euros de base imponible declarada más 115.000 euros de incremento de base imponible derivada de la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales).

2. Un acta de disconformidad, que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria (es decir, la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales, así como el descubrimiento de ventas ocultas).

   La base imponible comprobada resultante del acta de disconformidad ascenderá a 1.915.000 euros (1.500.000 euros de base imponible declarada más 115.000 euros de incremento de base imponible derivada de la eliminación de los gastos de viaje y los gastos personales, más 300.000 euros de incremento de base imponible derivada del descubrimiento de ventas ocultas).

La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Por lo que se refiere al carácter de las liquidaciones derivadas de las actas suscritas, cabe distinguir:

- La liquidación derivada del acta de conformidad tendrá carácter provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT, dado que la conformidad del obligado no se refiere a toda la propuesta de regularización.
- La liquidación derivada del acta de disconformidad tendrá carácter provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 190.3 b) del RGAT, dado que no se ha podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración (el enunciado indica que la Inspección decide finalizar el procedimiento sin haber recibido respuesta de la autoridad neerlandesa).

Pregunta 15

El artículo 191 de la LGT establece que la liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en el que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 150 de la LGT.

Por tanto, cabe distinguir:

- Por lo que se refiere a la liquidación derivada del acta de conformidad, el artículo 156.3 de la LGT dispone que se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta por el transcurso del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, y el artículo 187.3 del RGAT establece que la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

  Dado que el enunciado indica que la suscripción del acta de conformidad se realiza con fecha 21 de septiembre de 2025, los intereses de demora se calcularán hasta el 22 de octubre de 2025.
- Por lo que se refiere a la liquidación derivada del acta de disconformidad, el enunciado indica que el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad se notifica el 3 de enero de 2026, por lo que los intereses de demora se calcularán hasta la fecha en que se haya dictado el referido acuerdo de liquidación.

Respecto a la actuación de la Inspección tras la contestación de Países Bajos, la liquidación derivada del acta de disconformidad tiene carácter provisional, de conformidad con lo establecido en el artículo 190.3 b) del RGAT (al no haberse podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración, dado que no se había recibido respuesta de la autoridad neerlandesa).

De conformidad con lo establecido en el artículo 190.6 de la LGT la Inspección, después de recibir la contestación de Países Bajos, podrá efectuar una nueva regularización en relación con el préstamo recibido en 2020 de una entidad neerlandesa, por importe de 1.000.000 de euros, el cual ha generado unos gastos financieros de 50.000 euros.

La nueva regularización consistirá en incrementar la base imponible declarada del IS del periodo impositivo 2020 en 50.000 euros, como consecuencia de la no deducibilidad de los gastos financieros derivados del préstamo concedido por una entidad neerlandesa, dado que la contestación al requerimiento de información dispone que no consta que el préstamo fuera declarado por la entidad que lo concede ni está acreditada ninguna salida ni entrada de dinero con ese motivo.

Supuesto 6

Enunciado

La sociedad Comunica-Te, SLU es una entidad dedicada a la gestión de redes sociales que es objeto de transmisión por sus titulares a doña Natalia Gómez Pérez, quien continúa con la actividad de la misma.

Con anterioridad a su transmisión, la entidad Comunica-Te, SLU tenía las siguientes deudas pendientes con la Administración tributaria:

- Liquidación provisional derivada de un procedimiento de comprobación e investigación respecto al IS del ejercicio 2022 por importe de 100.000 euros, respecto a la que se ha producido el vencimiento del plazo voluntario de pago.
- Sanción por importe de 7.000 euros, tras la aplicación de la reducción por conformidad que establece el artículo 188 de la LGT.

Antes de la adquisición de la entidad, doña Natalia no ha solicitado a la Administración tributaria el certificado de deudas de la entidad Comunica-Te, SLU.

Se pide:

16. Identifique la trascendencia, desde el punto de vista tributario, que la adquisición de la entidad Comunica-Te, SLU tiene para su nueva titular, doña Natalia Gómez Pérez, respecto a las deudas tributarias previas a la adquisición de la misma.

17. En relación con el certificado de deudas al que hace referencia el enunciado:

- Requisitos para solicitarlo.
- Plazo de emisión y efectos de su incumplimiento.
- Contenido de la certificación.
- Efectos de la certificación.

18. Señale cuál es, en su caso, el procedimiento que debería seguir la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas de la entidad Comunica-Te a doña Natalia, el plazo de pago que debe concederle y los efectos que tiene la conformidad a la sanción prestada por Comunica-Te.

Solución

Pregunta 16

Natalia Gómez Pérez podría incurrir en el supuesto de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 42.1 c) de la LGT, que dispone que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad

o ejercicio de explotaciones o actividades económicas por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.

A estos efectos, el artículo 175.2 de la LGT establece que el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 42.1 c) de la LGT tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio.

Además, el artículo 125.4 del RGR establece que, cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Dado que el enunciado indica que, antes de la adquisición de la entidad, doña Natalia no ha solicitado a la Administración tributaria el certificado de deudas de la entidad Comunica-Te, SLU, la responsabilidad alcanzará tanto a la liquidación provisional correspondiente al IS del ejercicio 2022 (cuyo importe asciende a 100.000 euros) como a la sanción impuesta por importe de 7.000 euros.

Pregunta 17

En cuanto a los requisitos para solicitarlo, el artículo 175.2 de la LGT establece que puede solicitarlo quien pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas, y se debe contar con la previa conformidad del titular actual.

En cuanto al plazo de emisión y los efectos de su incumplimiento, el artículo 175.2 de la LGT dispone que la Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de 3 meses desde la solicitud. Si el certificado no se facilitara en dicho plazo, el solicitante quedaría exento de la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 42.1 c) de la LGT.

Por lo que se refiere al contenido de la certificación, el artículo 125 del RGR dispone que el certificado de deudas por adquisición de explotaciones o actividades económicas deberá contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del obligado tributario titular de la explotación o actividad económica y una relación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, con indicación de la cuantía de cada una de ellas. En esta certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación.

En cuanto a los efectos de la certificación, el artículo 175.2 de la LGT establece que la responsabilidad del adquirente quedará limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma.

Pregunta 18

Por lo que se refiere al procedimiento que seguir para exigir el pago de las deudas del deudor principal, el artículo 175 de la LGT regula el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria disponiendo dicho artículo que, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

En cuanto al plazo de pago que debe concederse al responsable, el artículo 174.6 de la LGT establece que el plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario será el establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

Por lo que se refiere a los efectos que tiene la conformidad a la sanción prestada por el deudor principal, el artículo 41.4 de la LGT dispone que, en los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1 b) de la LGT, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1 b) de la LGT. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

Supuesto 7

Enunciado

El Equipo 01 de la Dependencia Regional de Inspección de Aragón, ha realizado actuaciones inspectoras a la entidad Mágina Infinita, SLU y a su socio y administrador único, don Emilio Mágina.

Como resultado de dichas actuaciones, la entidad Mágina Infinita, SLU es deudora frente a la Hacienda pública por los siguientes conceptos tributarios:

Concepto	Importe	Fecha notificación
IS 2022	40.000	06-02-2025
Sanción IS 2022	15.000	06-02-2025
IVA 1T 2022/4T 2022	30.000	06-02-2025
Sanción IVA 1T 2022/4T 2022	20.000	06-02-2025

Por su parte, don Emilio Mágina adeuda las siguientes cantidades:

Concepto	Importe	Fecha notificación
IRPF 2022	30.000	06-02-2025
Sanción IRPF 2022	15.000	06-02-2025

Con fecha 4 de marzo de 2025, la sociedad interpone reclamación económico-administrativa contra las cuatro liquidaciones pendientes. Sin embargo, solo solicita suspensión y aporta aval para suspender la ejecución de la deuda derivada del IS 2022. El importe garantizado en el aval aportado se considera suficiente.

El 24 de marzo de 2025, sin haber recibido notificación alguna de la Agencia Tributaria, utilizando las cartas de pago incluidas en la notificación de 6 de febrero, la entidad procede al abono de la cantidad adeudada por el concepto de IVA 1T 2022/4T 2022 por importe de 30.000 euros.

Por dificultades de tesorería, no realiza el ingreso de la sanción. La entidad recibe el día 30 de abril de 2025 notificación de la providencia de apremio de la deuda citada, procediendo al ingreso de la cantidad requerida con fecha 26 de mayo de 2025.

Con fecha 15 de marzo de 2025, don Emilio, ante dificultades transitorias de tesorería, solicita fraccionamiento del pago de las dos deudas anteriores sin aportar garantía alguna. El acuerdo del fraccionamiento de pago se notifica con fecha 20 de marzo de 2025, fijándose pagos mensuales de 1.000 euros, a pagar los días 5 de cada mes, siendo el primero de ellos el 5 de abril de 2025.

El día 15 de abril de 2025, se acuerda devolución correspondiente al IRPF 2024, por importe de 3.000 euros, que se aplica al pago de las cantidades aplazadas sin ninguna actuación adicional del obligado tributario.

Llegado vencimiento de 5 de mayo, don Emilio no tiene fondos suficientes en su cuenta bancaria para atender el pago domiciliado, por importe total, plazo más intereses, de 1.010 euros. En fecha 28 de mayo, se le notifica el inicio del procedimiento de apremio del plazo incumplido, que no es atendido en periodo ejecutivo.

Se pide:

19. Indicar el órgano ante el cual, de acuerdo con la LGT, han de interponerse las correspondientes reclamaciones económico-administrativas y solicitudes de suspensión. Se deberá hacer mención igualmente de la forma en la que está obligado el reclamante a la interposición de la reclamación y la causa que lo justifica.

En relación con la ejecución de las deudas de la entidad Mágina Infinita, SLU, indicar razonadamente los efectos que, para cada una de ellas, tiene la interposición de la reclamación económico-administrativa y la solicitud de suspensión presentada.

En cuanto al aval aportado, indicar el importe y los conceptos incluidos para que el órgano competente lo haya considerado como suficiente.

20. Con respecto al pago de la cantidad adeudada por concepto de IVA 1T 2022/4T 2022, indicar cuándo se inicia el periodo ejecutivo y qué tipo de recargo procede liquidar en este supuesto. Deberá indicar igualmente si procede liquidar intereses de demora.

En cuanto a la sanción del IVA, indicar cuándo se inicia el procedimiento de apremio, qué tipo de recargo procede aplicar en este supuesto y por qué. Indicar, asimismo, si procede liquidar intereses de demora.

21. Indicar la razón por la que se dispensa a don Emilio de la necesidad de aportar garantías, así como el periodo por el que se liquidarán intereses de demora en el primer plazo de 1.000 euros fijado para el día 5 de abril de 2025.

En cuanto a la devolución acordada a favor de don Emilio, señalar por qué se aplica de forma directa a la cancelación parcial de las deudas fraccionadas.

Señalar el importe sobre el que se dicta la providencia de apremio, que se notifica el 28 de mayo, y los efectos que tiene para el fraccionamiento concedido la falta de pago en periodo ejecutivo de la fracción incumplida. Indicar el importe por el que se dictará la segunda providencia de apremio, así como el periodo por el que se liquidarán los intereses de demora.

Solución

Pregunta 19

De conformidad con lo establecido en el artículo 235.3 de la LGT, el escrito de interposición de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente.

Por lo que se refiere a la forma en la que está obligado el reclamante a la interposición de la reclamación y la causa que lo justifica, el artículo 235.5 de la LGT establece que la interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

En el caso que nos ocupa, dado que Mágina Infinita, SLU está obligada a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones, deberá interponer las correspondientes reclamaciones económico-administrativas a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable.

Por lo que se refiere al órgano ante el cual han de interponerse las correspondientes solicitudes de suspensión, el artículo 40 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), establece que la suspensión podrá solicitarse al interponer la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver dicha solicitud.

Por lo que se refiere a la liquidación correspondiente al IS 2022, la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado, tal y como establece el artículo 233.1 de la LGT, dado que el enunciado indica que el aval aportado se considera suficiente.

Por lo que se refiere a la liquidación correspondiente al IVA 1T 2022/4T 2022, la entidad interpone reclamación económico-administrativa en tiempo y forma, pero no solicita la suspensión de la ejecución de la misma, por lo que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, tal y como establece el artículo 39.1 del RGRVA.

Por lo que se refiere a las sanciones correspondientes al IS 2022 y al IVA 1T 2022/4T 2022, la entidad interpone reclamación económico-administrativa en tiempo y forma contra las mismas, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 233.1 de la LGT, la

ejecución de estas quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de la LGT.

En cuanto al aval aportado, de conformidad con lo establecido en el artículo 233.1 de la LGT, para que el órgano competente haya considerado como suficiente el aval aportado el mismo deberá garantizar el importe del acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.

Pregunta 20

El artículo 161.1 a) de la LGT dispone que el periodo ejecutivo se inicia, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de la LGT.

Por otra parte, el artículo 161.4 de la LGT establece que el inicio del periodo ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de la LGT y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Dado que la notificación de la liquidación correspondiente al IVA del periodo 1T 2022/4T 2022 se efectuó en fecha 6 de febrero de 2025, el plazo de ingreso al que se refiere el artículo 62.2 de la LGT finalizó el 20 de marzo de 2025, iniciándose el periodo ejecutivo el día siguiente, es decir, el 21 de marzo de 2025.

El artículo 28 de la LGT establece que los recargos del periodo ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario.

El recargo ejecutivo será del 5 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

El recargo de apremio reducido será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas.

El recargo de apremio ordinario será del 20 % y será aplicable cuando no concurran las circunstancias a las que se refieren los párrafos anteriores.

El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

El enunciado indica que en fecha 24 de marzo de 2025, sin haber recibido notificación alguna de la Agencia Tributaria, utilizando las cartas de pago incluidas en la notificación de 6 de febrero de 2025, la entidad procede al abono de la cantidad adeudada por el concepto de IVA 1T 2022/4T 2022 por importe de 30.000 euros. Por tanto, corresponderá exigir el recargo ejecutivo del 5 %, pero no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

En cuanto a la sanción de IVA, el artículo 212.3 a) de la LGT dispone que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

El artículo 161.2 de la LGT establece que la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del periodo ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

Dado que la notificación de la sanción se produjo el 6 de febrero de 2025, el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico-administrativa finalizó el 6 de marzo de 2025.

Puesto que la interposición de la reclamación económico-administrativa se produjo el 4 de marzo de 2025, dentro del plazo establecido, la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. Además, no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Pregunta 21

La razón por la que se dispensa a don Emilio de la necesidad de aportar garantías es porque las deudas tributarias son de cuantía inferior a la que se fija en la normativa tributaria,

tal y como establece el artículo 82.2 a) de la LGT. A estos efectos, la Orden ministerial HFP/311/2023, de 28 de marzo, establece en 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento.

Por lo que se refiere al periodo por el que se liquidarán intereses de demora en el primer plazo de 1.000 euros fijado para el día 5 de abril de 2025, el artículo 53.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR), dispone que, por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido. Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente.

Por lo tanto, los intereses de demora se liquidarán por el periodo de tiempo comprendido entre el 21 de marzo de 2025 y el 5 de abril de 2025.

En cuanto a la devolución acordada a favor de don Emilio, el artículo 52.2 del RGR dispone que en la resolución de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante.

En particular, podrán establecerse condiciones por las que se afecten al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad. A tal efecto, se entenderá, en los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con dispensa total o parcial de garantías, que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta sus efectos en cuanto concurran créditos y débitos, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes.

Por otro lado, el artículo 54 del RGR regula las actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos señalando que, si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

Por tanto, el importe sobre el que se dictará la providencia de apremio que se notifica el 28 de mayo incluirá el importe de la fracción incumplida (1.010 euros), los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido (es decir, los intereses

de demora comprendidos entre el 21 de marzo de 2025 y el 5 de mayo de 2025), así como el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

En caso de falta de pago en periodo ejecutivo de la fracción incumplida, tal y como establece el artículo 54.2 b) del RGR, se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

Supuesto 8 (tipo test)

Enunciado

La sociedad Deudora, SL, con domicilio fiscal y social en Barcelona y obligada a recibir sus notificaciones a través de la dirección electrónica habilitada única (DEHú), tiene deudas pendientes en periodo ejecutivo cuya gestión recaudatoria le corresponde a la Agencia Tributaria estatal por importe de 100.00 euros. Por ello, fue declarada como deudor fallido en marzo del año 2024.

Según se refleja desde su escritura de constitución, la sociedad consta con los siguientes partícipes:

- Don X, que posee el 70 % de las participaciones de la entidad. Es, asimismo, administrador único de la sociedad, según consta debidamente inscrito en el Registro Mercantil de Barcelona.
- Don Y, que consta como titular del 30 % de las participaciones de la entidad.

A las citadas deudas hay que añadir una nueva deuda derivada del acuerdo de liquidación provisional como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada por el IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2023, liquidación provisional con resultado a ingresar de 10.000 euros (cuota e intereses de demora).

La notificación del acuerdo de liquidación provisional se puso a disposición de la entidad en la DEHú el día 5 de febrero de 2025, si bien no accedió a la misma hasta el día 13 de febrero de 2025.

Finalizado el plazo voluntario de ingreso sin que la entidad procediese al pago de esta última deuda, y sin que se haya solicitado aplazamiento, fraccionamiento o compensación

alguna, el día 4 de abril de 2025 se ha procedido a la notificación de la oportuna providencia en la que se comunica el inicio del procedimiento de apremio de la citada deuda.

Al no haberse realizado el pago de la deuda en el plazo legalmente establecido, la unidad de recaudación ha acordado medidas cautelares consistentes en la anotación preventiva de embargo de bienes inmuebles que constan de titularidad de la sociedad, habida cuenta de la existencia motivada de indicios de posible ocultación patrimonial.

El día 24 de abril la sociedad presenta recurso de reposición contra la providencia de apremio, recurso de reposición en el cual la entidad alega, por una parte, falta de notificación de la liquidación provisional practicada por los órganos de gestión y, por otra, que en el procedimiento de comprobación no se han tenido en cuenta determinadas facturas. La entidad no aporta garantía alguna.

Por otra parte, en noviembre del año 2024, la Agencia Tributaria declara la responsabilidad de don X, de conformidad con lo establecido en el artículo 42 de la LGT, como causante o colaborador activo de la realización de diversas infracciones tributarias firmes, sin que contra el citado acuerdo se haya presentado recurso o reclamación alguna.

Asimismo, se tiene conocimiento de que don X consta como director de ventas de la sociedad Nueva Deudora, SL, por la que percibe un salario mensual líquido (prorrateadas las pagas extras) de 3.000 euros.

Se pide:

1. En relación con la deuda tributaria por importe de 10.000 euros derivada de la liquidación provisional por el IVA relativa al cuarto trimestre de 2023, cuya notificación se realizó el día 13 de febrero de 2025 y en la que la providencia de apremio fue notificada el 4 de abril, ¿cuál sería el importe total a ingresar por esta deuda, en el supuesto de que la sociedad Deudora, SL efectuara el pago el 10 de mayo de 2025, incluyendo los recargos e intereses de demora que pudieran corresponder?

a) 11.000 euros (10.000 euros de deuda + 1.000 euros de recargo del 10 %).

b) 11.000 euros (10.000 euros de deuda + 1.000 euros de recargo del 10 %) más intereses de demora calculados desde el día siguiente al fin del plazo voluntario de ingreso hasta el 10 de mayo de 2025.

c) 12.000 euros (10.000 euros de deuda + 2.000 euros de recargo del 20 %) más intereses de demora calculados desde el día siguiente al fin del plazo voluntario de ingreso hasta el 10 de mayo de 2025.

d) 12.000 euros (10.000 euros de deuda + 2.000 euros de recargo del 20 %) más intereses de demora calculados desde el día siguiente al fin del plazo de ingreso derivado de la providencia de apremio hasta el 10 de mayo de 2025.

2. Teniendo en cuenta que la notificación del acuerdo de liquidación provisional por el IVA se realizó el 13 de febrero de 2025 y considerando que la providencia de apremio fue notificada el 4 de abril, y que el recurso de reposición contra la providencia de apremio fue presentado el 24 de abril, ¿qué efecto tiene la presentación de este recurso sobre el procedimiento de apremio teniendo en cuenta lo alegado por la sociedad?

a) La presentación del recurso de reposición, si bien no tiene efecto suspensivo, pues no se ha aportado garantía alguna, supone en todo caso el levantamiento de las medidas cautelares de embargo de bienes inmuebles acordadas por la Administración hasta la resolución del mismo.

b) Toda vez que la notificación de la liquidación provisional se ha realizado erróneamente, procede la suspensión automática del procedimiento de apremio, así como de las medidas cautelares de embargo sin necesidad de la aportación de garantía alguna.

c) Las medidas cautelares de anotación preventiva de embargo, al haberse adoptado por indicios de ocultación patrimonial, se mantendrán y el recurso de reposición no tiene efectos suspensivos sobre ellas ni sobre el procedimiento de apremio, salvo que se solicite expresamente y se aporten garantías suficientes.

d) El recurso de reposición presentado el 24 de abril no tiene efecto suspensivo alguno, ya que se presentó fuera del plazo voluntario de ingreso de la deuda, lo que valida la providencia de apremio y las medidas cautelares. La suspensión debió solicitarse mediante recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación provisional.

3. ¿Cuál es el importe embargable mensualmente del salario líquido del don X suponiendo, a los efectos de la resolución de este supuesto, que el salario mínimo interprofesional mensual fuese de 1.000 euros?

a) El importe de 800 euros.

b) El importe de 600 euros.

c) El importe de 1.000 euros.

d) El importe de 1.400 euros.

Solución

Pregunta 1

c) 12.000 euros (10.000 euros de deuda + 2.000 euros de recargo del 20 %) más intereses de demora calculados desde el día siguiente al fin del plazo voluntario de ingreso hasta el 10 de mayo de 2025.

Justificación

El artículo 161.1 a) de la LGT dispone que el periodo ejecutivo se inicia, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de la LGT.

Por otra parte, el artículo 161.4 de la LGT establece que el inicio del periodo ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de la LGT y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Dado que la notificación de la liquidación provisional correspondiente al IVA del periodo 4T 2023 se efectuó el 13 de febrero de 2025, el plazo de ingreso al que se refiere el artículo 62.2 de la LGT finalizó el 20 de marzo de 2025, iniciándose el periodo ejecutivo el día siguiente, es decir, el 21 de marzo de 2025.

El artículo 28 de la LGT establece que los recargos del periodo ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario. Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario.

El recargo ejecutivo será del 5 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

El recargo de apremio reducido será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas.

El recargo de apremio ordinario será del 20 % y será aplicable cuando no concurran las circunstancias a las que se refieren los párrafos anteriores.

El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

El enunciado indica que la providencia de apremio fue notificada en fecha 4 de abril de 2025, por lo que el plazo de pago al que se refiere el artículo 62.5 de la LGT finalizó el 20 de abril de 2025. En caso de que la entidad Deudora, SL efectuara el pago el 10 de mayo de 2025 (incluyendo los recargos e intereses de demora que pudieran corresponder), una vez finalizado el plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas, correspondería exigir el recargo de apremio ordinario del 20 %, así como los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo, tal y como dispone el artículo 28 de la LGT.

Pregunta 2

c) Las medidas cautelares de anotación preventiva de embargo, al haberse adoptado por indicios de ocultación patrimonial, se mantendrán y el recurso de reposición no tiene efectos suspensivos sobre ellas ni sobre el procedimiento de apremio, salvo que se solicite expresamente y se aporten garantías suficientes.

Justificación

El artículo 25.1 del RGRVA dispone que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

No obstante, a solicitud del interesado, se suspenderá la ejecución del acto impugnado cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la LGT.

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.

Pregunta 3

a) El importe de 800 euros.

Justificación

El artículo 169.5 de la LGT establece que no se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

El artículo 607 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil, regula el embargo de sueldos y pensiones disponiendo que es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

1.º Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 %.

2.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 %.

3.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 %.

4.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 %.

5.º Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 %.

Teniendo en cuenta que el salario mensual líquido (prorrateadas las pagas extras) de don X es de 3.000 euros, y suponiendo que el salario mínimo interprofesional mensual fuese de 1.000 euros, el importe embargable mensualmente del salario líquido del don X ascenderá a 800 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Hasta 1.000 € (inembargable)	0 €
Entre 1.000 € y 2.000 € (1.000 € × 30 %)	300 €
Entre 2.000 € y 3.000 € (1.000 € × 50 %)	500 €
Importe embargable	**800 €**

Supuesto 9 (tipo test)

Enunciado

Con fecha 6 de septiembre de 2024, se han iniciado actuaciones inspectoras mediante personación en la sede de la actividad económica de la entidad Sonrisa Perfecta, SL. Se trata de un centro médico donde se prestan servicios tanto de estomatología y odontología como de medicina estética.

El procedimiento inspector incluye la comprobación del IS, ejercicios 2022 y 2023, y el IVA periodos 1T 2022 a 4T 2023. Las autoliquidaciones que por estos conceptos fueron presentadas por la sociedad tienen resultado a ingresar.

Personada la inspección en las instalaciones de la entidad, don Francisco, administrador de la sociedad, accede a que la Inspección proceda a la copia de los archivos informáticos existentes en el ordenador de la entrada a la clínica, donde se centraliza la gestión administrativa.

Analizados los datos copiados en la visita, se comprueba que el rendimiento neto por cada una de las actividades supera al declarado en 50.000 euros para cada una de ellas.

En el cálculo de los citados rendimientos netos, se han incluido ingresos que no están contabilizados y, en el caso de la estética, no habían sido incluidos en el libro-registro de facturas emitidas en el IVA.

Las facturas de los servicios estéticos descubiertas por la Inspección y no contabilizadas ni anotadas en el libro-registro del IVA tiene una incidencia que supera el 50 % de la cuota regularizada en cada uno de los periodos del IVA comprobados.

En diligencia de 4 de marzo de 2025, por la que se pone de manifiesto el expediente, el compareciente manifiesta:

a) Que está de acuerdo con el rendimiento neto calculado en el caso de la actividad de odontología.
b) Que, en cuanto a la actividad de estética, los ingresos que aparecen anotados en su programa de gestión, y que la Inspección considera como no contabilizados ni declarados a efectos del IVA, se deben a un error del sistema que arrastra servicios prestados en ejercicios prescritos.

Las actas se firman el 4 de abril de 2025. Con fecha 30 de mayo se notifican los acuerdos de liquidación del inspector jefe confirmando las propuestas de liquidación contenidas en las actas.

Se pide:

4. En cuanto al tipo de actas que se suscribirán en el procedimiento inspector de Sonrisa Perfecta, SL, señalar cuál es la opción correcta:

a) Se firmarán exclusivamente dos actas de disconformidad, una por el concepto del IVA y otra por el concepto del IS.

b) Se firmarán dos actas por el concepto del IS: un acta de conformidad a cuenta y un acta de disconformidad que incluirá todos los elementos regularizados, de la que se descontará la cuota regularizada en el acta de conformidad.

c) Se firmarán dos actas por el concepto del IVA: un acta de conformidad a cuenta y un acta de disconformidad que incluirá todos los elementos regularizados, de la que se descontará la cuota regularizada en el acta de conformidad.

d) Tanto en el IVA como en el IS se firmarán tanto actas de conformidad a cuenta como actas de disconformidad. En las actas de disconformidad se incluirán todos los elementos regularizados y se descontará la cuota regularizada en la respectiva acta de conformidad.

5. El interesado decide impugnar el resultado del procedimiento inspector. Indique cuál de estas opciones es la correcta:

a) Podrán ser objeto de recurso de reposición tanto las actas como los acuerdos de liquidación dictados en el procedimiento, que deberán ser interpuestos en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la firma de las actas o la notificación de los acuerdos de liquidación.

b) Con carácter previo a la vía económico-administrativa, deberá el interesado, necesariamente, interponer recurso de reposición.

c) Contra las liquidaciones tributarias, el interesado podrá interponer tanto recurso de reposición como reclamación económico-administrativa, sin que puedan simultanearse.

d) El obligado tributario podrá revocar en cualquier momento la conformidad prestada mediante la impugnación del acta de inspección en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de su firma.

6. Respecto al procedimiento sancionador iniciado a la sociedad en el IVA por la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT, indicar cuál de estas opciones es correcta:

a) La base de la sanción será la cuantía no ingresada en cada uno de los periodos y se sancionará con multa proporcional del 50 % en todo caso.

b) La base de la sanción será la cuantía no ingresada en cada uno de los periodos, se sancionará con multa proporcional del 50 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda pública.

c) La infracción tributaria cometida es leve, ya que, aunque la base de la sanción supera los 3.000 euros, no existe ocultación.

d) La infracción tributaria cometida es muy grave, al haberse apreciado la utilización de medios fraudulentos.

Solución

Pregunta 4

b) Se firmarán dos actas por el concepto del IS: un acta de conformidad a cuenta y un acta de disconformidad que incluirá todos los elementos regularizados, de la que se descontará la cuota regularizada en el acta de conformidad.

Justificación

El artículo 187.2 a) del RGAT establece que, cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas y de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

1.º Un acta de conformidad, que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

2.º Un acta de disconformidad, que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Pregunta 5

c) Contra las liquidaciones tributarias, el interesado podrá interponer tanto recurso de reposición como reclamación económico-administrativa, sin que puedan simultanearse.

Justificación

El artículo 227 regula los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa disponiendo en el apartado 2 que, en materia de aplicación de los tributos son reclamables, entre otros, las liquidaciones provisionales o definitivas.

Por otra parte, el artículo 222 de la LGT establece que los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición.

El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

Pregunta 6

d) La infracción tributaria cometida es muy grave, al haberse apreciado la utilización de medios fraudulentos.

Justificación

El artículo 191.4 de la LGT establece que la infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

De conformidad con lo establecido en el artículo 184.3 a) de la LGT, se consideran medios fraudulentos las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, considerándose como tales, entre otras, la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas, de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 % del importe de la base de la sanción.

Supuesto 10 (tipo test)

Enunciado

La sociedad La Huerta del Futuro, SLU se dedica a la investigación, producción y venta de semillas hortícolas.

En el desarrollo de su actividad la entidad invierte en actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica para el desarrollo de nuevas variedades de semillas más resistentes y productivas.

Con fecha 15 de octubre de 2024 recibe un requerimiento de los órganos de gestión tributaria, que inicia un procedimiento de comprobación limitada, para justificar los importes consignados en la autoliquidación del IS del ejercicio 2022 en concepto de deducción por investigación y desarrollo generada en dicho ejercicio. El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de los importes declarados en concepto de deducción por investigación y desarrollo generada en el ejercicio 2022.

Al preparar la documentación para atender el requerimiento, el administrador de la entidad advierte que se ha producido un error en la autoliquidación presentada, al no haber consignado en la misma la deducción por creación de empleo para personas con discapacidad generada en dicho ejercicio.

Una vez finalizado el procedimiento, la entidad revisa su autoliquidación del ejercicio 2023 y se da cuenta de que el importe consignado en concepto de deducción por innovación tecnológica es incorrecto. La entidad había declarado un importe de 2.000 euros de deducción, siendo el importe correcto 2.500 euros. Esta deducción no fue aplicada en la autoliquidación del ejercicio 2023.

Se pide:

7. Señale qué podría hacer la entidad La Huerta del Futuro, SLU para corregir el error detectado en relación con la deducción por creación de empleo para personas con discapacidad generada en el ejercicio 2022:

a) Instar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2022.

b) Alegar el error detectado en respuesta al requerimiento del procedimiento de comprobación limitada.

c) No puede hacer nada al estarse tramitando un procedimiento de comprobación limitada respecto al mismo ejercicio.

d) Consignar el importe de la deducción por creación de empleo para personas con discapacidad correspondiente al ejercicio 2022 en la siguiente autoliquidación del IS que presente.

8. ¿Pueden los órganos de gestión tributaria ampliar el alcance del procedimiento de comprobación limitada incoado a la entidad La Huerta del Futuro, SLU?

a) Solo si el obligado tributario solicita que la comprobación limitada tenga alcance general.

b) Sí, en cualquier momento, siempre que se notifique al obligado tributario.

c) Sí, siempre que la ampliación se realice con anterioridad al trámite de alegaciones y se notifique al obligado tributario.

d) Sí, salvo que el procedimiento se inicie con la propuesta de liquidación, no siendo necesario notificar la ampliación al obligado tributario.

9. En relación con la autoliquidación del ejercicio 2023, indique cómo debe proceder la entidad para modificar el importe de la deducción por innovación tecnológica declarada de forma incorrecta:

a) Presentar una autoliquidación complementaria del ejercicio 2023.

b) Corregir el importe de la deducción en la autoliquidación del ejercicio 2024.

c) Presentar una autoliquidación rectificativa del ejercicio 2023.

d) Instar el procedimiento para la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2023.

Solución

Pregunta 7

b) Alegar el error detectado en respuesta al requerimiento del procedimiento de comprobación limitada.

Justificación

El artículo 126.2, segundo párrafo, del RGAT establece que el obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

Pregunta 8

c) Sí, siempre que la ampliación se realice con anterioridad al trámite de alegaciones y se notifique al obligado tributario.

Justificación

El artículo 164 del RGAT regula la tramitación del procedimiento de comprobación limitada disponiendo en el apartado 1 que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.

Pregunta 9

d) Instar el procedimiento para la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2023.

Justificación

El artículo 120.3 de la LGT dispone que, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 120 de la LGT.

ISSN-e: 2792-8306

Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios aportan fondos a la sociedad

María Pilar Martín Zamora

Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Huelva (España)

zamora@uhu.es | https://orcid.org/0000-0003-4641-8878

Luis Alberto Malvárez Pascual (autor de contacto)

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva (España)

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

Extracto

La falta temporal de liquidez en las empresas es cubierta en numerosas ocasiones con aportaciones realizadas por los socios, a las que se da entrada en la contabilidad mediante la cuenta 551. Sin embargo, lo que, en principio, era un auxilio transitorio, puede terminar perpetuándose en el tiempo y provocar que los estados contables no representen la imagen fiel de la situación financiera y del patrimonio empresarial. Esta práctica conlleva, además, un relevante riesgo fiscal, por cuanto, en caso de inspección, la Administración tributaria, probablemente, interprete que se trata de un préstamo no declarado del socio en favor de la sociedad, lo que supone importantes implicaciones para ambas partes, dada la consideración de operación vinculada. Este artículo se centra en las diferentes soluciones que pueden utilizarse para eliminar el saldo acreedor de la cuenta 551 y, por tanto, la minimización de los efectos contables y fiscales para la sociedad y sus socios. A tal efecto, el estudio se realizará desde un doble enfoque, pues se analizarán las consecuencias tanto para la sociedad que está y continúa en funcionamiento como para aquella que no prosigue con la actividad y está en proceso de extinción. El trabajo se completa con el examen de las implicaciones de las distintas operaciones para los socios de la entidad.

Palabras clave: cuenta 551; saldo acreedor; regularización contable; regularización fiscal; socios; sociedad.

Recibido: 13-08-2024 / Aceptado: 24-06-2025 / Publicado: 17-09-2025

Cómo citar: Martín Zamora, M.ª P. y Malvárez Pascual, L. A. (2025). Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios aportan fondos de la sociedad. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *511*, 179-230. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.23497

© Centro de Estudios Financieros (17-09-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

ISSN-e: 2792-8306

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

María Pilar Martín Zamora

Luis Alberto Malvárez Pascual (corresponding author)

Abstract

The temporary lack of liquidity in companies is often covered by contributions made by shareholders, which are recorded in the accounts through account 551. However, what in principle was a transitory aid may end up being perpetuated over time, causing the accounting statements not to give a true and fair view of the financial position and the company's liabilities. This practice also entails a significant tax risk, since in the event of an inspection the tax authorities will probably interpret it as an undeclared loan from the shareholder to the company, with important implications for both parties, given that it is considered a related-party transaction. This article focuses on the different solutions that can be used to eliminate the credit balance of account 551 and, therefore, the minimization of the accounting and tax effects for the company and its shareholders. To this end, the study will be carried out from a double approach, since the consequences will be analysed both for the company that is ongoing and continues to operate, and for the one that ceases activity and is in the process of extinction. The work is completed with an examination of the implications of the different operations for the partners of the entity.

Keywords: account 551; credit balance; accounting regularisation; tax regularisation; equity holders; company.

Received: 13-08-2024 / Accepted: 24-06-2025 / Published: 17-09-2025

Citation: Martín Zamora, M.ª P. y Malvárez Pascual, L. A. (2025). Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios aportan fondos de la sociedad. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *511*, 179-230. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.23497

Sumario

1. Introducción
2. Las consecuencias contables del mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 cuando figura en el pasivo
3. Los riesgos fiscales del mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 con saldo acreedor y su regularización por la Administración tributaria
   - 3.1. La determinación de un negocio subyacente como paso previo a la regularización de la situación tributaria de la sociedad y de los socios
     - 3.1.1. La calificación del negocio subyacente como aportación a los fondos propios: consecuencias tributarias para la sociedad y para los socios
     - 3.1.2. La calificación del negocio subyacente como un préstamo: efectos para la sociedad y para los socios
   - 3.2. La aplicación de una ganancia de patrimonio no justificada en caso de que las aportaciones de los socios no se correspondan con su renta declarada
   - 3.3. Las consecuencias de que la deuda con los socios se considere como un pasivo ficticio
     - 3.3.1. Planteamiento: la razón por la que una sociedad contabiliza una deuda inexistente con los socios
     - 3.3.2. Las posibles vías para imputar una renta a la sociedad que ha registrado un pasivo ficticio. En particular, la aplicación de la presunción contenida en el artículo 121 de la LIS
     - 3.3.3. La prueba de la prescripción de la renta mediante la acreditación de que el pasivo ficticio se contabilizó en un periodo prescrito
     - 3.3.4. La doble regularización en caso de que se produzca la devolución a los socios de una deuda inexistente
     - 3.3.5. Las consecuencias contables y fiscales de la cancelación de un pasivo ficticio registrado en la cuenta 551
4. La regularización de la cuenta 551 por la sociedad si la empresa continúa en funcionamiento
   - 4.1. La devolución en efectivo de las cantidades aportadas por los socios
   - 4.2. La formalización de un contrato de préstamo
   - 4.3. La ampliación de capital por compensación de créditos
   - 4.4. Las aportaciones de los socios no integradas en el capital social
   - 4.5. La condonación de la deuda por los socios

5. La regularización de la cuenta 551 en caso de disolución con liquidación de la sociedad: la extinción de la deuda por confusión
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido elaborado por el grupo de investigación «Relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad», seleccionado en la convocatoria 2023-2024 de Grupos de Investigación en Contabilidad, promovida por el CEF.-, para la divulgación de artículos de carácter científico en el campo de la información financiera y no financiera.

1. Introducción

La situación de cuenta corriente se configura como un instrumento idóneo para el reconocimiento en los registros contables de relaciones económicas entre partes que mantienen relaciones continuadas de negocio (Castro Salinas, 1997; Zunzunegui Pastor, 2005). Concretamente, en la cuenta se anotan los cargos y abonos que se derivan de esa vinculación, de tal forma que existirá un saldo comercial –a veces deudor y otras acreedor– a medida que se van produciendo las transacciones recíprocas. Por razones de operatividad, los créditos y las deudas se compensan, y solo es exigible la diferencia entre los conceptos anteriores, que se liquidará de forma periódica en una fecha determinada acordada entre las partes (Arrubla Paucar, 1982). Cuando la relación es entre los socios y la sociedad, el Plan General de Contabilidad (PGC) habilita la cuenta 551, «Cuenta corriente con socios y administradores», que al cierre del ejercicio lucirá en el activo o el pasivo del balance, según sea el saldo que presente.

La partida 551 tiene vocación cortoplacista. De hecho, su ubicación en el activo o pasivo corriente del balance determina que habrá de ser liquidada en el plazo máximo de un año. Sin embargo, es práctica habitual el mantenimiento de la cuenta durante un periodo dilatado de tiempo, con los riesgos contables y fiscales que dicho proceder comporta. En un trabajo anterior[1] se analizaron las dificultades que, en los ámbitos contable y fiscal, podrían derivarse para una sociedad y sus socios como consecuencia del mantenimiento de la cuenta con un saldo deudor durante un periodo prolongado y se propusieron diferentes alternativas para su regularización, ya sea para una sociedad que continúa con su actividad como para aquella que está en fase de extinción.

El presente estudio complementa el trabajo anterior, por cuanto se centra en las posibles medidas que podrían ser adoptadas para regularizar el saldo acreedor de la cuenta 551 y, como resultado, evitar las consecuencias fiscales para la sociedad y sus socios el mantenimiento en el largo plazo de dicha partida. El análisis se realizará desde la doble perspectiva de la sociedad y sus socios, según que la entidad continúe desarrollando el objeto social o

[1] *Vid.* Martín Zamora y Malvárez Pascual (2025).

esté en proceso de disolución y liquidación. En definitiva, nos proponemos dar respuesta a las siguientes preguntas de investigación:

> Q_1: ¿Cuáles son las consecuencias contables del mantenimiento como pasivo a largo plazo de la cuenta 551?
>
> Q_2: ¿A qué riesgos fiscales se enfrentan una sociedad y sus socios cuando la Administración tributaria procede a la regularización de la cuenta 551 por figurar en el pasivo durante un plazo superior a un año?
>
> Q_3: ¿Cuáles son las vías que, desde el punto de vista contable, pueden ser empleadas por la empresa para regularizar el saldo acreedor de la cuenta 551 cuando la entidad continúa con el desarrollo de la actividad empresarial y cuáles son los efectos fiscales que, tanto en la sociedad como en sus socios, produce la medida adoptada?
>
> Q_4: ¿Qué mecanismos pueden ser empleados por una empresa que, habiéndose decantado por su extinción, cuenta con un pasivo a favor de los socios registrado durante un periodo dilatado de tiempo en la cuenta 551 y qué implicaciones tendrán para la sociedad y sus socios?

Para cubrir las preguntas de investigación planteadas, se ha aplicado la investigación documental, esto es, la recolección de información a partir del ordenamiento jurídico vigente, así como de otros documentos. En particular, se han empleado cinco tipos diferentes de documentos: la normativa mercantil, la normativa contable, las consultas emitidas por el ICAC, la normativa tributaria y las consultas de la DGT, las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y la jurisprudencia. En general, la documentación consultada se ha localizado mediante la utilización de diferentes bases de datos. A título de ejemplo, podemos citar Thomson Reuters (tanto en el ámbito contable como en el tributario), ProQuest Accounting, Tax & Banking Collection, las bases de datos del ICAC y de la Agencia Tributaria y el BOE.

Así, el trabajo se ha estructurado, aparte de esta introducción, en cuatro amplios epígrafes en los que se abordan las cuestiones de investigación y se completa con un último epígrafe en el que se recogen las conclusiones derivadas del estudio.

Finalmente, aunque la cuenta 551 también puede afectar a los administradores[2], el presente trabajo se va a centrar exclusivamente en las consecuencias que se producen en la relación socio-sociedad, dado que es la situación más común en la realidad.

[2] En el supuesto de que los administradores hubiesen realizado entregas (o retiradas) temporales de efectivo a la sociedad, la partida 551 prevista en el PGC podría ser desglosada en dos subcuentas, a saber: 5510, «Cuenta corriente con socios», y 5511, «Cuenta corriente con administradores».

2. Las consecuencias contables del mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 cuando figura en el pasivo

El PGC, como se ha comentado, habilita la cuenta 551, «Cuenta corriente con socios y administradores», para el reconocimiento contable de las remesas o entregas de efectivo efectuadas por la empresa, así como de las recepciones a su favor con destino u origen en los socios, respectivamente. De esta forma, en la primera situación, la cuenta resultará cargada, mientras que en la segunda se producirá un abono; la contrapartida en ambos casos será una partida del subgrupo 57, «Tesorería», del PGC. Si, a lo largo del ejercicio, las aportaciones en efectivo realizadas por los socios excedieran de las entregas que, a favor de estos, ha efectuado la sociedad, la cuenta presentará saldo acreedor y, en consecuencia, lucirá en el pasivo corriente del balance. Concretamente, se integrará en la partida 5, «Otros pasivos financieros», del epígrafe C. III, «Deudas a corto plazo», del pasivo corriente del balance normal, abreviado o de pymes.

La ubicación en el pasivo corriente, de acuerdo con la norma 6.ª de elaboración de las cuentas anuales del PGC, implica que se espera que su vencimiento o extinción se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Sin embargo, es frecuente encontrar balances en los que esta partida se ha perpetuado en el tiempo (Labatut Serer, 2019) sin que se detecte una disminución de su saldo ni la intención de los socios de reclamar lo adeudado por la sociedad. Cuando los socios no solicitan a la sociedad que proceda a la devolución de las aportaciones de efectivo realizadas en su día, surgen varias consecuencias contables que afectarán no solo a la presentación de los estados contables y la imagen fiel de la situación financiera de la entidad, sino también a la opinión del auditor en caso de que la sociedad tenga que someter sus cuentas a auditoría.

Puesto que la imagen fiel se refiere a la representación exacta y veraz de la situación financiera y patrimonial de una empresa, la existencia en los registros contables de un pasivo no reclamado provoca una sobreestimación de las deudas, que conduce a la percepción de un mayor endeudamiento que, sin duda, afectará a la imagen de la salud financiera de la sociedad. Teniendo en cuenta que los acreedores y las instituciones financieras emplean los estados contables para evaluar el riesgo crediticio de una entidad, la inclusión entre los pasivos de deudas no reclamadas conducirá a una imagen equivocada de alto riesgo, lo que dificultará el acceso a la financiación o aumentará sus costes. De hecho, la sobrestimación de los pasivos mermará la capacidad de financiación de la entidad, al percibirse que la entidad está altamente endeudada, provocando errores en la determinación del apalancamiento financiero y, consecuentemente, en la rentabilidad financiera (Gironella Masgrau, 2005). Además, la existencia de ese pasivo no reclamado podría influir en los beneficios retenidos por la entidad. Si la deuda con los socios nunca es satisfecha, la cuota de liquidación de estos será mayor que la que se deduce de la información contenida en el balance.

Ahora bien, pese a la falta de requerimiento de reintegro por parte de los socios de las cantidades adeudadas por la sociedad, en aplicación del marco conceptual del PGC, el pasivo deberá mantenerse entre las deudas de la sociedad, sin que sea posible su reclasificación como patrimonio neto mientras no medie una evidencia formal de su condonación o un acuerdo de su transformación de la junta general[3]. Sin embargo, sí que debería ubicarse en balance correctamente atendiendo al plazo en el que se espera que tenga lugar su extinción. En este sentido, si la liquidación de la deuda con los socios no se prevé que ocurra en el corto plazo, el saldo acreedor representativo de las cantidades aportadas por los socios a la empresa y no reclamadas determinaría su reconocimiento en otra partida diferente a la 551, por cuanto esta se vincula con el corto plazo.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales debería informarse sobre las razones por las cuales la deuda con los socios continúa figurando en el pasivo corriente, si se espera que sea reclamada y sobre cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que permita entender la situación específica de esta obligación. En particular, en la nota 23 de la memoria, relativa a las operaciones con partes vinculadas, se detallarán, entre otras cuestiones, el importe de los saldos pasivos pendientes, sus plazos y condiciones, así como la naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación. Además, según se requiere en la misma nota, tratándose de una operación de financiación, deberá en todo caso incluirse información sobre la misma en la memoria, lo que se extenderá a los intereses cargados, así como aquellos devengados, pero no pagados.

Por otra parte, parece evidente que la presencia de un pasivo no reclamado en los estados contables distorsionará la percepción del endeudamiento, la solvencia y la liquidez de la empresa. Concretamente, todos los indicadores financieros vinculados con el endeudamiento total y a corto plazo se verán afectados, lo que, sin duda, influirá en la toma de decisiones de los inversores y de los acreedores sociales.

Otra consecuencia que, con origen en el mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 en el pasivo corriente del balance, puede perjudicar la gestión de la sociedad se vincula con la opinión del auditor. Si la sociedad tiene que someter sus estados contables a auditoría, probablemente, el auditor evaluará la intención y la capacidad de los socios para no reclamar la deuda a la sociedad, lo que implicará la revisión de acuerdos escritos, actas de las reuniones de junta general y otra documentación relevante. En este sentido, la falta de evidencia adecuada sobre la deuda con los socios puede llevar a cuestionar la existencia, la clasificación e, incluso, la valoración del pasivo corriente que figura en los registros

[3] De acuerdo con el marco conceptual del PGC, los pasivos son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. Por su parte, de acuerdo con el apartado 3.4 de la norma de registro y valoración (NRV) 9.ª del PGC, solo será posible que el pasivo cause baja en los registros contables cuando la obligación se haya extinguido por haber sido satisfecha, cancelada o haya expirado.

contables. Así, en algunas ocasiones, el auditor puede requerir pruebas adicionales para asegurarse de que el pasivo realmente no será reclamado, tales como confirmaciones directas de los socios y el análisis de la situación financiera y las relaciones internas en la entidad.

En definitiva, la gestión adecuada de los pasivos es clave para mantener la transparencia y la precisión de los estados contables. Por ello, la presentación en el balance de deudas con los socios que ni han sido ni serán reclamadas por estos no solo distorsionará la imagen fiel de la entidad, sino que se extenderá a su nivel de endeudamiento, lo que puede condicionar la toma de decisiones de inversores, acreedores, instituciones financieras y otras partes interesadas.

3. Los riesgos fiscales del mantenimiento en el largo plazo de la cuenta 551 con saldo acreedor y su regularización por la Administración tributaria

3.1. La determinación de un negocio subyacente como paso previo a la regularización de la situación tributaria de la sociedad y de los socios

Del mismo modo que, cuando los socios retiran fondos de la sociedad, la Administración tributaria considera de forma preferente que el negocio subyacente es un reparto encubierto de beneficios, cuando se produce la situación contraria, es decir, cuando los socios aportan flujos de efectivo a la entidad, siempre que dicha circunstancia se mantenga en el largo plazo, se debería concluir que ha tenido lugar una aportación de los socios a los fondos propios de la sociedad.

Como se analizará seguidamente, es probable que esta calificación no genere consecuencias tributarias ni para la sociedad ni para los socios. No obstante, no tendría sentido que los actuarios consideraran la existencia de otro negocio jurídico diferente con implicaciones tributarias más gravosas para las partes intervinientes en la operación. De hecho, la alternativa sería suponer la existencia de un préstamo otorgado por los socios en favor de la sociedad, lo que implica que, no habiéndose pactado intereses, deberán aplicarse las reglas que regulan las operaciones vinculadas.

3.1.1. La calificación del negocio subyacente como aportación a los fondos propios: consecuencias tributarias para la sociedad y para los socios

Cuando los socios han realizado aportaciones de efectivo a la sociedad que han sido registradas mediante la cuenta 551, esta partida presentará saldo acreedor, figurando en el

pasivo corriente del balance. Sin embargo, cuando el saldo se mantiene constante durante un amplio periodo, o se incrementa cada ejercicio económico, y los socios no solicitan su devolución, podría considerarse que existe una aportación de los socios a los fondos propios de la sociedad.

No obstante, esta calificación solo será posible cuando la aportación se efectúe en proporción a la participación de cada socio en el capital de la entidad. De existir proporcionalidad, en los socios, se producirá un incremento del valor en libros de las acciones o participaciones, lo que se tendrá en cuenta a efectos de una futura transmisión o baja en la contabilidad de dicha cartera. Por su parte, para la sociedad, la operación constituirá una aportación de los socios a los fondos propios.

De esta forma, la calificación del negocio subyacente conlleva la inexistencia de consecuencias a la hora de regularizar la situación tributaria del contribuyente por parte de la Inspección, pues no da lugar a la manifestación de nuevos ingresos o gastos computables. Ahora bien, si las cantidades aportadas a la sociedad por sus socios no son proporcionales a sus respectivas participaciones en el capital de la entidad, esta deberá computar un ingreso extraordinario por el exceso. Para los socios, las cantidades aportadas que excedan de su participación en la entidad tendrán la consideración de liberalidad, por lo que en ningún caso tendrán la consideración de gasto deducible en el IS. De igual modo, tampoco podrán ser objeto de deducción si los socios son personas físicas.

3.1.2. La calificación del negocio subyacente como un préstamo: efectos para la sociedad y para los socios

Si, habiéndose mantenido en el largo plazo la cuenta 551 en el pasivo del balance, la Administración tributaria acredita que la operación subyacente es un préstamo de los socios a la sociedad, podrían aplicarse los efectos fiscales que corresponden a dicha calificación tanto para la entidad como para los socios. En este supuesto, tan solo se producirían consecuencias fiscales si no se hubiera pactado el pago de intereses según precios de mercado, al tratarse de una operación vinculada. En concreto, procedería la realización de los ajustes establecidos en los apartados 10 y 11 del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), salvo que dichos ajustes se hubieran llevado a cabo en los registros contables.

En primer lugar, de acuerdo con el apartado 10 de dicho precepto, se realizaría el ajuste primario. En este sentido, los socios que prestan el dinero deberán imputarse un ingreso financiero que se valorará en función del interés del mercado. Si son contribuyentes del IS, deberán realizar un ajuste positivo sobre el resultado contable a efectos de incluir dicho ingreso en la base imponible, siempre que dicha partida no haya sido incorporada en el resultado contable. Si se trata de personas físicas, en su autoliquidación del IRPF deberán integrar un rendimiento de capital mobiliario por el importe correspondiente a los intereses. Por su parte, dado que este ajuste tiene carácter bilateral, la sociedad computará un gasto

por la misma cuantía, que será deducible cuando el préstamo se haya utilizado para los fines de la actividad económica. En consecuencia, practicará un ajuste negativo sobre el resultado contable, siempre que el gasto no se haya reconocido contablemente.

En segundo lugar, se llevará a cabo el denominado «ajuste secundario». Aunque mediante el ajuste primario las partes vinculadas han declarado los ingresos y los gastos que derivan de la valoración de la operación según su valor de mercado, la sociedad sigue teniendo una ventaja, pues no ha satisfecho los intereses que correspondían de acuerdo con dicho valor de mercado. A estos efectos, el apartado 11 del artículo 18 de la LIS señala que, cuando el valor convenido sea distinto al de mercado, la diferencia tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, se establece que, cuando la diferencia sea a favor de la entidad, la parte de la diferencia que corresponda con el porcentaje de participación en aquella tendrá la consideración de aportación de los socios o partícipes a los fondos propios de la entidad, lo que se traducirá en un aumento del valor de adquisición de la participación que corresponde a estos. Por su parte, la fracción de la diferencia no identificada con el porcentaje de participación en la entidad se calificará como renta para la sociedad, y de liberalidad para los socios o partícipes, por lo que no será gasto deducible para estos, con independencia de que sean contribuyentes del IRPF o del IS. Estas consecuencias no resultarán aplicables cuando se procede a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas, por lo que, en tal caso, no será necesaria la realización del ajuste secundario.

3.2. La aplicación de una ganancia de patrimonio no justificada en caso de que las aportaciones de los socios no se correspondan con su renta declarada

Si las aportaciones realizadas por los socios a la entidad son reales, la Administración tributaria también podrá llevar a cabo una investigación patrimonial de los partícipes que han efectuado tales aportaciones a efectos de examinar el origen de estas. En concreto, si se acredita que los fondos pertenecían a los socios, se analizará la situación patrimonial de estos para determinar si disponían de patrimonio y liquidez suficiente para hacer tales aportaciones a la sociedad. En el supuesto de que las mismas no fueran compatibles con la situación patrimonial de los socios y, en particular, si no corresponden con las rentas declaradas por estos en los periodos impositivos previos a la realización de estos desembolsos, se puede presumir la existencia de una renta de estos partícipes.

En este sentido, si los socios son personas físicas, el artículo 39.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), determina que tendrán la consideración de «ganancias patrimoniales no justificadas» los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o

adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente. En consecuencia, si se afirma que se ha hecho una aportación a la sociedad, cuando el importe de no se corresponde con la renta declarada, se presume que la aportación se ha realizado con dinero no declarado. De esta forma, tendrá la consideración de ganancia patrimonial no justificada el importe del derecho de crédito que tienen los socios sobre la sociedad cuando no se identifique con su renta declarada. Por tanto, la Inspección no tendrá que probar el origen de la renta de los socios para que esta sea objeto de gravamen en el IRPF. El precepto establece que las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción. Así, si se acredita que la aportación de los socios tuvo lugar en un periodo prescrito y así se refleja en la contabilidad, se ha de entender que la renta que permitió realizar dicho desembolso, y que no fue declarada en su momento, también está prescrita.

3.3. Las consecuencias de que la deuda con los socios se considere como un pasivo ficticio

3.3.1. Planteamiento: la razón por la que una sociedad contabiliza una deuda inexistente con los socios

Cuando el saldo de la cuenta corriente con socios es a favor de estos últimos, se puede tratar de una deuda real o de un pasivo ficticio. En este último caso se estará cuando el apunte contable en la cuenta 551 no responde a la realidad, de tal modo que a través de este mecanismo se ha simulado que los socios han prestado dinero a la sociedad, registrándose en la contabilidad una deuda inexistente con los mismos. También podría ocurrir que la deuda fuera originalmente real, pero que, posteriormente, se haya extinguido mediante su liquidación en efectivo y, pese a ello, se haya mantenido en el balance.

En definitiva, los pasivos ficticios constituyen deudas inexistentes *ab origine* o de forma sobrevenida. Aunque puede resultar extraño, la finalidad del reconocimiento de un pasivo ficticio es generar liquidez a la sociedad. Si bien se simula la entrada de tesorería procedente de los socios, en realidad la aportación se realiza normalmente mediante dinero B en efectivo generado por la propia sociedad, con origen en ventas no declaradas. Las necesidades de tesorería surgen en muchas ocasiones porque la sociedad no ha registrado en la contabilidad oficial suficientes ingresos para hacer frente al pago de determinados gastos e inversiones. En la medida en que no es posible afrontar los pagos con los flujos de ingresos declarados, se registra una aportación de tesorería por parte de los socios, contabilizándose una deuda inexistente con estos, normalmente mediante un abono en la cuenta 551, aunque también podría formalizarse un préstamo, que habitualmente constará que se ha materializado en dinero efectivo, mediante una entrada en

caja. Formalmente, la aportación permitirá hacer frente al pago de los gastos o inversiones con el dinero inyectado por los socios, aunque, como se ha indicado, el pago se realiza realmente con dinero B.

En un número importante de situaciones, la razón por la que la deuda figura durante años en el pasivo de la entidad sin que sea reclamada por los titulares del derecho de crédito y sin que tampoco se regularice por la entidad deudora es, precisamente, porque se trata de un pasivo ficticio. El hecho de que estos saldos se mantengan *sine die* es indicativo de que, en realidad, ninguna cantidad hay que reclamar o devolver, porque la deuda es inexistente. Incluso es posible que alguno de los socios que supuestamente realizó las aportaciones a la sociedad no tenga conocimiento del registro de dicha deuda en la contabilidad social.

3.3.2. Las posibles vías para imputar una renta a la sociedad que ha registrado un pasivo ficticio. En particular, la aplicación de la presunción contenida en el artículo 121 de la LIS

El primer paso que tendrá que realizar la Inspección para establecer las consecuencias fiscales es, obviamente, acreditar que la deuda registrada en la contabilidad es inexistente. A efectos de justificar el carácter real o ficticio de la deuda, la Inspección tratará de determinar si el origen de los fondos se encuentra en el patrimonio de los socios. A tal fin, mediante una serie de pruebas indiciarias, intentará demostrar que los fondos recibidos por la entidad no son de titularidad de los socios. En este sentido, investigará si realmente se ha producido alguna transferencia de dinero de los socios a la sociedad que sea consistente con la deuda contabilizada, lo que solo se podrá comprobar si ese traspaso se ha efectuado a través de una cuenta bancaria. No obstante, en este tipo de situaciones, lo normal es que la aportación se haga en efectivo y se registre por caja con contrapartida a la cuenta 551, lo que imposibilita el seguimiento del rastro del dinero. Como se ha puesto de manifiesto, esto ocurre porque, en muchos casos, los movimientos contables sustentan una entrega de efectivo que se realiza con fondos de la propia sociedad procedentes de ventas no declaradas. Otro indicio revelador de esta situación es que posteriormente no se haya devuelto ninguna cantidad al socio o que este no haya reclamado las aportaciones realizadas, manteniéndose esta cuenta sin regularizar en el largo plazo o, incluso, incrementando el saldo acreedor con el paso del tiempo. A su vez, tanto la entidad como los socios podrán justificar precisamente lo contrario, es decir, que el dinero prestado pertenecía realmente a los socios, que acudieron al auxilio financiero de la entidad. Sin embargo, el hecho de que ni la sociedad ni los socios puedan aportar una prueba de la previa titularidad de los fondos por parte de los socios es otra señal de que la deuda registrada es un pasivo ficticio que tiene su causa en que la entidad pretende no revelar la existencia de los ingresos de dinero B producidos en ventas no declaradas con los que ha financiado el pago de determinados gastos o activos. En todo caso, no se trata de una prueba definitiva, sino que debe ser corroborada con otros indicios.

Una vez determinado el carácter ficticio de la deuda, la Inspección tiene varias vías para la regularización de la situación tributaria planteada. Así, podría considerar que existe simulación, por lo que se aplicarían las consecuencias del artículo 16.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que establece que «en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes». De acuerdo con este precepto, el acto simulado –la deuda ficticia– no daría lugar a consecuencias y se gravaría la renta no declarada, que es precisamente lo que se pretende ocultar. Ello obligaría a la Inspección a probar la obtención de ingresos por ventas no declaradas, lo que no es una tarea fácil.

Ahora bien, se producirán consecuencias similares, simplificando las exigencias probatorias, con la aplicación de la norma contenida en el apartado 4 del artículo 121 de la LIS, que establece una presunción de obtención de rentas en caso de que aparezcan contabilizadas deudas ficticias. En concreto, dicho apartado establece que «se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes». En la medida en que la prueba del hecho que se presume es compleja, dado que es difícil conocer el origen de la renta, su existencia se deriva del descubrimiento de una deuda ficticia. Aunque la Administración tributaria no pudo regularizar la renta en el momento de su obtención, se deduce su existencia cuando la renta no declarada aflora o se exterioriza para financiar a la sociedad. Como toda presunción, la norma que es objeto de estudio tiene un hecho base, que es el descubrimiento de una deuda inexistente, que debe ser acreditada por la Administración tributaria[4], y un hecho consecuencia, que es la atribución al contribuyente de una renta no declarada. Entre ambos hechos existe un vínculo preciso y directo que está relacionado con la causa que en la generalidad de los casos justifica el registro contable de la deuda inexistente, que no es otro que incorporar a la contabilidad oficial la tesorería correspondiente a una renta no declarada, aunque también es posible que existan otros motivos diferentes que expliquen la contabilización del pasivo, de ahí que el precepto admita la prueba en contrario. Los efectos que derivan de la aplicación de la presunción son, por tanto, consistentes con el fondo económico de

[4] Aunque la Administración sostuvo durante años que el contribuyente debía acreditar la realidad de la deuda, los tribunales reconocieron que la inexistencia de esta debe ser probada por la Administración, pues el hecho de que el contribuyente no pueda dar una explicación satisfactoria sobre el origen o la causa jurídica de una deuda no convierte esta en inexistente, pues, de ser así, la presunción legal se asentaría en una conjetura, dando lugar a una especie de «presunción de segundo grado» que carece por completo de amparo legal (SAN de 15 de marzo de 2012, rec. núm. 154/2009, FJ 4). Por tanto, el mecanismo de la presunción no aligera a la Administración de la carga probatoria del hecho base, al ser el soporte de sus actos de liquidación (SAN de 30 de junio de 2010, rec. núm. 341/2007, FJ 4, puntos 9 a 11), sin perjuicio de que el contribuyente pueda rebatir la prueba presentada tratando de acreditar la realidad del pasivo. Ahora bien, al tratarse de la prueba de un hecho negativo, es suficiente con que la Administración tributaria presente indicios sólidos de la inexistencia de la deuda, en cuyo caso el contribuyente debe aportar los datos y las explicaciones que avalen la realidad del pasivo, lo que le permitiría bloquear la aplicación de dicha presunción.

las operaciones realizadas. Así, el precepto considera probada la existencia de una renta presunta como consecuencia de que se descubran pasivos ficticios, al haber una conexión lógica y razonable entre la contabilización de una deuda inexistente y la previa obtención de una renta, pues precisamente la deuda simulada pretende ocultar la obtención de dicha renta. En consecuencia, para gravar la renta no declarada no se tendrá que probar su origen o el periodo en el que se obtuvo, pues, a partir de esa norma, se puede presumir que el registro de la deuda inexistente encubre la existencia de ingresos no declarados. Es decir, en virtud de ese precepto, se gravará una renta por el valor de la deuda ficticia registrada a través de la cuenta 551[5]. La renta se imputará, según el apartado 5 de dicho precepto, al periodo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que se pruebe que corresponde a un periodo anterior[6]. En definitiva, para evitar la aplicación de la vertiente temporal de la presunción, se precisa que, de la contabilización del pasivo, se pueda deducir que la renta que se pretendió ocultar también se obtuvo en un periodo prescrito.

3.3.3. La prueba de la prescripción de la renta mediante la acreditación de que el pasivo ficticio se contabilizó en un periodo prescrito[7]

El artículo 121.5 de la LIS, según se ha señalado, permite que el contribuyente pueda evitar la aplicación de la presunción mediante la prueba de que la renta se obtuvo en un periodo anterior al último no prescrito. En este caso, al imputarse la renta presunta a un periodo prescrito, la Administración tributaria no podrá liquidar la deuda tributaria ni imponer sanciones.

Ahora bien, la cuestión más relevante a estos efectos es determinar qué prueba se entiende suficiente para acreditar la prescripción de la renta presunta que deriva del apartado 4 de dicho precepto. La DGT solo se refiere en sus consultas a la posibilidad de que los contribuyentes prueben que la renta se obtuvo en un periodo prescrito, pero no menciona los medios que podrían emplearse para ello[8]. No obstante, es muy difícil que los

---

[5] La Consulta de la DGT 22/2006, de 5 de julio, señala que: «en la medida en que no pueda probarse la existencia de las deudas registradas en la contabilidad, se presume la existencia de una renta no declarada por un importe igual al de dichas deudas».

[6] En concreto, el apartado 5 del artículo 121 de la LIS precisa que: «el importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros».

[7] Un estudio más amplio de esta materia se puede consultar en Malvárez Pascual (2024).

[8] Se trata de una doctrina consolidada de la DGT. Entre otras, se pueden citar las Consultas 1224/2001, de 21 de junio; 847/2003, de 19 de junio; 1179/2003, de 5 de septiembre; V0049/2009, de 15 de enero, o V3873/2015, de 3 de diciembre. Concretamente, en esta última consulta, la DGT señaló que:

> Si la entidad consultante prueba, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la LGT, y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria, que la renta procede de un ejercicio prescrito, ésta se imputará a dicho ejercicio.

contribuyentes puedan aportar una prueba directa de la obtención de la renta en un periodo prescrito, particularmente, si la Administración tributaria exige un gran rigor en la ejecución de esta. Téngase en cuenta que la presunción que está siendo objeto de estudio tiene carácter *iuris tantum*, por lo que no resulta admisible que, por la aplicación de unos criterios administrativos muy rigurosos en torno al objeto y a los medios de dicha prueba, esta resulte absolutamente imposible de llevar a cabo en la práctica, pues en tal caso la norma se transformaría en una presunción *iuris et de iure*.

En este sentido, la doctrina de los órganos económico-administrativos, avalada por la jurisprudencia, ha exigido una correlación absoluta al objeto de identificar cada venta ocultada con una deuda ficticia[9]. A nuestro juicio, no es necesaria ni razonable que exista una coincidencia entre tales cantidades, pues los ingresos no declarados superarán en muchos casos a las cantidades ingresadas en la tesorería de la sociedad por medio del registro de la deuda ficticia. Mediante esta estrategia no se trata de blanquear todo el dinero B generado en una o varias operaciones concretas, sino de dar respuesta a unas necesidades de financiación de ciertos gastos e inversiones. Por tanto, debería bastar con que se acredite que se han generado ingresos no declarados en cuantía suficiente para permitir la operativa descrita mediante el registro del pasivo ficticio.

Sin embargo, el aspecto crucial a estos efectos, en la medida en que simplificaría enormemente la prueba de la prescripción de la renta presunta que deriva del descubrimiento del pasivo ficticio, es si para ello es suficiente con la exhibición de los libros contables que muestren la primera inscripción de dicho pasivo. Sobre el particular, se ha de analizar si la anotación contable es determinante del periodo de generación de la renta o si, por el contrario, se precisa una prueba extracontable que ratifique que la renta oculta se obtuvo en un periodo prescrito. En definitiva, se trata de determinar si la contabilización por primera vez de una deuda ficticia con los socios a través de la cuenta 551 en un periodo prescrito, aunque también figure en el balance de otros periodos no prescritos, acredita por sí sola la prescripción de la renta. De aceptarse esta posibilidad, bastaría con aportar los apuntes y movimientos contables de la citada cuenta, aplicándose la salvedad que contempla el artículo 121.5 de la LIS, *in fine*, que permite al contribuyente probar que la renta presunta se obtuvo en un ejercicio distinto y anterior al último no prescrito y, por tanto, no podría ser objeto de gravamen.

No obstante, la Administración tributaria ha mantenido una postura muy estricta en la admisión de la contabilidad como prueba en este tipo de situaciones. Las consultas más antiguas de la DGT consideraban que, cuando los libros recogían una deuda inexistente, no podía ser admitida como medio de prueba, pues la falsedad de la contabilidad supone

[9] En este sentido, la RTEAC de 12 de marzo de 2004, así como la SAN de 4 de diciembre de 2007 (rec. núm. 324/2004) y la STS de 7 de febrero de 2012 (rec. núm. 427/2008), FJ 3, asumieron el criterio administrativo al resolver los correspondientes recursos.

una ruptura con la imagen fiel, lo que obligaría al contribuyente a acreditar el origen de las partidas controvertidas mediante otros medios alternativos de prueba[10]. Más recientemente, el criterio administrativo ha tenido que evolucionar como resultado de la jurisprudencia del TS, que en diferentes sentencias a partir de 2012 ha admitido la validez de la contabilidad en estos casos como medio de prueba. En este sentido, en las consultas más modernas, la DGT se remite a los preceptos que regulan la prueba, aun en el caso de que en la contabilidad exista algún registro que no sea veraz, lo que permite que el contribuyente pueda utilizar cualquier mecanismo admitido en derecho, que será objeto de valoración por la Administración tributaria en el curso del procedimiento del que se trate[11]. Sin embargo, ninguna consulta determina de forma precisa qué prueba es necesaria y, mucho menos, admite expresamente que el registro contable de la deuda en un periodo prescrito determina la prescripción de la renta. Además, a efectos de la aplicación de la presunción que se deriva del artículo 121.4 de la LIS, la Administración tributaria ha venido considerando que, siempre que el pasivo ficticio aparezca en el balance de un ejercicio no prescrito, la renta se imputará al periodo más antiguo de entre los no prescritos, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 121 de la LIS. Por tanto, se puede afirmar que, aunque este último apartado permite la prueba en contrario, el criterio administrativo lo ha impedido sistemáticamente, al suponer en la práctica la imprescriptibilidad de esta renta, porque, al mantenerse indefinidamente las deudas ficticias en los balances, aunque se hayan registrado inicialmente en un periodo prescrito, se reflejarán también en el balance de otros periodos no prescritos que pueden ser objeto de comprobación por parte de la Inspección.

Ahora bien, estos criterios administrativos han sido rechazados por la jurisprudencia, que ha resuelto esta cuestión de forma clara en diversas sentencias. La primera que analizó este asunto fue la STS de 5 de octubre de 2012 (rec. núm. 259/2010). El tribunal concluyó que, aunque la presunción no se refiera a la prescripción, sí debe desplegar sus efectos si el contribuyente acredita que los pasivos ficticios se han financiado con rentas no declaradas, pero obtenidas en un periodo prescrito, pues dicha norma no evita los efectos de la prescripción[12]. En todo caso, lo más relevante de esta sentencia es que el TS admite la validez de los libros de contabilidad para demostrar el origen de la renta y el periodo impositivo al que la misma resulta imputable, lo que permite que la renta presunta se pueda imputar a un periodo anterior prescrito, sin que sea necesaria una prueba extracontable. Si se considera que los libros no reflejan la imagen fiel, se podría cuestionar también si la deuda contabilizada

---

[10] Así se pronuncia la DGT en la Consulta 1241/1999, de 19 de julio, en la que señala que:

> En el caso planteado, los libros no reflejan la imagen fiel del patrimonio de la entidad como consecuencia de recoger deudas inexistentes. Su falta de veracidad condiciona su valor a estos efectos, por lo que el contribuyente tendrá que acudir a otros medios alternativos con el objeto de acreditar el origen de las partidas referidas.

[11] *Vid.* las Consultas de la DGT V0049/2009 y V0055/2009, ambas de 15 de enero, así como la Consulta V3873/2015, de 3 de diciembre.

[12] *Vid.* FJ 4.

es real o ficticia, pero, una vez que se considera probado que se trata de una deuda inexistente, los libros de contabilidad también servirán como medio de prueba válido para establecer el periodo impositivo en el que se generó la renta[13]. Esta sentencia dio lugar a la modificación del criterio que había mantenido el TEAC sobre este particular[14].

Este mismo criterio se sostuvo nuevamente en la posterior STS 137/2017, de 31 de enero (rec. núm. 2346/2015), en la que se resolvió también la cuestión de la imputación temporal de las rentas presuntas por pasivos ficticios, aunque en este caso se trataba de la aplicación de la normativa foral de Bizkaia. El tribunal reconoció la prescripción de la renta presunta al haberse contabilizado el pasivo ficticio en un periodo prescrito, lo que impedía imputar la renta a ejercicios posteriores[15].

Pese a la jurisprudencia previa, fijada al menos en las dos sentencias citadas, el TS se ha tenido que pronunciar de nuevo sobre el valor de la contabilidad como medio de prueba de la imputación de la renta presunta a un periodo prescrito, reiterando y completando las tesis defendidas previamente y corrigiendo no solo a la Administración tributaria, sino también al TEAC y a la AN. La STS 1096/2023, de 25 de julio (rec. núm. 6934/2020), ha reflexionado sobre el carácter de la norma que actualmente se recoge en el artículo 121.4 de la LIS concluyendo que la suficiencia de la prueba del registro contable deriva de la propia existencia de la presunción. El FJ 3.7 considera que, si la ley establece la presunción de una

---

[13] La sentencia, que estimó un recurso de casación para unificación de la doctrina, señaló en el FJ 5 lo siguiente:

> En contra del criterio de la Inspección y que viene a confirmar la Sala, aunque con un argumento que no se correspondía con lo debatido, hay que reconocer que la Ley no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta bien en un periodo anterior prescrito, bien a otro más moderno, aun cuando no estuviere prescrito, por lo que resulta válido cualquier medio de prueba admitido en derecho, incluidos los libros de contabilidad, a la hora de fijar el momento en que se generó la renta así como el periodo impositivo al que resulte imputable.
>
> Por tanto, la justificación dada para excluir la documentación contable, relativa a que los libros de los empresarios no reflejan la imagen fiel de la entidad, puede tener sentido a la hora de determinar si una deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental.

[14] En efecto, la RTEAC de 21 de marzo de 2013 (RG 7722/2012) rechazó la tesis que había mantenido la Administración en el caso planteado, que no admitió que la contabilidad fuese un medio de prueba para acreditar el periodo impositivo al que resultaba imputable la renta presunta derivada de deudas inexistentes, sobre la base de que, al registrar deudas ficticias, la contabilidad no reflejaría la imagen fiel del patrimonio de la entidad. En el FJ 3, citando la STS de 5 de octubre de 2012, se considera que no se pueden limitar los medios de prueba que el contribuyente puede emplear para acreditar que la renta presunta corresponde a un periodo distinto del más antiguo de entre los no prescritos, admitiéndose a tal efecto los libros de contabilidad.

[15] *Vid.* FJ 4.

renta no declarada a partir de la contabilización de deudas inexistentes en un periodo no prescrito, se debe admitir también que la prueba en contrario consista en acreditar su registro por primera vez en los libros contables de un ejercicio prescrito, de tal forma que la propia constancia contable de la deuda en un periodo prescrito permite aplicar la excepción que actualmente se prevé en artículo 121.5 de la LIS[16]. Además, el TS recuerda expresamente que la suficiencia de la prueba contable a los efectos analizados ya había sido reconocida en sentencias previas de dicho tribunal, cuya lectura por las instancias previas del procedimiento revisor había sido incorrecta. El TS determina en el FJ 3.8 que la presunción legal no puede operar a geometría variable, por lo que debe proyectarse por igual respecto a la Administración tributaria y al contribuyente. Frente al argumento de la sentencia de instancia de que el reflejo contable, año tras año, puede facilitar el refugio de deudas inexistentes en periodos prescritos, se argumenta que ello también comporta una mayor exhibición a efectos de posibilitar la regularización administrativa. Como resultado de todo lo anterior, el TS concluye que la incorporación de un pasivo ficticio no afecta al valor probatorio de la contabilidad en su conjunto, al menos, cuando la falta de veracidad se refiere a registros concretos. Por ello, la contabilidad hace prueba suficiente para acreditar la prescripción de la renta imputada, por lo que, si se acredita que el pasivo ficticio estaba contabilizado en un ejercicio prescrito, no procede la regularización de la mencionada renta. En definitiva, si la contabilidad es un medio de prueba válido de la existencia de una deuda ficticia, también lo es para la determinación del periodo en el que se generó la renta que se trató de ocultar a través de la contabilización de dicho pasivo[17].

Así, de acuerdo con esta jurisprudencia, cuando exista un pasivo ficticio en la contabilidad, que normalmente se mantendrá en el balance de la entidad durante varios ejercicios, habrá que determinar el periodo en el que se registró por primera vez, dado que, si la anotación contable se produjo en un periodo prescrito, no se podrá gravar la renta que deriva de la aplicación de la presunción que establece el artículo 121.4 de la LIS por haberse extinguido el derecho de la Administración tributaria a liquidar dicho periodo. Este criterio permite probar de forma sencilla la prescripción de la renta, pues basta para ello con

[16] El FJ 3.7 señala lo siguiente:

> Esta Sala considera que, si la propia ley establece la presunción de una renta no declarada a partir del mero registro de deudas inexistentes en los libros de contabilidad nada impide que, a los efectos del referido apartado 5 del art 134 del TRLIS, la prueba en contrario consista en acreditar su registro en la contabilidad de ejercicios prescritos, coyuntura que ha demostrado la entidad recurrente, como reconoce la propia sentencia de instancia.

[17] El FJ 4 establece el contenido interpretativo de la sentencia en el sentido siguiente:

> Cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos.

acreditar que el registro inicial de la deuda inexistente tuvo lugar en un periodo prescrito. Esta eficacia probatoria de la contabilidad, cuando la falsedad se refiere a registros concretos[18], es coherente con el hecho de que la Administración tributaria la haya admitido como prueba para presumir la existencia de la renta. Si la contabilidad no es un medio de prueba aceptable, no tendrá validez a ningún efecto, por lo que tampoco se podrá emplear como método para sustentar la presunción, al no quedar acreditado el hecho base. En conclusión, no es admisible que la Administración tributaria utilice el registro contable de la deuda para determinar la existencia de una renta presunta en virtud del artículo 121.4 de la LIS y que, sin embargo, rechace esa misma anotación contable a efectos de acreditar que dicha renta se obtuvo en un periodo prescrito.

Por otra parte, se ha de tener presente que la Inspección no ha probado la realidad de la obtención de la renta, sino que ha derivado esta de forma presuntiva por la existencia del registro contable del pasivo ficticio, que es el hecho base de la presunción. Por tanto, el contribuyente no tiene que probar que la renta atribuida se obtuvo en un periodo diferente del que se deduce de la propia contabilización del pasivo. Se ha de presumir, racionalmente, que la renta que se ocultó se obtuvo con anterioridad al registro del pasivo ficticio, en la medida en que su contabilización se efectúa para camuflar la obtención de dicha renta. En efecto, la presunción ha de entenderse en sus propios términos, pues, si el pasivo inexistente encubre unos ingresos por ventas no declaradas, tales rentas se habrán obtenido con anterioridad al registro de dicho pasivo, que es lo que ocurre en la mayoría de las situaciones, pues, en caso contrario, no habría sido posible inyectar fondos a la sociedad mediante esta operación.

La contrapartida a la contabilización de la deuda inexistente en la cuenta 551 será una entrada de efectivo o el gasto o el activo financiado, por lo que los ingresos no declarados habrán sido generados con anterioridad a dicho registro. Es más, lo habitual será que las rentas se hayan obtenido en un periodo muy anterior al del reconocimiento de la deuda inexistente, pues el pasivo ficticio se contabiliza cuando surgen las necesidades de tesorería para afrontar ciertos gastos o inversiones, no cuando la renta se obtiene. En suma, dado que la presunción permite derivar la renta de la deuda ficticia registrada, se ha de concluir que ambos elementos están totalmente conectados. Este vínculo directo permite no solo dar por acreditada la existencia de la renta, sino también el periodo en el que esta se obtuvo, es decir, opera de forma bidireccional, de tal forma que debe posibilitar la prueba de aquello que perjudica al contribuyente y de lo que le pueda beneficiar. En este sentido, el TS concluye que, si la contabilidad se utiliza como prueba en perjuicio del contribuyente,

[18] Para que la presunción resulte de aplicación, la deuda ficticia debe ser una irregularidad contable aislada en un marco contable que resulte, en general, respetuoso con los principios que regulan dicho ámbito, porque, si los datos contables están falseados de manera general, tampoco serviría como punto de partida para determinar la base imponible del IS, que deberá cuantificarse por la inspección por el método de estimación indirecta.

también se ha de admitir a los efectos que le puedan favorecer, pues en relación con la prueba tienen que aplicarse unas mismas reglas. Es decir, no tiene sentido que se dé validez a la contabilidad para probar la existencia de la renta y que se inhabilite como medio probatorio, por su falta de veracidad, para aquellos aspectos que beneficien al contribuyente, pues, una vez admitida la contabilidad como medio de prueba, debe desplegar su eficacia a todos los efectos.

Por tanto, habiendo acreditado que la deuda se registró por primera vez en un periodo prescrito, la renta que se ocultó se entenderá generada también en un periodo prescrito. Téngase en cuenta que la norma ya exime a la Inspección de tener que probar el origen de la renta, pues esta se deriva del descubrimiento de una deuda ficticia, lo que facilita enormemente la regularización del contribuyente. Sin embargo, la norma no permite presumir que la deuda inexistente se corresponde con una renta futura o que el pasivo era real, pero devino en ficticio de manera sobrevenida. Estas circunstancias deberán ser acreditadas por la Administración tributaria.

De acuerdo con la jurisprudencia analizada, se ha de concluir que la presunción permite que la Inspección pueda probar la obtención de una renta por el descubrimiento de una deuda ficticia en aquellos casos en que no es posible conocer el origen y la existencia de dicha renta. Asimismo, la presunción posibilita que el contribuyente acredite que la renta se obtuvo en un periodo prescrito mediante la prueba de que el registro original de la deuda ficticia se hizo en un periodo también prescrito. Estos son los efectos que derivan directamente de la presunción y, a partir de aquí, han de ser los contribuyentes o la Administración tributaria quienes deban acreditar otros elementos relevantes para el gravamen o no de la renta. Así, el contribuyente podría acreditar que, aunque la deuda ficticia se haya registrado en la contabilidad de un periodo no prescrito, la renta se obtuvo en un periodo prescrito, al haberse generado en un ejercicio anterior al del registro del pasivo ficticio, aunque la tarea de probar la fecha de obtención de la renta no es fácil. La Administración tributaria, por su parte, también podría demostrar que, aunque la deuda se registró en un periodo prescrito, la renta que se trató de ocultar se obtuvo con posterioridad, de tal forma que el pasivo devino en ficticio de forma sobrevenida.

La jurisprudencia, que ha clarificado definitivamente la controversia analizada, va a obligar a la Inspección a cambiar los criterios que aplica desde hace años en relación con esta materia. Esta interpretación de la presunción contenida en el artículo 121 de la LIS no supone una merma de las posibilidades que tiene la Administración tributaria para luchar contra esta modalidad de fraude, pues puede descubrir el pasivo ficticio e imputar la renta presunta que se deriva de aquel durante todo el plazo de prescripción del derecho a liquidar el periodo impositivo en el que se registró por vez primera la deuda inexistente. El hecho de que durante todo ese plazo el pasivo se haya mantenido en la contabilidad facilita la regularización. No obstante, si culmina el señalado plazo de prescripción, en caso de que se descubra un pasivo ficticio, ya no podrá imputarse a la sociedad la renta ocultada, pues la situación quedará consolidada en aplicación de las normas de la LGT sobre prescripción,

al igual que ocurre con cualquier otra renta encubierta. Si la Administración tributaria acreditara con una prueba directa la existencia de la renta, tampoco podrá exigir la deuda tributaria correspondiente, por haber prescrito, así que ese mismo efecto debe producirse con mayor énfasis si la renta deriva de la aplicación de una presunción legal. El hecho de que la deuda ficticia se mantenga en el balance durante periodos no prescritos no puede cambiar la circunstancia de que la renta que se pretendía camuflar con la contabilización del pasivo irreal se generó en un periodo prescrito.

Ahora bien, la jurisprudencia del TS hace siempre referencia a los libros de contabilidad debidamente legalizados en el Registro Mercantil. Si los libros están legalizados, no hay duda de su eficacia probatoria directa frente a terceros y, particularmente, cuando sean requeridos por alguna parte interesada en algún litigio judicial o frente a los organismos públicos, incluidas las Administraciones tributarias. Así es en la medida en que no se pueden alterar los registros contables con posterioridad a su legalización[19]. Por el contrario, cuando los libros contables no están legalizados, podrían ser corregidos con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio. En cualquier caso, lo cierto es que muchas empresas no legalizan los libros contables o cumplen con dicho deber extemporáneamente, por lo que hay que plantearse si se puede seguir manteniendo el efecto probatorio de la contabilidad si los libros no han sido legalizados en el plazo que exige la normativa mercantil, que se realizará antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio[20].

Por tanto, hay que valorar si es posible que el incumplimiento de una obligación mercantil carente de sanción en dicho ámbito puede ser determinante para que no se admita la contabilidad como prueba a efectos fiscales. Aunque la Administración tributaria exige de forma habitual en los procedimientos de comprobación que los libros contables estén legalizados, al menos, cuando de dicha prueba se puede derivar una ventaja para el contribuyente, lo cierto es que la Inspección utiliza habitualmente los libros sin legalizar en los procedimientos encaminados a regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios[21]. Esta situación provoca una desigualdad de armas entre la Administración tributaria y los contribuyentes, lo que se critica por el TS en relación con el uso de la contabilidad cuando de la misma se puede derivar una ventaja para los obligados tributarios. En consecuencia, se puede concluir que, si los libros contables han sido legalizados, hacen prueba de su contenido, pero, en caso de que no lo estén, la Inspección no puede rechazar con automatismo esta prueba, dado que la legalización no es un requisito *sine qua non* para que la contabilidad tenga valor probatorio frente a la Administración tributaria. Así, no se puede negar su eficacia probatoria cuando los registros se han llevado de acuerdo con los principios

[19] Los libros legalizados incorporan una huella digital o *hash* del registro, generado mediante un algoritmo, que permite acreditar que esos documentos son los que se han enviado al Registro Mercantil.

[20] *Vid.* el artículo 27.2 del Código de Comercio (CCom.).

[21] Téngase en cuenta que los libros se envían a legalizar normalmente en formato PDF, pero es habitual que la Inspección solicite los libros con formato de hoja de cálculo para facilitar la toma y volcado de los datos.

de contabilidad generalmente aceptados. Solo si la contabilidad no se adecua a tales parámetros, tendría deficiencias sustanciales y dejaría de ser un medio de prueba válido.

La no aceptación de la contabilidad como medio de prueba cuando no exista ninguna anomalía sustancial en los libros contables es una restricción indebida del derecho fundamental a la prueba, que es una manifestación de la tutela judicial efectiva. Así lo exige la doctrina constitucional y la jurisprudencia, en la medida en que la prueba de la contabilidad es pertinente, útil y adecuada al caso. Ahora bien, aunque la legalización de los libros contables no impide que estos tengan valor probatorio, sí es una circunstancia modificativa del *onus probandi*. En este sentido, si los libros están legalizados, será la Administración tributaria la que tendrá que probar que los registros no se corresponden con la realidad, mientras que, si no se ha cumplido con este deber, será el contribuyente quien deba acreditar que los libros se adaptan a los principios contables y que la deuda se registró efectivamente en el periodo que se indica en aquellos, para lo cual será válida una prueba pericial.

Han de considerarse, asimismo, los rasgos propios que presenta el caso concreto que se está analizando. Por un lado, la manipulación de los libros contables, aunque no estén legalizados, no es sencilla. Téngase presente que la inscripción inicial de la deuda ficticia, así como los saldos de las partidas afectadas en los distintos periodos, deben encajar perfectamente, pues dicha deuda debe existir durante el intervalo que media entre su inscripción inicial y el periodo comprobado por la Inspección o, incluso, en los ejercicios subsiguientes hasta su cancelación, por lo que los datos analizados deben ser consistentes entre sí. Además, aunque los libros no estén legalizados, es muy posible que las cuentas anuales sí estén depositadas y que esos estados contables se hayan incorporado en el modelo de declaración del IS, por lo que existirá una prueba indubitada de los saldos globales de las partidas afectadas.

Por otro lado, para analizar si los libros contables no legalizados hacen prueba de la fecha de registro del pasivo ficticio a efectos de aplicar la salvedad que contempla el artículo 121.5 de la LIS, hay que contemplar los parámetros que dicho tribunal ha establecido para interpretar la presunción que contiene ese precepto. De acuerdo con ellos, se ha de concluir que no es admisible la utilización de los libros no legalizados de un periodo no prescrito para determinar la existencia de un pasivo ficticio e imputar una renta al contribuyente, pero que no se dé relevancia a los libros no legalizados de un periodo prescrito en el que se recoja la primera inscripción contable de dicho pasivo a fin de imputar temporalmente la renta presunta a dicho periodo. Es cierto que en estos casos se toman en consideración dos contabilidades distintas, a saber: la del periodo comprobado por la Inspección, que no estaría prescrito, y la del ejercicio prescrito en el que se registró inicialmente el pasivo ficticio. Es posible que los libros contables de ambos periodos estén en una situación diferente en cuanto a su legalización, lo que podría tener relevancia a efectos probatorios frente a terceros, incluida la Administración tributaria. Pero, en el supuesto de que los libros de todos estos periodos no estén legalizados, la mera admisión de la contabilidad como prueba de la existencia del pasivo ficticio determina que quede acreditada la fecha de su registro y,

en su caso, la prescripción de la renta presunta que se trató de ocultar con la inscripción de dicha deuda inexistente. En definitiva, la solución es semejante a la que se confiere en la situación analizada en la STS 1096/2023, de 25 de julio, pues la prueba debe operar en los dos sentidos, con los mismos criterios.

3.3.4. La doble regularización en caso de que se produzca la devolución a los socios de una deuda inexistente

A pesar de que la Inspección acredite el carácter ficticio del pasivo, es posible que en la documentación contable conste la devolución a los socios de las cantidades supuestamente aportadas por estos, bien en efectivo, o bien mediante la entrega de cualquier bien o derecho, dando lugar a la liquidación de una deuda inexistente mediante la entrega de efectivo. Precisamente, se puede utilizar la cuenta 551 para generar una deuda ficticia con los socios que se salde a través de la devolución a estos de las cantidades supuestamente prestadas con la finalidad última de evitar que los socios tributen por la distribución de dividendos.

La consecuencia tributaria de esta situación es la asunción de que se ha producido un reparto de utilidades a los socios en el periodo en el que tiene lugar el reintegro de los fondos. Si la Inspección prueba que se trata de pasivos ficticios, la entrega a los socios de medios líquidos u otro bien o derecho en devolución de las cantidades falsamente aportadas por estos tributaría como un dividendo o una utilidad derivada de la condición de socio o accionista.

En este supuesto se produciría una doble regularización. Por un lado, la sociedad, en virtud de lo dispuesto en el artículo 121.4 de la LIS, debería computar una renta si se demuestra que se contabilizó una deuda inexistente. Por otro lado, los socios serán gravados por la obtención de un rendimiento de capital mobiliario, en caso de que sean personas físicas, o de un ingreso financiero, de ser sociedades.

3.3.5. Las consecuencias contables y fiscales de la cancelación de un pasivo ficticio registrado en la cuenta 551

Un aspecto de enorme trascendencia es la determinación de las consecuencias contables y fiscales que derivan de la cancelación de una deuda inexistente, que no tienen por qué coincidir, pues dependerán de la realidad económica que subyace tras el registro del pasivo que va a causar baja.

En el caso que se está analizando, consistiría en la baja del saldo acreedor de la cuenta 551 por deudas simuladas de la entidad con sus socios. Parece evidente que, en cuanto se tenga conocimiento del carácter ficticio del pasivo, la sociedad deberá proceder a su

eliminación para evitar que la contabilidad ofrezca una imagen distorsionada de su situación patrimonial y financiera, particularmente, si esta situación se ha puesto de manifiesto en un procedimiento de comprobación tributaria.

Sin embargo, la normativa contable no regula de forma expresa el régimen de la cancelación de los pasivos ficticios, por lo que se han de aplicar los principios reconocidos en el marco conceptual del PGC y, en particular, se ha de tener muy presente el principio de preferencia del fondo sobre la forma, por lo que el fondo económico y jurídico de esta situación determinará su tratamiento contable. Por tanto, será necesaria la determinación de la causa de la inscripción contable de una deuda inexistente, bien desde su origen, o bien de forma sobrevenida para establecer las consecuencias que derivan de su cancelación. A estos efectos, si la causa del registro es la financiación de la sociedad mediante la incorporación a la tesorería de ingresos no declarados, la eliminación del pasivo se debe realizar mediante un abono en una cuenta de reservas, pues en dicha partida contable, integrada en los fondos propios, se recogen los beneficios de años anteriores que no han sido repartidos a los accionistas.

En cualquier caso, la regularización contable de la cuenta 551 con saldo acreedor no suele ser una tarea fácil, pues, en muchos casos, solo se dispone de registros antiguos sobre los que no existen datos y, en particular, no siempre se cuenta con la información relativa a qué socios realizaron las aportaciones y/o el importe que aportó cada uno de ellos, lo que, sin duda, obstaculiza la cancelación de los saldos.

A las circunstancias apuntadas hay que añadir que no está claro el tratamiento en el IS de la eliminación de una deuda ficticia registrada en la cuenta 551. La doctrina administrativa defiende que la cancelación de una deuda ficticia dará lugar a un ingreso que se integrará en la base imponible del IS, sin que se propongan otras alternativas. En este sentido, la Consulta de la DGT V3873/2015, de 3 de diciembre, considera que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 36.2 a) del CCom.[22], «la cancelación de una deuda inexistente determinaría un incremento del patrimonio neto de la entidad consultante, que tendría la consideración de ingreso a efectos fiscales». Desde nuestro punto de vista, la conclusión de la DGT es correcta cuando se trata de una deuda real que el acreedor no ha reclamado o ha condonado[23], pero no siempre va a ser la solución acertada cuando

[22] Dicho precepto define los ingresos como:

> incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

[23] En estas circunstancias sí se computará un ingreso en el periodo en el que se produzca la cancelación del pasivo, tanto en el resultado contable como en la base imponible del IS, por el importe de la deuda no reclamada o condonada, al tratarse de una reducción del pasivo exigible de la entidad sin que se haya producido una disminución del activo, lo que dará lugar a un incremento del patrimonio neto de la entidad.

se trate de la baja de una deuda ficticia. De hecho, deberán considerarse dos escenarios totalmente diferentes. Por un lado, se han de examinar las consecuencias que se producirán cuando la sociedad decida cancelar el pasivo y regularizar de forma voluntaria su situación tributaria.

Por otro lado, se ha de analizar qué ocurre cuando la cancelación se produzca con posterioridad a un procedimiento de comprobación por parte de la Inspección en el que se haya puesto de manifiesto el carácter ficticio de la deuda con los socios, habiéndose regularizado la situación tributaria de los contribuyentes afectados.

Como se ha indicado, la DGT establece que la eliminación de la deuda inexistente dará lugar a un ingreso que formará parte de la base imponible del IS, sin que haya considerado la aplicación de un régimen diferente cuando la renta se genera en un periodo prescrito. Sin embargo, este tratamiento no puede ser aceptado en todos los supuestos. El artículo 11.3.1.º de la LIS dispone que, cuando los ingresos se contabilicen en un periodo posterior al correspondiente a su devengo, deberán imputarse en todo caso a este último, pues, bajo ninguna circunstancia, es posible atrasar su cómputo. De este modo, el ingreso que se trató de ocultar con el registro de la deuda inexistente se deberá incorporar al periodo en el que se produjo la corriente real de bienes y servicios que dicho ingreso representa. En consecuencia, si el ingreso se imputa a un periodo no prescrito, la sociedad contribuyente deberá presentar una autoliquidación rectificativa de dicho periodo impositivo a efectos de incorporar este ingreso, pues contablemente no se ha reconocido en los resultados, sino que ha provocado un incremento de las reservas.

Ahora bien, si el ingreso proviene de un periodo prescrito, no será objeto de gravamen, pues la deuda tributaria que derivaría del mismo se habrá extinguido como consecuencia de la prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria. En consecuencia, ni será posible la presentación de una autoliquidación rectificativa de dicho periodo ni habrá que realizar ajuste positivo alguno en el periodo en el que se elimine el pasivo ficticio. No tiene ningún sentido que se acabe tributando por una renta que se obtuvo en un periodo prescrito como consecuencia de la eliminación de la deuda ficticia a través de la cual se encubrió aquella.

Por tanto, cuando se trate de deudas ficticias registradas en periodos prescritos, la renta que se pone de manifiesto en la cancelación del pasivo no se integrará en la base imponible del IS, lo cual es coherente con el hecho de que la renta que se intentó encubrir con el registro contable de dicho pasivo inexistente también se obtuvo en un periodo que ha alcanzado la prescripción. En cualquier caso, se reproduce de nuevo el problema ya analizado de determinar si la contabilización del pasivo ficticio hace prueba suficiente del periodo en el que se obtuvo la renta, a lo cual ya hemos respondido afirmativamente en un epígrafe anterior. De esta forma, se ha de concluir que, si el registro contable del pasivo ficticio se hizo en un periodo prescrito, no podrá gravarse la renta que se ha tratado de ocultar a

través de su contabilización, en la medida en que se encuentra prescrito el periodo en el que la misma se obtuvo[24].

No obstante, la DGT no ha reconocido en ninguna consulta este régimen fiscal para la eliminación de los pasivos ficticios y, en particular, los efectos de la prescripción, por lo que surge la duda de si se admitirá este tratamiento por la Inspección en caso de comprobación. Especialmente, no es seguro que la Administración tributaria acepte la imposibilidad de gravar la renta por el solo hecho de que el registro contable de la deuda ficticia se realizó en un periodo prescrito. Con tales incertidumbres es difícil tomar una decisión sobre la eliminación de estos pasivos, por cuanto los contribuyentes no pueden prever con certeza las consecuencias fiscales que se derivarán de la regularización de la cuenta 551. Ante esta situación, se ha de concluir que la inseguridad jurídica existente es una de las razones por las que las deudas ficticias se mantienen durante años en el balance sin ser canceladas, lo cual carece de todo sentido.

Si esta cuestión es relevante para las empresas en funcionamiento, que necesitan seguridad jurídica para saber con antelación las consecuencias que se derivarán de la regularización de la cuenta 551, aún lo es más para las empresas que han cesado su actividad, pues en muchos casos mantienen la situación de inactividad durante años, entre otros motivos porque, mientras que no se cancele la totalidad de las deudas que figuran en el balance, no pueden proceder a su liquidación. A nuestro juicio, es imprescindible clarificar el régimen tributario de la cancelación de estos pasivos, disponiéndose que no se deberá computar ingreso alguno cuando el registro contable se haya producido en un periodo prescrito, lo que, sin duda, favorecería la disolución con liquidación de muchas sociedades inactivas que se encuentran en tales circunstancias.

Diferentes son las consideraciones que se deben realizar cuando la Inspección haya seguido un procedimiento de comprobación concluyendo con una liquidación en la que, en aplicación del artículo 121 de la LIS, se haya incluido la renta presunta derivada del descubrimiento del pasivo ficticio. De presentarse esta situación, de acuerdo con el apartado 5 de dicho precepto, el ingreso ya se habrá incorporado en la base imponible del IS, imputándose al periodo más antiguo de entre los no prescritos, salvo que el contribuyente haya acreditado que la renta se obtuvo en un periodo prescrito, en cuyo caso dicha renta no se gravará. En este supuesto, la cancelación del pasivo no tendrá ninguna consecuencia, pues el ingreso, o bien ya habrá sido incluido en un periodo anterior, por lo que no se tendrá que

[24] Por tanto, cuando una deuda se haya registrado en un periodo prescrito, resultará más ventajoso para los contribuyentes alegar la inexistencia de dicha deuda que defender que la deuda es real, pero no ha sido reclamada por el acreedor. Mientras que en el primer caso la renta que se deriva del pasivo no podrá ser gravada, en el segundo caso se deberá computar un ingreso en el periodo en el que se produzca la prescripción de la acción del acreedor para exigir el crédito.

computar nuevamente, o bien se habrá producido en un periodo prescrito y así habrá sido reconocido por la Inspección en el marco de dicho procedimiento, con lo que se podrá cancelar el pasivo sin que ello dé lugar a consecuencias fiscales.

4. La regularización de la cuenta 551 por la sociedad si la empresa continúa en funcionamiento

A fin de evitar los riesgos que en los ámbitos contable y fiscal derivan del mantenimiento en el largo plazo del saldo acreedor de la cuenta 551 por aportaciones de efectivo realizadas por los socios, la sociedad, antes de la apertura de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria, debería considerar la regularización de dicha partida. Esta partida, atendiendo a la NRV 9.ª del PGC, forma parte de la cartera de pasivos financieros a coste amortizado, por lo que debería lucir en libros por su coste amortizado[25], lo que implica que, desde el momento en el que los socios efectuaron las aportaciones en efectivo, se ha tenido que reconocer un gasto por intereses en la cuenta de pérdidas y ganancias según el método del tipo de interés efectivo[26]. Sin embargo, en numerosas ocasiones, los socios otorgan la financiación de forma gratuita a la sociedad. De presentarse esta última circunstancia, el valor en libros de la cuenta 551 coincidirá con las cuantías aportadas por los socios[27].

En este epígrafe se analizarán las cinco posibles alternativas que podrían adoptarse en la regularización de la cuenta 551, asumiendo que la empresa continuará desarrollando su objeto social y bajo la doble perspectiva de los socios y la sociedad. Todas las soluciones

---

[25] Según el marco conceptual del PGC, el coste amortizado de un pasivo viene dado por:

> el importe al que inicialmente fue valorado […], menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más […] la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento.

[26] Atendiendo al marco conceptual del PGC, el tipo de interés efectivo es:

> el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

[27] Siguiendo la consulta 6 del BOICAC 79, de septiembre de 2009, en el supuesto de que no se hubieran pactado intereses, la valoración inicial del pasivo habría sido por una cuantía inferior al importe aportado por los socios. La diferencia entre ambos importes, de acuerdo con el fondo económico de la operación, habrá tenido la consideración de pago anticipado por la financiación gratuita, que ha debido imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias durante los ejercicios que han transcurrido desde que los socios realizaron la entrega de efectivo.

propuestas coinciden en la baja del pasivo corriente que luce en balance[28], pero la contrapartida dependerá de la opción seleccionada. En este sentido, como se analizará seguidamente, según cuál sea la medida adoptada para la regularización del saldo acreedor de la cuenta 551, la baja del pasivo corriente irá acompañada de una diminución de los activos de la empresa, un aumento de sus fondos propios o, incluso, una modificación de sus pasivos financieros.

4.1. La devolución en efectivo de las cantidades aportadas por los socios

Probablemente, la alternativa más adecuada para la regularización del saldo acreedor de la cuenta 551 sea la devolución en efectivo a los socios de las cantidades aportadas. De adoptarse este acuerdo, al extinguirse la obligación como consecuencia de haber sido satisfecha, en aplicación del apartado 3.4 de la NRV 9.ª del PGC, el pasivo corriente causará baja por su valor en libros con abono a una cuenta del subgrupo 57, «Tesorería», del PGC. En aplicación de esta misma NRV, en el supuesto de que se presentara una diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero (o de la parte de este) que causa baja y la contraprestación a satisfacer –incluidos los costes o comisiones en que la empresa incurra–, esta se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que tenga lugar la baja.

No obstante, es posible que, en la fecha en la que los socios efectuaron las entregas de efectivo, no se pactaran intereses de forma expresa, pero que en el momento de la liquidación de la obligación se acuerde retribuir la financiación aportada. De presentarse esta circunstancia, la diferencia entre el valor en libros del pasivo con los socios y el importe a satisfacer dará lugar a un doble cargo en los registros contables. Concretamente, los intereses devengados en el ejercicio en el que tiene lugar la cancelación de la deuda se reconocerán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias; sin embargo, aquellos que corresponden a ejercicios anteriores provocarán un cargo en una cuenta de reservas, generalmente, la partida 113, «Reservas voluntarias».

Por su parte, los socios, de llevar contabilidad, tendrán registradas en el activo del balance las aportaciones de efectivo realizadas a la sociedad. Si la sociedad acuerda la devolución de las cantidades realizadas por los socios, estos deberán registrar la baja del activo financiero representativo de las aportaciones con cargo a una cuenta del subgrupo 57, «Tesorería», del PGC. De existir alguna diferencia entre el valor en libros del activo que causa baja y la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, en aplicación del apartado 2.7 de la NRV 9.ª del PGC, se identificará con la ganancia o la pérdida derivada de la baja, formando parte del resultado del ejercicio en que la misma se produce.

[28] De acuerdo con el apartado 3.4 de la NRV 9.ª del PGC: «La empresa dará de baja un pasivo financiero, o parte del mismo, cuando la obligación se haya extinguido; es decir, cuando haya sido satisfecha, cancelada o haya expirado».

Fiscalmente, con carácter general, la devolución de las cuantías aportadas por los socios no da lugar a ninguna consecuencia diferente de las que se han registrado en la contabilidad.

En cualquier caso, si bien la cancelación del pasivo mediante la devolución de las cuantías aportadas por los socios se muestra como la solución idónea para regularizar el saldo acreedor de la cuenta 551, la realidad muestra que, normalmente, la sociedad no dispone de recursos líquidos suficientes para satisfacer la obligación, por lo que se han de buscar otras soluciones alternativas, que son las que serán objeto de estudio seguidamente.

4.2. La formalización de un contrato de préstamo

Cuando la sociedad no cuenta con recursos líquidos suficientes para devolver las aportaciones realizadas por los socios, pero, pese a que la cuenta 551 figura en el pasivo corriente desde hace varios ejercicios, tiene la intención de reintegrar las cuantías percibidas, la formalización de un préstamo entre los socios que han realizado las aportaciones y la sociedad se presenta como la solución más adecuada.

El préstamo ha de documentarse, para lo cual es suficiente un contrato privado, pero también podría ser elevado a escritura pública. En todo caso, en el contrato deben constar los elementos esenciales de todo préstamo, tales como el capital, la forma y los plazos de devolución, el tipo de interés, etc.

En los registros contables, desde la perspectiva de la sociedad, si se opta por esta medida, se está en presencia de un intercambio de pasivos, debiendo aplicarse el régimen establecido en el apartado 3.4 de la NRV 9.ª del PGC.

A estos efectos, el primer aspecto que deberá tenerse en cuenta es si los pasivos intercambiados tienen, o no, condiciones sustancialmente diferentes, pues ello condicionará el tratamiento contable. En este sentido, el PGC dispone que:

> Las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes, entre otros casos, cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo contrato, incluida cualquier comisión pagada, neta de cualquier comisión recibida, difiera al menos en un 10 % del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del contrato original, actualizados ambos importes al tipo de interés efectivo de este último.

Se trata de la prueba conocida como «test del 10 %», según la cual, se comparan los flujos de efectivo de las dos deudas –la original registrada en la cuenta 551 y la nueva según las condiciones acordadas para cancelar la anterior–, actualizados en ambos casos aplicando el tipo de interés efectivo original.

Efectuado ese cálculo, es posible que se presenten dos escenarios totalmente diferentes según los efectos contables que se producirán. El primer escenario se caracterizaría por que la diferencia entre las cifras anteriores no excede del 10 % del valor del pasivo original y, en consecuencia, se considera que los pasivos que se intercambian no tienen condiciones sustancialmente diferentes. Bajo esta circunstancia, la NRV 9.ª del PGC establece que el pasivo original no causa baja en balance. No obstante, será necesaria su adecuación –saldo acreedor de la cuenta 551– a las nuevas condiciones pactadas con los socios para la liquidación de la deuda y la utilización de otras cuentas del PGC, por ejemplo, para ajustar los registros contables de la operación a la nueva forma jurídica –un préstamo entre la sociedad y sus socios[29]–. Cualquier coste de transacción o comisión en el que la sociedad incurra por la formalización del préstamo con los socios dará lugar a un ajuste del importe en libros del pasivo financiero. En consecuencia, en este escenario, el intercambio de los pasivos no produce efectos en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. Una vez que se haya reconocido contablemente el intercambio, el pasivo se valorará por su coste amortizado, que, según dispone la NRV 9.ª del PGC, «se determinará aplicando el tipo de interés efectivo que iguale el valor en libros del pasivo financiero con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones».

También es posible que la comparación de los flujos de efectivo de ambos pasivos –actualizados según el tipo de interés efectivo original– arroje una diferencia superior al 10 % de la valoración del saldo acreedor de la cuenta 551. En este caso, la norma contable considera que los pasivos intercambiados tienen condiciones sustancialmente diferentes, procediendo en consecuencia la baja del pasivo financiero original y el reconocimiento de un nuevo pasivo. En estas circunstancias, la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio podrá verse afectada, dado que el pasivo original –saldo acreedor de la cuenta 551– causará baja por su valor en libros y, en cambio, el nuevo pasivo –préstamo formalizado con los socios– se reconocerá por su valor razonable[30], no teniendo por qué coincidir ambos valores[31]. Asimismo, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se adopta

[29] A estos efectos, para el registro del contrato de préstamo formalizado se podrían utilizar las cuentas 163, «Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas», y 513, «Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas», para el reconocimiento de la parte no corriente y corriente del préstamo, respectivamente.

[30] De acuerdo con el marco conceptual del PGC, el valor razonable:

> Es el precio que […] se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. El valor razonable se determinará sin practicar ninguna deducción por los costes de transacción en que pudiera incurrirse […]. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

[31] Son diferentes las causas que pueden provocar una diferencia de valoración entre los dos pasivos y, en consecuencia, un efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias. A título de ejemplo, se puede citar la posibilidad de que los socios, con el propósito de recuperar las aportaciones efectuadas, condonen parte del crédito que mantienen sobre la sociedad o cuando, condonándose una parte de la deuda, sobre el resto no condonado no se establezcan intereses.

esta medida cualquier coste o comisión en que la sociedad incurra por la formalización del préstamo. De hecho, el apartado 3.4 de la NRV 9.ª del PGC dispone que:

> La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes o comisiones en que se incurra y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

Hay que tener presente, además, que ciertas modificaciones en la determinación de los flujos de efectivo pueden no superar el test cuantitativo del 10 % y, sin embargo, es posible que se haya producido una alteración sustancial de las condiciones actuales del pasivo[32]. En estos casos, también procederá la baja del pasivo original y el reconocimiento del nuevo pasivo.

En cualquier caso, el pasivo representativo del acuerdo de préstamo adoptado con los socios deberá figurar en balance atendiendo a su vencimiento[33], separando entre el principal que se devolverá en el corto plazo –que figurará en el pasivo corriente– y aquella parte cuyo reintegro se producirá en un plazo superior a un año –que se inscribirá en el pasivo no corriente–.

Por su parte, en los registros contables de los socios procederá la adecuación a las nuevas condiciones de las partidas representativas del derecho de cobro sobre la sociedad, reconociéndose, en su caso, un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias si se hubiera pactado una condonación parcial de la deuda. No obstante, la cuenta de pérdidas y ganancias también se verá afectada como consecuencia de los costes de transacción directamente atribuibles a la formalización del contrato de préstamo cuando sean por cuenta de los socios.

En el ámbito tributario, en lo que se refiere a la formalización del préstamo, este tipo de contrato se encuentra sujeto a TPO, pero está exento (art. 45.I.B) 15 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD (TRLITP y AJD)], si bien hay que presentar a liquidación el contrato de préstamo.

Finalmente, se ha de recordar también que, al tratarse de un préstamo entre partes vinculadas, se han de pactar y pagar intereses a precios de mercado, pues, en caso contrario, se aplicarán en los impuestos personales de la sociedad y de los socios las reglas sobre

---

[32] A título de ejemplo, la NRV 9.ª cita las siguientes circunstancias: el cambio de tipo de interés fijo a variable en la remuneración del pasivo, la reexpresión del pasivo a una divisa distinta, así como un préstamo a tipo de interés fijo que se convierte en un préstamo participativo.

[33] A estos efectos, pueden aplicarse los criterios establecidos en la consulta 1 del BOICAC 121, de marzo de 2020, donde se analiza el coste amortizado y la clasificación entre corriente y no corriente de un préstamo.

operaciones vinculadas y deberán realizarse los correspondientes ajustes –primario y secundario– de conformidad con los artículos 18 de la LIS y 41 de la LIRPF.

4.3. La ampliación de capital por compensación de créditos

La tercera posibilidad para regularizar el saldo acreedor de la cuenta 551 es la transformación de la deuda en fondos propios a través de su incorporación a la cifra de capital social. Esta fórmula se presenta como la más idónea cuando la sociedad no cuenta con la liquidez suficiente para proceder al reintegro de las cuantías aportadas por los socios, pero sí con capacidad de devolución (Labatut Serer, 2019). Aunque no supone la incorporación de nuevos recursos económicos a la sociedad, produce una mejora de algunos indicadores financieros, como la solvencia y el endeudamiento, en la medida en que el aumento de los fondos propios se realiza a costa de una reducción del pasivo exigible. Desde la perspectiva de los diferentes *stakeholders* de la sociedad, la medida se considerará acertada, por cuanto el acuerdo implica la existencia de acreedores –socios en el caso que se está analizando– dispuestos a facilitar el saneamiento de las deudas de la entidad, renunciando a sus créditos a cambio de un aumento de su participación.

Esta modalidad de ampliación de capital se regula ampliamente en el artículo 301 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC), donde esta operación societaria es sometida a un conjunto de requisitos particulares. De una parte, el apartado 1 de ese precepto establece unos requerimientos relacionados con la liquidez y la exigibilidad de los créditos, que difieren según el tipo de sociedad[34], si bien esta cuestión no es relevante en el caso que se está analizando, pues los créditos con los socios son totalmente líquidos. Se trata de una ampliación de capital donde se emiten nuevos títulos (o se amplía el valor nominal de los existentes) con destino a los socios titulares de la deuda que se convierte en capital. Ahora bien, dado que el incremento de la cifra de capital no se acompaña de una aportación dineraria, no se habilita el derecho de suscripción preferente previsto en el artículo 304 del TRLSC. Es decir, no se otorga a los socios no acreedores de la sociedad el derecho de preferencia en la suscripción de los títulos que se emiten[35].

---

[34] En el caso de sociedades de responsabilidad limitada, los créditos habrán de ser totalmente líquidos y exigibles, mientras que, cuando se trate de sociedades anónimas, al menos, un 25 % de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles y el vencimiento de los restantes no puede superar el plazo de cinco años.

[35] Este criterio fue ratificado por la Resolución de 7 de febrero de 2020, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la negativa del registrador mercantil XIII de Madrid a inscribir una escritura de aumento del capital social de una sociedad (BOE núm. 171, de 26 de junio de 2020). En el mismo sentido se habían pronunciado la SAP de Madrid de 26 de octubre de 2015 y la Resolución de 6 de febrero de 2012, de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) (BOE núm. 52, de 1 de marzo de 2012).

Antes de ser convocada la junta general para decidir sobre la ampliación de capital, los administradores deberán preparar un informe sobre la naturaleza, características e importe de los créditos a compensar, la titularidad de estos, así como el número de títulos que será necesario emitir. Este informe, de acuerdo con el artículo 301.2 del TRLSC, deberá ponerse a disposición de los socios en el domicilio social de la empresa. En el supuesto de que la entidad revista la forma de sociedad anónima, el informe anterior se completará con una certificación del auditor de cuentas que acredite la veracidad de la información que, sobre los créditos a compensar, han ofrecido los administradores de la sociedad.

Una vez aprobado el acuerdo[36], la modificación estatutaria habrá de ser elevada a escritura pública e inscrita en el Registro Mercantil. En la escritura, entre otros aspectos, se incorporará la siguiente información: el importe de ampliación del capital social, indicando si se han creado nuevos títulos o, por el contrario, se ha producido un aumento del valor nominal de los existentes; la naturaleza, características y titulares de los créditos que se compensan, y la cuantía de la prima de emisión, si la hubiera.

El tratamiento contable de la ampliación de capital por compensación de créditos[37] se establece en el artículo 33 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019[38], en la que se instaura el criterio general del valor razonable[39]. Concretamente, se señala que «el aumento de fondos propios a título de aportación por causa de una ampliación de capital por compensación de deuda se contabilizará por el valor razonable de la deuda que se cancela»[40]. De esta forma, si el valor en libros de la deuda no coincidiera con su valor razonable, la diferencia, según determina el artículo 33.2 de esa resolución, «se contabilizará como un

---

36 Según determina el artículo 296.1 del TRLSC: «El aumento del capital social habrá de acordarse por la junta general con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos sociales».

37 La norma contable se refiere a esta modalidad de incremento de capital como «aumento por compensación de deudas».

38 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 (BOE núm. 60, de 11 de marzo de 2019).

39 Este criterio también se extiende a las sociedades cotizadas. De hecho, en la consulta 1 del BOICAC 127, de septiembre de 2021, se argumenta que:

> La referencia al precio cotizado de las acciones bajo la premisa de que en las sociedades cotizadas dicho importe puede ser la mejor estimación del valor razonable de la deuda en la fecha en la que se acuerda el número de acciones a entregar. Es decir, la referencia al precio cotizado de las acciones debe entenderse como un contraste de fiabilidad.

Y aunque los títulos se emitan por un valor significativamente inferior a su valor razonable, como se analiza en esa consulta, el incremento de los fondos propios se reconocerá por el valor razonable de la deuda que se cancela.

40 En el mismo sentido se pronunciaba el ICAC en la consulta 2 del BOICAC 89, de marzo de 2012, cuando afirmaba: «La sociedad prestataria reconocerá un incremento de sus fondos propios por el valor razonable de la deuda que se da de baja, y contabilizará un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias».

resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias». Añade el precepto que, en el supuesto de que el aumento de la cifra de capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción se acordasen por un importe equivalente al valor en libros de la deuda, el resultado no se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que se imputará a la cuenta 110, «Prima de emisión o asunción». Sin embargo, no se prevé la situación en la que, existiendo más socios en la entidad, aquel que aportó fondos a la sociedad –registrados a través de la cuenta 551– lo hizo en una proporción superior a la correspondiente a su participación efectiva. De presentarse esta situación, atendiendo al principio de equivalencia económica de las transacciones, el exceso sobre su participación no tendría la consideración de mayor valor de la prima de emisión o asunción, sino que deberá reconocerse como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sin embargo, la consulta 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012, analiza una situación en la que, atendiendo a las circunstancias del mercado, el valor razonable de la deuda es significativamente inferior a su valor en libros –coste amortizado–. Cuando se produce este supuesto, de acuerdo con el ICAC:

> la sociedad prestataria reconocerá un incremento de sus fondos propios por el valor razonable de la deuda que se da de baja, y contabilizará un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en sintonía con las citadas consultas [consultas 4 y 5 del BOICAC 79, de septiembre de 2009], y la NRV 9.ª del PGC.

En definitiva, cuando la sociedad acuerda ampliar la cifra de capital social como fórmula para la regularización del saldo acreedor de la cuenta 551, se producirá la baja del pasivo financiero que se mantenía con los socios mediante su intercambio por instrumentos de patrimonio propio. A estos efectos, la ampliación de capital se registrará por el valor razonable de la deuda con los socios y no por su valor en libros. La diferencia entre el valor razonable de la deuda y su valor en libros determinará, generalmente, un cargo en la cuenta de resultados.

Desde la perspectiva de los socios, estos darán de baja el crédito que mantenían sobre la sociedad por su valor en libros, reconociendo los títulos recibidos –o el aumento del nominal de los títulos en cartera–, según lo dispuesto en el artículo 35.3 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019[41], por su valor razonable. La diferencia entre ambos valores, si la hubiera, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias. Ahora bien, en el supuesto de que el valor en libros del crédito fuera superior a su valor razonable y se hubiera registrado el pertinente deterioro de valor, según apunta el ICAC en la consulta 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012, la cuenta de pérdidas y ganancias no se verá afectada. No obstante, si no fuera probable que la sociedad obtuviera beneficios económicos futuros como

[41] Concretamente, ese precepto dispone que: «Las acciones o participaciones suscritas o asumidas en una ampliación de capital por compensación de créditos se contabilizarán en el socio por su valor razonable».

consecuencia de la aportación, el ICAC señala, en sintonía con lo señalado en la consulta 7 del BOICAC 75, de septiembre de 2008, que la contrapartida de la baja del crédito será un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por otra parte, aunque no se prevé en la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, pero de acuerdo con el principio de equivalencia económica de las transacciones defendido por el ICAC en numerosas consultas, cuando existen otros socios que no han efectuado aportaciones y las cuantías entregadas por los que sí lo hicieron son superiores a las que corresponderían según la proporción que representa su participación efectiva en el capital, el exceso, asimismo, tendrá la consideración de gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de los socios.

En resumen, los socios, cuando se ejecute el acuerdo de compensación de la deuda que mantenían sobre la sociedad por nuevos títulos emitidos o el aumento del nominal de los que formaban parte de su cartera, generalmente, reconocerán un incremento de su activo (la participación en la sociedad) por su valor razonable. Simultáneamente, causará baja el crédito que tenían sobre la sociedad. Si el valor del activo que causa baja no coincidiera con el valor razonable de los nuevos títulos, la diferencia se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias. Asimismo, se verá afectado el resultado del ejercicio cuando los socios hayan efectuado una entrega a la sociedad superior a su participación efectiva en el capital, así como en caso de estimarse que la sociedad no producirá rendimientos económicos futuros como consecuencia de la aportación realizada en su día, y que ahora se compensa.

Desde el punto de vista fiscal, ha de tenerse en cuenta el artículo 17.2 de la LIS determina que: «las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable». No obstante, salvo situaciones muy especiales, la valoración contable y mercantil coinciden, por lo que normalmente no habrá que realizar ajustes.

Ahora bien, en caso de que no exista equivalencia entre las aportaciones de los socios y su participación en el capital social, el exceso se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, al considerarse como una donación, y tendrá esa misma consideración a efectos del IS, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.4 de la LIS. En tal sentido, cuando se distribuyan dividendos con cargo al exceso de aportación realizada por un socio, en la medida en que se consideró renta de la sociedad a efectos fiscales en el ejercicio en el que se llevó a cabo la ampliación de capital por compensación de créditos, el reparto determinará la aplicación de la exención de dividendos del artículo 21 de la LIS[42], siempre que se cumplan los requisitos que prevé dicho precepto.

[42] En la Consulta de la DGT V1727/2010, de 27 de julio, se establecía que el socio podía aplicar la deducción por doble imposición interna, con arreglo a lo que disponía el artículo 30 del texto refundido de la LIS.

Por otra parte, desde la perspectiva de los socios, cuando estos lleven contabilidad mercantil, hay que analizar la situación en la que no existe equivalencia económica entre las aportaciones que han realizado y su participación en el capital social (por ejemplo, porque algún socio no haya efectuado aportaciones). En esta situación, cuando existe un exceso en las cuantías entregadas por lo socios, se entenderá que existe un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de estos. Sin embargo, este gasto no será deducible fiscalmente, al equipararse con una liberalidad[43].

4.4. Las aportaciones de los socios no integradas en el capital social

Aunque esta fórmula se suele emplear para compensar pérdidas de la sociedad, la regularización del saldo acreedor de la cuenta 551 se puede producir mediante su transformación en aportaciones de los socios a fondos propios que no supongan un aumento de capital[44]. Esta vía, que no está regulada expresamente en el ordenamiento jurídico más allá del PGC y la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, requerirá un acuerdo de aportación a los fondos propios, suscribiéndose el acta correspondiente, pero sin que sea necesaria su elevación a público ni su inscripción en el Registro Mercantil. Se trata, por tanto, de una medida menos rígida y onerosa que la ampliación de capital, pues requiere menos formalidades –ni siquiera es necesaria una modificación estatutaria– y, consecuentemente, un ahorro de costes y plazos. Sin embargo, al igual que la ampliación de capital, aumenta el patrimonio neto de la sociedad, mejorando la solvencia y reduciendo el endeudamiento de la sociedad.

De acuerdo con el PGC, estas aportaciones de los socios se registrarán en la cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios», que, según se define en la quinta parte de dicho texto, comprende los:

---

[43] En este sentido, la Consulta de la DGT V1727/2010, de 27 de julio, señala que:

> En el supuesto concreto planteado, la sociedad Y ha efectuado una aportación superior a la que le hubiera correspondido con arreglo a su participación efectiva en el capital de la sociedad consultante, por lo que dicho exceso de tener la consideración de gasto contable, sin embargo, no tendrá la consideración de fiscalmente deducible, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con arreglo a lo establecido en el artículo 14.1.e) del TRLIS.

[44] Sobre estas aportaciones, Marín de la Bárcena Garcimartín (2022, p. 237) afirma que:

> Se trata de atribuciones patrimoniales llevadas a cabo por los socios «actuando como tales» (no como terceros), sin recibir acciones o participaciones a cambio (no imputables a capital), pero sin ánimo de realizar una liberalidad. La aportación se efectúa para que sea recibida y empleada por el órgano de administración en la consecución del fin común mediante el desarrollo del objeto social y sujeto al riesgo común (ex causa societatis) y carecen de naturaleza de pasivo.

> elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.

En el mismo sentido, el artículo 9.1 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 señala que:

> Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

Aunque la sociedad no tiene obligación de reintegrarlas ni de pagar intereses, sí pueden ser distribuidas[45], igual que la prima de emisión o asunción, si se cumplen los requisitos legales[46].

En suma, mediante este mecanismo se puede compensar la deuda contraída con los socios, fortaleciendo el equilibrio patrimonial, pues, a la vista de la definición del PGC, el uso de la cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios», no se vincula con ninguna actividad específica. En consecuencia, se podrá emplear esta cuenta para regularizar el saldo acreedor de la cuenta 551 mediando tan solo un acuerdo de la junta en ese sentido.

Ahora bien, en la medida en que estas aportaciones de los socios se integrarán entre los fondos propios de la sociedad, el artículo 9.3 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 exige que se verifiquen los cuatro aspectos siguientes:

- La certeza de la incorporación de los activos al patrimonio de la sociedad o de la condonación de la deuda –este último caso es el que nos ocupa–.
- La identidad de los aportantes y el porcentaje de participación que poseen en la sociedad.

---

[45] En concreto, el artículo 9.5 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 establece que: «Las aportaciones de los socios reguladas en este artículo constituyen beneficios distribuibles, igual que la prima de emisión o la prima de asunción».

[46] Sobre el reparto de las aportaciones de los socios no integradas en el capital social, puede examinarse la consulta 3 del BOICAC 119, de septiembre de 2019.

- El importe dinerario o el valor razonable de los activos aportados por cada socio o el valor razonable de la deuda condonada.
- El fundamento o razón objetiva de la aportación es el incremento de los fondos propios de la sociedad.

Esta última circunstancia es relevante para determinar si las aportaciones se imputan a patrimonio neto, o bien se inscriben en el pasivo. De hecho, de incorporarse entre los fondos propios, las aportaciones, como se ha señalado, solo podrán ser reintegradas a los socios cuando se cumplan los requisitos para el reparto del beneficio distribuible establecidos en el artículo 28 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019[47].

En la regularización del saldo acreedor de la cuenta 551, el pasivo exigible causará baja, reconociéndose un aumento de los fondos propios a través de la cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios». Sin embargo, en el supuesto de que las entregas de efectivo realizadas por los socios –que han dado lugar al saldo acreedor de la cuenta 551– se hubieran realizado en una proporción diferente a la que corresponde según su participación en el capital de la sociedad, o bien que solo algunos socios hubieran efectuado dichas entregas, el artículo 9.2 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 establece que el exceso sobre el porcentaje de participación en el capital se contabilizará atendiendo a la realidad económica de la operación. Así, de calificarse la operación como una donación, deberán aplicarse los criterios contenidos en la NRV 18.ª del PGC[48]. En definitiva, la cancelación del saldo acreedor de la cuenta 551 se podrá transformar en patrimonio neto[49] cuando las aportaciones que, en su día, realizaron los socios cubran el porcentaje

[47] Concretamente, el apartado 2 de ese precepto determina que:

> Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil […] En todo caso, la distribución de beneficios solo será posible cuando el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

[48] El apartado 2 del artículo 9 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 dispone expresamente que:

> Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. En la medida en que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

[49] Con carácter general, las subvenciones, donaciones o legados otorgados por los socios o propietarios, de acuerdo con el apartado 2 de la NRV 18.ª del PGC: «no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate».

de participación en el capital de la sociedad. Si las aportaciones no han sido realizadas en proporción a la participación efectiva, el exceso, a tenor de lo dispuesto en el apartado 1 de la NRV 18.ª, tendrá la consideración de donación no reintegrable y, en consecuencia, será un ingreso que se imputará directamente a patrimonio neto, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso según una base sistemática y racional correlacionada con los gastos derivados de la donación.

Concretamente, atendiendo a los criterios establecidos en el apartado 1.3 de esa norma, dado que la finalidad es la cancelación de una deuda, el ingreso se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se produzca la baja de la cuenta 551[50]. A tal fin, podrá utilizarse como contrapartida la cuenta 747, «Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos» al resultado del ejercicio incluida en el PGC.

En resumen, cuando la aportación se realiza en proporción a la participación de los socios en el capital de la entidad, el saldo acreedor de la cuenta 551 causará baja con abono a la partida 118, «Aportaciones de socios o propietarios». Sin embargo, cuando las entregas realizadas exceden de la participación efectiva de los socios en el capital, el exceso determinará el reconocimiento de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Desde la perspectiva de los socios, el acuerdo adoptado implicará la baja del derecho de cobro que figuraba en el activo, siendo la contrapartida un aumento del valor en libros de su cartera[51]. Es decir, se produce una modificación cualitativa del activo. Ahora bien, si la aportación que efectuaron supera el porcentaje de su participación en el capital social, por el exceso deberá reconocerse un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se ejecute el acuerdo. A tal efecto, podría emplearse la partida 678, «Gastos excepcionales», que el PGC habilita para el registro de pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa.

Desde el punto de vista tributario, habría que considerar, en primer lugar, las implicaciones de que las entregas de los socios se realicen en proporción a la participación de cada uno de ellos en el capital. En tal caso, las aportaciones no suponen un ingreso para la sociedad,

---

[50] Específicamente, en relación con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso reconocido directamente en patrimonio neto, cuando el destino de la donación es la cancelación de una deuda, en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª del PGC se señala que: «Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado».

[51] De hecho, el artículo 9.4 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 establece que:

> Estas contribuciones se integran en el patrimonio neto de la sociedad, pero a cambio no se entregan nuevas acciones o participaciones sociales y, en consecuencia, el socio que las realiza no recibe derecho alguno, sin perjuicio de que las reconozca como un mayor valor de la inversión.

sino que se trata de una contribución de los socios a los fondos propios. Para los socios, se considera como un incremento del valor de adquisición de las acciones o participaciones[52].

Por el contrario, si la aportación se realizó en una proporción superior a la que le correspondía al socio por su participación efectiva en el capital, el exceso sobre dicha participación se contabilizará como una subvención o donación por parte del socio, lo que supondrá un ingreso excepcional para la entidad donataria que se incluirá también en la base imponible del IS. Para el socio, a efectos del IS, de acuerdo con el artículo 15 e) de la LIS, constituirá una liberalidad no deducible, mientras que, si se trata de un contribuyente del IRPF, no tendrá ninguna repercusión fiscal.

Por otra parte, la DGT también señala que la aportación de los socios que no suponga aumento de capital social está exenta en el concepto de operaciones societarias (art. 45.I.B) 11 del TRLITP y AJD) y tampoco estaría sujeta la posterior restitución a los socios de las cantidades aportadas[53].

En definitiva, se trata de una alternativa a la ampliación de capital, pues los efectos que produce son similares y el tratamiento fiscal de la operación es el mismo. La ventaja es que no da lugar a costes notariales ni registrales, pues la única condición para que se realice esta aportación es que haya un acuerdo de la junta general y que se refleje en acta.

---

[52] La Consulta de la DGT V1978/2016, de 9 de mayo, señala lo siguiente:

> En el caso planteado, la cantidad no reintegrable realizada por el socio, tendrá la consideración de aportación del socio a la sociedad, sin que en dicha aportación se genere ingreso alguno computable en la cuenta de resultados y, en la medida que la LIS no establece ningún precepto particular al respecto, tampoco se genera renta alguna para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades […]. La equiparación realizada por la norma contable de las aportaciones realizadas por los socios a la sociedad sin contraprestación, se destinen o no a la compensación de pérdidas, debe ser también efectuada en cuanto a la calificación a efectos del IRPF de dichas aportaciones, por lo que el criterio mantenido por este Centro Directivo en cuanto a la consideración de las aportaciones realizadas por los socios para la compensación de pérdidas, como mayor valor de adquisición de sus participaciones, debe ser extendido al caso presente y considerar en consecuencia que la cantidad aportada por el socio para fortalecer el patrimonio de la sociedad deberá integrar el valor de adquisición de las participaciones en la sociedad. En todo caso, como se ha referido, para considerar que las aportaciones efectuadas forman parte de los fondos propios de la entidad, estas deben realizarse sin derecho a su devolución y sin que se pacte contraprestación alguna por dichas aportaciones.

[53] La Consulta de la DGT V1978/2016, de 9 de mayo, indica que:

> Si nos encontramos ante una aportación de los socios que no suponga aumento de capital social […], dicha aportación estaría sujeta al concepto de operaciones societarias, pero exenta del mismo, en función del artículo 45.I.B) 11. La posterior restitución a los socios de las cantidades aportadas, en tanto no suponga disminución del capital social, no constituye ningún hecho imponible del impuesto.

4.5. La condonación de la deuda por los socios

La última fórmula para la regularización del saldo acreedor de la cuenta 551, cuando la sociedad continúa en funcionamiento, consiste en la liquidación de la deuda mediante su condonación por parte de los socios. En este supuesto, los acreedores –los socios– extinguen una deuda sin recibir ninguna contraprestación, quedando sometido este acto jurídico, a tenor del artículo 1.187 del Código Civil (CC), a los preceptos que rigen las donaciones[54]. De este modo, el tratamiento contable de la condonación se ajustará a los criterios establecidos en la NRV 18.ª del PGC, relativa a las subvenciones, donaciones y legados recibidos. Esta norma establece un régimen general y otro particular para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.

En el caso que nos ocupa, a tenor del apartado 2 de la NRV citada, la sociedad experimentará un aumento de sus fondos propios[55] a costa de la extinción del pasivo exigible representativo de las entregas de efectivo realizadas por los socios y registradas en la cuenta 551. En este sentido, la ejecución del acuerdo de condonación de la deuda implicará un incremento de los fondos propios, como si se tratara de una aportación de los socios, utilizándose a tal fin la partida 118, «Aportaciones de socios o propietarios», analizada en el epígrafe anterior.

Por su parte, los socios, con ocasión de la condonación de la deuda a favor de la sociedad, registrarán un mayor valor en libros de su participación en la sociedad. Se produce, por tanto, una modificación de la configuración de su activo al convertirse el crédito que mantenían sobre la sociedad como mayor valor de la participación[56].

Sin embargo, la norma contable rechaza la mera liberalidad como causa del negocio de la condonación de la deuda por parte de los socios, por lo que el régimen señalado solo será aplicable si existe igual proporción entre el porcentaje de condonación de la deuda y la participación en el capital de la entidad de los socios que condonan la deuda. En este sentido, cuando el porcentaje de la condonación supera la participación de los socios que acuerdan dicha operación, lo que ocurrirá, por ejemplo, cuando existen otros socios no

[54] Concretamente, el artículo 1.187 del CC dispone que: «La condonación podrá hacerse expresa o tácitamente. Una y otra estarán sometidas a los preceptos que rigen las donaciones inoficiosas. La condonación expresa deberá, además, ajustarse a las formas de donación».

[55] El apartado 2 de la NRV 18.ª del PGC, destinado a establecer el tratamiento contable de las subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios, establece que: «Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate».

[56] Para una mayor profundización en esta situación, puede examinarse la consulta 4 del BOICAC 79, de septiembre de 2009.

acreedores de la sociedad, el exceso se contabilizará conforme a los criterios generales recogidos en el apartado 1 de la NRV 18.ª del PGC, esto es, como un ingreso del ejercicio para la sociedad. A tal efecto, como se comentó en el epígrafe anterior, podrá emplearse la cuenta 747, «Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos» al resultado del ejercicio.

En estas circunstancias, los socios que condonan la deuda desglosarán la cuantía de dicha operación en dos tramos con diferente régimen contable. La parte que corresponde al porcentaje de su participación en el capital incrementará el valor en libros de los títulos que tienen en la sociedad. Sin embargo, por la parte restante –el exceso sobre el porcentaje de su participación– deberá reconocer un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, pudiendo emplearse a tal fin la cuenta 678, «Gastos excepcionales».

Finalmente, hemos de resaltar que cabría la posibilidad de una condonación parcial de la deuda por parte de los socios. De presentarse esta situación, se estaría produciendo un intercambio de pasivos, cuyo tratamiento contable dependerá de si las condiciones de las deudas que se intercambian son, o no, sustancialmente diferentes tras aplicar el test del 10 %, como se ha puesto de manifiesto en un epígrafe anterior.

El tratamiento fiscal de la condonación realizada por los socios a favor de la sociedad coincide en lo esencial con el que se ha presentado desde el punto de vista contable. De acuerdo con la sustancia económica de la operación, en relación con la entidad deudora, la condonación de las deudas supone un incremento de sus fondos propios, en la parte que se corresponda con la participación de los socios en el capital de la sociedad y, para los socios, un mayor valor de adquisición de sus acciones o participaciones en la entidad[57]. En el supuesto de que la condonación de algún socio se realice en un porcentaje superior al de su participación en el capital, la sociedad deberá computar un ingreso en el periodo impositivo en el que se realice la misma, no constituyendo un gasto deducible para el socio, al tratarse de una liberalidad.

En esencia, este régimen coincide con el que corresponde a las donaciones dinerarias no reintegrables realizadas por los socios a la sociedad. La DGT determina que tales donaciones tienen la consideración de aportaciones a los fondos propios, por lo que no dan

[57] En este sentido, la Consulta de la DGT V233/2011, de 3 de octubre, señala que:

> La condonación por parte del socio de la deuda que tiene la sociedad con él, consistente en el saldo de la cuenta corriente que mantienen entre ambos, tendrá la consideración de mayores fondos propios para la sociedad consultante, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación que dicho socio ostenta en la entidad consultante, y, por la parte restante, la consideración de ingreso del ejercicio, el cual formará parte de la base imponible del período impositivo en que se lleve a cabo la condonación, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS previamente transcrito.

Vid. también la Consulta V1626/2009, de 9 de julio.

lugar a un ingreso, siempre que se mantenga la equivalencia económica entre los socios antes y después de la aportación. En caso de que la donación de un socio sea superior al porcentaje de su participación en la entidad, la sociedad deberá computar un ingreso en el periodo impositivo en el que se realiza la donación[58].

Para los socios, las donaciones suponen un mayor valor de adquisición de sus participaciones en la sociedad en la parte que se corresponda con su participación en el capital de esta[59]. Este mayor valor se tendrá en cuenta en el futuro en caso de venta de los títulos o liquidación de la sociedad (si no hubiera cuota de liquidación, la pérdida patrimonial sería mayor). En la parte que exceda de su porcentaje de participación, será una donación, que es irrelevante fiscalmente. Si se tratara de un contribuyente del IS, de acuerdo con el artículo 15 e) de la LIS, sería una liberalidad no deducible, lo que obligaría a practicar el correspondiente ajuste positivo sobre el resultado contable.

5. La regularización de la cuenta 551 en caso de disolución con liquidación de la sociedad: la extinción de la deuda por confusión

Una situación frecuente en la relación sociedad-socios es que estos últimos aporten recursos líquidos para dar cobertura a necesidades de tesorería de la sociedad, que en muchos casos se destinan a la liquidación de deudas con acreedores ajenos a la entidad o para financiar ciertos gastos o inversiones. Como se ha analizado, estas entregas de efectivo se suelen incorporar al patrimonial empresarial mediante el reconocimiento de una deuda con los socios que han efectuado las aportaciones a través de la cuenta corriente con

---

58 La Consulta de la DGT V1626/2009, de 9 de julio, indica que:

> La donación no reintegrable realizada por los socios, tendrá la consideración de aportación del socio a la sociedad, sin que en dicha aportación se genere ingreso alguno computable en la cuenta de resultados y, en la medida que el TRLIS no establece ningún precepto particular al respecto, tampoco se genera renta alguna para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se mantenga la equivalencia económica entre los socios, antes y después de la aportación.

59 Sobre el particular, la Consulta de la DGT V1626/2009, de 9 de julio, afirma que:

> La equiparación realizada por la norma contable de las aportaciones realizadas por los socios a la sociedad sin contraprestación, se destinen o no a la compensación de pérdidas, debe ser también efectuada en cuanto a la calificación a efectos del IRPF de dichas aportaciones, por lo que el criterio mantenido por este Centro Directivo en cuanto a la consideración de las aportaciones realizadas por los socios para la compensación de pérdidas, como mayor valor de adquisición de sus participaciones, debe ser extendido al caso presente y considerar en consecuencia que la donación efectuada por los socios para fortalecer el patrimonio de la sociedad deberá integrar el valor de adquisición de las participaciones en la sociedad de responsabilidad limitada.

socios (551). Aunque se trata de una cuenta que debería figurar en el balance de forma transitoria, debiendo ser regularizada en el corto plazo, ya se ha indicado que la realidad empresarial muestra que los saldos de la partida figuran frecuentemente de forma duradera en balance.

En un epígrafe anterior, se han analizado los riesgos fiscales que podrían producirse en caso de que la Inspección regularice la situación tanto de los socios como de la entidad cuando la sociedad está en funcionamiento y sigue desarrollando su actividad. Sin embargo, se plantea un problema de mayor calado cuando la entidad se va a disolver y liquidar, pues estas actuaciones no se pueden llevar a cabo mientras que se mantenga la deuda con los socios, por lo que es preciso que se eliminen de algún modo. En estas circunstancias, la sociedad no se puede liquidar, pues, con carácter previo, se ha de cancelar o extinguir cualquier pasivo mediante la satisfacción de los acreedores sociales, incluidas las deudas con los socios, para proceder con el reparto del haber social entre los accionistas o partícipes y poder así completar la operación de liquidación. Esta conclusión se deriva del artículo 235 del CCom.[60], así como de diversas disposiciones del TRLSC y, en particular, de los artículos 383 y siguientes, que regulan las operaciones de liquidación de las sociedades. Por otra parte, deberá tenerse en cuenta que, cuando la sociedad está inactiva, cualquiera que sea la causa, conviene su disolución, por lo que, si no existe tesorería u otro activo repartible para satisfacer las deudas con los socios, se han de buscar otras soluciones alternativas que permitan la extinción de la deuda sin la entrega de dinero u otro bien o derecho a los socios acreedores.

A estos efectos, es crucial determinar si la normativa mercantil exige el pago de la deuda o si se admite cualquier otra fórmula para la extinción de las obligaciones. La primera tesis se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 395.1 b) del TRLSC, que establece que en la escritura de extinción de la sociedad se ha de hacer constar el pago de los acreedores[61]. También el artículo 385.1 del TRLSC se refiere al pago de los acreedores[62]. No obstante, otros preceptos permiten una interpretación más amplia, como el artículo 391.2 del TRLSC, que habla de satisfacción a los acreedores[63]. Por su parte, el artículo 235 del CCom., al que

---

60 Dicho precepto establece que:

> Ningún socio podrá exigir la entrega del haber que le corresponda en la división de la masa social, mientras no se hallen extinguidas todas las deudas y obligaciones de la compañía, o no se haya depositado su importe, si la entrega no se pudiere verificar de presente.

61 En concreto, el artículo señala que: «Los liquidadores otorgarán escritura pública de extinción de la sociedad que contendrá las siguientes manifestaciones: […] Que se ha procedido al pago de los acreedores o a la consignación de sus créditos».

62 El artículo 385.1 del TRLSC dispone que: «A los liquidadores corresponde […] pagar las deudas sociales».

63 El precepto, en concreto, establece que: «Los liquidadores no podrán satisfacer la cuota de liquidación a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos o sin consignarlo en una entidad de crédito».

antes se ha hecho referencia, exige que «se hallen extinguidas todas las deudas y obligaciones de la compañía». También el artículo 247.2 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, se refiere a la «satisfacción de los acreedores»[64]. En consecuencia, se puede afirmar que dentro del concepto de «satisfacción de los acreedores» cabría cualquiera de las fórmulas que prevé el artículo 1.156 del CC[65] para la extinción de las obligaciones, siempre que sea aceptada por los acreedores, que, en el caso que nos ocupa, serán los propios socios[66].

En las circunstancias descritas, dos son las alternativas posibles para la extinción del pasivo con los socios: la condonación de la deuda o la extinción de esta por confusión.

La primera opción sería la condonación de la deuda por parte de los socios, analizada en un epígrafe anterior, al que nos remitimos. No obstante, se ha de destacar que la condonación es una alternativa muy adecuada cuando se pretende la disolución y liquidación de una sociedad que no cuenta con patrimonio suficiente para saldar las deudas con los socios. Ante el saldo acreedor de la cuenta 551, los socios proceden a condonar la deuda que la sociedad mantiene con ellos con el único objetivo de que esta puede disolverse ante la imposibilidad de la devolución de la deuda. Desde el punto de vista tributario, resulta relevante analizar las consecuencias fiscales para la sociedad y los socios, pues si, como consecuencia de esta operación, se generara alguna obligación tributaria, se dificultaría su realización ante la inexistencia de fondos sociales, lo que obstaculizaría de forma significativa la disolución y liquidación de las entidades que se encuentren en esta situación. Por tanto, resulta esencial la determinación de la causa de la condonación, para lo cual se atenderá a la sustancia económica de la operación. A este respecto, se ha de rechazar que la causa de la condonación de los socios sea la mera liberalidad. La sociedad ha de disolverse al carecer de actividad y, para ello, se han de liquidar las deudas existentes con los acreedores. La situación económica de la sociedad determina que en muchos casos resulte imposible la devolución de las deudas, por lo que, cuando los acreedores son los propios socios, para poder facilitar este proceso, se ven prácticamente obligados a condonar dichas deudas, al no ser viables otras alternativas. No obstante, para que resulte de

---

64 Concretamente, el artículo dispone lo siguiente:

> Si la sociedad extinguida fuera anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones, se presentará en el Registro la correspondiente escritura pública en la que consten las siguientes manifestaciones de los liquidadores: […] 3.ª Que se ha procedido a la satisfacción de los acreedores o a la consignación o aseguramiento de sus créditos, con expresión del nombre de los acreedores pendientes de satisfacción y del importe de las cantidades consignadas y de las aseguradas, así como la entidad en que se hubieran consignado y la que hubiera asegurado el pago de los créditos no vencidos.

65 Este precepto establece que: «Las obligaciones se extinguen: Por el pago o cumplimiento; Por la pérdida de la cosa debida; Por la condonación de la deuda; Por la confusión de los derechos de acreedor y deudor; Por la compensación; Por la novación».

66 Así se desprende de la Resolución de la DGRN de 6 de noviembre de 2017.

aplicación esta conclusión, es preciso que se mantenga la equivalencia económica entre los socios, es decir, que coincida el porcentaje de participación de los socios en el capital social de la entidad y el porcentaje de la deuda condonada que corresponde a cada socio, pues, cuando la deuda que se perdona representa un porcentaje mayor que la participación del socio en la entidad, la condonación sí dará lugar a consecuencias fiscales, como ya se ha analizado anteriormente.

La segunda posibilidad para la regularización del saldo acreedor de la cuenta 551 consistiría en la adjudicación de la deuda a los socios acreedores por parte de la sociedad en liquidación. Una vez adjudicada, la deuda se extingue por confusión, en la medida en que los socios serían titulares del crédito y de la deuda, al coincidir en una misma persona la cualidad de deudor y acreedor. Esta operación supone también una renuncia a la exigibilidad del crédito debido a la imposibilidad de su cobro. La viabilidad de esta operación ha sido analizada en la Resolución de la DGRN de 6 de noviembre de 2017[67], donde se resuelve sobre un caso en el que un notario elevó a público el acuerdo de disolución y liquidación de una sociedad que tan solo mantenía deudas pendientes con los socios. Se hizo constar que no existía activo repartible, adjudicándoles las deudas a los socios en proporción a sus respectivas participaciones. El registrador mercantil negó la inscripción del acuerdo al considerar que, al no haber activo repartible, los socios –únicos acreedores– debían condonar la deuda que figuraba en el balance. La DGRN concluye que no hay obstáculo para que el liquidador «adjudique» a los socios sus deudas en proporción a sus respectivas participaciones, lo que equivaldría a la renuncia a su exigibilidad debido a la imposibilidad de su cobro ante la inexistencia de activo social. Tales deudas quedarían extinguidas por confusión. No obstante, para que esta operación sea posible, se precisa el consentimiento de todos los socios[68]. En consecuencia, cuando la sociedad en liquidación adjudica la deuda a los socios en proporción a sus respectivas participaciones, cancelará el pasivo representativo de la deuda con los socios con abono a los fondos propios que figurarán en balance con signo negativo y por el mismo importe que el saldo de la cuenta 551, no produciéndose ningún impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En cuanto a los socios, en primer lugar, darán de baja las participaciones por su valor en libros, surgiendo una pérdida contable y fiscal en la medida en que no han recibido ninguna

[67] BOE número 290, de 29 de noviembre de 2017.

[68] La Resolución de la DGRN de 6 de noviembre de 2017 señala que:

> A efectos de la constancia de extinción de la sociedad y cancelación de sus asientos registrales, ningún obstáculo puede oponerse a la manifestación que el liquidador realiza sobre el hecho de que, con consentimiento de todos los socios las deudas pendientes con ellos han quedado extinguidas por confusión por haber sido «adjudicadas» a los mismos en proporción a sus respectivas participaciones, expresión que puede entenderse como renuncia a su exigibilidad, o incluso como imposibilidad de su cobro ante la inexistencia de activo social (algo que, como manifiesta el recurrente, no comporta ánimo de liberalidad).

cuota de liquidación. En segundo lugar, la deuda atribuida a los socios incrementará la pérdida anterior, siempre que corresponda con el porcentaje de participación. Sin embargo, cuando la adjudicación de las deudas a los socios no se corresponda con el porcentaje de participación del socio, la sociedad habría de reconocer un resultado positivo en la liquidación, cuantía que reduciría la pérdida atribuida a los socios.

6. Conclusiones

El trabajo realizado analiza las implicaciones contables y fiscales de la ubicación en el pasivo del balance de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores», utilizada para el registro de las aportaciones y retiradas de efectivo entre las sociedades y sus socios. Aunque esta cuenta tiene carácter transitorio, es habitual que su saldo se perpetúe en el tiempo, lo que genera riesgos en términos de la presentación de los estados contables, así como la posibilidad de que la Inspección regularice la situación tributaria tanto de los socios como de la sociedad.

Concretamente, la investigación efectuada ha puesto de manifiesto que el mantenimiento prolongado de un saldo acreedor en la cuenta 551 ocasiona varios problemas. En primer lugar, se produce una distorsión contable, pues la presencia de pasivos no reclamados provoca una sobrestimación del endeudamiento de la entidad, afectando a indicadores financieros como la solvencia y el apalancamiento. Esta situación, además de facilitar una imagen inexacta a inversores y acreedores, puede obstaculizar el acceso a la financiación externa.

Por otra parte, la Administración tributaria puede interpretar que el saldo acreedor representa un préstamo no declarado en el marco de una operación vinculada, de forma que, si no se han pactado intereses a valor de mercado, se aplicarán los ajustes fiscales previstos en los apartados 10 y 11 del artículo 18 de la LIS, aparte de las posibles sanciones que puedan ser impuestas a la sociedad o a sus socios.

También es relevante el impacto que el mantenimiento a largo plazo del saldo acreedor de la cuenta 551 puede producir en la auditoría de cuentas de la sociedad. De hecho, los auditores pueden cuestionar la clasificación y la valoración de estas deudas, especialmente si no encuentran evidencias claras de su existencia o naturaleza.

Para evitar los riesgos contables y fiscales detectados, en el trabajo se han identificado seis alternativas para la regularización del saldo acreedor de la cuenta 551, cada una con sus propias ventajas, limitaciones e implicaciones fiscales, como se muestra en el cuadro 1.

Cuadro 1. **Alternativas para la regularización del saldo acreedor de la cuenta 551, «Cuenta corriente con socios y administradores»**

Regularización cuando la empresa continúa en funcionamiento			
Alternativa	**Ventajas**	**Limitaciones**	**Implicaciones fiscales**
Devolución en efectivo de las cantidades aportadas por los socios	Es la opción más directa y recomendable para la regularización. Elimina el pasivo corriente, contribuyendo a la imagen fiel de la situación financiera.	En ocasiones, se carece de los recursos líquidos necesarios para la devolución.	Generalmente, no produce consecuencias tributarias adicionales si las aportaciones y su devolución se contabilizan adecuadamente.
Formalización de un contrato de préstamo	Flexibilidad al aplazar la devolución y formalizar la relación financiera entre la sociedad y sus socios.	Implica costes administrativos y la necesidad de evaluar si las condiciones del nuevo contrato difieren significativamente del pasivo original.	Si no se pactan intereses a valor de mercado, deberán practicarse ajustes fiscales al tratarse de una operación vinculada.
Ampliación de capital por compensación de créditos	Refuerza los fondos propios, mejorando los indicadores financieros y la percepción de la solvencia.	Requiere la aprobación de la junta general. La solución contable difiere cuando no existe una proporcionalidad en relación con las aportaciones al capital social.	No suele generar efectos fiscales si las aportaciones realizadas por los socios están correlacionadas con su participación en el capital. En caso contrario, los excesos tendrán para la sociedad la consideración de ingresos tanto contable como fiscalmente. Los socios registrarán un gasto contablemente, que no será deducible fiscalmente, al equipararse con una liberalidad.
Aportaciones de socios no integradas en el capital social	Proceso simplificado al no requerir cambios en la estructura accionarial.	No mejora la imagen de solvencia de forma tan efectiva como una ampliación de capital.	No suele generar efectos fiscales si las aportaciones realizadas por los socios están correlacionadas con su participación en el capital. En caso contrario, los excesos se tratarán como una subvención o donación, que tendrá la consideración contable y fiscal de ingreso, mientras que para el socio será una liberalidad no deducible.
Condonación de la deuda por parte de los socios	Alivia a la sociedad de la obligación financiera con los socios.	Tiene la consideración de liberalidad por parte de los socios afectados, por lo que puede generar conflictos entre accionistas.	Si se corresponde con la participación de los socios, supone un incremento de los fondos propios de la sociedad y un mayor valor de adquisición de las acciones de los socios. Si se excede del porcentaje de participación de algún socio, la sociedad deberá computar un ingreso, que no constituye gasto deducible para el socio, al tratarse de una liberalidad.

Regularización en el supuesto de disolución y liquidación de la sociedad			
Alternativa	**Ventajas**	**Limitaciones**	**Implicaciones fiscales**
Extinción de la deuda por confusión	Solución natural en casos de liquidación, ya que el crédito y la deuda coinciden en acreedor y deudor, simplificando el proceso de liquidación.	Solo es aplicable en escenarios de disolución.	Puede presentar repercusiones fiscales según se valore el pasivo con los socios.

Fuente: elaboración propia.

Las soluciones propuestas tienen una aplicación práctica inmediata. En concreto, además de permitir a las empresas evitar distorsiones en sus estados contables relacionadas con la presentación de pasivos ficticios o no regularizados, proporcionan estrategias para mantener la transparencia contable y reforzar la confianza de inversores, acreedores y auditores. En el ámbito tributario, el estudio realizado ayuda a las empresas a prevenir incumplimientos relacionados con operaciones vinculadas, pasivos ficticios o ingresos no justificados, lo que evitará la regularización de la situación tributaria de la sociedad y sus socios, así como la posible comisión de infracciones tributarias. De igual forma, ofrece un marco para la correcta imputación de las rentas en los supuestos de inspección fiscal.

Destaca, asimismo, la profundización del trabajo en dos cuestiones de gran importancia en el ámbito tributario. De un lado, la falta de proporcionalidad entre las aportaciones de efectivo realizadas por los socios y su participación en el capital social de la entidad o con las rentas declaradas. Esta circunstancia puede ser representativa de ingresos no justificados y provocar la realización de ajustes fiscales para la determinación de la base imponible del IS. De otro lado, se investigan las repercusiones del descubrimiento por la Administración tributaria de un pasivo ficticio en los estados contables, y en qué casos se presume la existencia de rentas no declaradas. A estos efectos, se analiza especialmente cuando la contabilidad sirve como medio de prueba de que el pasivo se registró en un periodo prescrito, lo que evitaría la regularización tributaria.

Consideramos que el trabajo aborda un tema de gran actualidad e impacto práctico para la gestión empresarial y la fiscalidad. En concreto, pensamos que es especialmente relevante para las pymes. Para estas empresas, que frecuentemente recurren a la cuenta 551 para solventar problemas de liquidez, las propuestas presentadas en el trabajo se configuran como herramientas para regularizar su situación financiera por las aportaciones de efectivo realizada por los socios. Asimismo, entendemos que las alternativas presentadas contribuyen a la imagen fiel de las empresas, garantizando que los estados contables

reflejen adecuadamente la situación patrimonial y financiera, lo que es un aspecto clave para acceder a financiación externa, cumplir con la normativa y facilitar procesos como fusiones o adquisiciones.

Por otra parte, creemos que el análisis realizado ofrece una visión completa del marco regulador, incorporando interpretaciones recientes de la DGT y los tribunales, lo que lo convierte en un referente actual y práctico para profesionales de la contabilidad y el derecho tributario. En este sentido, la identificación de alternativas claras y sus implicaciones no solo fomenta la confianza y previsibilidad para los obligados tributarios, sino que contribuye al estudio de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, sirviendo como base para futuras investigaciones en ambas disciplinas. En suma, el trabajo no solo aporta soluciones concretas a problemas cotidianos en la gestión empresarial abordando los desafíos asociados con la cuenta 551, sino que también subraya la importancia de una adecuada planificación contable y fiscal para preservar la transparencia contable, minimizar los riesgos fiscales y garantizar una imagen fiel de la situación financiera de las empresas.

Referencias bibliográficas

Arrubla Paucar, J. A. (1982). El contrato de cuenta corriente. *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, *59*, 90-102. https://revistas.upb.edu.co/index.php/derecho/article/view/5452

Castro Salinas, J. (1997). Algunos aspectos referentes al contrato de cuenta corriente bancaria. *THEMIS, Revista de Derecho*, *35*, 31-37. https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11755

Gironella Masgrau, E. (2005). El apalancamiento financiero: de cómo un aumento del endeudamiento puede mejorar la rentabilidad financiera de una empresa. *Revista de Contabilidad y Dirección*, *2*, 71-91. https://accid.org/es/revista-de-contabilidad-y-direccion-num-02-%E2%80%8B/

Labatut Serer, G. (2019). *Caso práctico sobre aumentos de capital por compensación de deudas. Caso particular en el que previamente el crédito ha sido adquirido por otra sociedad*. Consejo General de Economistas de España. https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2019/10/Caso-pr%C3%A1ctico-sobre-aumentos-de-capital-por-compensaci%C3%B3n-de-deudas-.pdf

Malvárez Pascual, L. A. (2024). La contabilidad como medio de prueba para acreditar la prescripción de la renta presunta que se deriva del registro de una deuda inexistente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *491*, 5-54. https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20237

Marín de la Bárcena Garcimartín, F. (2022). Aportaciones no promocionales y reservas personalizadas. En *Derecho de sociedades, concursal y de los mercados financieros: Libro homenaje al profesor Adolfo Sequeira Martín* (pp. 227-238). Sepin.

Martín Zamora, M.ª P. y Malvárez Pascual, L. A. (2025). Regularización de la partida 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Consecuencias contables y fiscales cuando los socios retiran fondos de la sociedad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *504*, 193-240. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.22477

Zunzunegui Pastor, F. (2005). *Derecho del mercado financiero* (3.ª ed.). Marcial Pons. https://www.marcialpons.es/media/pdf/100759095.pdf

María Pilar Martín Zamora. Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Sevilla. En la actualidad es profesora titular de la Universidad de Huelva, en el Departamento de Economía Financiera, Contabilidad y Dirección de Operaciones, donde se encarga de diferentes asignaturas del ámbito de la contabilidad financiera. Su investigación básicamente se orienta hacia la contabilidad fiscal y la gobernanza corporativa. Es autora de varios libros y artículos publicados en los ámbitos nacional e internacional, así como de comunicaciones presentadas en congresos nacionales e internacionales. https://orcid.org/0000-0003-4641-8878

Luis Alberto Malvárez Pascual. Doctor en Derecho y catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Huelva. Autor de numerosas monografías, capítulos de libros y artículos doctrinales. Ha participado en diferentes proyectos de investigación, siendo recientemente investigador principal en dos proyectos relacionados con las consecuencias de la economía digital en los ámbitos contable y fiscal. Ha obtenido diez premios de ámbito nacional, entre ellos, en varias ocasiones los Premios Estudios Financieros, tanto en su modalidad de tributación como de contabilidad. https://orcid.org/0000-0003-2191-1594

Contribución de los autores:

María Pilar Martín Zamora: conceptualización, análisis formal, investigación, metodología y supervisión en el ámbito contable. Redacción y revisión del artículo.

Luis Alberto Malvárez Pascual: conceptualización, análisis formal, investigación, metodología y supervisión en el ámbito tributario. Redacción y revisión del artículo.

ISSN-e: 2792-8306

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: 03-10-2025

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. 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 que debe pagar por el contrato de arrendamiento.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto, 1514/2007, de 16 de noviembre, en la norma de registro y valoración (NRV) 8.ª, «Arrendamientos y operaciones de naturaleza similar», en el apartado 2, «Arrendamiento operativo», establece:

© Centro de Estudios Financieros (03-10-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

> 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 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 ICAC, 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 cinco años. Oficinas, SA tuvo que pagar un importe de 12.000 euros a la agencia de la propiedad que publicitó el alquiler y le puso en contacto con el arrendatario.

El edificio tiene una vida útil de 50 años. Habían 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, de los que el suelo supone 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 de:

$$40.000 \times 11 = 440.000 \text{ euros}$$

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 seis 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 × 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 euros

La amortización acumulada de la construcción es de:

440.000 – 23.000 = 417.000 euros

El valor contable de la construcción que queda pendiente de amortizar se eleva a:

2.017.000 – 417.000 = 1.600.000 euros

Este importe se amortizará durante la vida útil pendiente del edificio, esto es:

50 – 11,5 + 10 = 48,5 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 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 seis 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 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